

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي -

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../ 2023

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
التخصص: مالية مؤسسة
بعنوان:

دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة شركة الاسمنت تبسة-

إشراف الأستاذة:
د/ عزايزية سارة

إعداد الطالبتين:
- قلي خلود
- نوي خلود

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
بن عبود شادية	أستاذة مساعد(أ)	رئيسا
عزايزية سارة	أستاذة محاضر(أ)	مشرفا ومقررا
العيفة محمد	أستاذ محاضر (أ)	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

والحمد لله رب العالمين الذي منحنا القوة وساعدنا على إنهاء هذه المذكرة والخروج بها بهذه الصورة الممتازة، فبالأمس القريب بدأنا مسيرتنا التعليمية ونحن ننظر إلى يوم التخرج كأنه يوم بعيد، فرأينا أن المحاسبة والمالية هدفًا ساميًا ومغامرة عظيمة وغاية تستحق السير وتحمل العناء لأجلها،

وإن هذه المذكرة التي نقدمها لكم تحمل في طياتها معلومات هامة بذلنا مجهودًا عظيمًا لدراستها وجمعها لتظهر لكم بهذا الشكل، وإيمانًا بمبدأ أنه لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فإننا أتوجه بالشكر الجزيل الدكتورة عزايزة سارة التي ساعدتنا كثيرًا في مسيرتنا لإنجاز وكتابة هذه المذكرة وكان لها دورًا عظيمًا من خلال تعليماتها ونقدها البناء ودعمها الأكاديمي، كما أوجه الشكر لأسرتنا فردًا فردًا الذين صبروا وتحملوا معنا ومنحونا الدعم على جميع الأصعدة، وأشكر الأحاباب و الأصدقاء كل شخص قدم لي الدعم المادي أو المعنوي

وأخيرًا نتوجه بشكر خاص جامعة الشيخ العربي التبسي عامة وكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و العلوم التسيير خاصة و قسم المالية و المحاسبة ذاتيا.

إهداء

بالأمس بدأنا الرحلة وها نحن اليوم نودع أجمل الأيام وأحلى الذكريات وأعز الأصدقاء،
أهدي هذا العمل إلى القلب الحنون إلى رمز العطاء إلى من أعطتنا من روحها وعمرها
ودفعتنا لمستقبل أفضل أنا هنا اليوم بفضل ابتسامتها التي تزهو وتنير دربي إلى غاليتي جنتي
حبيبتي أمي "جميلة" أدامها الله تاجا فوق رؤوسنا وأطال عمرها
إلى من تعب وسعي من أجل أن يحقق لنا عيشة هنية إلى من أعطنا من روحه لنكمل
مشوار النجاح إلى أبي الغالي نور حياتي "أحمد" حفظه الله وأدامه سندا وكتفا لا يميل
إلى إخوتي الشموع التي تنير الحياة "بثينة" وابتنتها "آيات" حفظهم الله
إلى رفيقة عمري إلى من ساندتني قلبا وقالبا إلى قدوتي ودعمي وقوتي جزء روعي الآخر
"روميصة" وفقها الله وسقها من نسيم الحياة
إلى صديقتي "خلود" التي تشاركنا الصعب والسهل الحلوة والمررة حتى أكملنا هذا العمل
أدعوا الله أن يوفقها
إلى جميع الأصدقاء والأحباب بدون استثناء إلى أحبائي "أمال" "ميسة" "ريحاب"
صبرين "أحلام" "أميمة" فاطمة
إلى كل من رافقنا في رحلة الدراسة إلى أعز أصدقاء الحياة.

خلود

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي، التي أنارت دربي بنصائحها، و كانت بحرا صافيا يجري بفيض الحب و البسمة إلى من زينة حياتي بضياء البدر وشموع الفرح إلى من منحنتي العزيمة و القوة لمواصلة الدرب و كانت السبب الرئيسي في مواصلة دراستي و هي التي علمتني أن اجتهد و أثار و أتميز وأن أتحدى بالصبر إلى الجنة تحت أقدامها أُمي الغالية على قلبي؛

إلى روح أبي الغالي رحمة الله عليه، وخالتي وجدي رحمهم الله وجعل مثواهم الجنة؛

إلى أغلى وأعز إنسان على قلبي الذي فرقنا ظروف الحياة ولكن موجود معي دائما والذي دعمني وكان سند لي بإذن الله أن يرجعه بخير، وإهداء و شكرا خالصا (عائلته وخاصة ماريا)

إلى عائلتي الكريمة و الجميلة أخواتي الأعزاء و أختي العزيزة ، و بنت أخي جميلة و زوجاته، خالاتي وأزواجهم وبناتهم وأولادهم بدون استثناء وخالتي وزوجته حفظه الله لنا وخاصة من قدم لي الدعم شكرا كثيرا

إلى صديقتي ورفيقتي في الحياة و الدراسة و المذكرة، إلى كل صديقاتي اللواتي دعموني ووقفوهن معي شكرا لكن كثيرا

على كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة و التقدير

غلى كل من نسبه القلم وحفظه القلب

إلى من لمسهم قلم الحب و التقدير

خلود

المخلص:

هدفت الدراسة إلى مدى تأثير محاسبة عن استهلاك الموارد في تخفيض تكاليف شركة الاسمنت تبسة حيث تناولت الدراسة إلى كيفية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد من أجل الوصول إلى الهدف الرئيسي ألا هو تخفيض التكاليف، ومن نتائج تحقيق هذا الهدف هو تحديد الطاقة المستغلة وتحديد الطاقة العاطلة (الضائعة) وما ينعكس بالايجابيات على الشركة وإمكانية مواجهة الشركات المنافسة في بيئة الأعمال مما يساعد في عمليات اتخاذ القرارات وخاصة المتعلقة بالتكاليف، وتمثلت أهم فرضيات الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة عن استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف، وكذلك وجود تأثير لمحاسبة استهلاك الموارد في تعزيز تلك العلاقة ، خلصت الدراسة أهم نتائج الدراسة: يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد نظرة الشاملة في كيفية استغلال الموارد والأنشطة في المؤسسة للاستغلال الأمثل الذي يؤدي إلى زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف كما أنه يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض كلفة الطاقة العاطلة من كلفة الوحدة وإمكانية استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الإنتاج وذلك عن طريق إزالة الفاقد، كما توصلت توصيات هذه الدراسات إلى الاعتماد على مخرجات ومعلومات نظام محاسبة استهلاك الموارد وخاصة في مجال دخول المنافسة والأسعار في سوق العمل كما أنها يجب الاعتماد على استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد والاعتماد على مخرجات النظام من معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات الصحيحة لمعالجة الضياع والهدر في الطاقة.

الكلمات المفتاحية: الموارد، تخفيض التكاليف، الفاقد، الهدر والضياع، الطاقة العاطلة، الاستغلال الأمثل.

Abstract:

The study aimed at the impact of resource consumption accounting in reducing the costs of the Tébessa Cement Company. The study dealt with how to use the resource consumption accounting system in order to reach the main goal, which is cost reduction.) and what is reflected positively on the company and the possibility of confronting competing companies in the business environment, which helps in decision-making processes, especially those related to costs, and the most important hypotheses of the study were the existence of a statistically significant relationship between accounting for resource consumption and cost reduction, as well as the existence of an effect of resource consumption accounting in enhancing those The relationship, the study concluded, the most important results of the study: The resource consumption accounting system provides a comprehensive view of how to utilize resources and activities in the organization for optimal utilization, which leads to increased efficiency and cost reduction, and the resource consumption accounting system reduces costs by reducing the cost of idle energy from the unit cost And the possibility of exploiting this energy by isolating it for the purpose of exploiting it in production by removing waste. The recommendations of these studies also concluded to rely on the outputs and information of the resource consumption accounting system, especially in the field of entering competition and prices in the labor market, and it must also rely on the use of the resource

consumption accounting system And relying on the system's outputs of appropriate information for the purpose of making the right decisions to deal with energy loss and waste.

Keywords: Resources, cost reduction, waste, waste and loss, idle energy, optimal utilization.

فهرس المحتويات



الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
	شكر و عرفان
	الإهداء
	الملخص
I	الفهرس العام
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال و الرموز
VI	قائمة المختصرات
أ-هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الاطار النظري والدراسات السابقة	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: إطار مفاهيمي لمحاسبة استهلاك الموارد RCA
9	المطلب الأول: ماهية محاسبة استهلاك الموارد RCA
13	المطلب الثاني: أهداف ومبادئ ومقومات محاسبة استهلاك الموارد RCA
17	المطلب الثالث: خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA
18	المطلب الرابع: تقييم محاسبة استهلاك الموارد RCA
20	المبحث الثاني: مدخل إلى تخفيض التكاليف
21	المطلب الأول: عموميات حول التكاليف
26	المطلب الثاني: ماهية تخفيض التكاليف
36	المطلب الثالث: علاقة محاسبة استهلاك الموارد بتخفيض التكاليف
38	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
38	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
44	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة
46	المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة عن باقي الدراسات السابقة
48	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية بشركة الإسمنت تبسة	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تقديم شركة الإسمنت تبسة
51	المطلب الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت تبسة
53	المطلب الثاني: إمكانيات شركة الإسمنت تبسة
55	المطلب الثالث: نشاط شركة الإسمنت تبسة
59	المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

59	المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة
60	المطلب الثاني: اساليب الدراسة
62	المطلب الثالث: أداة الدراسة
63	المبحث الثالث: عرض و تحليل نتائج الدراسة
63	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان
64	المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد لعينة
77	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
92	خلاصة الفصل الثاني
94	الخاتمة العامة
/	قائمة المراجع
/	الملاحق



فهرس الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	تعاريف أخرى لمحاسبة عن استهلاك الموارد	01
25	أنواع تبويب عناصر التكاليف	02
31	العوامل المؤثرة في خفض التكاليف	03
52	نسبة مساهمات شركة الإسمنت -تبسة-	04
54	عدد عمال شركة الإسمنت لسنة 2022	05
58	مراحل تطور شركة الإسمنت	06
59	عينة الدراسة	07
62	مقياس ليكارت الخماسي	08
62	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	09
63	معامل الارتباط بيرسون بين كل محور وآخر	10
64	اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	11
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	12
65	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	13
66	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	14
67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	15
69	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول	16
74	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني	17
77	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	18
78	اختبار One sample test	19
78	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	20
79	نتائج نموذج الانحدار للعلاقة بين المحورين	21
80	نموذج الانحدار للعلاقة بين المحاور	22
81	نتائج معاملات نموذج الانحدار لمحاور الاستبيان	23
82	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى وفقا للانحدار	24
84	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الثانية وفقا للانحدار	25
86	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وفقا للانحدار	26
87	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرابعة وفقا للانحدار	27
89	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية وفقا للانحدار البسيط	28

فهرس الأشكال



فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	مبادئ محاسبة استهلاك الموارد	01
16	مقومات محاسبة الموارد	02
56	مراحل صناعة الإسمنت	03
57	المخطط لصناعة الإسمنت	04
60	نموذج الدراسة	05
65	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	06
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	07
67	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	08
68	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	09



قائمة المختصرات

فهرس المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصارات
محاسبة استهلاك الموارد	Resource Consumption Accounting	RCA
محاسبة التكاليف على أساس النشاط	Activity Based Costing	ABC
محاسبة التكاليف الألمانية	Cost Accounting, German	GPK
أنظمة إدارة موارد المشروع	Systèmes de gestion des ressources du projet	ERP

مقدمة عامة



تمهيد:

البيئة التي تعمل فيها الشركات هي بيئة ديناميكية ومعقدة على نحو متزايد حيث تحدث تغييرات مستمرة في التكنولوجيا والمنافسة والسياسة وغيرها، ونتيجة لذلك تحتاج تلك الشركات إلى نظام متطور لإدارة التكاليف بالشكل الذي يعكس تلك المتغيرات في الوقت المناسب وقادر على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، وفي ضوء ما سبق فإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت غير قادرة على تلبية احتياجات الإدارة في ظل التطور التكنولوجي الحاصل، وعليه ظهرت أنظمة تكاليف متطورة لتلبية متطلبات البيئة الحديثة واحتياجاتها المختلفة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتقنية التكاليف المستهدفة TC وتكاليف دورة حياة المنتجات LCC ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDAB ، وأخيرا ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA وهو نظام متكامل وشامل لإدارة التكاليف يجمع بين مبادئ إدارة التكاليف الأمانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة. إذ يزود الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد المتاحة والاستخدام الكفء لها حيث أن هذا المزيج ينطوي على الميزات التي تحقق تحسنا كبيرا على أنظمة إدارة التكاليف الأخرى، ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA الذي يشكل موضوع الدراسة أداة إدارية قوية تصنف التكاليف على أساس الموارد من خلال التركيز عليها وكذلك الأنشطة التي تشكل محور نظام ABC وبالتالي توفير تكلفة مفصلة المعلومات إلى الإدارة وفي هذا السياق فإن الدور المهم الذي يقوم به نظام محاسبة استهلاك الموارد هو تخفيض التكاليف من خلال التركيز على الموارد وتحديد الطاقة العاطلة مع عدم إهمال مدخل الأنشطة في عملية تخصيص التكاليف ومنه يمكن طرح الإشكالات الموالى:

إشكالية الدراسة:

إن ما تشهده الوحدات من تطورات متسارعة في ظل بيئة الأعمال الحديثة وما نتج عنها من منافسة شديدة، كان من البديهي أن تفكر الوحدات الاقتصادية في إيجاد أساليب محاسبية حديثة تلبى متطلبات جديدة تسهم في مساهمة فعالة في تخفيض التكاليف التي تعد أكثر أهمية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة، والتي لم تعد النظم التقليدية قادرة على تحقيقها ومن بين تلك الأساليب هو أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ومن هذا فإن الإشكالية التي يمكن تأطيرها في البحث تتمحور في التساؤل الآتي:

ما مدى تأثير تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة ؟

الأسئلة الفرعية:

- 1) هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وتخفيض التكاليف (إدارة الموارد، ترشيد الفاقد، التحسين المستمر)؟
- 2) هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار تكاليف وتخفيض التكاليف (إدارة الموارد، ترشيد الفاقد، التحسين المستمر)؟
- 3) هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكاليف وتخفيض التكاليف (إدارة الموارد، ترشيد الفاقد، التحسين المستمر)؟
- 4) هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف (إدارة الموارد، ترشيد الفاقد، التحسين المستمر)؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد و تخفيض التكاليف

- ✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط موارد و إدارة الموارد؛
- ✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط موارد و ترشيد الفاقد؛
- ✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط موارد و التحسن المستمر؛

الفرضية الرئيسية الثانية: هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار تكاليف و تخفيض التكاليف؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار تكاليف و إدارة الموارد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف و ترشيد الفاقد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف و التحسن المستمر؛

الفرضية الرئيسية الثالثة: هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكاليف و تخفيض التكاليف

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص تكاليف و إدارة الموارد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكاليف و ترشيد الفاقد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكاليف و التحسن المستمر

الفرضية الرئيسية الرابعة: هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف و تخفيض التكاليف؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف و إدارة الموارد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف و ترشيد الفاقد؛

✓ هناك تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف و التحسن المستمر.

متغيرات الدراسة:

– **المتغير المستقل:** محاسبة استهلاك الموارد؛

– **المتغير التابع:** تخفيض التكاليف.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

الأسباب الذاتية:

– الرغبة في اكتشاف أساليب حديثة ومتطورة تساعد في تخفيض التكاليف؛

– الميول الشخصي في كل ما يتعلق في موضوع محاسبي؛

– حداثة الموضوع محل الدراسة.

الأسباب الموضوعية:

– معرفة استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في شركة إسمنت تبسة ومدى وعي موظفيها بذلك؛

– محاولة إعطاء فكرة وفهم لنظام محاسبة استهلاك الموارد لغرض تحقيق خفض التكاليف.

أهداف الدراسة :

تتبع هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

– تحليل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد؛

– تحديد أهم مزايا تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بالإضافة إلى بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب؛

– إيضاح بعض المقترحات التي يمكن أن تساعد في نجاح تطبيق محاسبة استهلاك المواد .

بالإضافة إلى:

– معرفة مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة؛

– معرفة تأثير تخطيط الموارد على تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة.

- معرفة تأثير تتبع مسار التكاليف على تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة.
- معرفة تأثير تخصيص التكاليف على تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة.
- معرفة تأثير الرقابة على التكاليف على تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في :

الأهمية العلمية: ندرة الأبحاث والدراسات العلمية والعملية المتعلقة باستخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نظرا لأنه أسلوب مستحدث ومتطور؛

الأهمية العملية: تتمثل في حاجة الشركة الصناعية اسمنت تبسة في ظل البيئة التنافسية للأساليب المتطورة التي تمكنها من قياس دقيق لتكاليف منتجاتها وحاجة المستويات الإدارية إلى توافر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المؤثرة على بقاء الشركة.

حدود الدراسة:

حدود المكانية: تناولت هذه الدراسة واحدة من أهم الشركات الصناعية الجزائرية وهي شركة الاسمنت تبسة؛

الحدود الزمنية: تمت الدراسة الميدانية خلال السنة الجامعية 2022 2023 خلال الفترة من 2023/02/19 إلى 2023/03/18 وذلك حرص على أن تكون المعلومات جيدة ودقيقة للدراسة.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم اتباع المنهج التحليلي من خلال تصميم استبيان وتحليل نتائجه.

مرجعية الدراسة:

بالنسبة للجانب النظري تم القيام بالاستعانة بمجموعة من الكتب، المذكرات والمقالات باللغة العربية والأجنبية في مجال محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف وكذلك الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة، أما بالنسبة للجانب النظري تم الاستعانة ببرامج إحصائية لمعالجة المعطيات من خلال تطور الاستبيان يغطي محاور الدراسة المختلفة، ثم توزيعه على عينة من موظفي الشركة وإطاراتها ومن ثم المعالجة الإحصائية.

صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع الخاصة بالدراسة؛
- صعوبة تطبيق الموضوع في الجانب الميداني.

هيكل الدراسة:

كأي دراسة سواء نظرية أو تطبيقية لا بد من وجود خطة واضحة من أجل ضبط العمل ويتمثل هيكل الدراسة فيما يلي:

❖ مقدمة

❖ الفصل الأول: سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل نظري لمحاسبة عن استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف، حيث يتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث، الأول حول إطار مفاهيمي لمحاسبة استهلاك الموارد والذي تم تقسيمه إلى 4 مطالب أما المبحث الثاني حول مدخل إلى تخفيض تكاليف وتم تقسيمه إلى 3 مطالب، أما المبحث الثالث فقد كان حول أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع والتعليق عليها؛

❖ **الفصل الثاني:** والذي سوف يكون تطبيقيا حيث سوف يتم إسقاط ما تم ذكره في الجانب النظري من خلال تحليل نتائج الاستبيان الذي يمكن التوصل إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول الموضوع والتفصيل في كيفية التعرض لطريقة الدراسة وأدواتها ثم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها؛

وفي الأخير الدراسة بالخاتمة: حيث طرح فيها أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية مع تقديم جملة من التوصيات لزيادة الوعي والاهتمام بنظام محاسبة استهلاك الموارد وتأثيرها على تخفيض تكاليف شركة الاسمنت تبسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة



تمهيد

بعد التطور الكبير الحاصل في بيئة الأعمال أصبحت الوحدات الاقتصادية تتأثر كثيرا في الظروف الداخلية والخارجية بسبب شدة المنافسة، مما أدى إلى عجز المحاسبة التقليدية عن توفير الكثير من المعلومات التي تساعد المؤسسة على تخفيض تكاليف وبناء على ذلك أصبح إلزام اللجوء إلى تقنية جديد تساهم في حل هذه المشاكل وتمثل هذه التقنية أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية وهذه التقنية يطلق عليها محاسبة استهلاك المواد. تعتبر محاسبة استهلاك الموارد في الوقت الحالي من المفاهيم الشائعة كونها توفر حل للعديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات، قد ظهرت هذه التقنية نتيجة دمج نظامين هما إدارة التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط الموارد وإدارتها وبما يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة لتحقيق دقة أكبر في تخفيض التكاليف وإدارة أفضل للطاقة العاطلة.

ومن خلال هذا الفصل يتم محاولة التعرف على محاسبة استهلاك الموارد بتوضيح إطار مفاهيمي لمحاسبة استهلاك الموارد يتضمن مفهومها، أهدافها، مبادئها ومكوناتها، وكذا خطوات تطبيقها وتقييمها ومن ثم يتم التعرف على التكاليف. يتم بعدها عرض أهم الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة والإلمام بموضوع بشكل مناسب وواضح. يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: إطار مفاهيمي لمحاسبة عن استهلاك المواد؛

المبحث الثاني: عموميات حول تخفيض التكاليف؛

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: إطار مفاهيمي لمحاسبة عن استهلاك المواد؛

أصبحت محاسبة استهلاك الموارد محل اهتمام في بيئة الأعمال بعد تعرض المحاسبة التقليدية لانتقادات، مما أدى إلى ظهور تقنية محاسبة عن استهلاك الموارد. والتي تعد من التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد الوحدات الاقتصادية الذي تؤدي إلى تخفيض التكاليف.

يتم التطرق في هذا المبحث إلى أربع مطالب على النحو الآتي:

المطلب الأول: ماهية المحاسبة استهلاك الموارد؛

المطلب الثاني: أهداف، مبادئ مقومات محاسبة استهلاك الموارد؛

المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد؛

المطلب الرابع: تقييم نظام محاسبة عن استهلاك المواد.

المطلب الأول: ماهية محاسبة استهلاك الموارد

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم حول محاسبة استهلاك الموارد: نشأتها، تعريفها، خصائصها وأهميتها.

1. نشأة محاسبة استهلاك الموارد

لقد أثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس على ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد في بداية القرن 21 بالتحديد في العام 2000 بحيث يعتبر أحد المداخل المتطورة لقياس وتخصيص التكاليف في أمريكا والعديد من الدول الأوروبية. وفي الربع الأول من عام 2002 قامت مؤسسة Clopay والتي تعد من أكبر المؤسسات الأمريكية للصناعات البلاستيكية بالمشاركة في اتحاد الصناعة الدولية المتقدمة CAM- I بحيث يجتمع هذا الاتحاد كل ثلاثة أشهر لمناقشة الأمور المتعلقة بتطبيقات الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في المجال الصناعية التحويلية وغيرها من الصناعات، ونتيجة لهذه هي المناقشات وافقت مؤسسة Clopay على تقديم تطبيق تجريبي لمبادئ محاسبة استهلاك المواد وعليه فإن أول ظهور لنظام محاسبة استهلاك الموارد يعود لسنة 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية وعدة الدول الأوروبية، كمدخل متطور في المحاسبة الإدارية يرتكز أساساً هذا المدخل على فلسفة التكلفة الألمانية GPK ودمجها بمبادئ محاسبات التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أجل توفير معلومات تمتاز بالدقة بهدف تعظيمه قيمة المؤسسة¹.

2. مفهوم محاسبة استهلاك الموارد**1-2. تعريف محاسبة استهلاك الموارد:**

توجد العديد من التعارف المتعلقة بمحاسبة استهلاك الموارد من أهمها ما يلي:

❖ تجمع محاسبة استهلاك الموارد بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام إدارة لتكلفة الألمانية هو المزج بين مزايا النظامين محاسبة استهلاك الموارد تشبه نظام GPK في نظرية أسلوب التكاليف بشكل نسبي مما يجعلها مناسبة للقرارات التي تعتمد على سلوك التكاليف للتخطيط والرقابة، وتشبه نظام التكاليف على أساس الأنشطة من تركيز النظام على الأنشطة باعتبارها هي محرك الموارد وتستفاد محاسبة استهلاك الموارد في مزايا في نظام التكاليف على أساس الأنشطة عندما تكون الموارد قليلة وتحتاج إلى معلومات عن محركات وكمية الموارد التي تحتاجها الأنشطة وكذلك تساعد محاسبة استهلاك الموارد باستخدام الموازنة المرنة للتخطيط والرقابة على مستوى الموارد وتحديد الانحرافات على مستوى الكميات والكلفة في جميع المستويات المنظمة²؛

❖ يعرف نظام (RCA) بأنه نظام محاسبي يحل ويتبع الموارد بدلاً عن الأنشطة، ويستخدم في قياس وإدارة الطاقة، يقوم بربط الموارد المحددة إلى الأنشطة والعمليات، وبتحديد مجتمعات الموارد³؛

❖ وقد عرف (Merwe and keys) مدخل للمحاسبة عن استهلاك الموارد RCA على أنه نظام شامل ومتكامل لإدارة التكلفة، فهو إحدى أساليب المحاسبة الإدارية حيث أنه يجمع بين أفضل ما أثمرت عنه العقود القليلة الماضية من التطورات في هذا الفرع من المعرفة في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية وذلك لأنه يقوم

¹ نيو مجيد، بن الدين أحمد، استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 9، العدد 2، 2021، ص 204.

² ناطق جبار سالم، أثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط، مجلة الرياد والمال والأعمال، المجلد 2، العدد 4، 2021، ص 276، ص 277.

³ هيثم النيس، إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية، مجلة الجامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد 3، 2015، ص 332.

على نحو فعال بمزيج بين نظام إدارة التكاليف GPK مع تقدير التكاليف على أساس النشاط ABC، هذا الاندماج بين أفضل مضمارين يوفر منهج متكامل وشامل للمحاسبة الإدارية؛¹

❖ إن نظام محاسبة استهلاك الموارد هو نظام محاسبة إدارية يركز على توفير المعلومات تهدف إلى تحقيق نجاح أكبر في سوق المنافسة، RCA يجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الألمانية والتكلفة على أساس النشاط في عمليات حيث أن تؤكد إن التكلفة يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال السيطرة على مستوى الموارد حيث إن لكل مورد القدرة على خلق قيمة بما إن القدرات تكمن في الموارد فإن إدارة الطاقة واستخدام الموارد هي الأساس في إدارة التكاليف بشكل فعال؛²

هناك تعريف أخرى لمحاسبة عن استهلاك الموارد يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

¹ امتثال رشيد بجاي، سرمد إسماعيل خليل ، رغد رشيد بجاي، استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبون بحث تطبيقي في شركة أبناء دجلة لخدمات الأمن و الحماية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 57، 2019، ص 385

² عامر محمد سلمان الجنابي، محمد تعبان محمد التميمي، تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف بحث تطبيقي في شركة ديالي العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 61، ص 362

الجدول رقم (01): يوضح تعاريف أخرى لمحاسبة عن استهلاك الموارد

المصدر	التعريف	التركيز
(سرورو علي، 2017:40)	"هي مدخل استراتيجي للإدارة التكلفة يقوم على المزيج بين نظام التكلفة الألمانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بما يحقق التوزيع الدقيق للتكاليف الغير مباشرة وتوفر معلومات ملائمة عن تكاليف الطاقة الغير مستغلة والموارد المتاحة وكيفية تحقيق الاستغلال الأمثل لها بما يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية"	تركز على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية عن طريق الاستفادة من مميزات دمج نظام ABC ونظام GPK
(West et al, 2018:2)	مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على إنشاء المعلومات الموثوقة لتدنية التكاليف وتعظيم الإيراد لتعزيز الطاقة الإنتاجية للمشروع بهدف تحقيق نجاحا كبيرا في سوق تنافسية عالية	ويركز هذا التعريف على دور محاسبة استهلاك الموارد بعدها نظام معلومات تعزيز من الطاقة الإنتاجية في ظل بيئة تنافسية متزايدة
(jassem,2019 ,175)	هي مزيج من محاسبة التكاليف الهامشية الألمانية ونظم التكاليف على أساس النشاط التي تمكن من توليد الهامشية في بيانات التكلفة والتي توفر معلومات دقيقة عن استخدام الموارد بما يساهم في زيادة الإنتاجية وتحقيق القدرة التنافسية	يركز على الاستفادة من دمج ABC وGPK في توفير معلومات عن الموارد المستعملة ومساهمتها في زيادة الإنتاجية في ظل وجود سوق تنافسية
(Cao et al,2020,354)	منهج المحاسبة الرادارية الذي يركز على إنشاء معلومات موثوقة لتقليل التكاليف وزيادة الإيرادات إلى أقصى حد لتعزيز القدرة الإنتاجية للشركة بهدف تحقيق اكبر قدر من النجاح في سوق المنافسة العالمية	يركز على توفير معلومات بهدف تحقيق القدرة التنافسية

المصدر: إعداد فرج غني عبود بالاعتماد على الأدبيات السابقة، دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الأسبقيات التنافسية دراسة ميدانية في مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة الديوانية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد 11، العدد 42، 2022، ص 294

من التعاريف السابقة يمكن القول أن: محاسبة عن استهلاك الموارد بانها نظام متكامل بين الناظمين نظام محاسبة التكاليف الألمانية GPK ونظام محاسبة على أساس النشاط ABC تساهم في إنشاء معلومات موثوقة عن استخدام الامثل بهدف تخفيض التكاليف

2.2. خصائص محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل خصائص محاسبة استهلاك الموارد فيما يأتي: ¹

- التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية؛
- إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد، مما يدعم عمليات اتخاذ القرارات؛

كما تتمثل خصائص محاسبة عن استهلاك الموارد في: ²

- تعمل على قياس الموارد الخاملة لذلك يمكن تعيين مسؤولية لكل شخص مسؤول من خلال تخصيص تكاليف الموارد العاطلة؛
- تستخدم محاسبة استهلاك الموارد معيارين للقياس وذلك لتسهيل تكلفة المحاسبة؛

تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على طريقة تساعد على حساب تكلفة أول قياس لاستهلاك الموارد على تحليل الموارد العاطلة وتحليل فروق التكلفة بين الميزانية والعمل الفعلي.

3.2. أهمية محاسبة استهلاك الموارد:

- تتبع أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد يمكن الاستفادة منها في الأجلين القصير والطويل على كافة المستويات الإدارية والتنظيمية، يمكن تلخيصها فيما يلي: ³
- يتأسس عمل نظام محاسبة عن استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد لتوفير المعلومات ذا جودة عالية، كما يعمل مع نظام تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى؛
- يجمع بين أهم نظامين عالميين من أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وهو نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألمانية، ويهدف إلى توفير معلومات مالية ومعلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل عند أدنى مستويات التشغيل؛
- يفرق نظام محاسبة استهلاك الموارد بين امتلاك الموارد واستهلاكها؛

ويكمن أهمية نظام محاسبة عن استهلاك الموارد كذلك في: ⁴

- ✓ يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة وبما يساهم لزيادة الإنتاجية وخفض تكاليفها. وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي؛
- ✓ انه نظام يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل؛

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ ومكونات محاسبة عن استهلاك الموارد.

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى كل من أهداف ومبادئ محاسبة عن استهلاك الموارد ومكوناتها.

¹ بصيرة مجيد نجم، به يمان عثمان سعيد، التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد و التحسن المستمر بهدف تحقيق التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 56، الجزء الثاني، 2021، ص 94.

² Wang ting, Liu yijuan, management accounting tools and application cases resource consumption accounting method and application, volume 121, 2017, P408, P409.

³ محمد القاسم محمد سعيد، عبد الرحمن عادل خليل، دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 2، العدد 12، 2021، ص 168

⁴ أحمد منصور يوسف منصور، أثر نظامي محاسبة استهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع في تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية، (أطروحة دكتوراه)، فلسفة المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2021، ص 57، ص 58

1. أهداف محاسبة عن استهلاك الموارد

تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق عدة أهداف أهمها:¹

- تصنيف تكاليف في كافة مراكز التكلفة إلى صنفين الثابتة والمتغيرة مع توفير الرقابة على كافة مصادر حدوث التكلفة المتعلقة بالموارد المستخدمة والغير المستخدمة، وتتبعها بما يساهم في تخفيض استهلاك الموارد بشكل الأمثل؛
- توفير معلومات كفاوية عالية الجودة تدعم القرارات قصيرة الأجل المتعلقة بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها؛
- تحديد وقياس الطاقة الغير المستغلة بشكل الذي يساهم في تجنب تخصيص تلك التكاليف على المنتجات؛
- توفير الفهم الكافي حول طبيعة استهلاك الموارد والأنشطة بما يعطي النظرة أكثر شمولية لعملية تخصيص التكاليف الغير مباشرة وفقا للعلاقة السبب/الأثر؛
- المساهمة الفعالة في التحديد الدقيق للتكلفة في ظل تقلب حجم الإنتاج على وفق العلاقة السببية بين الموارد وكمية الموارد المستهلكة قبل الإنتاج والموارد الأخرى؛
- تحقيق الإدارة الفعالة للاستثمارات وتوجيهها نحو الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون وفقا لطبيعة المنافسة؛
- المساهمة في تحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة من خلال إزالة الفاقد.

2. مبادئ محاسبة عن استهلاك الموارد

تقوم محاسبة عن استهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ تتمثل في:

2.1 مبدأ السببية-Resources Cost Driver :

يعتبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجوعات الموارد على موضوعات القياس التكاليفي؛²

2.2 مبدأ الاستجابة-Responsiveness:

استهلاك الموارد مع تركيز الرئيسي على سلوك التكلفة، وهي تحكم علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد وعلى أساس أن استعمال هدف لتحقيق هدف آخر يعتمد على كمية من المدخلات فيمثل ذلك علاقة السببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير الكمية؛³

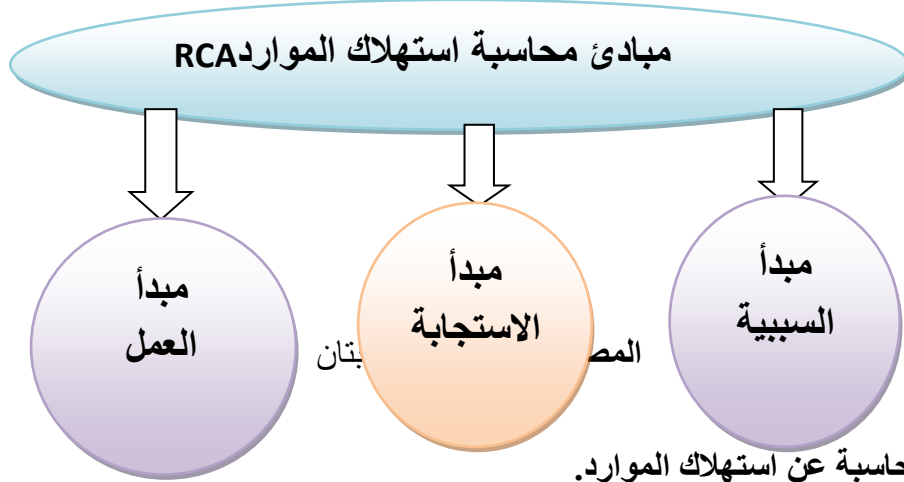
¹ ياسر صاحب مالك، أحمد ماهر محمد علي، حسنين كاظم عوجة، أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات تسعير محاسبية - دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد3، العدد13، 2019، ص174، ص175.

² محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، مذكرة لنيل ماجستير في المحاسبة، تخصص التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا2013، ص93.

³ هدى عبدوش المحمداوي، نموذج مقترح لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في صناعة تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، مجلة نورية، المجلد13، العدد27، 2020، ص171.

3.2 مبدأ العمل WORK: محاسبة عن استهلاك الموارد تقدم مبدأ العمل بشكل محدد ومقيد أكثر من نظام التكاليف على أساس النشاط، ويتم الاعتماد على المعلومات الخاصة بالأنشطة إذا تم إضافة إليها معلومات تحليلية عن سبب استهلاك الأنشطة للموارد، ومع ذلك يجب أن تحتوي المعلومات على كمية عن محركات الأنشطة ومدخلاتها بشكل كمي.¹

الشكل (01): يوضح مبادئ محاسبة استهلاك الموارد



3. مقومات محاسبة عن استهلاك الموارد.

تعتمد محاسبة عن استهلاك الموارد ثلاثة مقومات رئيسية إذ تركز على الموارد وتراعي طبيعة التكاليف وتستخدم نموذج التكلفة على أساس الكمي، وهذا استعراض المقومات وهي كما يلي:

1.3 الموارد: تركز محاسبة عن استهلاك الموارد بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل وهي توفر الرؤى واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وعن كفاءة استخدامها، وفق لتلك الركيزة فإنه يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد، بحيث تعتمد على إن فكرة مجتمعات الموارد يجب أن تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، يجب أن تكون موارد كل مركز تكلفة متجانسة وتحت مسؤولية مدير واحد فقط، فمن خلال تجميع الموارد حول مقياس إخراج مبسط أصبحت مراكز التكلفة أسهل في إدارتها؛²

¹ ناطق جبار سالم، مرجع سبق ذكره، ص 277.

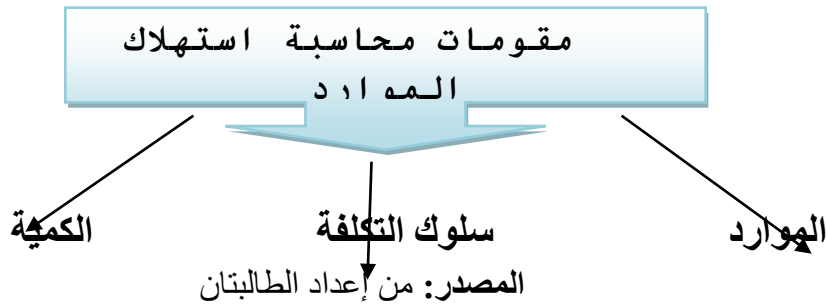
² نرمين جزا شاسوار، بهار خالد مصطفى، دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة خدمة الصحية دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة السلمانية، المجلد 18، العدد 57، الجزء الأول، 2022، ص 325

تتمثل كذلك مقومات RCA في:¹

2.3. سلوك التكلفة: تفصل محاسبة عن استهلاك الموارد التكلفة الإضافية وفق لسلوك تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية والتي تساعد على تحديد الطاقة العاطلة بينما الطرق التقليدية للتكاليف تفترض أن جميع تكاليف متغيرة، كذلك RCA تحدد معدلين للساعة (معدل ثابت وتناسبي) ويتم حساب هذه المعدلات واستعمالها من أجل تخصيص التكلفة وتقسيم هذه المعدلات إلى ثابتة وتناسبية، إذ أن معدل التكلفة الثابتة يساوي إجمالي تكاليف الثابتة لمجمعات الموارد مقسومة على إجمالي الطاقة النظرية لمجمعات الموارد، أما المعدل التناسبي يتم التوصل له من خلال قسمة إجمالي التكاليف النسبية لمجمعات الموارد على كمية مخرجات المخططة؛

3.3. الكمية: إن محاسبة عن استهلاك الموارد RCA قائمة على الأساس الكمي ويتم بناء النموذج بكامله باستعمال الكميات التشغيلية أي كمية الموارد التي تتحملها مجمعات الموارد والتي تقاس بصورة كمية إذ أن البيانات التشغيلية هي الأساس لإضافة قيمة والمؤشر الرئيسي للنتائج الاقتصادية، إذ توزع محاسبة عن استهلاك الموارد RCA التكلفة على أساس القياس الكمي، وجميع الموارد والأنشطة المستهلكة في محاسبة RCA لها معايير كمية يمكن قياسها، وهذا ما يساعد على وصف العلاقة السببية بين استهلاك الموارد وتوزيع التكاليف بالاعتماد على أساس كمي.

الشكل رقم (02) يمثل مقومات محاسبة استهلاك الموارد



¹ إسراء علي أحمد، حنان صبحت عبد الله، استعمال محاسبة استهلاك الموارد RCA ومعايير القطاعات التشغيلية، مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة، العدد 61، 2020، ص 444، ص 445.

المطلب الثالث: خطوات تطبيق محاسبة عن استهلاك الموارد.

تستند خطوات تطبيق محاسبة عن استهلاك الموارد وتنفيذها إلى الخطوات 6 الآتية:¹

- (1) **تحديد الموارد المتاحة:** حصر كمي لكافة أنواع الموارد المملوكة للمنشأة من (أفراد، آلات، مباني، أموال)، بناء مجوعات الموارد المتجانسة، وهي استثمارات متاحة للمنشأة وعليه تبويب هذه الموارد طبقاً للنظرية التقليدية للموارد؛
- (2) **اختيار مجوعات الموارد:** تمثل مجوعات الموارد تجميعاً لمجموعة الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ويمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل: أفراد، آلات والخدمات المختلفة. ومن ثم بناء خريطة تنظيمية من الموارد التي تقيد في تحديد العلاقات التبادلية بين مجوعات الموارد ببعضها البعض للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط الموارد المتاحة وتخصيصها بالعمليات التشغيلية؛
- (3) **تحديد تكلفة الأنشطة والعمليات:** وهو يمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي تخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتوجات والخدمات؛
- (4) **توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة:** يتم حساب الطاقة النظرية والعملية ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة التناسبية التي يتم من خلالها توزيع تكاليف مجوعات الموارد على الأنشطة بمجرد تحديد دوافع الموارد، كما ينبغي تخصيص الموارد مثل: العمالة، الكهرباء والمعدات للأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة؛
- (5) **تحديد وحدة قياس التكلفة:** وهو الهدف الذي ترتبط به التكلفة ممثل في وحدة المنتج أو الخدمة وصول إلى حساب تكلفة المنتج أو الخدمة مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على هذا الهدف بشكل الذي يؤدي إلى الحساب الدقيق لتكلفة المنتجات وتنمية المركز التنافسي للشركة؛
- (6) **مراقبة التكاليف وإدارتها:** تساعد محاسبة استهلاك الموارد المديرين على التحكم في التكاليف وإدارتها، وذلك من خلال إعداد التقارير التفصيلية عن أنواع الموارد بشكل تفصيلي إذا ما كانت هذه الموارد محددة أو غير محددة للطاقة، والحصول على الفرق بين الكميات الفعلية والمعيارية.

¹ نزمين جزار شاسوار، بهار خالد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص325، ص326.

المطلب الرابع: تقييم نظام استهلاك المواد

1. مزايا محاسبة استهلاك الموارد RCA

- تميز نظام RCA عن سابقه من أنظمة التكاليف بامتلاكه نقاط قوة وتفوق لا تمتلكها تلك الأنظمة إضافة لمحاولاته تجاوز مواطن الضعف فيها، فجاء تطبيقه ليقدّم مزايا نوعية من أبرزها:¹
- ❖ يعالج RCA موضوع الطاقة الغير المستغلة لدى موارد المنشأة ويعطي صورة أفضل عن تكاليف الموارد الغير المستغلة؛
- ❖ يسمح نظام RCA بتوزيع المباشر لتكاليف الموارد من مجمع التكلفة المورد إلى هدف التكلفة دون تحديد نشاط بين اثنين الأمر الذي يمكن الإدارة من حذف مستوى التسهيلات والذي يعتبر غير ضروري من نظام التكاليف؛

و من مزاياه أيضا:²

- ❖ يمتاز نظام محاسبة استهلاك الموارد بتخطيط الموارد بصورة كبيرة؛
- ❖ تحقيق الدقة في عملية تخصيص التكاليف على عملية الإنتاج وذلك من خلال التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها؛

كذلك يتميز ب:³

- ❖ يستخدم نظام RCA مصطلح التكلفة التناسبية بدل من مصطلح التكلفة المتغيرة في النظام التقليدي؛
- ❖ يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل.

2. عيوب محاسبة استهلاك الموارد RCA

- عدم توفر مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة بغرض التأكد من الكفاءة والفاعلية؛
- صعوبة الجمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجتمعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية والثانوية؛

وأيضا مما يلي ذكره:⁴

- إمكانية تطبيق مثل هذا النظام هي مقتصر فقط على المنشأة التي تتبنى التسهيلات المحاسبية المقدمة من قبل أنظمة ERP؛
- عدم الواقعية في استخدام نظام RCA للطاقة النظرية بدلا من العملية لتحديد محلات توزيع القسم الثابت من تكاليف الموارد؛
- من الواضح أن نظام RCA لا يسعى لتخفيض التعقيد المترافق مع نظام ABC، وبالأحرى يعتمد على الاعتماد على نظام ABC لتكون الحصيلة نظام محاسبة تكاليف أكثر تعقيدا؛
- يعتبر تطبيق نظام RCA أكثر تكلفة من تطبيق نظام ABC الذي يعيب عليه ارتفاع تكاليف تطبيقه.

¹ محمد هيثم الدبس، نظام تكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC كأساس اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، رسالة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014، ص57.

² نور إبراهيم أبو برهم، ماهر موسى الدرغم، نموذج مقترح في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية بدراسة حالة مشفى دار السلام خان يونس، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 29، العدد 2، 2021، ص36.

³ علي مجاهد أحمد السيد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 7، 2019، ص466.

⁴ محمد هيثم الدبس، مرجع سبق ذكره، ص59.

المبحث الثاني: مدخل الى تخفيض التكاليف

تعتبر تخفيض التكاليف هدف أساسي للمؤسسات التي تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية على المدى البعيد، ولذلك استحوذ تخفيض التكاليف على الفكر المحاسبي التكاليفي بشكل ملحوظ من أجل التوصل إلى نظم ومنهجيات أكثر دقة تساهم في خفضه بتكاليف المؤسسات بشكل فعلي بما لا يؤثر على مستوى الموارد المطلوبة، ويهدف هذا المبحث إلى معرفة عموميات حول التكاليف بصفة عامة، ومن ثم التطرق إلى تخفيض التكاليف، والعلاقة بين تخفيض التكاليف ومحاسبة عن استهلاك الموارد RCA.

يتم تقسيم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: عموميات حول التكاليف؛

المطلب الثاني: ماهية تخفيض التكاليف؛

المطلب الثالث: علاقة محاسبة عن استهلاك الموارد RCA بتخفيض التكاليف؛

المطلب الأول: عموميات حول التكاليف

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم التعاريف الأساسية للتكلفة وأهم أنواعها.

1. تعريف التكاليف: لقد حظي التكاليف على عدة تعريف أهمها:

- التكلفة Cost: هي تضحية معبر عنها بقيمة نقدية معينة أو ما يعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الاقتصادي التي تستخدم في الإنتاج أو الشراء أو الخدمات؛¹
 - التكلفة في المحاسبة المالية: تعرف على أنها التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية المنفقة أو الممتلكات المحولة، أو الخدمات المؤداة وما إلى ذلك وهذا التعريف سهل ومقبول بشكل عام في المحاسبة المالية؛²
 - التكلفة في مفهومها العادي: تعتبر بمثابة تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريًا بهدف الحصول على الموارد الاقتصادية الأخرى في الحاضر والمستقبل، ومن خلال هذا المفهوم نستنبط أركان ثلاثة يجب توافرها لكي يتحقق هذا المفهوم، وهذه الأركان الثلاثة هي:
 - التضحية المادية أو استنفاد الموارد الاقتصادية؛
 - الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد؛
 - هدف أو النية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل.³
 - التكلفة: هي جمع مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة إنتاج معينة، بوظيفة، بقسم أو مصلحة تابعة للمؤسسة من جهة، والتي تتعلق في مرحلة معينة بمنتج وخدمة أو خدمات قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، أي عند نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة للصنع أو الإنتاج؛⁴
- ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن: التكاليف هي مقابل نقدي بهدف الحصول على الموارد والمنافع الاقتصادية المختلفة في الحاضر والمستقبل.

2. أهداف التكاليف:

يتمثل هدف التكلفة في:⁵

- هدف التكلفة هي أي نشاط يحتاج إلى قياس منفصل للتكلفة وبمعنى آخر فإذا كان مستخدم المعلومات المحاسبية يريدون معرفة التكلفة فإن هذا الشيء يطلق عليه هدف التكلفة.
- ومن أمثلة أهداف التكلفة: تكلفة المنتج، تكلفة أداء الخدمة لعملاء البنك أو لمرضى المستشفى وتكلفة تشغيل قسم معين أو تكلفة أداء وظيفة محددة

3. تصنيفات التكاليف:

تقسم التكاليف حسب عدة تصنيفات وهي:

¹ عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكلفة مبادئ أساسية الجزء الأول، جامعة المفتوحة طرابلس، 1998، ص38.
² ري إتش جاريسون، إريك نورين، ترجمة محمد عصام الدين زايد محاسبة إدارية، دار المريح، المملكة العربية السعودية، 2002، ص43.
³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف في القطاع البحري، إسكندرية، دار الجامعية، 2008، ص23، ص24.
⁴ جراج الزوهير، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبعة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2013، ص13.
⁵ بديع الدين يشوع، إدارة التكاليف، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2010، ص15.

1.3. على أساس علاقتها بالمنتج: يهدف تقسيم التكاليف على أساس علاقاتها بالمنتج للتوصل إلى أسس موضوعية، لرد هذه التكاليف لوحدات الإنتاج كل على حدى تحقيقا لإمكانية قياس تكلفة وحدة المنتج؛

ويتم تصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة.

1.1.3. تكاليف مباشرة: هي التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له وبطريقة ممكنة اقتصاديا؛¹

2.1.3. تكاليف غير مباشرة: هي التكاليف التي يصعب تتبعها أو ربطها مع مركز التكلفة المحددة، مما أوجد الحاجة إلى تخصيصها باستخدام أساس محدد، ولذلك يطلق على التكاليف الغير مباشرة التكاليف العامة لأنها تخدم عدة مراكز تكلفة؛²

2.3. على أساس علاقتها بحجم الإنتاج أو النشاط: يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف حسب هذا التصنيف: وهي تكاليف متغيرة، تكاليف ثابتة، تكاليف شبه متغيرة.

1.2.3. التكاليف المتغيرة: تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط، فإذا زاد حجم النشاط مثلا بنسبة 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10%، أو إذا زاد حجم النشاط بنسبة 25% تزداد التكاليف المتغيرة بنسبة 25%؛³

2.2.3. التكاليف الثابتة: وهي مجموعة العناصر التي لا ترتبط بحجم الإنتاج طالما كان مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وبالتالي فهي لا تتغير كمجموع مع تغير حجم النشاط ومن الملاحظ على عناصر هذه المجموعة بأنها نصيب وحدة المنتج منها يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط، فإذا زاد حجم النشاط فإن نصيب وحدة المنتج من هذه التكاليف سينخفض بنفس النسبة، ومن أمثلتها: رواتب المدير، موظفي الإدارة وإيجار المباني التي لا تتغير بتغير حجم النشاط (الإنتاج) وإنما تبقى ثابتة، كذلك مصاريف اهتلاك المباني والآلات..... الخ؛⁴

3.2.3. التكاليف شبه متغيرة: الواقع أن هذا النوع من التكاليف شبه المتغيرة يتكون من عنصرين: عنصر ثابت وعنصر متغير وحتى يمكن الاستمرار في دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح يجب فصل هذه التكاليف إلى عنصرين وإضافة الجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة، أما الجزء المتغير فيدرج ضمن التكاليف المتغيرة، ولعل تكاليف الصيانة هي أفضل مثال على هذا النوع من التكاليف؛⁵

3.3. على أساس الزمن: وفقا لهذا التصنيف ويتم التمييز بين التكاليف المحققة فعلا، المتوقعة والمعيارية:

1.3.3. تكاليف تاريخية: هي تكاليف يتم تحميلها بعد وقوعها مثل تكاليف التي تتوفر عند انتهاء مرحلة ما من الإنتاج، وتتميز هاته التكاليف بالموضوعية وإمكانية التحقق منها مقارنتها مع العمليات الجارية؛

2.3.3. تكاليف متوقعة: هي تكاليف مقدرة قبل حدوث عمليات الإنتاج للمنتجات، وهي عادة أقل ملائمة من المعيارية؛⁶

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، الأردن، زهران، 1999، ص47.

² ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية و الفندقية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص52.

³ محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الأردن، وائل، الطبعة 3، 2004، ص51

⁴ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، عمان، دار المسيرة، 2007، ص77.

⁵ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية، إسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993، ص73، ص74.

⁶ سارة عز ايزية، محاسبة تحليلية، مطبوعة، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و العلوم التسير، جامعة الشيخ العربي التبسي، تبسة، 2019، ص18، ص19.

- 3.3.3. تكاليف معيارية:** تمثل التكاليف المعيارية التكاليف المقدرة مسبقاً للإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو المبنية على معايير أو أسس محددة. ويتم في العادة تحديد التكلفة المعيارية من قبل لجنة من داخل المؤسسة مع الأخذ بالاعتبار الهدر الطبيعي في الموارد والضياع العادي في وقت العمال أو تعطل الآلات المفاجأة أو توقيفها لغاية الصيانة، إلا أن هذا النوع من التكاليف لا يسمح بالهدر الغير العادي في الموارد.¹
- 4.3. على أساس الوظيفة:** يمكن تصنيف التكاليف إلى عدة أنواع تبعاً لوجهات نظر معتبرة كمايلي:
- 1.4.3. تكاليف صناعية:** وتشمل جميع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات الإنتاجية داخل المصنع سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وبالتالي فهي تشمل التكاليف الصناعية المباشرة (مواد مباشرة و أجور مباشرة) والتكاليف الصناعية غير المباشرة (مواد غير مباشرة، أجور غير مباشرة وتكاليف غير مباشرة أخرى)²؛
- 1.4.3. تكاليف تسويقية:** تشمل تكاليف التسويق والبيع على التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبات العملاء وتوصيل السلع أو الخدمات لهم، فتكاليف التسويق تتعلق بالاتصال بالعملاء لتحقيق رغباتهم لذلك يشير إليها على أنها تكاليف الحصول على الطلبية وتكلفة تنفيذ الطلبية³؛
- 2.4.3. تكاليف إدارية:** تشمل التكاليف العامة والإدارية كل التكاليف الأخرى التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف صنع أو بيع. وهي بذلك تشمل تكاليف الإدارة العامة، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف العلاقات العامة والتبرعات... الخ.⁴
- مما سبق يمكن توضيح أنواع تبويب عناصر التكاليف:

¹ أحمد الطاهر، محمد أبو نضار، محاسبة إدارية، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009، ص52.

² أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الأردن، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2004، ص44.

³ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الأردن، دار وائل، الطبعة الأولى، 2005، ص48.

⁴ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و التحليل، الأردن، دار وائل، الطبعة الأولى، 2005، ص39.

الجدول(02): يوضح أنواع تبويب عناصر التكاليف

التكاليف	أنواع التبويب
تكاليف مباشرة	التبويب على أساس علاقتها بالمنتج
تكاليف غير مباشرة	
تكاليف ثابتة	التبويب على أساس علاقتها بحجم الإنتاج أو النشاط
تكاليف متغيرة	
تكاليف شبه متغيرة	
تكاليف تاريخية	التبويب على أساس الزمن
تكاليف متوقعة	
تكاليف معيارية	
تكاليف صناعية	التبويب على أساس الوظيفة
تكاليف إدارية	
تكاليف تسويقية	

المصدر: من إعداد الطالبان

4. طرق حساب التكاليف:

تعتمد محاسبة التكاليف بجمع عناصر التكاليف ومتابعة تدفقاتها، تحليلها ودراساتها وفق أسس متعددة، وتعد عملية التكاليف على المنتجات المختلفة بغرض القياس وتحديد سعر التكلفة هي الأخرى إحدى الأغراض الرئيسية، حيث تعددت الطرق الخاصة بذلك وأهمها: طريقة التكاليف الكلية، طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني.

1.4. طريقة التكاليف الكلية: تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت

خلال العملية الإنتاجية وتشمل على جمع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير مباشرة سواء كان ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها كالتفصيل لحساب سعر تكلفة المنتجات.

يتم تبويب عناصر التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة ومجموعهما بشكل التكلفة الإجمالية (سعر التكلفة) متضمنة أعباء التسويق والبيع، ويتم حسابها حسب التسلسل مراحل النشاط الإنتاجي وفق الترتيب الموالي:

❖ **تكلفة مباشرة أولية** = تكلفة المواد الأولية + تكلفة الأجر المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة؛

❖ **تكلفة الإنتاج** = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة؛

❖ **تكلفة الإنتاج التام** = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل أول المدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة؛

❖ **تكلفة الإنتاج المباع** = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج التام أول المدة - تكلفة الإنتاج التام آخر مدة؛

❖ **سعر تكلفة** = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع.¹

¹ عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة، مذكرة لنيل ماجستير، تخصص، اقتصاد و تسير المؤسسات، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008، ص47، ص48.

المطلب الثاني: ماهية تخفيض التكاليف

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم ومبادئ تخفيض التكاليف، عوامل، شروط ومجالات تخفيض التكاليف ومن ثم يتم التطرق أيضا إلى الدوافع والتقنيات المستخدمة لتخفيض التكاليف وبعد ذلك تقييمها.

أولاً: مفهوم، أنواع ومبادئ تخفيض التكاليف

1. مفهوم تخفيض التكاليف:

يمكن إبراز تعريف وأهمية تخفيض التكاليف كما يلي:

1.1. تعريف تخفيض التكاليف:

✓ خفض التكلفة: هي عبارة عن مصطلح يوصف به المنهج المخطط والايجابي لتحسين الكفاءة، ويمكن النظر إلى ذلك من عدة زوايا:

○ استبعاد الفاقد؛

○ السرعة في انجاز العمليات؛

○ إيجاد الوسائل والطرق التي يكون من شأنها إحداث خفض تكلفة الوحدة المنتجة؛¹

✓ لقد عرف معهد التكاليف المحاسبة الإدارية: I. C. M. A

خفض التكلفة: على أنها تحقيق تخفيضات حقيقية ودائمة في تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملائمتها للاستخدام المطلوب؛²

✓ خفض التكلفة: هو عبارة عن ذلك الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال استخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في انجاز العمليات أو زيادة الإنتاج، بما يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر ذلك على جودتها أو وظائفها؛³

✓ خفض التكلفة: هي عبارة عن إحداث خفض دون إلغاء أي خاصية من خواص المنتج، دون حدوث أي تأثيرات سلبية على جودة المنتج، أي إن التخفيض يقصد به تجنب الإسراف وضياعات الإنتاج؛⁴

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف لخفض التكاليف على أنها: هي نقطة التحول من مستوى أعلى من التكاليف إلى مستوى أدنى للتكاليف مع مراعاة جودة وفعالية المنتج وذلك باستخدام آليات معينة.

2.1. أهمية تخفيض التكاليف

يعد تخفيض التكاليف أسلوب مخطط في تحسين الكفاءة خلال الاستعمال الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في انجاز العمليات بما يؤدي تخفيض التكاليف دون تأثير على جودة المنتج المقدم أو الخدمة، ويمكن توضيح أهميتها في:⁵

● يرتبط تخفيض التكاليف باستمرارية الوحدة الاقتصادية وتطويرها خلال مصادرها الذاتية؛

و تكمن كذلك في:¹

¹ ألاء وضاح محمود ثابت، صالح إبراهيم بونس الشعباني، أثر اعتماد المنهج إعادة هندسة عمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بتطبيق على الشركة الوطنية للصناعات أثاث المنزلي في محافظة تينوى، مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد مجلد34، العدد108، 2012، ص247.

² عدنان هاشم السامرائي، محاسبة التكاليف/بتكلفة الوحدة المنتجة، الجزء الثاني، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1996، ص243.

³ رؤى حسين عبد الحسين، بهاء حسين حمداني، دور أدوات الجودة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد19، العدد70، ص480.

⁴ نهلة ثابت مدلول، أهمية تقنية تكلفة دورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف معمل الإسمنت الكوفة، مجلة المعين، العدد4، 2020، ص380.

⁵ أشواق طالب كاظم، تأثير المورد البشري في تحسين البيئة و تخفيض التكاليف، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد12، العدد2، 2020، ص123.

- ✓ إن عملية خفض التكلفة يساعد على تعزيز الموقع التنافسي للمنظمة إذ أن تقديم منتجات بأسعار معتدلة سوف يمكن المنظمة من منافسة المنتجات الأخرى في السوق وهذا يتوقف على مدى كفاءة الإنتاج ومدى انعكاسه على خفض التكاليف؛
- ✓ تتجلى أهمية خفض التكلفة من العلاقات القائمة بين الكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتوجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة؛
- تكمُن أهمية تخفيض التكاليف كذلك:²
- ✓ يحقق تخفيض التكاليف الاقتصاد والحرص في استعمال عناصر الإنتاج كونه المنفذ السليم في تحقيق الكفاءة الإنتاجية؛

وأيضاً في³ :

- ✓ إن تطبيق إستراتيجية تخفيض التكاليف بشكل مستمر يجعل من السهولة على الوحدة الاقتصادية أن تتخذ الإجراءات الكفيلة بتطبيق هذه الإستراتيجية خاصة أوقات الركود الاقتصادي التي تشهد انخفاضاً في النشاط التجاري.

2. أنواع تخفيض التكاليف

يمكن التمييز بين نوعين من خفض التكاليف على النحو التالي :

1.2. التمييز على مدى استقرار المنشأة ويتمثل⁴ :

- 1.1.2. خفض الكلفة الساكن:** يطبق هذا التخفيض في حالة كون ظروف المنشأة مستقرة وتعتمد على مستوى واحد من الإنتاج من ثبات الظروف الخارجية للمنشأة؛
- 2.1.2. خفض الكلفة الحركي:** هذا الأسلوب يطبق هذا في حالة اعتماد المنشأة على مستويات إنتاج منفردة يتناسب كل منها مع الظروف السائدة وظروف السوق المحيطة ويعد ذلك الأسلوب فعالاً في حالة تكاليف الأنشطة التي يصعب وضع معايير محددة لها مثل أنشطة المبيعات والصيانة.

¹ علي قاسم حسن العبيدي، أهمية التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات أعمال الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات، مجلة كربلاء العلمية، المجلد 8، العدد 4، 2010، ص 134.

² محمد عبد الواحد فليح، سري عادل عبد الله، دور الطاقة الشمسية في تخفيض التكاليف و تحسين البيئة، مجلة الدراسات الاقتصادية و الإدارية، العدد 26، 2022، ص 168.

³ صلاح الكواز، باسم عبد الحسن عبود القصاب، توظيف أسلوب الهندسة العكسية في تخفيض التكاليف في ظل تقنية الكلفة المستهدفة بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة/ معمل قديفة بابل، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد 8، العدد 30، 2019، ص 165.

⁴ لؤي قيس عبد الله، إثر نظم محاسبة التكاليف و استثمار الميزة التنافسية (الدعم الحكومي) في خفض التكاليف في شركات القطاع العام (دراسة تطبيقية/ شركة ديالي العامة)، مجلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية، المجلد 1، العدد 1، 2020، ص 12.

2.2. التمييز على أساس الغرض من التحقيق¹

1.2.2. التخصيف الحقيقي للتكاليف: يقصد به مجموعة الفعاليات التي تركز على إحداث التخصيف الحقيقية في كلفة الوحدة للمنتج وذلك عن طريق استعمال الموارد المادية والبشرية بالحد الأدنى من المحافظة على مستويات الجودة وبطبيعة الحال فان نتائج تطبيق هذا النوع من التخصيف ستركز في تحقيق أرباح حقيقية وليست صورية.

وتجد الإشارة إلى أن هناك أوجه متعددة لتخصيف الحقيقي وعلى النحو التالي:

- خفض الكلفة الإجمالية للوحدة الواحدة نتيجة حجم الإنتاج ومن ثم عدم حدوث أي زيادة في إجمالي التكاليف؛
- زيادة حجم الإنتاج بنسبة أكبر من حجم الزيادة الحاصلة في التكاليف؛
- المحافظة على المستوى المستهدف من الإنتاجية ولكن بتكاليف أقل.

2.2.2. التخصيف الغير حقيقي للتكاليف:

يقصد به مجموعة الفعاليات التي تركز على تعظيم الأرباح بأي شكل من الأشكال بهدف خفض إجمالي التكاليف ولكن من دون الدخول في مجالات تخفيضها وهذا يؤدي إلى تخفيض كلفة الوحدة الواحدة.

وتجد الإشارة إلى أن هناك أسلوبين أساسيين لهذا النوع من التخصيف وهما كالآتي:

- زيادة حجم الإنتاج ضمن المدى الملائم بهدف توزيع التكاليف الكلية ولاسيما الثابتة على عدد أكبر من الوحدات؛
- زيادة أسعار البيع نتيجة لظروف السوق وقوانين العرض والطلب مما يؤدي إلى زيادة مما يؤدي إلى زيادة هامش المساهمة دون مساس بتكاليف المنتج الإجمالية؛

3. مبادئ التخصيف التكاليف

يمكن إبراز مبادئ تخفيض التكاليف كما يلي:²

- التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة مع العناصر الأخرى؛
- أن لا يتجاوز كلفة دراسة وتحليل وتطبيق البدائل عن العائد المتوقع؛

وكذلك تكمن مبادئه في:³

- دراسة المنافسين إذ أن بعض الشركات تمتلك مصممين ومحاسبين تكاليف يعملون معاً لمقارنة كلفة تصنيع الاجزاء المراد تصميمها بتكلفة أجزاء متماثلة ينتجها المنافسين بهدف الملاحظة كيف يدير المنافسين أعمالهم؛

وتكمن كذلك:⁴

- يجب أن يؤدي التخصيف في التكلفة إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية غير مناسبة وخاطئة تؤثر على المنتج في المستقبل القريب.

¹ صلاح مهدي جواد الكواز، ميسم جواد عبد الحسن، تخفيض التكاليف في ظل تكامل بين مدخلي الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وكفاءة دورة التصنيع، wraith scientific journal ، المجلد4، العدد11، 2022 ص5.

² صلاح مهدي جواد الكواز، ميسم جواد عبد الحسن، مرجع سبق ذكره، ص6

³ منار جبار سرور، دعاء أحمد عبد الرحمان، تكامل بين تقنية تحليل المفك و إدارة الجودة الشاملة لتخصيف التكاليف وتحسين جودة المنتجات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد24، العدد109، 2018، ص662.

⁴ زهراء يحيى عبد زيد عواد، صلاح مهدي الكواز، دور تقنية التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، المجلد14، العدد4، ص126.

ثانياً: عوامل وشروط ومجالات تخفيض التكاليف1.العوامل المؤثرة فى خفض التكلفة

- من أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي:¹
- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعليم لدى العاملين
 - الاستثمارات الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن المتقدمة.
- تتلخص هذه العوامل فيما يلي: عوامل داخلية والأخرى خارجية و الجدول التالي يوضح ذلك:

¹ بتول عبد الله خلف، إطار متكامل لتقنيات بتخفيض التكاليف و إعادة هندسة عمليات التطوير استراتيجيات الشركة، دراسة تطبيقية في بعض شركات تابعة لوزارة النفط، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21، العدد 86، 2015، ص 501.

الجدول رقم (03): يوضح العوامل المؤثرة في خفض التكاليف

مصدر العوامل المؤثرة	طبيعة العمل المؤثر	أهم العوامل المؤثرة
أولاً: العوامل الداخلية للمنظمة	<u>العوامل الإنسانية</u>	أهم العوامل المؤثرة؛
		علاقات العمل؛
		الرضا عن العمل؛
		الدافع إلى العمل؛
		الأجر و المكافحة؛
		هيكل القوى العاملة؛
	<u>العوامل الفنية</u>	مواصفات العملية الإنتاجية؛
		مواصفات المنتج؛
		وسائل العمل المستخدمة؛
		تخطيط المصنع؛
		الصيانة والخدمات الفنية الأخرى؛
		الأساليب المستخدمة في التخطيط و الرقابة؛
<u>العوامل الإدارية</u>	أساليب الرقابة المتعددة؛	
	أساليب اتخاذ القرار المعتمدة؛	
	نظام المعلومات الدراية	
	معدل استقلال الطاقة الإنتاجية؛	
	تنظيم العمل الفردي و الجماعي؛	
	تنميط العمل و المواد؛	
	القوانين والأنظمة والتعليمات؛	
	التخطيط والرقابة المركزية؛	
التكنولوجيا وتطورها؛		
ثانياً: العوامل الخارجية للمنظمة	<u>الاتجاهات المركزية للدولة</u>	الدراسات والبحوث؛
	<u>التقدم العلمي والتكنولوجي</u>	الظروف الاقتصادية؛
	<u>عوامل البيئة الأخرى</u>	مستوى الطلب وتطوره؛
		سوق العمل وتركيبه؛

المصدر: خديجة جمعة الزويني، دور التجارة الالكترونية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة السيارات و المكانن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007، ص69.

2. شروط تخفيض التكاليف

- هناك عدة شروط يجب أن تتوفر عند تخفيض التكاليف وهي كالآتي:¹
- 1.2. شرط الاستمرارية:** إن تخفيض التكاليف يتميز بصفة الاستمرارية ما دامت الوحدة الاقتصادية مستمرة في مزاوله أعمالها؛
- 2.2. شرط التحسين والتطوير:** من شأن تخفيض التكاليف أن يؤدي إلى تحسين الكفاءة والأداء وذلك من خلال تخطيط وتنظيم الهدر والضياع لمتطلبات العمليات الإنتاجية
- 3.2. شرط المحافظة على مستوى الجودة:** يجب أن لا تؤدي تخفيض التكاليف إلى التقليل من الفائدة الاستعمالية للسلعة أو الخدمة؛
- 4.2. شرط تحقيق الوفورات:** تخفيض التكاليف يجب أن يتضمن تحقيق الوفورات في تكاليف نواحي النشاط المختلفة سواء كانت نشاطا إنتاجيا أو تسويقيا أو إداريا؛
- 5.2. شرط تحدي المعايير:** إن تخفيض التكاليف الناجح يتطلب دائما تحدي المعايير على جميع المستويات الإدارية، وأن تعمل في ضوء ذلك الهدف باختراق المعايير وتحقيقها بأساليب مختلفة.

3. مجالات تخفيض التكاليف

تقسم مجالات تخفيض التكاليف إلى:²

- 1.3. مجالات جزئية:** تنحصر غالبا في احد عناصر تكاليف أو احد الأنشطة الفرعية وبذلك تنسجم مع مجالات التقليدية التي كانت تركز على عنصر العمل؛
- 2.3. مجالات الشمولية:** تركز على مجموع الأنشطة أو مجموعة عناصر التكاليف وهذا ما جاء به المداخل الحديثة التي تركز على مجموع الأنشطة والعناصر معا. أي أن المجالات الجزئية تلتقي معها المجالات التقليدية، في حين تلتقي المجالات الحديثة مع المجالات الشمولية، وأن اعتماد المجالات الجزئية أو التقليدية في تخفيض التكاليف قد ولد العديد من المشاكل والتي يأتي في مقدمتها تردي فالأخيرة لم تعد ملبية للمستجدات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال المتغيرة في الوقت الحاضر؛

وتنقسم مجالات تخفيض التكاليف أيضا إلى:³

- مجالات تقليدية تركز على عنصر العمل وحديثة تركز على مجموع الأنشطة والعناصر معا ويؤخذ على المجالات التقليدية خفض تكاليف بأنها قد أدت إلى العديد من المشكلات في مقدمتها تردي الأداء، ولأن إدارة التكاليف التقليدية لا تميز بين الأنشطة والعمليات عالية أو واطئة القيمة ويقصر تركيزها على ارتفاع أو انخفاض تكاليف الأنشطة الفرعية، بسبب عدم اعتماد المجال المناسب لخفض التكاليف، كما اتسع مجال خفض التكاليف إلى شمول إدارة البيئة والتركيز على إدارة الموارد والتعامل مع المجهزين نظام إدارة الطاقة والرقابة على المكائن والإنارة والتدفئة والتبريد لتجنب الهدر في الطاقة.

ثالثا: الدوافع والتقنيات المستخدمة في تخفيض التكاليف

1. دوافع تخفيض التكاليف

هناك مجموعة من الدوافع تدفع الوحدة الاقتصادية لتخفيض التكاليف وتمثل هذه الدوافع كالآتي:⁴

¹ علي منفي كاظم، مجيل داوي إسماعيل، أنموذج مقترح لاستعمال تقنيتي محاسبة الرشيقية و التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة، مجلة الرياد للمال و الأعمال، المجلد3، العدد4، 2022، ص83.

² نادية شاكر حسين، تكامل إعادة هندسية العمليات و المداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح) دراسة تطبيقية في شعبة التكنولوجيا في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة الاقتصادية و الإدارية، المجلد18، العدد29، ص258، ص394

³ هاشم علي هاشم، حاسم حميد عزيل، تطور مدخل سلسلة القيمة كلفة- موازنة النشاط لتخفيض التكاليف دراسة في إحدى الشركات النفطية، مجلة دورية، المجلد11، العدد21، 2019، ص258، ص259

⁴ علي منفي كاظم، مجيل داوي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص83.

1.1. تخفيض الإيرادات: تبدأ الحاجة إلى تخفيض التكاليف مع انخفاض الإيرادات فعند انخفاض أسعار السلع والخدمات التي تتعامل معها الوحدات الاقتصادية، ينبغي على تخفيض التكاليف أن تلاحظ أسعار الوحدات الاقتصادية المنافسة لتحديد السعر الملائم لذلك، لأن انخفاض الأسعار يعطي الفرصة للمنافسين الجدد أن يدخلوا إلى السوق بسهولة مما يؤدي إلى تخفيض الأسعار بصورة كبيرة؛

2.1. التكاليف الثابتة: تشكل التكاليف الثابتة نسبة كبيرة من التكاليف الكلية للوحدة الاقتصادية بسبب استخدام مستويات عالية من الأنشطة، إذ أن التكاليف الثابتة الكبيرة لا تعني إن على الوحدات الاقتصادية أن تعمل بأعلى طاقة لتحقيق الأرباح، وهذه مشكلة كبيرة إذ ستحاول كل وحدة من أجل البقاء ضمن المنافسة وعليه فإن الطريقة الأفضل لتجنب هذه المشكلة هي تخفيض التكاليف؛

3.1. زحف التكاليف: إذا لم يكن للوحدات الاقتصادية برامج كفاء وفعال لتخفيض التكاليف فإن الكلف سوف تزداد بسبب عدة عوامل من أبرزها تعقيد العمليات إذ أنه مع مرور الوقت تصبح العمليات أكثر تعقيدا قد توسع في تقديم المنتجات أو الخدمات الجديدة مما يتطلب زيادة في التكاليف، كما إن التكاليف قد تزداد بفاعل عامل التضخم لذلك ينبغي على الوحدة التحكم في تكاليف منتجاتها ومحاوله تخفيضها.

2. التقنيات المستخدمة في خفض التكاليف

هناك مجموعة من التقنيات المستخدمة في تخفيض التكاليف من هذه التقنيات كما يلي:

1.2. التكلفة المستهدفة: تعرف التكلفة المستهدفة بأنها التكاليف طويلة الأجل المقدره للمنتج الذي إذ ما تم بيعه يمكن للشركة من تحقيق داخل مستهدف وهذه التكلفة يتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف¹.

الخطوات التفصيلية لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة وهي:²

- تطوير المنتج الذي يلبي احتياجات الزبائن المرتقبون؛
- تحديد السعر المستهدف؛
- تحديد الربح المستهدف؛
- انجاز تحليل هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

وتتمثل التقنيات في تخفيض التكاليف أيضا في:³

2.2. تكاليف كايزن: كايزن هو مصطلح ياباني يقصد به أجزاء تحسينات مستمرة وتدرجية على العملية الإنتاجية وهو منهج يستخدم في حالة عدم وجود إمكانية لإيجاد فرص لإحداث ابتكارات كبيرة في المنتج، ويقصد بالتحسين المستمر إجراء تحسينات لخفض تكاليف وعادة ما تكون هذه التحسينات من خلال تحديد عدد كبير من فرص التحسين الصغيرة والتي تكون ممهدة لإجراء تحسينات كبيرة في المستقبل على سبيل المثال تستخدم شركة هوندا للسيارات كلف كايزن لمساعدة المهندسين لتنفيذ تحسينات على تصميم المنتجات التي حددت من قبل عاملين بالورش

¹ خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، اثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف و تسعير المنتجات دراسة تطبيقية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016، ص 384.

² حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سميت النجف الأشرف مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، ص 117، ص 118.

³ منار جبار سرور، دعاء أحمد عبد الرحمان، مرجع تم ذكره سابقا، ص 662، ص 663.

3.2. الهندسة المتزامنة: عند الرجوع إلى الجذور التاريخية إلى استخدام مفهوم الهندسة المتزامنة يرى الكتاب إنها مفهوم قديم يتم النظر إليه على أنه ملخص لأفضل الممارسات التي وضعت منذ بداية التصنيع لحل مختلف المشاكل التي واجهتها الوحدات الاقتصادية خلال تطوير المنتجات؛

3.3. مصفوفة وظائف الجودة: هي عبارة عن مصفوفة تستخدم في مرحلة التطوير وتصميم المنتج تعني بالربط ما بين نتائج التحليلات الوظيفية لهندسة القيمة والهدف منها هو معرفة مدى مساهمة كل مكون أو جزء في تحقيق الوظائف الرئيسية للمنتج والتي تحدد وفقا لرغبة الزبون وتفضيلاته، وبين التحليل الوظيفي للجودة الذي يسعى إلى معرفة الخصائص التي يرغب الزبون في وجودها مع توضيح الأهمية النسبية لها بالنسبة للزبون.

4. تقييم تخفيض التكاليف

1.4. مزايا تخفيض التكاليف

من أبرزها ما يلي:¹

- توفر الوحدة الاقتصادية الحماية لمنتجاتها. ضدا لقوى التنافسية التي تتعرض لها سواء كانت على المستوى المحلي أو العالمي؛
- تساهم تقنيات تخفيض التكاليف في توجيه الوحدات الاقتصادية نحو قيادة الكلفة أو إدارتها والسعي نحو تخفيض الكلفة الايجابي والمستمر بما يحقق التكاليف التنافسية؛
- مواكبة الوحدات الاقتصادية للتطورات التكنولوجية والاستجابة لها بما يحقق تحديث المنتج باستمرار؛

مما سبق فإن:²

- **تكلفة أقل وزيادة في الأرباح:** إن انخفاض تكلفة الإنتاج يؤدي إلى أرباح أعلى، من خلال تحويل الوحدات الغير الاقتصادية إلى وحدات مربحة وفعالة؛
- **زيادة الكفاءة:** يحصل العمال على ظروف عمل أفضل وبيئة عمل محسنة تساعد في زيادة كفاءتهم، كما انه يعزز معنوياتهم وثقتهم وبالتالي تقديم أداء أفضل؛
- **منتجات ذات جودة أفضل:** من خلال اعتماد مقاييس للترشيد مع ضمان إنتاج سلع ذات جودة أفضل ومحسنة للزبائن وهو احد الأهداف العامة للترشيد.

2.4. عيوب تخفيض التكاليف

من أبرزها ما يلي:³

- ❖ مبادرات تخفيض التكلفة طريقة مثلى في تعزيز الأرباح على المدى القصير؛
- ❖ فبالرغم من أهمية برامج خفض التكاليف إلا أنها تبقى طريقة ذات بعد واحد، وتطبيق لتحقيق فائدة تنافسية على المدى القصير؛

¹ زهراء عبد الحمزة علي، استعمال تقنية التكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت في تخفيض التكاليف، بحث تطبيقي في الشركة العامة لاسمنت الجنوبية معمل اسمنت الكوفة، جلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد25، 2019، ص175، ص176.

² زهراء فلاح جالي، فائزة إبراهيم محمود غبان، ترشيد التكاليف باستعمال أداة النشر ووظيفة الجودة/ بحث تطبيقي في شركة العامة للصناعة النسيج و الجلود، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية، المجلد16، العدد54، 2021، ص99.

³ بتول عبد الله خلف، مرجع سبق ذكره، ص501.

❖ معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد، وتطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر مختلف أعمال الشركة حيث تظهر أكثر المشاكل شيوعاً وهي فقدان أمور هامة مقابل التخلص من عبء زائد؛

❖ يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على أنها مشاريع محدودة أكثر من كونها عمليات مستمرة حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة، فإن النتيجة التي تصل إليها العديد من الشركات هي إما صعود المنافسين أو عودة التكاليف إلى ارتفاع من جديد، وتواجه مشهداً آخر من التقلص الحجمي، لذلك كان تطبيق إدارة نفقات مستمرة ومتطورة بأحكام في التنظيم لا يقل أهمية عن تطبيق إستراتيجية خفض تكاليف صارمة مع فارق إن الفائدة التي تجنيها الشركة أو التنظيم من الأولى دائماً، وتضع في النهاية حداً للحاجة إلى مبادرة الفعالية.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة استهلاك الموارد بتخفيض التكاليف

تتمثل العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف في أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد له دور في تخفيض تكاليف المؤسسة وينعكس إيجاباً على الوحدة الإنتاجية عند تطبيقه، على عكس الأساليب التقليدية حيث أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد بشكل كبير في خفض التكاليف من خلال توفير معلومات دقيقة قائمة على أسس علمية مما يؤدي إلى توزيع التكاليف بصورة عادلة وإلغاء التكاليف الغير مضيئة للقيمة، إضافة إلى ذلك يؤدي استخدام أسلوب استهلاك الموارد إلى قياس وتحديد كلفة منتجات بصورة صحيحة ويحقق وفورات في التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل، كذلك يوفر المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد بشأن مسببات التكاليف في عمليات الإنتاج (أي الأنشطة التي تدفع التكاليف) يمكن إن تعزز قدرة المؤسسة في إدارة الطلب على تلك الأنشطة التي توجه التكاليف، ويساعد هذا النظام أيضاً على توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال الموارد الأنشطة في الشركة للاستغلال الأمثل الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تلك الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي تخفيض التكاليف،¹ كما يعمل على فصل التكاليف في الموارد إلى تكاليف ثابتة وتناسبية ويستخدم لكل واحد منهما معدلاً يساعد في قياس التكاليف مما يؤدي إلى تحديد التكاليف المستغلة والتكاليف الضائعة أو العاطلة فضلاً عن ذلك فإن الجهد المطلوب من محاسبة استهلاك الموارد لتصنيف التكاليف من حيث السلوك (الثابت مقابل المتغير) يمكن أن يسمح للإدارة بعزل تكاليف الطاقة العاطلة.² الاعتراف بهذا المدخل من قبل محاسبة استهلاك الموارد أهم ما يميزه حيث يمكن المديرين من الاهتمام بهذه الجزئية واستغلالها على إدارتها بشكل فعال.³ لذلك فهي تقوم بتقليل التكاليف، فكل هذه السمات ومميزات التي يتمتع بها هذا النظام عن غيره من الأنظمة والتي تستخلص في الآتي:⁴

يتضح أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، حيث يحقق تخطيط فعال ورقابة ذاتية للموارد وتدعم اتخاذ القرارات الملائمة، وبالتالي فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد نظام ديناميكي، متكامل وشامل له دور وتأثير إيجابي على مسار تخفيض التكاليف، فإن تخفيض التكاليف لا يتحقق إلا بتطبيق نظام فعال كنظام محاسبة استهلاك الموارد، وكذلك فإن تحقيق التوازن بينهما أمراً حاسماً لنجاح أي مؤسسة.

¹ هيثم نعمة عبيد، دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات المطاطية و الإطارات معمل إطارات بابل، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 24، 2019، ص 266، ص 267.

² محمد خضر محمد، أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف دراسة حالة مجرة دواجن الاعتماد/أربيل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 17، العدد 54، 2021، ص 16.

³ يونس حسن عقل، هبة شاكر فتحي البابلي، استخدام مدخل محاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدارة التكلفة، مجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 3، الجزء الأول، 2013، ص 280.

⁴ علي مجاهد احمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 466.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات تناولت موضوع محاسبة استهلاك الموارد من عدة جوانب، حيث أن هذا الموضوع يعبر مهم يشغل فكر الباحثين، حيث أن كل دراسة حملت في محتواها القيم الأساسية للموضوع محل الدراسة والنتائج المتوصل إليها وكذلك أهم التوصيات التي يجب العمل بها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

يوجد عدة دراسات تناولت محاسبة استهلاك الموارد توجد منها دراسات باللغة عربية وأيضاً دراسات باللغة أجنبية، وفي هذا المطلب التطرق إلى أهم الدراسات.

أولاً: الدراسات باللغة العربية

يمكن عرض أهم الدراسات العربية التي تضمنت محاسبة استهلاك الموارد على النحو الآتي:

1. دراسة (مخلد فؤاد شجاع، 2015)¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي، وكان منهج الدراسة المستخدم هو المنهج التجريبي لاختبار تأثير أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف في شركة فاين الورق الصحي، إذ تم استخدام سلسلة القيمة لعرض أنشطة الإنتاج بتفاصيلها وتحديد أماكن الهدر والضياع هذا من جانب، ومن جانب آخر تم مقارنة منتجات الشركة بالمنتجات المنافسة عن طريق استخدام الكلفة المستهدفة، وعدم تجاوز الحد الأعلى للتكلفة المسموح بها، والبحث عن أساليب جديدة لتخفيض تكلفة الإنتاج، كما تناولت الدراسة أساليب أخرى لتحقيق أهدافها، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة ومنها استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية (سلسلة القيمة، الكلفة المستهدفة، تخفيض المخزون) لها في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد، كما توصلت الدراسة إلى توصيات أبرزها ضرورة الالتزام بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية التي تم اختيارها على الشركة لما لها أثر في تخفيض التكاليف، تخفيض المخزون الاحتياطي، تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لما له اثر مباشر في خفض التكاليف وتحديد أماكن الهدر والقضاء عليه، استخدام آلات إحداث لزيادة كمية الإنتاج بوقت أقل وطاقة أقل، نوعية العاملين بالأساليب المعينة بتخفيض التكاليف، الالتزام بأداة الكلفة المستهدفة وجمع المعلومات المناسبة عن المنافسين وإدخال التعديلات المطلوبة في الوقت المناسب؛

2. دراسة حنان صحبت عبد الله وحاتم كريم كاظم، 2019)²

تهدف هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتحقيق التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان الدور الذي تلعبانه في تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمواكبة التغيرات المعاصرة، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحثان الأسلوب التحليلي باستعمال الاستبانة الإحصائية كوسيلة لتجميع البيانات من الأفراد عينة البحث المتمثلين بالملاكات المحاسبية والإدارية والفنية والهندسية وغيرهم في معمل سمنت بابل بالعراق، وتتألف العينة الباحثة من (56) فرداً ولغرض إجراء التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات تمت الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS). وقد تم اختبار فرضيات البحث وقبولها بعد احتساب مجموعة من المقاييس الإحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التشتت والوزن المئوي والتأكد من صحة هذا الاختبار باستعمال الاختبار (t) لعينة واحدة، إذ اتضح من خلال هذا الاختبار أن قيمة (t) المحسوبة أكبر قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (5%) وبدرجة حرية (55) وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها عند إجراء التحليل

¹ مخلد فؤاد شجاع، دور محاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، مذكرة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

² حنان صحبت عبد الله وحاتم كريم كاظم، دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية دراسة تحليلية لآراء عينة لموظفي معمل سمنت بابل، المجلد 25، العدد 111، 2019.

الإحصائي هو إن التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج أفضل في تخفيض تكاليف وتحليل بيئة الوحدة الاقتصادية داخليا وخارجيا وتحديد متطلبات الزبائن من خلال التركيز على حاجت الأنشطة من الموارد الوحدة الاقتصادية التي تعتمد عليها المنتجات بهدف دفع إدارة التكلفة بما يحقق رضا الزبائن ورغباتهم حاليا ومستقبليا، وكانت أهم التوصيات ضرورة إجراء التكامل بين تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتقنيات الكفوية الأخرى ولاسيما تقنية التكلفة المستهدفة بهدف ترشيد إدارة الموارد والتخطيط لها ووضع التصاميم البديلة للمنتجات لزيادة فاعلية تطبيق التكلفة المستهدفة؛

3.دراسة (عمر السر الحسن محمد، آدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى، 2020) ¹

هدفت الدراسة إلى قياس أثر أبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية بشركات التصنيع السودانية من خلال قياس أثر كل من نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) و نظام التكلفة الألمانية (GPK) في القرارات التشغيلية. تم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، حيث تم توزيع عدد 90 استمارات استبانة، وتم استرداد وتحليل (80) استمارات استبانة، وباستخدام الأساليب الإحصائية، تم التوصل إلى وجود أثر معنوي لأبعاد محاسبة استهلاك الموارد ككل في ترشيد القرارات التشغيلية، وجود أثر معنوي لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، و عدم وجود أثر معنوي لنظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية، ووجود فروق معنوية بين متوسطات الإجابات لمتغيرات الدراسة تبعا لمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام أكثر بمحاسبة استهلاك الموارد، والاستفادة القصوى من نظام التكلفة الألمانية في تشغيل الموارد.

4.دراسة(وليد سمير عبد العظيم الجبلي، 2020)²

تهدف الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق الموارد (MFCFA) ومحاسبة استهلاك الموارد RCA يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف، وقد استخدمت الدراسة نظرا إلى صعوبة الحصول على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية، كما تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك عن طريق برنامج الحزم الإحصائية SPSS، كما تم استخدام الإحصاءات الوصفية، بالإضافة إلى استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يوفر الإطار المقترح لتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف، والمساعدة لدعم القدرات التنافسية في منشأة الأعمال، تفعيل نظام محاسبة المسؤولية، دعم فلسفه التوجه بالعمل، دعم عملية اتخاذ القرارات، قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة، كما يوفر لإدارة المنشأة قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في منتجاتها، إن تطبيق تقنيه محاسبة التكاليف تدفق الموارد يساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح، كما أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكبر دقه في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مع ضرورة الدعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة من أساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على الإسراف والهدر في الإنفاق.

¹ عمر السر حسن محمد، آدم محمد أحمد عمر، محمد أسحق عبد الرحمان عيسى، أثر محاسبة استهلاك الموارد في قرارات تشغيلية في شركات التصنيع السودانية، مجلة جامعة الأنبياء للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 29، 2020.

² وليد سمير عبد العظيم الجبلي، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق الموارد (MFCFA) ومحاسبة استهلاك الموارد RCA دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، المجلد 21، العدد 3، 2022.

5.دراسة (أسحق محمد عمر موسى، 2021)¹

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في تعزيز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تأثير تكاليف الجودة على الميزة التنافسية وكيفية تعزيز تلك العلاقة بإتباع المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا، وتمثلت أهم فرضيات الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية وكذلك وجود تأثير لمحاسبة استهلاك الموارد في تعزيز تلك العلاقة، تمثل مجتمع عينة الدراسة في شركات صناعة الأغذية بولاية الخرطوم وركزت الدراسة على قطاع صناعة الدواجن كعينة من شركات صناعة الأغذية، حيث تم الاعتماد على أداة الاستبانة في جمع البيانات حيث تم توزيع عدد(101) استبانة على (52) شركة بإتباع أسلوب الحصر الشامل وتم استرداد كامل العدد وكانت صالحة للتحليل، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي والإحصاء الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات، وبرنامج (SPSS) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك بتطبيق بعض المقاييس مثل الوسيط، والانحدار الخطي البسيط، لقد أثبتت نتائج الدراسة أن هنالك علاقة ايجابية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، أثبتت الدراسة أن هناك علاقة معنوية بين الميزة التنافسية و المحاسبة عن استهلاك الموارد وأيضا أن المحاسبة باعتباره عزز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة متغيرا وسيطا والميزة التنافسية، أوصت الدراسة بالاهتمام بتكاليف الجودة لما لها من تأثير ايجابي في دعم قدرة الميزة التنافسية كما أوصت الدراسة شركات صناعة الدواجن بأن تجعل من أولوياتها الاعتماد على استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين الأداء وتحقيق التميز على مستوى الشركات المنافسة لها، كما أوصت الدراسة شركات صناعة الأغذية بالاهتمام بالتطور التكنولوجي وإدخال المعدات والأساليب الحديثة في عملياتها الإنتاجية.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

يمكن عرض أهم الدراسات العربية التي تضمنت محاسبة استهلاك الموارد على النحو الآتي:

1.دراسة (MOHAMED FATHY ELSHAHAT)²

هدفت هذه الدراسة في إلى مدى يمكن تبني وتطبيق مفهوم محاسبة استهلاك الموارد والتعرف على المبادئ وأساسيات هذا المفهوم الحديث في بيئة الأعمال المصرية، خاصة في قطاع صناعة السيارات، وقد اتبعت هذه الدراسة طريقة جمع البيانات ذات العلاقة بالشركة، حيث تم اختبار العينة 30 مستجيبا من ثلاث شرائح من قطاع السيارات في مصر تمثل المستجيبين المستهدفين (مديري الإنتاج والمحاسبين وإداريين وعضو من إدارة العليا إن وجد، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات ثم عرض نتائج الاستبيان في جداول ورسوم بيانية لتحليل فرضيات الدراسة، ولقد استخدمت

¹ أسحق محمد عمر موسى، محاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في علاقة بين تخصيص التكاليف الجودة و الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على شركات صناعات غذائية قطاع الدواجن - ولاية الخرطوم)، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في التكاليف و المحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2021.

² MOHAMED FATHY ELSHAHAT, resource consumption accounting (rca);the challenges and application obstacles in the Egyptian automotive industry, journal aujaa.

الدراسة اختبار فريدمان الذي تم استخدامه لقياس الأهمية النسبية لكل عنصر من متغيرات البحث الأساسية إلى جانب التدقيق في تأثير العوامل المساعدة على البحث الرئيسي العلاقات منظور كمي. وخلصت هذه هي الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن مفهوم محاسبة استهلاك الموارد يعتبر إلى حد كبير جديد في بيئة الأعمال المصرية ويحتاج بداية إلى عمل قاعدة البيانات الجديدة للتعرف على موارد الشركة من ناحية ومخرجاتها من ناحية أخرى، يحتاج مفهوم استهلاك الموارد إلى حكم من إدارة الشركات ماديا وماليا ومعنويا، ويحتاج مفهوم محاسبة استهلاك الموارد إلى إعادة النظر في ثقافة التغيير والتطوير والقيم؟؟ في الشركة، حيث أن هناك اتجاه إلى مقاومة من جانب الأيدي العاملة المصرية من تطبيق النظام الحديثة والمتطورة في مجال المحاسبة الإدارية، حيث قد يرجع هذا إلى عدم معرفة قواعد وسياسات التطبيق أو الخوف من الاستغناء عن الأيدي العاملة الحالية على اعتقاد أنها غير مؤهلة لتطبيق النظم والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية؛

2.دراسة (KHALED JAMAL FADHIL, 2020)¹

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الفروقات بين احتساب التكاليف في ظل نظام التكاليف التقليدي ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تطبيق ذلك على مصرف الرافدين هو احد البنوك العراقية الخاصة، تستهدف هذه الدراسة إلى النشاط الائتماني، وتبين الدراسة كيف يمكن تحديد الطاقة العاطلة في ظل RCA، وبحث إمكانية توظيف هذه الطاقة وأظهرت أيضا كيف يمكن فصل تكاليف إلى ملزمة وتناسبية أن RCA تساعد المدراء في تسعير المنتجات استنادا إلى ما استهلكه هذه المنتجات من كل مورد، لقد أثبتت الدراسة أن استعمال RCA أكثر دقة من نظام التكاليف التقليدي في تخفيض التكاليف الغير مباشرة ومما تساهم بنسبة 14% في خفض التكلفة وذلك عن طريق استبعاد تكاليف السعة الحاملة وتخصيص التكاليف فقط للسعة المستخدمة. وخاصة في مصارف لكونها مرتفعة، تقدم الدراسة نظرة ثابتة حول قياس الطاقات الغير مستخدمة من ناحية الكمية والنقدية للوحدات الاقتصادية بشكل عام، والمصارف بشكل خاص (مصرف الرافدين). وتلخصت هذه الدراسة إلى عدة استنتاجات بينت بأن استعمال RCA تساعد الإدارة العامة للمصرف على استغلال الطاقة غير المستغلة للمصرف للاستفادة منها في تخفيض أسعار المنتجات أو الخدمات؛

3.دراسة (MONTADER ISMAIL ALSAFAR, 2021)²

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار تأثير محاسبة استهلاك الموارد على ترشيد التكاليف العملاء في مصنع الأكياس/ الحلة من خلال خمس أسعار منتجات وإيجاد الطاقة الخاملة وتحديد أفضل عملاء المصنع، ولقد استخدمت هذه الدراسة منهج دراسة الحالة في مصنع الأكياس الحلة باستخدام البيانات الحالية للمختبر لعام 2018، تقيم هذه الطريقة التكاليف الفعلية للمختبر وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد كشف بحث أن كفاءة تحليل تكلفة العميل تعتمد على التقنية، وإن محاسبة استهلاك الموارد هي واحدة من أكثر تقنيات تحسين التكلفة فعالية ودقة، تؤكد محاسبة استهلاك الموارد على الوحدة الاقتصادية للموارد، وروابطها المرتبطة، واستخدامها الأمثل، بالإضافة إلى ذلك فإنه يحدد الطاقة الغير المستخدمة (الغير المستغلة) ويزيلها من السلع والخدمات للحفاظ على انخفاض الأسعار، وقامت كذلك بإجراء مقارنة بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقا لمحاسبة استهلاك الموارد مع تلك المحسوبة وفقا لمدخلات التكلفة التقليدية، ومن ثم مناقشة الآثار المترتبة على الدراسة وبالتالي تشير إلى أهم توصيات الباحث إلى ضرورة إصدار

KHALED JAMAL FADHIL, using resource consumption accounting to determine customer cost of banks, ¹ journal of economics and administrative science (JEAS), vol 26,no 120,2020.

MONTADER ISMAIL ALSAFAR, resource consumption accounting, cost reduction for customers, and ² competitive advantage; an Iraqi case study, journal of contemporary management studies, vol 1, no2, 2021.

قانون لحماية المنتجات الوطنية لمساعدة الوحدات الاقتصادية في القطاع العام ومصنع الأكياس البديلة على الترويج لمنتجاتها وتقديم أفضلها حتى تتمكن من المنافسة في السوق المحلي وعدم الاعتماد على المعلومات التي توفرها مدخلاتها التقلدية عند اتخاذ القرارات الإدارية لأنها مشوهة وغير مناسبة للاعتماد عليها لأنها غير قادرة على توزيع التكاليف على المنتجات بدقة؛

4.دراسة (ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA,ASIL AZIMLI AND

¹(RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF,2022)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان اعتماد ممارسات محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى تحسينات كبيرة في الاستراتيجيات التنافسية في وضع تنافسية للغاية حيث ثبتت أن التكلفة على أساس النشاط غير ذات أهمية، والتأكد مما إذا كانت العلاقة الايجابية بين التنافسية يتم زيادة تسعير والربحية المستدامة من خلال المدى الذي تمارس فيه محاسبة استهلاك الموارد ضغوطا لتحقيق ربحية الاستدامة. تم تطبيق إجراء تحليل 120 من أفضل 30 استبياننا منظما للشركات أداء مأخوذا من خمس صناعات في كردستان اعتبارا من عام 2021 وأظهرت النتائج التجريبية أن نماذج التسعير التنافسية التي تتضمن أنظمة محاسبة استهلاك الموارد تتوفر تنبؤ عن فائقا للأسعار وتقليل أخطاء وقدرة تعظيم الربح من نماذج الطاقة الحالية، تسلط نتائج الدراسة الضوء على إن المدى الذي تمارس فيه محاسبة استهلاك الموارد ضغوطا على ربحية الاستدامة يزيد بشكل كبير من العلاقة الايجابية بين التسعير التنافسي والربحية المستدامة، تقدم نتائج هذه الدراسة تطوير البناء والعنصر الذي يتضمن التسعير التنافسي ومحاسبة استهلاك الموارد أثناء اختبار العلاقات للكشف عن الدور الوسيط لمحاسبة استهلاك الموارد في تعظيم الربح، وبالتالي يجب على شركات صناعية العاملة في مجال الطاقة وغير الطاقة الاعتماد على محاسبة استهلاك الموارد لتحديد أسعار تنافسية وتعزيز ربحيتها والحفاظ عليها من خلال مراعاة المعايير والأخطاء العشوائية لتسعير الطاقة التي تم عنها وسط ترايد نقص الطاقة وتكاليها.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى متغيرات الدراسات السابقة ومجال دراستها و أهم الطرق والأساليب المتبعة، وما يميز الدراسة الحالية عن غيرها.

أولا: من حيث متغيرات الدراسة

بعد أن تم استعراض الدراسات السابقة توضح أن دراسة (حنان صبحت عبد الله، حاتم كاظم كريم) الوحيدة شملت الربط بين متغيري محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف أما باقي الدراسات فقد اختلفت وتنوعت متغيرات الدراسة فيها فقد تناولت دراسة(أسحق محمد عمر موسى) على الربط بين متغيرات محاسبة استهلاك الموارد ومتغير تخصيص تكاليف الجودة ومتغير الميزة التنافسية، ودراسة(عمر السر الحسن محمد ،أدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى) على الربط بين متغيري محاسبة استهلاك الموارد على القرارات التشغيلية،بينما تناولت دراسة(وليد سمير عبد العظيم الجبلي)على الربط بين متغيري محاسبة التكاليف تحقق الموارد (MFCA)ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)، ودراسة (مخلد فؤاد شجاع) الربط بين متغيري المحاسبة الرشيفة وتخفيض التكاليف.

أما الدراسات الأجنبية فقد تناولت دراسة (MONTADER ISMAIL ALSAFAR,2021) هي الدراسة لوحيدة شملت الربط بين متغيري محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف أما باقي الدراسات

¹ ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA,ASIL AZIMLI AND RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF, the role of resource consumption accounting in achieving competitive prices and sustainable profitability, journal energies, vol15,NO4155,2022.

الأجنبية فقد اختلفت وتنوعت متغيرات الدراسة فيها فقد تناولت دراسة (ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA , ASIL AZIMLI AND RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF,2022) على متغيرات محاسبة استهلاك الموارد ،انجاز أسعار تنافسية وربحية المستدامة، أما دراسة (MOHAMED FATHY ELSHAHAT) تناولت متغير واحد و هو محاسبة استهلاك الموارد وعقوبات تطبيقه في الشركات الصناعية المصرية، أما دراسة (KHALED JAMAL FADHIL) حيث اشتملت على إجراء مقارنات بين الانتقال من محاسبة التقليدية إلى محاسبة استهلاك الموارد.

ثانياً: من حيث مجال الدراسة

فيما يتعلق بمجال الدراسة أو البحث وجد أن الدراسات السابقة تمت على مستوى مؤسسات أو شركات صناعية، كدراسة (MONTQDER ISMAIL ALSAFAR) التي أجريت على مستوى مصنع الأكياس/ الحلة في قطاع العراق، ودراسة (MOHAMED FATHY ELSHAHAT) التي أجريت على مستوى شركات تصنيع السيارات في مصر، أما دراسة (ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA , ASIL AZIMLI AND RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF) أجريت على مستوى 5 صناعات في كردستان ، أما دراسة (KHALED JAMAL FADHIL) أجريت في مصرف الرافدين بالعراق ، ودراسة (أسحق محمد عمر موسى) أجريت هذه الدراسة على مستوى شركات صناعة في قطاع صناعة الدواجن في ولاية الخرطوم، ودراسة دراسة (عمر السر الحسن محمد ، أدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى) أجريت في شركات التصنيع السودانية في قطاع القرارات التشغيلية أما دراسة (مخلد فؤاد شجاع) أجريت على مستوى شركة فاين للورق الصحي، أما دراسة (حنان صبحت عبد الله، حاتم كاظم كريم) شملت معمل سمنت بابل بالعراق ودراسة (وليد سمير عبد العظيم الجبلي) دراسة نظرية بحتة.

ثالثاً: من حيث الطرق والأساليب

في ظل الطرق والأساليب المعتمدة في الدراسات السابقة وجد في أن جل هاته الدراسات اعتمدت طريقة التطبيق الفعلي أو الاستبيان، حيث تم توزيع 56 استبانة على بالملاكات المحاسبية والإدارية والفنية والهندسية وغيرهم في معمل سمنت بابل بالعراق ، بينما اعتمدت دراسة (أسحق محمد عمر موسى) تم توزيع (101) في شركات صناعة الأغذية بولاية الخرطوم ، أما دراسة (عمر السر الحسن محمد ، أدم محمد أحمد عمر ومحمد أسحق عبد الرحمان عيسى) تم فيها توزيع 80 استمارة في شركات التصنيع السودانية ، أما دراسة (وليد سمير عبد العظيم الجبلي) اعتمدت على استخدام أسلوب التكرارات والنسب المئوية في التحليل واستخدام الانحدار الخطي البسيط، أما بالنسبة لدراسة (مخلد فؤاد شجاع) تم استخدام المنهج التجريبي و كذلك سلسلة القيمة وإجراء دراسة مقارنة.

بينما في الدراسات الأجنبية فقد تم الاعتماد في دراسة (MOHAMED FATHY ELSHAHAT) على الاستبيان من خلال توزيع 30 استمارة استبيان على مدري الإنتاج والمحاسبين والإداريين الماليين وعضو من الإدارة العليا إن وجد، بينما اعتمدت دراسة (ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA ASIL AZIMLI AND RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF) اعتمدت في تحليل 129 من أفضل 30 استبيان مأخوذاً من 5 صناعات من كردستان،

بينما اعتمدت دراسة (ELSHAHAT(MOHAMED FATHY) اعتمدت منهج دراسة حالة في مصنع الأكياس/حلة أما دراسة (KHALED JAMAL FADHIL) تم إجراء دراسة مقارنة.

المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة عن الدراسات السابقة

من حيث متغيرات الدراسة:

فيما يتعلق بالدراسات السابقة فمعظمها لم تشتمل على متغيري المحاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف معا حيث اختلفت في متغيرات منها تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية القرارات التشغيلية، لذلك تم التركيز في هاته الدراسة على تحديد أثر تبني محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف في إحدى شركات الصناعية(شركة الاسمنت - بتبسة) حيث تتميز هذه الدراسة من خلال معرفة مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف، من خلال تطبيق خطواتها من أجل إزالة الهدر والضياع واستغلال الأمثل للطاقة العاطلة.

❖ من حيث المجال: تعتبر شركة الاسمنت تبسة أحد أهم شركات حيث أنها تدعم اقتصاد الجزائر، حيث أجريت جلة دراسات السابقة العربية والأجنبية في مؤسسات وشركات متنوعة من بينها السودان، ليبيا، العراق، فلسطين، مصر. لكن على المستوى المحلي تعتبر هذه دراسة نادرة نوع ما وإن وجدت تكون باحتمالية ضئيلة لذا سوف تتم هاته الدراسة في أحد شركات الجزائر الاقتصادية شركة الاسمنت تبسة لمعرفة أهمية هذه التقنية.

❖ من حيث الإطار الزمني: تعتبر محاسبة استهلاك الموارد أحد المواضيع الحديثة، ونظرا لحدائتها نجد أن مختلف الدراسات السابقة خلال 3 سنوات الأخيرة.

خلاصة الفصل الأول

من خلال الاهتمام العلمي بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة من بينها محاسبة استهلاك الموارد لما تحمله من أهمية بالغة في استغلال مواردها بالمستوى الأفضل مما يعززها بتحقيق مكانة ممتازة أمام منافسيها، حيث أن محاسبة استهلاك الموارد تعمل على تحديد الطاقة المستخدمة والغير المستخدمة بهدف إزالة الفاقد.

غير أن نظام محاسبة استهلاك الموارد تمكن المؤسسات والشركات على تجميع أقصى حد من المعلومات بغرض التخطيط الجيد والرقابة الفعالة بغية اتخاذ القرارات المستقبلية، ومنه فإن محاسبة استهلاك الموارد تساعد الشركة على إضافة قيمة خلال العملية الإنتاجية عن طريق إزالة الهدر والضياع مما يساعدها على تخفيض تكاليفها.

وللتأكد من مدى دور نظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف يجب التطرق إلى دراسة ميدانية لمعرفة أبعاد هذا النظام، وهذا ما سيتم التطرق له في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية بشركة الاسمنت تبسة



تمهيد: تعتبر الدراسة النظرية بنية تحتية للانطلاق للدراسة الميدانية التي عادة ما تكون نتائجها هي الهدف الرئيسي لأي مشروع بحث علمي، حيث تم التطرق في الفصل السابق على الأسس النظرية محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف إلى جانب شرح وتفسير المفاهيم المتعلقة بهما، وتم تحديد هذا الإطار المفاهيمي بشكل عام وبغض النظر عن نوع المنشأة وخصوصية النشاط الممارس فيها. لذا سنقوم من خلال هذا الفصل باختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها بدراسة ميدانية بشركة الإسمنت -تبسة-، وذلك باستخدام بعض الأدوات التحليلية والأساليب الإحصائية والمتمثلة في استمارة استبيان، باستعمال برنامج SPSS لإجراء التحاليل الإحصائية، حيث سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مجتمع الدراسة وعينها وطرق جمع البيانات، وبناء على ما سبق سوف تتمحور دراسة هذا الفصل على المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم شركة الاسمنت تبسة؛

المبحث الثاني: طريقة وأدوات الدراسة؛

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم شركة الاسمنت تبسة

بعد الدراسة النظرية ، سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة شركة الاسمنت تبسة من اختبار دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ومدى وعي هذه الشركة بها من خلال دراسة تطبيقية لعلاقة محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكاليف، وذلك بالاعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات ومعرفة الأثر التي تحدثه الشركة محل الدراسة. تتمحور الدراسة بشكل أساسي على دراسة وتحليل تأثير دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف لشركة الاسمنت تبسة.

المطلب الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت -تبسة- :

شهد الاقتصاد الوطني تحولا وتغيرات مست العديد من الشركات منها من تجاوزت واستمرت لتحقيق أهدافها وفضت وجودها على المستوى الوطني ومن هاته الشركات شركة الإسمنت -تبسة- باعتبارها تساهم في قيام هياكل المشاريع التنموية انطلاقاً من طبيعة نشاطها المتمثل في منتجها المتميز على مستوى السوق المحلي ، وذلك باعتماد على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات والبيانات ومعرفة الأثر الذي تحدثه في المؤسسة محل الدراسة. وفي هذا المطلب سيتم التطرق إلى العناصر التالية: تقديم عام لشركة الإسمنت -تبسة-، إمكانيات شركة الإسمنت -تبسة-، نشاط شركة الإسمنت -تبسة-.

1. تقديم عام لشركة الاسمنت تبسة- :**1-1. تعريف شركة الاسمنت تبسة- :**

تأسست هذه الشركة ضمن مشروع برامج المخطط الرابع (80/67) للتنمية والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء EDIMCO وفي سنة 1988 تم تحويل الملف إلى شركة الاسمنت ومشتقاته للشرق بولاية قسنطينة ERCE ، بسبب قربها جغرافيا من ولاية تبسة. تمثل شركة الاسمنت ومشتقاته للشرق الباعث الرسمي المنجز بأحدث التكنولوجيا في نظام التحكم ذات أسهم، وتعتبر شركة الاسمنت تبسة- شركة اقتصادية مساهمة متفرغة عن شركة الاسمنت ومشتقاته للشرق والغرب والشلف ، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق- مصنع الماء الأبيض-. ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر ب 800.000.00 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.000 دج على النحو التالي :

الجدول رقم (04)نسبة مساهمات شركة الإسمنت تبسة-

النسبة	عدد الأسهم	الشركة المساهمة
20%	400	ERCO مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب
20%	400	ECDE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف
60%	1200	ERCE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مصلحة المستخدمين

وفي سنة 1997 أصبحت مؤسسة الإسمنت للشرق المساهم الوحيد بشرائها لباقي الأسهم من المؤسسات الأخرى، وفي سنة 1998 أصبح رأس مالها يقدر ب 1200.000.000 دج ، وفي سنة 2002 ارتفع رأس مالها إلى 2700.000.000 دج .

حيث في 30 نوفمبر 2010 تم نقل الأسهم المملوكة لمجموعة ERCE لصالح مجموعة GICA وساهم في إنجاز هذه الشركة العديد من الشركات الأجنبية وتتمثل في :

- **FRÉDÉRIC LOURSON SMIDTH :** هي شركة متعددة الجنسيات – دنمركية وإسبانية – قامت بدراسة تقنية لإنجاز المصنع وكذا تمويله بالسلع والمعدات اللازمة إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب وتسيير الأجهزة الميكانيكية والكهربائية .
- **BATIMETAL :** التي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات ورشات الميكانيك.
- **ENCC :** اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها.
- **COSIDER :** هي مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال المعمارية.
- **SONELGAZ :** التي تكفلت بتزويد المصنع بالغاز الطبيعي والكهرباء ، حيث أن الغاز الطبيعي يمول عن طريق الخط الجزائري-الاطالي.
- **ETURAT :** تكفلت بعملية التزويد بالماء بقوة ضخ 16 لار/ثانية

1-2. أهداف شركة الإسمنت:

لكل شركة أهداف تصبو إليها من خلال ما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية ، وأنشئت هذه الشركة لتموين الاقتصاد الوطني بمادة الإسمنت ، والهدف الأكبر هو تحقيق التنمية الاقتصادية وتتمثل أهدافها في ما يلي :

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل ؛
- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي ؛
- تغطية العجز الجهوي خاصة في مجال الإسمنت ومواد البناء ؛
- إنتاج منتج يتصف بالموصفات الدولية ويسمح بالمنافسة؛
- تحسين المستوى المعيشي من خلال توزيع جزء من الأرباح على العمال .

1-3. موقع شركة الإسمنت:

يقع المقر الاجتماعي لشركة الإسمنت تبسة- بطريق بلقاسمي يوسف مدينة تبسة، في حين يقع مصنع الإسمنت بدائرة الماء الأبيض جنوب ولاية تبسة، ويبعد عن المدينة حوالي 26 كلم، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 ويتربع على مساحة تقدر ب 32 هكتار التي تعود ملكيتها للدولة والخواص، ويبعد عن مقر بلدية الماء الأبيض حوالي 2 كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج SIVEST، ومن الشمال والشرق أراضي زراعية، يتكون المصنع من سلسلة إنتاجية قدرها حوالي 1600 طن يومياً من مادة الكلنكار، أما طاقتها الإنتاجية السنوية تقدر بحوالي 525 ألف طن من الإسمنت البوتلاندي.

المطلب الثاني: إمكانيات شركة الإسمنت -تبسة-:

تمتلك شركة الإسمنت -تبسة- إمكانيات بشرية معتبرة ، وهي تعمل على استغلالها بفعالية من أجل ضمان السير الحسن للعمليات الإنتاجية والوصول إلى الأهداف المسطرة.

1.الإمكانيات البشرية:

تتضمن إمكانياتها البشرية في الجدول التالي :

الجدول رقم (05) عدد عمال شركة الإسمنت لسنة 2022

عدد العمال	الأقسام
11	قسم الإسمنت
15	قسم المالية والمحاسبة
60	قسم الإنتاج
39	قسم المواد الأولية
14	قسم التجارة
20	قسم الموارد البشرية
42	قسم الصيانة
04	قسم المتابعة والإدراك
11	قسم الصحة والسلامة
05	قسم الخدمة الإعلامية
19	قسم الرقابة والجودة
32	DPT CMR & ELECT
22	DPT APPROS
294	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مصلحة المستخدمين

2. الإمكانيات المادية:

تتمثل إمكانياتها المادية في حيازتها على ثلاث مقالع تعتبر المصادر الأولية والأساسية لصناعة مادة الإسمنت ويمكن توضيحها في ما يلي:

● **مقلع الحجر الكلسي:** مساحته 230 هكتار وتحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الحجر الكلسي؛

● **مقلع الرمل الكوارتزي:** مساحته 21 هكتار يحتوي على 9 مليون طن كاحتياطي من مادة الرمل؛

● **المقاعد الطيني:** مساحته 79 هكتار يحتوي على 33200 طن كاحتياطي من مادة الطين؛

وبالإضافة إلى مادة الجبس تستخرج من وحدة بئر العاتر، والحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة وتحتوي على التجهيزات التالية:

● **الكسارات :** عددها ثلاثة الأولى خاصة بمادة الكلس، والثانية خاصة بمادة الطين، والثالثة خاصة بمادتي الحديد والجبس؛

● **مساحة مهياة للتخزين:** يوجد اثنان تخزن فيها الكلس والحديد والرمل والطين والجبس كل على حدا؛

● **الفرن:** بطاقة متاحة ب 1600 طن في الساعة لطهي المواد الأولية؛

● **خلاط المسحوق:** بطاقة متاحة ب 50 طن في الساعة لدمج وخطل المواد؛

● **خلاط الكنكر:** بطاقة متاحة تقدر ب 160 طن في الساعة؛

● **مركز التوزيع :** يحتوي على ثلاث حاويات لتعبئة الإسمنت.

المطلب الثالث: نشاط شركة الإسمنت تبسة- :

تقوم الشركة بإنتاج مادة الإسمنت التي تعتبر المادة الأساسية اللازمة لإنجاز كافة مشاريع البناء والصناعة الإسمنت هناك عدة مراحل وسيتم إيضاحها في ما يلي:

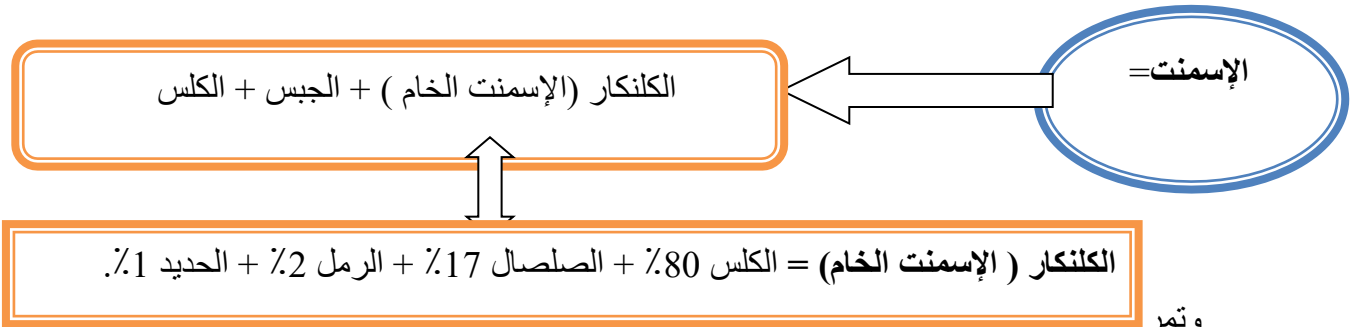
1. مراحل صناعة الإسمنت:

من خلال الزيارات الميدانية للشركة تم التعرف على مراحل إنتاج مادة الإسمنت ويمكن توضيحها كما يلي :

الإسمنت الذي يتم إنتاجه يسمى الإسمنت البورتلاندي من نوع CPG45 وهو إسمنت عادي يستعمل في البناءات العادية لظروف عادية.

يتكون من:

الشكل (03) يوضح مراحل صناعة الإسمنت

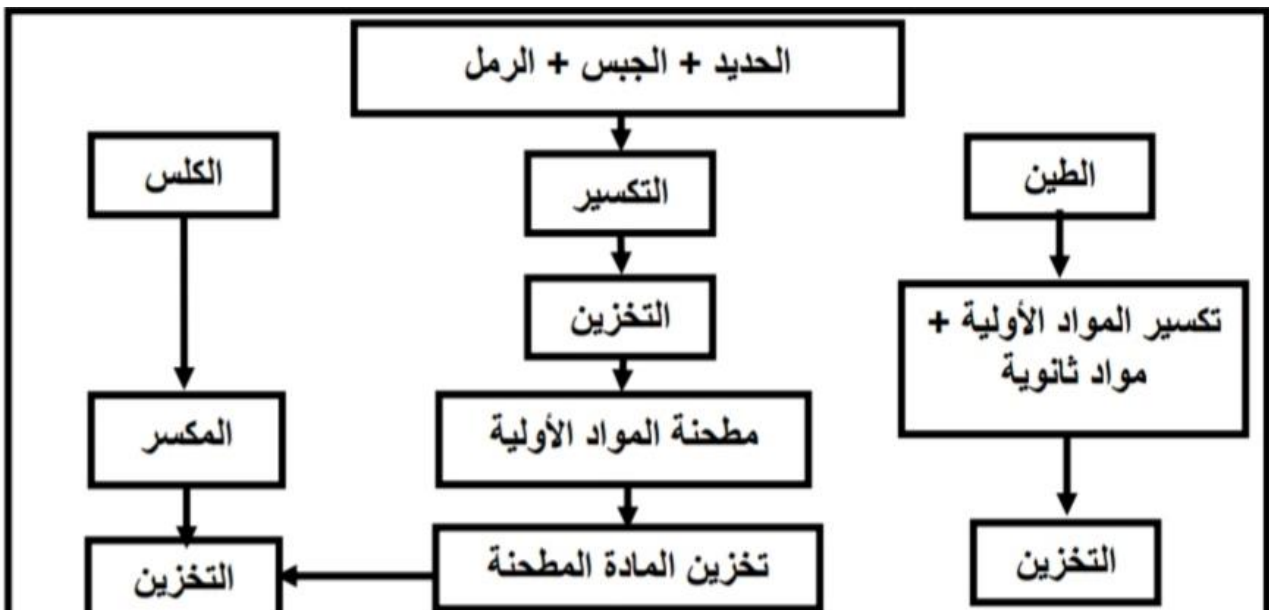


وتمر

- **ورشة تكسير وتخزين المواد الأولية:** في هذه الورشة تتم عملية تكسير الصخور الكلسية كبيرة الحجم بواسطة الآلة المديرة المتواجدة في المحجر، لتخرج بعد ذلك هذه الحجارة الكلسية عن طريق أشرطة مطاطية مخصصة لذلك ليتم نقلها لمستودع التخزين؛
- **ورشة الطحن:** في هذه الورشة تمر المواد الأولية عبر مكسرة من نوع HAZEMAG لتصبح بعد ذلك طحين مكون من جزيئات مغيرة الحجم، يتعرض الطحين إلى عملية التجانس في حاويات التخزين لهيئة الطحين وتدفنته تدريجياً عن طريق الغازات الساخنة في قلعة التسخين الأولى؛
- **ورشة الطهي:** هذه الورشة تتمثل أساساً في الفرن حيث يتم فيه طهي الطحين في درجة حرارة تعادل 1450° ليتحول بعد عدة تفاعلات كيميائية إلى مادة الكلنكار أو الإسمنت الخام، ليحول بعد خروجه من الفرن إلى المبرد المشبكي لتتخفض درجة حرارة الإسمنت الخام إلى 90° ويوضع في حاويات التخزين، ثم ينقل بعدها إلى ورشة الإسمنت بواسطة السلاسل الحديدية.
- **ورشة الإسمنت:** في هذه الورشة يضاف إلى الإسمنت الخام كل من مادتي الكلس والجبس بنسب مئوية تحدد بواسطة المكيال ليصبح إسمنت؛
- **ورشة الإرسال والشحن:** في هذه الورشة يتم إرسال وشحن الإسمنت بطريقتين:
 - ❖ **طريقة الأولى:** تعبئة الإسمنت داخل الأكياس بواسطة آلة التغليف؛
 - ❖ **الطريقة الثانية:** التعبئة مباشرة في الشاحنات ذات الصهاريج؛

2. المخطط النحوي لصناعة الإسمنت:

الشكل رقم (04): المخطط لصناعة الإسمنت



المصدر: معلومات من مصلحة المستخدمين

3. مراحل تطور شركة الاسمنت تبسة:

الجدول رقم (06): مراحل تطور شركة الإسمنت

1988	بدأ أعمال البناء في مصنع الإسمنت .
1990	تنفيذ العقد.
1993	إنشاء المشروع برأس مال 200.000.000 دج .
1993	إنشاء شركة الإسمنت بثلاثة مساهمين ERDE, ERCE, ERCE برأس مال 800.000.000 دج .
1994	دخول حيز الإنتاج في بداية نوفمبر
1996	بلغت شركة الإسمنت تبسة-عتبة الأداء بتجاوز 500 ألف طن من الإسمنت (536 ألف طن) .
1998	زيادة رأس المال 1200.000.000 دج
2000	شهادة نظام الجودة من SCT إلى (9001) ISO إصدار 1994
2002	تم شراؤها من قبل ERCE وزيادة رأس المال إلى 2700.000.000 دج
2004	بدأت شركة الإسمنت في تصنيع الإسمنت المقاوم للكبريتات CEM في 5 ريال (14000 طن) .
2005	توقيع عقد مع FLS الشريك لإتمام ورشتي عمل CruCuisson، و Ciments
2007	توقيع عقد مع شريك AAF للبناء والإشراف على جميع المرشح الكيسي بأكثر من 440.000 دينار كويتي
2008	استئناف نشاط البيع بالتجزئة للمركز السعودي لصناعة السيارات سابقاً في شهر يوليو ، لأول مرة في تاريخها تتجاوز SCT عتبة 658030 طناً من الإسمنت و 507262 طناً من الكنكار
2009	الانتهاء من تركيب إزالة أتربة الغاز لمصنع الفرن بواسطة تقنية مرشح الكيس
2010	إعادة الهيكلة الثانية بعد إنشاء فوج صناعة الإسمنت الجزائر فوج GICA في 26 نوفمبر 2009 ، ونقل الأسهم المملوكة لمجموعة ERCE لصالح مجموعة GICA اعتباراً من 30 نوفمبر .
2015	بدأ تشغيل مصنع الخرسانة الجاهزة
2016	تركيب نظام المراقبة عن بعد
2017	تركيب وتشغيل محطة معالجة مياه الصرف الصحي
2018	توسيع نظام المنتجات CEMII/A , CEMII/B , و CEMI مرفق وحدة الركام WKHENCHLA
2019	شهادة نظام الإدارة المتكاملة مع منظمة مجموعة أفاق أفنور ISO 45001 ، ISO 9001/2015, 2018 ، ISO14001/2015

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الشركة

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

في هذا المبحث يتم التطرق إلى منهجية الدراسة وذلك لمعرفة مجتمع وعينة الدراسة بالاعتماد على الاستبيان ومخطط يوضح نموذج الدراسة والأساليب المستخدمة في ذلك وأداة الدراسة على النحو الآتي:

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

طبقت هذه الدراسة على مدراء وموظفين شركة الاسمنت تبسة و تم اختيار (103) من مجموع الأفراد العاملة في هذه الشركة، أما العينة فتكونت من كافة الموظفين الماليين والمحاسبين وموظفين شركة الاسمنت تبسة وقد تم توزيع الاستبيان على العينات المستهدفة بهدف الوصول على اختبارات الدراسة وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (40) استبيانا ويمكن توضيحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (07): يوضح عينة الدراسة

النسبة %	العدد	استمارات الاستبيان
100	40	الاستمارات المقدمة للتوزيع
100	40	الاستبيانات المقبولة
0	0	الاستبيانات المرفوضة
100	40	الاستبيانات القابلة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبان

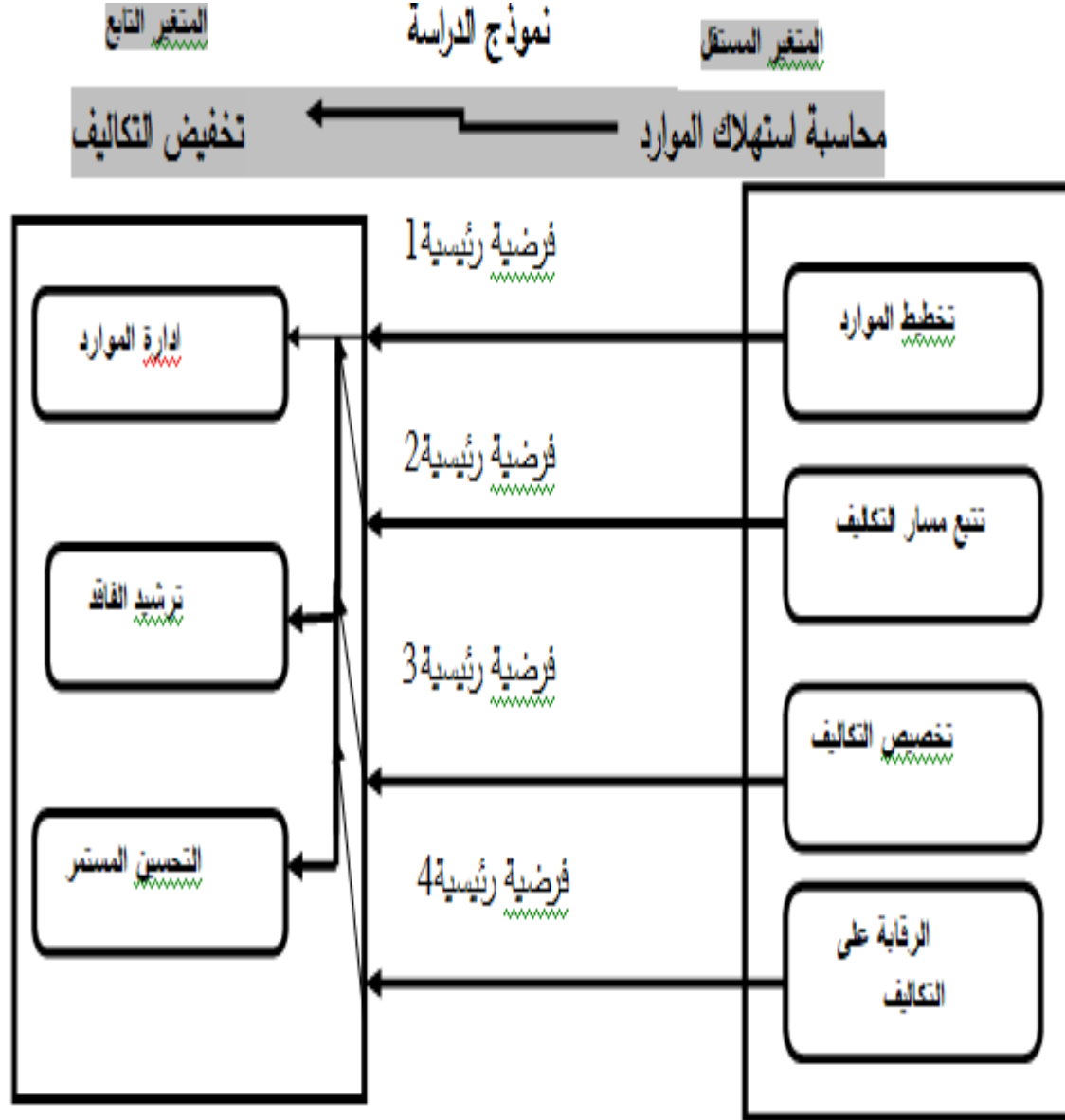
من الجدول أعلاه تم توزيع 40 استبانة بما يوافق حجم عينة الدراسة حيث تم استرجاع جميعها نسبة الاستبيان بلغت % 100 وهي نسبة مثلى لأغراض البحث العلمي.

نموذج الدراسة: تتناول الدراسة البحث في محاسبة ودورها في تخفيض تكاليف الشركة لمؤسسة الاسمنت، وبالتالي فهي تشمل على المتغيرات التالية:

المتغير المستقل: محاسبة استهلاك الموارد

المتغير التابع: تخفيض التكاليف.

شكل رقم (05): يوضح نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: أساليب الدراسة

من خلال القيام بالدراسة تمت الاستعانة بعدة أساليب إحصائية منها نموذج الإحصاء الوصفي، وتم التأكد من صدق وثبات مفردات العينة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وأيضا معامل الارتباط لتوضيح درجة الارتباط بين محاور الاستبيان و متغيري الدراسة المتغير المستقل محاسبة استهلاك الموارد والمتغير التابع تخفيض التكاليف، وكذا اختبار فرضيات الدراسة معامل الاختبار (T) واختبار الفرضيات الفرعية بالانحدار البسيط والفرضية الرئيسية بالانحدار المتعدد ولدراسة التأثير بين متغيرين أو أكثر، يتم الاعتماد على الطرق الإحصائية حتى يتم وصف المتغيرات وتحديد نوعية التأثير الموجود بينهما، ومن أجل دراسة الاستمارة وتحليل البيانات التي تم جمعها، كان من الضروري القيام بترميز البيانات وإدخالها للحاسوب باستخدام برنامج الإحصائية الاجتماعية للتحليل SPSS، وقد تم الاعتماد على العديد من الأساليب

الإحصائية لمعالجة البيانات وتحليلها باستخدام spss، حيث تضمنت معالجة الأساليب الإحصائية في الجدول الآتي:

1. **التكرارات والنسب المئوية:** تستخدم بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرارات فئات متغير ما وبفيد الباحث في وصف عينة الدراسة، حيث تستخدم في وصف خصائص مجتمع الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة؛

2. **مقياس النزعة المركزية "المتوسط الحسابي":** يتم حسابه لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو المحاور وعبارات الاستبيان، ومعرفة تركز الإجابات أو اتجاهاتها يتم حسابه لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو المحاور وعبارات الاستبيان، ومعرفة تركز الإجابات أو اتجاهاتها؛

3. **مقياس التشتت " الانحراف المعياري":** يقيس مدى التشتت في الإجابات وتباعدها عن بعضها البعض؛

4. **معامل ألفا كرونباخ alpha Cronbachs:** يتم الاعتماد عليه لاختبار ثبات وصدق الاستبيان، بقياس درجة وثبات صحة عباراته وعد تناقضها مع نفسها وقدرتها على إعطاء إجابات متوافقة؛

5. **الانحدار البسيط:** يقصد به أن المتغير التابع Y يعتمد على متغير مستقل واحد وهو X، ونقوم بتقدير خط الانحدار Y على بواسطة X؛

6. **الانحدار المتعدد:** يقصد به اختبار الفرضيات و بالتالي التأكد من تأثير المتغيرات المستقلة على أبعاد المتغير التابع، وكذلك التأكد من صلاحية نموذج الدراسة؛

7. **مصفوفة ارتباط بيرسون:** معرفة العلاقات الترابطية بين المتغيرات دراسة المستقلة و التابعة؛

8. **اختبار كمولغروف سيمرنوف:** للتحقق والتأكد من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي كاختبار ضروري لاختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً؛

9. **معامل التحديد (R²):** لمعرفة نسبة التغير في المتغير التابع نتيجة للتغير في المتغير المستقل؛

10. **اختبار T- test:** يتم الاعتماد عليه لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة = والذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% ما يعكس مجال الثقة بنسبة ثقة دلالة 95%

الجدول(08): يوضح مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول السابق يتضح أنه يغطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة الدرجة الأكبر أي 5، وموافق الدرجة 4، ومحايد الدرجة 3، وغير موافق الدرجة 2، وغير موافق بشدة الدرجة الأقل وهي 1. كما يمكن قياس طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(09): يوضح طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1-1.79]	[-1.80]	[3.29-2.60]	[19.4-3.30]	[5-4.20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: أداة الدراسة

سوف يتم التعرف خلال هذا المطلب على الأداة التي تم استخدامها في الجانب التطبيقي من الدراسة وكذا التعرف على الوسائل الإحصائية التي تم استعمالها في أداة جمع البيانات الميدانية، بعد مراجعة الأدبيات والدارسات ذات العلاقة حيث وجد أن أنسب طريقة لجمع المعلومات هي الاستبيان، وقد تم تصميم استبيان أولي بما يتوافق مع أهداف الدراسة كالتالي:

● محتوى الاستبيان:

يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف موضوع الدراسة، ومبني على قسمين على النحو الآتي:
القسم الأول: خاص بالمتعلقة بالبيانات الشخصية و الوظيفة ومستوى التعليم والتخصص العلمي ومتغير الخبرة المهنية

القسم الثاني تضمن 37 سؤال مقسم الى محورين وهو كما يلي:

المحور الأول: تضمن هذا المحور واقع محاسبة استهلاك الموارد في شركة الاسمنت و قسم الى 4 أجزاء كل جزء يحتوي على 5 أو 6 عبارات مرقمة من (1 الى 6)
المحور الثاني: تضمن واقع تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة و قسم الى 3 أجزاء كل جزء يحتوي على 5 أو 6 عبارات مرقمة من (1 الى 6).

المبحث الثالث: عرض تحليل نتائج الدراسة

في هذا المبحث يتم استعراض التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان وعرض المؤشرات الإحصائية و نتائج تطبيق أدوات الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية والنسب المئوية و التكرارات لكل متغيرات الدراسي.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى صدق و ثبات الاستبيان ويكون على النحو الموالي:

1. صدق الاستبيان**الجدول رقم (10): معامل الارتباط بيرسون بين كل محور وآخر**

مستوى الدلالة	معامل ارتباط بيرسون	المحاور
0.001	0.738	تخطيط الموارد
0.000	0.865	تتبع مسار التكاليف
0.000	0.851	تخصيص التكلفة
0.000	0.861	الرقابة على التكاليف
0.000	0.955	المجموع
0.000	0.838	إدارة الموارد
0.000	0.856	ترشيد الفاقد
0.001	0.792	التحسين المستمر
0.000	0.933	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل الارتباط بيرسون بين كل محور وآخر موجب ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل، مما يشير أن جميع محاور الاستبيان تتمتع بدرجة صدق مرتفعة.

2. ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال قيم معامل " ألفا كرونباخ " ويمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11): اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	المحاور	
0.909	تخطيط الموارد	المحور الأول
0.906	تتبع مسار التكاليف	
0.904	تخصيص التكلفة	
0.909	الرقابة على التكاليف	
0.923	المجموع	
0.906	إدارة الموارد	المحور الثاني
0.907	ترشيد الفاقد	
0.909	التحسين المستمر	
0.893	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة في كل محاور الاستبيان وهي تختلف من محور لآخر حيث بلغت 0.923 في المحور الأول، و 0.893 في المحور الثاني، كذلك فإن قيمة الفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان كانت 0.917، وهي نسبة مرتفعة أعلى من 60% وهي تدل على أن الاستمارة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات والمصدقية، ويمكن الاعتماد عليها في التحليل وإجراء الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة

في هذا المطلب سوف يتم التعرف على تحليل اجابات افراد العينة و مقسمة إلى جزئين كما يلي:

أولاً: التحليل الإحصائي للجزء الأول

تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة والتعرف على البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة وفيما يلي تحليل لذلك.

1. متغير الجنس

يمثل الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

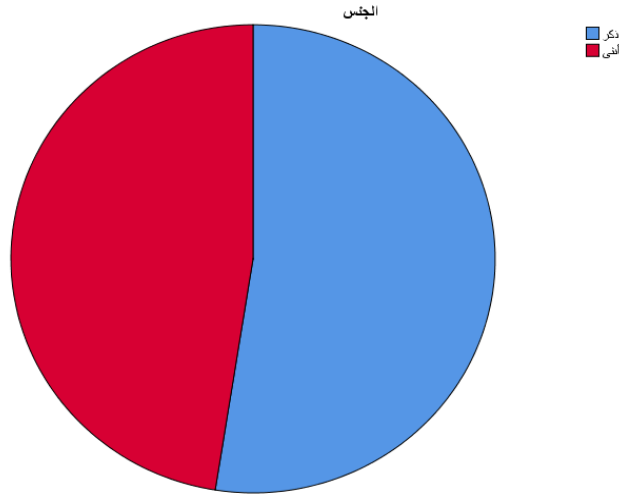
الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة(%)	التكرارات	الجنس
35.6	21	ذكر
32.2	19	أنثى
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ انخفاض نسبة الإناث مقارنة بنسبة الذكور، إذ بلغت نسبة الإناث من المجتمع 32.6%، مقابل 35.6% للذكور، وعليه فإن مختلف الوظائف بشركة الاسمنت، يشغلها نسبة معتبرة من الذكور مقارنة بالإناث وهو ما يمكن تفسيره بالرجوع إلى نوع وطبيعة الوظائف في هذه المؤسسة التي يوجد بها، والشكل الموالي يوضح نسب التوزيع لكلا الجنسين

الشكل رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: مخرجات برنامج spss

وعليه يتبين أن التركيبة البشرية في شركة الاسمنت، تتمثل أساسا في الذكور حيث تمثل هذه الأخيرة الأغلبية بالنسبة لموظفي عينة الدراسة، وذلك بسبب طبيعة العمل (أوقات العمل، الجهد العضلي والبدني المطلوب) في المؤسسة والتي تناسب الرجال أكثر من النساء.

2. متغير المؤهل العلمي

يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي من خلال الجدول الموالي:

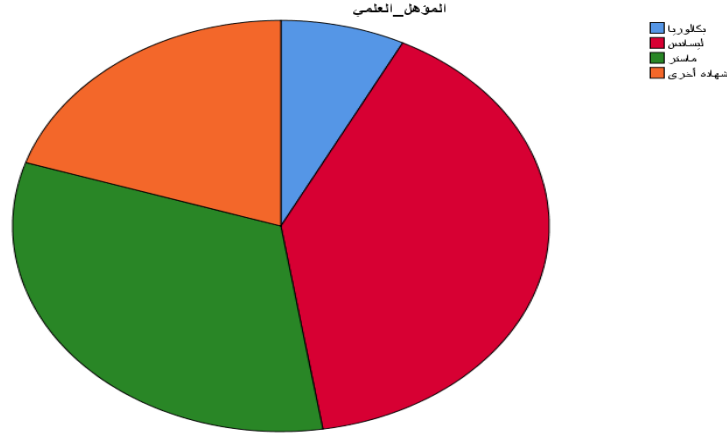
الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة (%)	التكرار	الوظيفة
5.1	3	بكالوريا
27.1	16	ليسانس
22	13	ماستر
0	0	دكتوراة
13.6	8	شهادة اخرى
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال ما سبق يلاحظ أن نسبة مستوى الجامعي هي النسبة الأعلى مقارنة بباقي المستويات الأخرى، حيث سجل نسبة الذين يحملون شهادة ليسانس 27.1% وهذا ما يدل على وجود مستوى مرتفع لعينة الدراسة كما قدرت كذلك نسبة أفراد عينة الدراسة من المستوى (ماستر) بـ 22%، تليها نسبة 13.6% للشهادات الأخرى مثل تثني سامي وشهادات التكوين المهني، وأقل نسبة 5.1% للأفراد الحائزون على شهادة بكالوريا، كما هو موضح في نتائج الجدول، وما يمكن استخلاصه هنا أن الشركة تعتمد على الكفاءات الجامعية في تسيير مختلف شؤونها، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: مخرجات برنامج spss

وعليه يتبين أن أكثر المستويات التعليمية الموجودة في شركة الاسمنت تبسة- هو المستوى الجامعي، وعليه يمكن القول أن شركة الاسمنت تبسة- تستهدف بصفة أولية في عملية استقطابها للموظفين الجامعيين، وذلك يدل على توفير الجامعة للكفاءات البشرية المطلوبة من قبل المؤسسة.

3. متغير الوظيفة في الشركة

مما لا شك فيه أن الوظيفة في إدارة الصحة تختلف من شخص لآخر حسب سلم ترتيب الوظائف وهذا ما يبينه الجدول التالي:

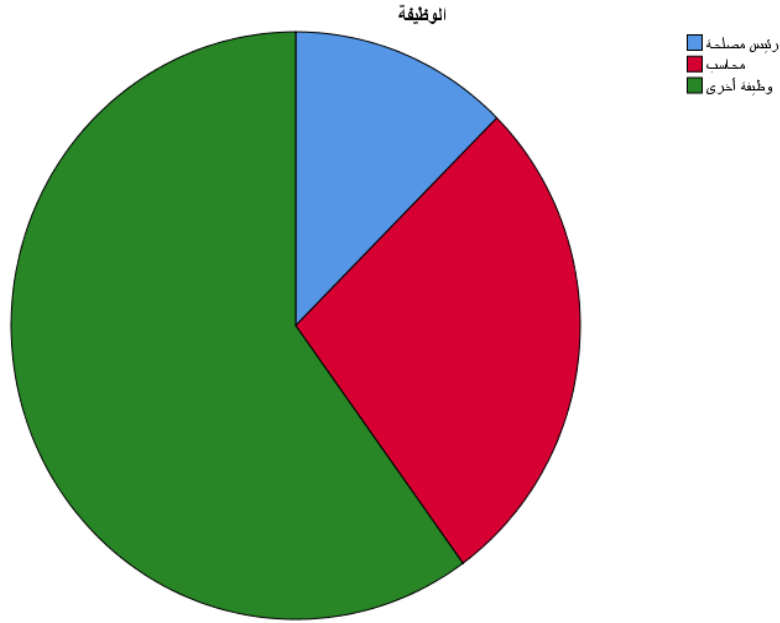
الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

النسبة (%)	التكرار	الوظيفة
0	0	مدير
8.5	5	رئيس مصلحة
18.6	11	محاسب
40.7	24	وظيفة أخرى
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن النسبة التي تحتل الصدارة هي وظيفة أخرى تنفيذ بنسبة 40.7% أي أن المؤسسة تعتمد أكثر على الوظائف الأخرى في الإدارة والشركة، أما الوظائف الأخرى كالمحاسبين نسبتهم 18.6%، وأقل نسبة كانت لرئيس مصلحة بنسبة 8.5% من إجمالي أفراد العينة.

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: مخرجات برنامج spss

4. متغير الخبرة المهنية

يمثل الجدول رقم (15) التالي توزيع أفراد عينة الدراسة من خلال متغير الخبرة المهنية:

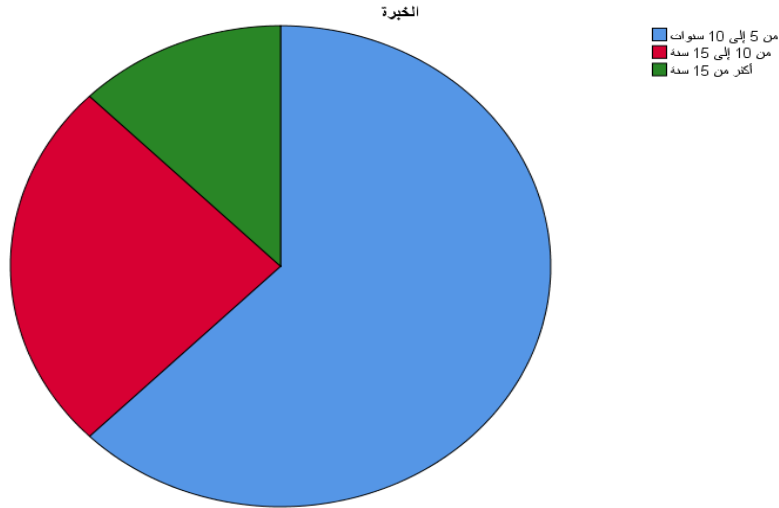
الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة (%)	التكرار	الخبرة المهنية
0	0	أقل من 4 سنوات
42.4	25	من 5 إلى 10 سنوات
25	10	من 10 إلى 15 سنة
12.5	5	أكثر من 15 سنة
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss

نلاحظ من خلال الجدول أن النسبة الأكثر خبرة، وهي الأكثر تكرارا، حيث بلغت نسبتها 42.4 % وهي الفئة (من 5 إلى 10 سنة)، لتحل المرتبة الثانية وهي الفئة متوسطة الخبرة (من 10 إلى 15 سنة) بنسبة 25%، وفي المرتبة الأخيرة الفئة (أكثر من 15 سنة) بنسبة قدرت بـ: 12.54% وهو ما يفسر وجود خبرة وكفاءات لا بأس بها يمكن الاعتماد عليها في تطوير المؤسسة.

الشكل رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: مخرجات برنامج spss

وعليه يتبين أن متغير الخبرة المهنية محقق بنسب معتبرة بشركة الاسمنت، ومنه يمكن القول أن المؤسسة تراعي جانب الخبرة المهنية بالنسبة لأفرادها وتعمل على توفير هذه الخبرات لديها لضمان الأداء الكفاء والسير الحسن للعمل.

ثانياً: التحليل الإحصائي للجزء الثاني

في هذا الجزء سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة في أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (spss)

1. نتائج إجابات المبحوثين حول المحور الأول

يوضح الجدول الموالي إجابات المبحوثين على فقرات المحور الأول الذي يتضمن "واقع محاسبة استهلاك الموارد في الشركة" من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
تخطيط الموارد					
1	توفر الشركة تنبؤات تساعد في وضع موازنات على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها	4.225	0.659		مرتفع جدا
2	تهتم الشركة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخطيط الموارد واستخدامها بكفاءة	4.100	0.632		مرتفع
3	تهتم الشركة بعمليات تخطيط الموارد على كافة المستويات: التشغيلية، التكتيكية والإستراتيجية	4.150	0.699		مرتفع
4	تعمل الشركة على وضع إجراءات تساعد على وضع خطة لتسيير الموارد بكفاءة	4.150	0.622		مرتفع
5	يعتمد النظام على الرؤية المستقبلية لاستغلال الموارد من أجل تعظيم أرباح الشركة بأقل تكاليف	4.125	0.607		مرتفع
	الإجمالي	4.15	0.504		مرتفع
تتبع مسار التكاليف					
1	تقوم الشركة بمتابعة الأنشطة وتكاليفها ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج وصولا خدمات ما بعد البيع	4.200	0.607		مرتفع
2	تستخدم الشركة محركات أو مسببات التكلفة لهذه الموارد التي تضيف قيمة بكفاءة	3.975	0.479		مرتفع
3	تقوم الشركة بالاهتمام بالتكاليف حتى لا تزيد عن الإيرادات وتفشل في تحقيق أهدافها	4.125	0.563		مرتفع
4	تقوم الشركة بتحديد مجموعات التكلفة المناسبة على مستوى مختلف مواردها	3.975	0.619		مرتفع
5	يتم تجميع الموارد في مجموعات متجانسة ما يؤدي إلى تسهيل عملية تتبع التكلفة ومن ثم تقليله	4.125	0.601		مرتفع
6	تمتلك الشركة نظام يساعد في تحديد التكاليف التي يمكن السيطرة عليها	4.000	0.784		مرتفع
	الإجمالي	4.066	0.608		مرتفع
تخصيص التكلفة					
1	يتم تحميل كل مورد بنصيبه من التكاليف	4.100	0.671		مرتفع
2	تقوم الشركة بتحليل دقيق لمواردها لغايات تحميل التكاليف	4.100	0.590		مرتفع
3	تعمل الشركة على التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية	4.075	0.655		مرتفع
4	هناك نظرة شاملة للموارد المتاحة في الشركة وتكلفتها مع التركيز على العلاقات المتبادلة فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفاء لها	3.900	0.590		مرتفع
5	تسعى الشركة إلى تخفيض التكاليف عن طريق عدم تحميل تكاليف المنتجات بتكاليف الطاقة العاملة	4.100	0.496		مرتفع
6	يساهم تطبيق النظام في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أعراض التكلفة في تحقيق دقة القياس من إمكانية تخفيضها	3.900	0.671		مرتفع
	الإجمالي	4.029	0.612		مرتفع
الرقابة على التكاليف					
1	تتوفر معلومات حول استخدام الموازنة المرنة للرقابة	3.975	0.479		مرتفع

				على الموارد وتحديد الانحرافات على مستوى الكميات والكلفة في جميع مستويات الشركة
مرتفع	0.554	4.000	2	تتوفر بالشركة معلومات كفاوية يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال التحكم بالموارد
مرتفع	0.597	3.950	3	يستخدم النظام الرقابة على موارد الشركة وذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة غير المستغلة من كل مورد
مرتفع	0.525	3.925	4	يتم تتبع الموارد التي تساعد في تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة
مرتفع	0.530	3.975	5	يمكن المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد
مرتفع	0.537	3.965	الإجمالي	
مرتفع	0.565	4.052	إجمالي المحور	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يوضح عبارات المحور الأول الذي يتعلق واقع محاسبة استهلاك الموارد في الشركة، حيث نجد أن كل إجابات المستجوبين تتجه نحو الموافقة، وقد انحصرت قيم المتوسط الحسابي ضمن الفئة [3.19 – 4.20] وهي ذات اتجاه موافق.

-في البعد الأول: تخطيط الموارد

نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 4.22 وهي قيمة تخص العبارة رقم واحد التي أخذت الرتبة 1 من بين العبارات الأخرى، وقدر الانحراف المعياري فيها ب 0.659 أي أن المبحوثين يوافقون على عبارة تتوفر بالشركة تنبؤات تساعد في وضع موازنات على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها. وتأتي العبارة رقم 04 في الرتبة الثانية بفقرة تعمل الشركة على وضع إجراءات تساعد على وضع خطة لتسيير الموارد بكفاءة، وقد قدر المتوسط الحسابي فيها 4.150 وانحراف معياري 4.620، وهذا يدل على أن اتجاه المبحوثين نحو الموافقة على وضع الشركة لإجراءات مساعدة لتسيير الموارد الكفاء. بينما العبارة رقم 03 التي فيها: تهتم الشركة بعمليات تخطيط الموارد على كافة المستويات: التشغيلية، التكتيكية والإستراتيجية، حيث جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 4.150 وانحراف معياري 0.699.

العبارة رقم 05 جاءت في الترتيب الرابع وهي تنص على يعتمد النظام على الرؤية المستقبلية لاستغلال الموارد من أجل تعظيم أرباح الشركة بأقل تكاليف، قدر المتوسط الحسابي في هذه العبارة ب 4.150 وانحراف معياري 0.607.

وجاءت في الترتيب الخامس الفقرة أو العبارة رقم 02 ومضمونها: تهتم الشركة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخطيط الموارد واستخدامها بكفاءة، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي في هذه العبارة 4.100 وانحراف معياري 0.632. وبالتالي فإن العبارات في هذا البعد اتجهت نحو الموافقة وقدر المتوسط الحسابي فيه 4.15، وانحراف معياري 0.504.

-البعد الثاني: تتبع مسار التكاليف

نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 4.200 يقابله انحراف معياري 0.607، الذي يخص العبارة رقم 01، ذات الترتيب الأول وهذا يدل على أن المبحوثين يوافقون على أن الشركة تقوم بمتابعة الأنشطة وتكليفها ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج وصولاً لخدمات ما بعد البيع. بينما العبارة رقم 03 و05 جاءت في الترتيب رقم 02 و03 لها نفس المتوسط الحسابي الذي قدر ب 4.125 وانحراف معياري على الترتيب 0.563 و0.601، وبالتالي فإن أغلبية المبحوثين محل الدراسة يوافقون على أن الشركة تقوم بالاهتمام بالتكاليف حتى لا تزيد عن الإيرادات وتقل في تحقيق أهدافها، كما يوافقون أنه يتم تجميع الموارد في مجتمعات متجانسة ما يؤدي إلى تسهيل عملية تتبع التكلفة ومن ثم تقليله.

وجاءت العبارة رقم 06 في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.784، أي أن المبحوثين يوافقون على أن الشركة تمتلك نظام يساعد على تحديد التكاليف التي يمكن السيطرة عليها. وأخيرا جاءت العبارة رقم 04 والتي جاء مضمونها: تقوم الشركة بتحديد مجتمعات تكلفة مناسبة على مستوى مختلف مواردها، في الترتيب الأخير (06) وقد بلغ متوسطها الحسابي القيمة 3.975 وانحراف معياري 0.619 وهذا يدل على أن أغلبية إجابات الأفراد محل العينة في شركة الاسمنت بتبسة يوافقون على ذلك.

وبالتالي فإن عبارات البعد المتضمن تتبع مسار التكلفة ذو اتجاه مرتفع وبمستوى موافق وقد بلغ المتوسط الحسابي فيه 4.066، وانحراف معياري 0.608.

-البعد الثالث: تخصيص التكلفة

في هذا البعد بلغت أعلى عبارة وهي التي أخذت الترتيب الأول، كما أن العبارات رقم 01، 02 والعبارة رقم 05 لها نفس قيمة المتوسط الحسابي الذي يبلغ 4.100، ومنه فإن أغلبية المبحوثين يوافقون على أن الشركة تسعى إلى تخفيض التكاليف عن طريق عدم تحميل تكاليف المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة، بالإضافة إلى أنه يتم تحميل كل مورد بنصيبه من التكاليف وتقوم أيضا بتحليل دقيق لمواردها لغايات تحميل التكاليف وهذا من وجهة نظر الباحثين.

تليها العبارة رقم 03 في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4.075 وانحراف معياري 0.655، ومنه فإن المبحوثين يوافقون على أن الشركة تعمل على التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.

بينما العبارتان رقم 04 و06 في الترتيب الخامس والسادس بنفس القيمة للمتوسط الحسابي الذي قدر ب 3.900 وانحراف معياري على الترتيب 0.590، 0.671، ومنه فإن المبحوثين يوافقون على أن هناك نظرة شاملة للموارد المتاحة في الشركة وتكلفتها مع التركيز على العلاقات المتبادلة فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفاء لها، وأيضا يساهم تطبيق النظام في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة في تحقيق دقة القياس من إمكانية تخفيضها على مستوى شركة الاسمنت بتبسة.

وقد جاءت إجابات المبحوثين حول عبارات هذا البعد في اتجاه الموافقة حيث قدر المتوسط الحسابي ب 4.026، وانحراف معياري يقابله بالقيمة 0.612.

-البعد الرابع: الرقابة على التكاليف

بلغ أعلى متوسط حسابي في هذا البعد 4.000 وانحراف معياري 0.554، وهو يخص العبارة رقم 02 والتي تتضمن تتوفر بالشركة معلومات كفاوية يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال التحكم بالموارد، تليها مباشرة كل من العبارتان رقم 01 ورقم 05، بنفس قيمة المتوسط حسابي 3.975، وانحراف معياري 0.479، 0.530 على التوالي، ويدل ذلك على أن الموظفين في مؤسسة الاسمنت محل الدراسة يوافقون على أنه تتوفر في المؤسسة معلومات حول استخدام الموازنة المرنة للرقابة على الموارد وتحديد الانحرافات على مستوى الكميات والكلفة في جميع مستويات الشركة، بالإضافة إلى أنه يمكن المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من المارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد حسب وجهة نظر المبحوثين محل الدراسة.

وتأتي العبارة رقم 03 في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي يقدر ب 3.950 وانحراف معياري 0.597، ومنه هناك موافقة وقبول على هذه العبارة التي تنص على أنه يستخدم النظام الرقابة على موارد الشركة وذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة غير المستغلة من كل مورد من طرف المبحوثين.

وأخيرا العبارة رقم 04 التي تنص على أنه يتم تتبع الموارد التي تساعد في تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، حيث جاءت في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي 3.925 وانحراف معياري 0.525.

ومنه فإن عبارات هذا البعد تتجه نحو الموافقة حيث قدر المتوسط الحسابي لهذا البعد 965.3 وانحراف معياري 0.537، ومنه فإن المبحوثين يوافقون على أن هناك رقابة على التكاليف التي تضعها المؤسسة على الموارد.

ومنه نستنتج أن عبارات المحور الأول المتضمن واقع محاسبة استهلاك الموارد في الشركة بشكل عام تتجه إجابات المبحوثين عليها نحو الموافقة، وقد كان المتوسط الحسابي للمحور ككل يبلغ 4.052 وانحراف معياري 0.565 وهي في اتجاه موافق من القبول.

2. نتائج إجابات المبحوثين حول المحور الثاني

يوضح الجدول الموالي إجابات المبحوثين على فقرات المحور الثاني الذي يتضمن "واقع تخفيض التكاليف في الشركة"، من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
إدارة الموارد					
1	تتوفر بالشركة معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات	4.125	0.607	1	مرتفع
2	تسعى الشركة للاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية والوصول إلى الحد الأدنى للتكاليف	4.050	0.677	2	مرتفع
3	تظهر قدرة الموارد على تحقيق قيمة مضافة للعميل من خلال الاستخدام الأمثل للعلاقات التبادلية بين الموارد ببعضها البعض وبين الموارد والأنشطة	3.875	0.607	4	مرتفع
4	تتوفر الشركة على نظام يعالج موضوع الطاقة غير المستغلة لدى مواردها ويعطي صورة أفضل عن تكاليف الموارد غير المستغلة	3.925	0.655	3	مرتفع
5	تأخذ الشركة بعين الاعتبار العلاقة التشابكية بين الموارد	3.875	0.722	5	مرتفع
الإجمالي		3.97	0.653		مرتفع
ترشيد الفاقد					
1	لدى مديري ومسيري الشركة وعي كافي بحاسبة استهلاك الموارد لما لها من مزايا متمثلة في تقليل الهدر والضياع في الموارد والأموال	4.100	0.722	1	مرتفع
2	يستطيع الموظفون في الشركة من تحديد مواقع الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية بشكل سهل ودقيق	3.925	0.545	2	مرتفع
3	استبعاد الأنشطة غير مضييفة للقيمة في الشركة يعتبر مدخل لإلغاء الهدر والضياع وترشيد قرارات التكلفة	3.925	0.572	3	مرتفع
4	تقوم الشركة بتحديد أدنى تكلفة مسموح بها لمنتجاتها مما يسمح بتقليل الهدر والضياع وبالتالي إزالة الفاقد	3.925	0.693	4	مرتفع
5	تعمل الشركة على استبعاد الطاقة العاطلة والتي تحقق نمو سريع في مبيعاتها وبالتالي رفة الإيرادات وتحقيق أرباح إضافية	3.925	0.615	5	مرتفع
الإجمالي		3.96	0.629		مرتفع
التحسين المستمر					
1	تعمل الشركة على نشر ثقافة إزالة الهدر والأنشطة غير المضييفة للقيمة بين العاملين	4.075	0.615	5	مرتفع
2	ترى الشركة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتمد على التحسن المستمر وهو ما يساهم في دعم اتخاذ قرارات إدارية	4.150	0.533	1	مرتفع
3	تقوم الشركة بآليات تساهم على القضاء أو التخلص من الإسراف وإعادة تشغيل الطاقة الضائعة والمهدرة	4.075	0.615	4	مرتفع
4	تعمل الشركة على تخفيض مستمر لتكاليفها بناء على أسعار البيع التنافسية	4.025	0.576	3	مرتفع
5	تعمل الشركة على مواكبة التطورات الحاصلة في التكنولوجيا واستخدامها كآلية للتحسن المستمر	4.075	0.572	2	مرتفع
الإجمالي		4.08	0.582		مرتفع
إجمالي المحور		4.003	0.621		مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح عبارات المحور الثاني المتعلق ب واقع تخفيض التكاليف في الشركة، حيث نجد أن كل إجابات المستجوبين تتجه نحو الموافقة، وقد انحصرت قيم المتوسط الحسابي ضمن الفئة [3.40 – 4.19] وهي ذات اتجاه مرتفع لكل العبارات.

● بالنسبة للبعد الأول: إدارة الموارد

نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 4.125 يخص العبارة رقم 01 التي تتعلق بتوفير بالشركة معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات، وهي ذات انحراف معياري 0.607 ويدل هذا على أن أغلبية المستجوبين يوافقون على أن الشركة توفر معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الأرباح أو الإيرادات كهدف أساسي من أهداف شركة الاسمنت.

وتأتي في المرتبة الثاني العبارة رقم 02 " تسعى الشركة للاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية والوصول إلى الحد الأدنى للتكاليف " بمتوسط حسابي يبلغ 4.050 وانحراف معياري 0.677 وبالتالي فإن المستجوبين في شركة الاسمنت بتبسة يؤكدون على أن الشركة تسعى للاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية وغيرها.

العبارة رقم 04 جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب 3.925 وانحراف معياري 0.655 وبالتالي فإن المبحوثين يوافقون بنسبة كبيرة على أنه توفر الشركة على نظام يعالج موضوع الطاقة غير المستغلة لدى مواردها ويعطي صورة أفضل عن تكاليف الموارد غير المستغلة.

تأتي العبارتان رقم 03 و 05، في الترتيب الرابع والخامس بمتوسط حسابي قدر ب 3.875 وهذا دليل على أن المبحوثين يوافقون بدرجات كبيرة على أنه في شركة الاسمنت بتبسة تظهر قدرة الموارد على تحقيق قيمة مضافة للعميل من خلال الاستخدام الأمثل للعلاقات التبادلية بين الموارد ببعضها البعض وبين الموارد والأنشطة، وأيضا موافقة كبيرة على أن الشركة تأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية بين الموارد.

ومنه نستنتج أن المستجوبون يتفقون على أن إدارة الموارد في الشركة مهمة، كما أن عبارات البعد بشكل عام تتجه نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدرة 3.97 وانحراف معياري 0.653.

● البعد الثاني: ترشيد الفاقد

نجد أن أعلى متوسط حسابي بلغ 4.100 للبارة رقم 01، ويقابله انحراف معياري 0.722، ومنه فإن المبحوثين في هذه الحالة يوافقون على أن لدى مديري ومسيري الشركة ووعي كافي بمحاسبة استهلاك الموارد لما لها من مزايا متمثلة في تقليل الهدر والضياع في الموارد والأموال.

تأتي بعدها العبارات المتبقية في البعد بنفس القيمة للمتوسط الحسابي الذي قدر ب 3.925، وجاءت بالترتيب التدريج العبارات رقم 02، 03، 04 و 05، حيث أن المبحوثين يوافقون على أن:

-يستطيع الموظفون في مؤسسة الاسمنت تبسة من تحديد مواقع الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية بشكل سهل ودقيق؛

-استبعاد الأنشطة غير مضيعة للقيمة في الشركة يعتبر مدخل لإلغاء الهدر والضياع وبالتالي إزالة الفاقد؛

-تقوم الشركة بتحديد أدنى تكلفة مسموح بها لمنتجاتها مما يسمح بتقليل الهدر والضياع وترشيد التكلفة؛
-كما تعمل شركة الاسمنت بتبسة على استبعاد الطاقات العاطلة والتي تحقق نمو سريع في مبيعاتها وبالتالي رفع الإيرادات وتحقيق أرباح صافية.

وفي هذا البعد أيضا كل المبحوثين يتجهون نحو الموافقة بشكل عام، حيث قدر المتوسط الحسابي في هذه البعد 3.96 وانحراف معياري 0.629.

● البعد الثالث: التحسين المستمر

بلغ أعلى متوسط حسابي في هذا البعد 4.150، والذي يتعلق بالعبارة رقم 02 التي تنص على ترى الشركة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتمد على التحسن المستمر وهو ما يساهم في دعم اتخاذ قرارات إدارية، وجاءت في الترتيب الأول كما أن لها انحراف معياري يبلغ 0.533.

تليها قيمة المتوسط الحسابي 4.075 لكل من العبارات رقم 01، 03 والعبارة رقم 05 باتجاه موافق، ومنه فإن المبحوثين يوافقون على أن الشركة تعمل على نشر ثقافة إزالة الهدر والأنشطة غير المضيعة للقيمة للعاملين، كما تقوم باليات تساهم على القضاء أو التخلص من الإسراف وإعادة تشغيل الطاقة الضائعة والمهدرة، وأخيرا تعمل الشركة محل الدراسة على مواكبة التطورات الحاصلة في التكنولوجيا واستخدامها كآلية للتحسن المستمر.

وأخيرا العبارة رقم 4 في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي 4.025 وانحراف معياري 0.576، ومنه في هذه الحالة المبحوثين يوافقن بدرجة كبيرة على أن الشركة تعمل على التخفيض المستمر لتكاليفها بناءً على أسعار البيع التنافسية.

ومنه يمكن القول أن عبارات البعد الثالث الذي تضمن التحسين المستمر تتجه نحو الموافقة، حيث قدر متوسط الحسابي لهذا البعد 4.08، وانحراف معياري 0.582، أي أن المؤسسة محل الدراسة تطبق التحسين المستمر على مستواها.

ومنه نستنتج أن عبارات المحور الثاني المتضمن واقع تخفيض التكاليف في الشركة بشكل عام تتجه إجابات المبحوثين عليها نحو الموافقة، وقد كان المتوسط الحسابي للمحور ككل يبلغ 4.003 وانحراف معياري 0.621.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

في هذا المطلب سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

1. اختبار التوزيع الطبيعي

تم إجراء اختبار كولمجروف-سمرنوف للتحقق والتأكد من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي كاختبار ضروري لاختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، والجدول يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (18): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	اختبار Z	مستوى الدلالة
المحور الأول	تخطيط الموارد	0.191
	تتبع مسار التكاليف	0.204
	تخصيص التكلفة	0.127
	الرقابة على التكاليف	0.215
	المجموع	0.141
المحور الثاني	إدارة الموارد	0.175
	ترشيد الفاقد	0.230
	التحسين المستمر	0.171
	المجموع	0.150

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ينتضح من خلال الجدول المبين أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور ولكل بعد وأيضا الإجمالي أقل من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع توزيع طبيعي وبالتالي ليس هناك إمكانية استعمال الاختبارات المعملية بالنسبة للفرضيات المتعلقة به.

2. اختبار الفرضيات

1.2. اختبار معنوية نموذج الدراسة

لاختبار نموذج الدراسة وتحديد العلاقة بين متغيراته يتم افتراض أن:

" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمحاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف في مؤسسة

الاسمنت بتبسة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ "

وذلك عن طرق تحليل نتائج المتوسطات الحسابية لكل من المحورين الأول والثاني في ظل نتائج اختبار العينة واحدة، ويمكن تلخيص اختبار T test لكل محور على حدى، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): اختبار One sample test

المحاور	T test	Prob
---------	--------	------

0.000	68.024	المحور الأول
0.000	61.726	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه وتحليل نتائج اختبار المعنوية T وكذلك تحديد مستوى الدلالة، الذي وجد أنه أقل من مستوى معنوية 0.05. ويتم الاعتماد على معامل الارتباط بين المحورين الأول والثاني لاختبارها من خلال كل من الانحدار الخطي البسيط ومصفوفة الارتباط

الجدول رقم (20): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

المحور الثاني	المحور الأول	المحاور	
0.876	1	R	المحور الأول
0.000	-	Sig	
1	0.876	R	المحور الثاني
-	0.000	Sig	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال المصفوفة قوة العلاقة بين المحورين ومنه فإن معامل الارتباط الذي بلغ 87.6% بين المتغيرين دال إحصائياً. بالإضافة إلى تقدير العلاقة الانحدارية البسيطة والمتعددة بين المحاور محل الدراسة، حيث يتم في هذا الجزء اختبار الفرضية التي تدرس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

• الانحدار البسيط بين المحور الأول والثاني

إن الانحدار المتعدد هو وجود عدة متغيرات، متغير تابع وعدة متغيرات مستقلة، أي أننا نستخدم عدة متغيرات مستقلة للتنبؤ بقيمة المتغير التابع.

أ. الانحدار البسيط

الجدول الموالي يبين العلاقة الخطية بين المتغيرات الداخلة في الانحدار، المتغيرين المحورين الأول والثاني.

الجدول رقم (21): نتائج نموذج الانحدار للعلاقة بين المحورين

المحور الثاني					IM OBS
Sig	إحصائية F	معامل التحديد المصحح R-deux ajusté	معامل التحديد R-deux	معامل الارتباط R	المحور الأول
0.000	125.609	0.762	0.768	0.876	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن الارتباط جيد وموجب بقيمة $R=0.876$ ، ونجد أن معامل التحديد قد بلغ $R\text{-deux}=0.768$ أي نسبة (76.8%) من المتغيرات التي تحدث في المحور الثاني سببها التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل المحور الأول بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (76.8%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات خارجية لم تدخل في النموذج.

وقد بلغ معامل التحديد المصحح $R\text{-deux ajusté}=0.762$ ، وهو ارتباط جيد بين المتغيرات محل الدراسة، يمكن القول أن سبب التعديل هنا هو العلاقة الخطية الداخلة في الانحدار، يمكن أن تكون ناتجة عن استخدام عينة وليس مجتمع الدراسة ككل، أما فيما يخص قيمة معنوية نموذج انحدار ككل فبلغت $F=125.6$

التي تمثل القيمة المحسوبة (إحصائية Fischer) وهي أقل من القيمة المجدولة، كما نجد أنها دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0,05)$ ، ومنه النموذج نموذج معنوي. وبالتالي فإن العلاقة بين المحورين علاقة ارتباط طردية موجبة جيدة. وبناء على هذه النتائج، نقول أن النموذج مناسب في تقدير العلاقة الخطية بين المحورين الأول والثاني، أي أنه مناسب للتنبؤ بقيم المتغير التابع. تكون معادلة الانحدار البسيط بين المتغيرين كما يلي:

$$y = \beta_0 + \beta_1 z + \varepsilon_t$$

حيث أن:

-y: المحور الثاني؛

-z: المحور الأول؛

- β_0 و β_1 : معاملات النموذج؛

- ε_t : حد الخطأ العشوائي.

انطلاقا مما سبق يمكن تقدير معاملات الانحدار البسيط بين المحور الثاني والثالث كما يلي:

$$y = 2.063 + 0.653z + 3.0015$$

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه يحتوي على أهم نتائج معاملات الانحدار، حيث بتحليلنا لقيمة A معامل الثبات، نجد أنه:

كلما زاد متغير الخاص بالمحور الأول، بمقدار واحد كلما كان تأثير المحور الثاني واضحا، وذلك بزيادته بقيمة (0.653)، والإشارة الموجبة هنا دليل على لعلاقة الطردية، أي أن ارتفاع المحور الأول مرتبط بزيادة المحور الثاني.

أما عن تحليلنا لقيمة Béta، فإن متغير المتعلق بالمحور الأول، متغير مهم في النموذج. وبمعنوية جزئية أقل من (0,05)، في هذه الحالة فالنموذج ذو معلمية جزئية.

ب. الانحدار المتعدد

الجدول الموالي يبين العلاقة الخطية بين المتغيرات الداخلة في الانحدار، المتغيرات المستقلة متمثلة في أبعاد المحور الأول والمتغير التابع متمثل في المحور الثاني، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (22): نموذج الانحدار للعلاقة بين المحاور

المحور الثاني					IM OBS
Sig	إحصائية F	معامل التحديد المصحح R-deux ajusté	معامل التحديد R-deux	معامل الارتباط R	المحور الأول
0.000	9.045	0.382	0.430	0.656	تخطيط الموارد
0.000	21.484	0.612	0.642	0.801	تتبع مسار التكاليف
0.000	22.836	0.627	0.656	0.810	تخصيص التكلفة
0.000	24.603	0.645	0.672	0.820	الرقابة على التكاليف

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن الارتباط قوي وموجب للأبعاد مع المحور الثاني. وبناء على هذه النتائج، نقول أن النموذج مناسب في تقدير العلاقة الخطية المتعددة بين المحاور الثلاثة، أي أنه مناسب للتنبؤ بقيم المتغير التابع. تكون معادلة الانحدار المتعدد بين المتغيرات كما يلي:

$$+y = \gamma_0 + \gamma_1 x + \gamma_2 z + \varepsilon_t$$

حيث أن:

-y: المحور الثاني؛

-z و x و p و q: المحور الأول؛

- γ_0 و γ_1 و γ_2 : معاملات النموذج؛

- ϵ_t : حد الخطأ العشوائي.

انطلاقاً مما سبق يمكن تقدير معاملات الانحدار المتعدد بين المحاور كما يلي:

الجدول رقم (23): نتائج معاملات نموذج الانحدار لمحاور الاستبيان

المعنوية	اختبار T	المعلمة الكلية	المعلمة الجزئية		متغيرات النموذج
		Béta	خطأ القياس S.E	معامل الثبات A	
0.886	0.145	-	3.006	0.768	الثابت
0.342	0.963	0.262		-	تخطيط الموارد
0.051	2.025	0.749		-	تتبع مسار التكلفة
0.052	2.010	0.641		-	تخصيص التكلفة
0.026	2.329	1.024		-	الرقابة على التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تكون معادلة الانحدار المتعدد كما يلي:

$$y = 0.768 + 0.262x + 0.749z + 0.641q + 1.024p$$

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه يحتوي على أهم نتائج معاملات الانحدار، حيث بتحليلنا لقيمة A معامل الثبات، نجد أنه:

كلما زاد متغير الخاص بالمحور الأول، بمقدار واحد كلما كان تأثير المحور الثاني واضحاً، وذلك بزيادته بقيمة (0.768)، والإشارة الموجبة هنا دليل على لعلاقة الطردية، أي أن ارتفاع البعد الأول ب 0.262، والبعد الثاني ب 0.749 والثالث 0.641 وأخير البعد الرابع ب 1.024 والمحور الثاني ب 6.325 مرتبط بزيادة المحور الثاني.

أما عن تحليلنا لقيمة Béta، فإن متغير المتعلق بالمحور الأول، فهو متغير مهم في النموذج. وبمعنوية جزئية أكبر من (0,05)، في هذه الحالة فالنموذج ليس ذو معلمية جزئية متعددة، باستثناء البعد الرابع (الرقابة على التكاليف).

انطلاقاً مما سبق يمكن القول أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف بمؤسسة الاسمنت لولاية تبسة.

ومنه يمكن القول أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمحاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف

في مؤسسة الاسمنت بتبسة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$

بالنسبة للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى، تكون كما يلي:

• بالنسبة للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى:

-الفرضية الصفرية H_0 :

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

-الفرضية البديلة H_1 :

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

جدول رقم (24): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى وفقاً للانحدار

مستوى الدلالة (sig)	القيمة المحسوبة (F)	معامل الإرتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (t)	معامل الانحدار (β)	ثابت الانحدار (α)	المتغير المستقل	المتغير التابع	
								إدارة الموارد	تخفيض التكاليف
0.000	19.379	0.581	0.320	4.402	0.555	8.341	تخطيط الموارد	إدارة الموارد	تخفيض التكاليف
0.000	20.457	0.592	0.333	4.523	0.519	8.983		ترشيد الفاقد	
0.000	19.130	0.579	0.317	4.374	0.513	9.757		التحسين المستمر	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss

- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وإدارة الموارد في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.555) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.581 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخطيط الموارد في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على إدارة الموارد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.320، أي نسبة (32%) من المتغيرات التي تحدث في متغير إدارة الموارد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخطيط الموارد بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (32%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (68%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وترشيد الفاقد في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.519) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.592 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخطيط الموارد في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على ترشيد الفاقد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.333، أي نسبة (33%) من المتغيرات التي تحدث في متغير ترشيد الفاقد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخطيط الموارد بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (33%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (67%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد والتحسين المستمر في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.513) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.579 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخطيط الموارد في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على التحسين المستمر، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.317، أي نسبة (31.7%) من المتغيرات التي تحدث في متغير إدارة الموارد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخطيط الموارد بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (31.7%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

• بالنسبة للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية:

-الفرضية الصفرية H_0 :

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$.

-الفرضية البديلة H_1 :

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$.

جدول رقم (25): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الثانية وفقا للانحدار

مستوى الدلالة (sig)	القيمة المحسوبة (F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (t)	معامل الانحدار (β)	ثابت الانحدار (α)	المتغير المستقل	المتغير التابع
0.000	46.291	0.741	0.537	6.804	0.776	1.208	تتبع مسار التكاليف	إدارة الموارد
0.000	42.671	0.727	0.517	6.532	0.700	2.936		ترشيد الفاقد
0.000	29.705	0.662	0.424	5.450	0.644	4.926		التحسين المستمر

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss

-بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الأولى تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف وإدارة الموارد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.776) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.741 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تتبع مسار التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على إدارة الموارد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.537، أي نسبة (53.7%) من المتغيرات التي تحدث في متغير إدارة الموارد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تتبع مسار التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (53.7%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

-بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الثانية تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف وترشيد الفاقد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $0.05 \leq \alpha$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.700) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.727 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تتبع مسار التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على ترشيد الفاقد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.517، أي نسبة (51.7%) من المتغيرات التي تحدث في متغير ترشيد الفاقد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تتبع مسار التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (51.7%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (67%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

-بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف والتحسين المستمر في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.644) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.662 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تتبع مسار التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على التحسين المستمر، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.424، أي نسبة (42.4%) من المتغيرات التي تحدث في متغير التحسين المستمر سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تتبع مسار التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (42.4%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

• بالنسبة للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة:

-الفرضية الصفرية H_0 :

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

-الفرضية البديلة H_1 :

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

جدول رقم (26): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وفقا للانحدار

مستوى الدلالة (sig)	القيمة المحسوبة (F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (t)	معامل الانحدار (β)	ثابت الانحدار (α)	المتغير المستقل	المتغير التابع
0.000	41.595	0.723	0.510	6.449	0.669	3.685	تخصيص التكلفة	إدارة الموارد
0.000	56.089	0.772	0.585	7.489	0.656	3.883		ترشيد الفاقد
0.000	26.353	0.640	0.394	5.133	0.550	7.111		التحسين المستمر

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج spss

- بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الأولى تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة وإدارة الموارد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.669) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.723 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخصيص التكلفة في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على إدارة الموارد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.510، أي نسبة (51%) من المتغيرات التي تحدث في متغير إدارة الموارد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخصيص التكلفة بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (51%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الثانية تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة وترشيد الفاقد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.656) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.772 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخصيص التكلفة في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على ترشيد الفاقد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.585، أي نسبة (58.5%) من المتغيرات التي تحدث في متغير ترشيد الفاقد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخصيص التكلفة بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (58.5%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (58.5%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة والتحسين المستمر في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.550) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.640 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخصيص التكلفة في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على التحسين المستمر، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت 0.349، أي نسبة (34.9%) من المتغيرات التي تحدث في متغير التحسين المستمر سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخصيص التكلفة بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (34.9%) من تباين

المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

• بالنسبة للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الرابعة:

- الفرضية الصفرية H_0 :

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

- الفرضية البديلة H_1 :

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

جدول رقم (27): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرابعة وفقا للانحدار

مستوى الدلالة (sig)	القيمة المحسوبة (F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (t)	معامل الانحدار (β)	ثابت الانحدار (α)	المتغير المستقل	المتغير التابع
0.000	43.261	0.730	0.520	6.577	0.891	2.194	الرقابة على التكاليف	إدارة الموارد
0.000	43.838	0.732	0.523	6.621	0.821	3.474		ترشيد الفاقد
0.000	42.702	0.727	0.517	6.535	0.825	4.053		التحسين المستمر

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج spss

- بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الأولى تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وإدارة الموارد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.891) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.730 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن الرقابة على التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على إدارة الموارد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.520، أي نسبة (52%) من المتغيرات التي تحدث في متغير إدارة الموارد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير الرقابة على التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (52%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الثانية تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وترشيد الفاقد في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.821) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.732 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن الرقابة على التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على ترشيد الفاقد، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.523، أي نسبة (52.3%) من المتغيرات التي تحدث في متغير ترشيد الفاقد سببها التغيرات الحاصلة في المتغير الرقابة على التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (52.3%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (67%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الجزئية الثالثة تقبل الفرضية البديلة، أي أنه:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف والتحسين المستمر في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.000 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.825) وقد بلغ معامل الارتباط جيد وموجب بقيمة 0.727 وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن الرقابة على التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تؤثر على التحسين المستمر، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت 0.517، أي نسبة (51.7%) من المتغيرات التي تحدث في متغير التحسين المستمر سببها التغيرات الحاصلة في المتغير الرقابة على التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (51.7%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية.

3. اختبار الفرضيات الرئيسية

يتم اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة بالاعتماد على نموذج الانحدار الذاتي البسيط، كما يلي:

• بالنسبة للفرضية الرئيسية الأولى:

الجدول الموالي يوضح نتائج اختبارات الفرضيات.

جدول رقم (28): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية وفقا للانحدار البسيط

مستوى الدلالة (sig)	القيمة المحسوبة (F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (t)	معامل الانحدار (β)	ثابت الانحدار (α)	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.106	2.815	0.318	0.065	1.678	0.787	37.045	تخفيض التكاليف	تخطيط الموارد
0.043	1.258	0.519	0.010	1.121	0.637	40.116		متتبع مسار التكاليف
0.533	0.399	0.425	-0.024	0.632	0.208	43.968		تخصيص التكاليف
0.023	7.325	0.502	0.475	2.325	0.099	27.325		الرقابة على التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss

1.3. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى تقبل الفرضية الصفرية، أي أنه:

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخطيط الموارد وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت

بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

حيث أشار مستوى الدلالة إلى 0.106 وهو أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.787) وقد بلغ معامل الارتباط ضعيف وموجب بقيمة $R=0.318$ وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط - لا يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، ويدل ذلك على أن تخطيط الموارد في المؤسسة محل الدراسة لا تؤثر على تخفيض التكاليف، في حين أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت $R\text{-deux}=0.065$ ، أي نسبة (6.5%) من المتغيرات التي تحدث في متغير تخفيض التكاليف سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تخطيط الموارد بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (6.5%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي والمقدر بـ (99.35%)، فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات لم تدخل في النموذج، وقد أظهر اختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ليس له دلالة إحصائية.

2.3. الفرضية الرئيسية الثانية

يتم قبول الفرضية البديلة في الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تتبع مسار التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة بلغ القيمة 0.043 وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.637)، كما أن الارتباط جيد وموجب بقيمة $R=0.519$ ، ونجد أن معامل التحديد قد بلغ $R\text{-deux}=0.010$ أي نسبة ضعيفة جدا (0.1%) من المتغيرات التي تحدث في متغير تخفيض التكاليف سببها التغيرات الحاصلة في المتغير تتبع مسار التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (0.1%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي فيمكن إرجاعها لأسباب ومتغيرات خارجية.

أما فيما يخص قيمة فيشر 1.258 التي تمثل القيمة المحسوبة (إحصائية Fisher) وهي أقل من القيمة المجدولة عن 0.05، أما مستوى الاحتمال فقد بلغ القيمة 0.043 وهو أقل من 5% ومنه فهو دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0,05)$ ، إذن النموذج نموذج معنوي.

3.3. الفرضية الرئيسية الثالثة

انطلاقا من نتائج الجدول أعلاه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة في الفرضية الفرعية الثالثة، أي أن:

لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين تخصيص التكلفة وتخفيض التكاليف في مؤسسة

الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

مستوى الدلالة بلغ القيمة 0.533 وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.208)، بالإضافة إلى أن الارتباط ضعيف وموجب بقيمة 0.425، ونجد أن معامل التحديد قد بلغ -0.024 وهي نسبة ضعيفة وسالبة وهي نسبة من المتغيرات التي تحدث في متغير تخفيض التكاليف سببها التغيرات السلبية الحاصلة في المتغير المستقل تخصيص التكلفة. ونجد قيمة فيشر 0.933 وهي أقل من القيمة المجدولة عند مستوى معنوية 0.05، كما أن الاحتمال أكبر من 0.05 وبالتالي فهي غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0,05)$ ، ومنه النموذج نموذج غير معنوي.

4.3. الفرضية الرئيسية الرابعة

يتم قبول الفرضية البديلة في الفرضية الفرعية الرابعة، أي أن:

يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف في مؤسسة

الاسمنت بولاية تبسة على مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه رقم أن مستوى الدلالة بلغ القيمة 0.023 وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويمكن تفسير ذلك وفقا لقيمة معامل الانحدار التي قدرت بـ: (0.099)، كما أن الارتباط متوسط وموجب بقيمة 0.502، ونجد أن معامل التحديد قد بلغ 0.475 وهي قيمة متوسطة أي نسبة (47.5%) من التغيرات التي تحدث في متغير تخفيض التكاليف سببها التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل الرقابة على التكاليف بمعنى المتغير المستقل يمكنه تفسير (47.5%) من تباين المتغير التابع، أما الباقي يمكن إرجاعه لأسباب ومتغيرات خارجية لم تذكر في النموذج.

أما فيما يخص قيمة فيشر 7.325 وهي أقل من القيمة الحرجة عند مستوى معنوية 5% وهي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0,05)$ ، ومنه النموذج نموذج معنوي..

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية التي اجريت على مستوى شركة الاسمنت تبسة- حيث تمت الدراسة دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف، وقد تم القيام استبانة والإشارة إلى طريق وأدوات الدراسة التي تم من خلالها التوصل الى نتائج في حين تم القيام بالوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية وكذلك البيانات الأساسية في استجابة افراد العينة نحو دور محاسبة استهلاك الموارد وتأثيرها في تخفيض التكاليف وقد اتضح أن شركة تستخدم بدرجة كبيرة نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك باتباع خطواتها مما تساعد على استغلال الأمثل للموارد المتاحة وتنشيط الطاقة العاطلة بهدف إزال الفاقد وذلك عن طريق التقليل من الهدر والضياع بغرض تخفيض التكاليف. حيث تم التوصل ان تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد على تخفيض تكاليف الشركة بغرض الاستغلال الأمثل للموارد وذلك من اجل تحقيق ميزة تنافسية أمام الشركات الاخرى.

النخا

تمة



الخاتمة

وفي الأخير تستنتج هاته الدراسة مدى معرفة دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ومدى تأثيرها على المؤسسات والشركات الاقتصادية، حيث يعتبر الهدف الأساسي في هاته الدراسة البحث في كيفية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بهدف تنشيط الطاقة غير المستغلة (الصائغة) وذلك بهدف إزالة الأنشطة الغير مضيعة للقيمة والقضاء على الهدر والضياع بغية ترشيد الفاقد وبالتالي تخفيض التكاليف.

ومنه يتم استنتاج أن الاعتماد على نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية والاقتصادية يساعدها على مواكبة الشركات المنافسة، ويساعد استغلال مواردها استغلالاً أمثل.

النتائج

مما سبق عرضه يمكن استخلاص النتائج كما يلي:

أ. النتائج النظرية:

بعد الدراسة النظرية يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض كلفه الطاقة العاطلة من كلفة الوحدة وإمكانية استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الإنتاج وبالتالي تخفيض كلفة الوحدة؛
- يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على الحد من إزالة الهدر والضياع وإزالة جميع الأنشطة والموارد التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة؛
- يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد نظام معلومات حيث يركز على تقديم معلومات أساسية حول موارد المؤسسة يمكنه من تعزيز قدرة الشركة في إدارة الطلب على الأنشطة التي توجه التكاليف؛
- يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد نظرة مستقبلية في كيفية استغلال الموارد والأنشطة في المؤسسة للاستغلال الأمثل الذي يؤدي إلى زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف؛
- استخدام نظام RCA يؤدي إلى قياس وتحديد كلفة المنتجات بصورة صحيحة ويحقق وفورات في التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل؛
- نظام محاسبة استهلاك الموارد مزيج بين النظامين ABC التكاليف على أساس النشاط والنظام GPK نظام التكلفة الألمانية ليشكل نظام المحاسبة الإدارية الشاملة التي تعطي معلومات جاهزة لاتخاذ القرارات؛
- يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد على إدارة الطاقات العاطلة عن طريق قياس الطاقة؛
- ينظر نظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال الموارد وليس من خلال الأنشطة.

ب. النتائج التطبيقية:

بعد الدراسة الميدانية يمكن إدراج أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- عدم توفر الحد الأدنى من مقومات تطبيق نظام (RCA) في شركة الاسمنت بتبسة وخاصةً افتقار العاملين في القسم المحاسبي إلى الخبرات العلمية التي تمكنهم من تطبيق آلية عمل بهذا النظام؛
- تمتاز شركة الاسمنت تبسة بخصائص تستلزم تبني نظام محاسبة تكاليف حديث بغرض قياس تكاليف الإنتاج فيها، ومن أهم هذه الخصائص تنوعاً لعمليات التشغيلية، وارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف الإنتاج، ووجود نسبة من الطاقة الإنتاجية غير

المستغلة ضمن الموارد المتاحة مما يجعل من نظام (RCA) ملائماً، إذ أنه يلبي حاجة الإدارة بإظهار الربط بين المنتج والجهد اللازم لإتمامه، وإعطاء صورة واضحة عن التكاليف الثابتة والمتغيرة للإنتاج، وتقديم بيانات كافية لإدارة الشركة بما يخدمها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات، على الرغم من ارتفاع كل من الجهد والوقت والتكلفة اللازمين لتطبيق هذا النظام؛ - يواجه تطبيق نظام (RCA) في شركة الاسمنت تبسة بعض المعوقات، أهمها: وجود دراية كافية لدى إدارة الشركة بهذا النظام، وكثرة التعقيدات التي تعجز على آلية تطبيقها، إضافةً إلى تفهم الفني للإنتاج لمتطلبات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ومراعاة توفيرها.

التوصيات

- بناءً إلى ما توصلت إليه نتائج الدراسة يمكن وضع جملة من مقترحات حول موضوع دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف لشركة الاسمنت تبسة على النحو الآتي:
- من الضروري والمفيد تطبيق المدخل الحديث لإدارة الكلفة ومنها مدخل محاسبة استهلاك الموارد لشركة الاسمنت تبسة لأنها تعالج مشكلة توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة بصياغة ومدخل يختلف عن الأساليب القديمة؛
 - على إدارة شركة الاسمنت تبسة الاعتماد على استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد والاعتماد على مخرجات النظام من معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات الصحيحة لمعالجة الضياع والهدر في الطاقة؛
 - ضرورة تدريب موظفين في شركة الاسمنت وبالأخص الوظيفة الحسابية لاستيعاب تطبيقات نظام محاسبة استهلاك الموارد وما لديها من فوائد؛
 - الاعتماد على مخرجات ومعلومات نظام محاسبة استهلاك الموارد وخاصة في مجال دخول المنافسة والأسعار في سوق العمل؛
 - إجراء دراسات وبحوث علمية في مجال الطاقة العاطلة في الوحدات الاقتصادية بهدف ترشيد القرارات الإدارية.

قائمة

المصادر

والمر اجب



قائمة المراجع

أ. الكتب:

1. عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكلفة مبادئ أساسية- الجزء الأول، جامعة المفتوحة طرابلس، 1998؛
2. ري إتش جاريسون، إريك نورين، ترجمة محمد عصام الدين زايد، محاسبة إدارية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002.
3. ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف في القطاع البحري، إسكندرية، دار الجامعية، 2008؛
4. بديع الدين يشوع ، إدارة التكاليف، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2010؛
5. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، الأردن، زهران، 1999؛
6. ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003؛
7. محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الأردن ، وائل، الطبعة 3، 2004 مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، عمان، دار المسيرة، 2007؛
8. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، إسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993؛
9. أحمد الطاهر، محمد أبو نضار، محاسبة إدارية، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009؛
10. أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، الأردن، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2004؛
11. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الأردن، دار وائل، الطبعة الأولى، 2005؛
12. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس والتحليل، الأردن، دار وائل، الطبعة الأولى، 2005؛
13. عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكاليف/بتكلفة الوحدة المنتجة، الجزء الثاني، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1996؛

ب. المذكرات والرسائل الجامعية

1. رجراج الزوهير، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية، 2، 2013؛
2. سارة عزابزية، مطبوعة في مقياس المحاسبة التحليلية، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة الشيخ العربي التبسي تبسة، 2019؛
3. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة ،مذكرة لنيل ماجستير، تخصص، اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008؛
4. مخلد فؤاد شجاع، دور محاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، مذكرة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015؛

5. محمد هيثم الدبس، نظام تكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC كأساس اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، رسالة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014.
 6. محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، مذكرة لنيل ماجستير في المحاسبة، تخصص التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا 2013.
- ج. المجالات و المقالات:**
1. نبو مجيد، بن الدين أحمد، استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد9، العدد2، 2021
 2. ناطق جبار سالم، أثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط، مجلة الرياد والمال والأعمال، المجلد2، العدد2021، 4؛
 3. امتثال رشيد بجاي، سرمد إسماعيل خليل ، رغد رشيد بجاي، استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبون بحث تطبيقي في شركة أبناء دجلة لخدمات الأمن والحماية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 57، 2019؛
 4. عامر محمد سلمان الجنابي، محمد تعبان محمد التميمي، تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف بحث تطبيقي في شركة ديالي العامة للصناعات الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 61؛
 5. فرج غني عبود ، دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الأسبقيات التنافسية دراسة ميدانية في مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة الديوانية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد11، العدد42؛
 6. بصيرة مجيد نجم، به يمان عثمان سعيد، التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد و التحسن المستمر بهدف تحقيق التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد17، العدد56، الجزء الثاني، 2021؛
 7. محمد القاسم محمد سعيد، عبد الرحمان عادل خليل، دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد2، العدد2021، 12؛
 8. ياسر صاحب مالك، أحمد ماهر محمد علي، حسنين كاظم عوجة، أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات تسعير محاسبية. دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد3، العدد13، 2019؛
 9. هدى عبدوش المحمداوي، نموذج مقترح لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في صناعة تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، مجلة دورية، المجلد13، العدد27، 2020؛
 10. نرمين جزا شاسوار، بهار خالد مصطفى، دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة خدمة الصحية دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة السلمانية، المجلد18، العدد 57، الجزء الأول، 2022؛
 11. إسراء علي أحمد، حنان صبحت عبد الله، استعمال محاسبة استهلاك الموارد RCA ومعايير القطاعات التشغيلية، مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة، العدد61، 2020؛
 12. نور إبراهيم أبو برهم، ماهر موسى الدر، نموذج غم مقترح في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية بدراسة حالة مشفى دار السلام خان يونس، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد29، العدد2، 2021؛
 13. علي مجاهد أحمد السيد، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد7، 2019؛

14. ألاء وضاح محمود ثابت، صالح إبراهيم يونس الشعباني، أثر اعتماد المنهج إعادة هندسة عمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بتطبيق على الشركة الوطنية للصناعات أثاث المنزلي في محافظة تينوى، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد مجلد34، العدد108، 2012؛
15. رؤى حسين عبد الحسين، بهاء حسين حمداني، دور أدوات الجودة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد19، العدد70؛
16. نهلة ثابت مدلول، أهمية تقنية تكلفة دورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف معمل الإسمنت الكوفة، مجلة المعين، العدد4، 2020؛
17. أشواق طالب كاظم، تأثير المورد البشري في تحسين البيئة وتخفيض التكاليف، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد12، العدد2، 2020؛
18. علي قاسم حسن العبيدي، أهمية التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات أعمال الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات، مجلة كربلاء العلمية، المجلد8، العدد4، 2010؛
19. محمد عبد الواحد فليح، سري عادل عبد الله، دور الطاقة الشمسية في تخفيض التكاليف وتحسين البيئة، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد26، 2022؛
20. صلاح الكواز، باسم عبد الحسن عبود القصاب، توظيف أسلوب الهندسة العكسية في تخفيض التكاليف في ظل تقنية الكلفة المستهدفة بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة/معمل قديفة بابل، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد8، العدد30، 2019؛
21. صلاح مهدي جواد الكواز، ميسم جواد عبد الحسن، تخفيض التكاليف في ظل تكامل بين مدخلي الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وكفاءة دورة التصنيع wraith scientific journal، المجلد4، العدد11، 2022؛
22. منار جبار سرور، دعاء أحمد عبد الرحمان، تكامل بين تقنية تحليل المفكك وإدارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد109، 2018؛
23. لؤي قيس عبد الله، إثر نظم محاسبة التكاليف واستثمار الميزة التنافسية (الدعم الحكومي) في خفض التكاليف في شركات القطاع العام (دراسة تطبيقية/شركة ديالي العامة)، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، المجلد1، العدد1، 2020؛
24. زهراء يحي عبد زيد عواد، صلاح مهدي الكواز، دور تقنية التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد14، العدد4؛
25. بتول عبد الله خلف، إطار متكامل لتقنيات بتخفيض التكاليف وإعادة هندسة عمليات التطوير استراتيجيات الشركة، دراسة تطبيقية في بعض شركات تابعة لوزارة النفط، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد21، العدد86، 2015؛
26. علي منفي كاظم، مجيل داوي إسماعيل، أنموذج مقترح لاستعمال تقنيتي محاسبة الرشيقة والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة، مجلة الرياد للمال والأعمال، المجلد3، العدد4، 2022؛
27. نادية شاكر حسين، تكامل إعادة هندسية العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح) دراسة تطبيقية في شعبة التكنولوجيا في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة الاقتصادية والإدارية، المجلد18، العدد29؛

28. هاشم علي هاشم، حاسم حميد عزيز، تطور مدخل سلسلة القيمة كلفة موازنة النشاط لتخفيض التكاليف دراسة في إحدى الشركات النفطية، مجلة دورية، المجلد 11، العدد 21، 2019؛
29. خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، اثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف وتسعير المنتجات دراسة تطبيقية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016؛
30. حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية
31. زهراء عبد الحمرة علي، استعمال تقنية التكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت في تخفيض التكاليف، بحث تطبيقي في الشركة العامة لاسمنت الجنوبية معمل اسمنت الكوفة، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 25، 2019؛
32. زهراء فلاح جالي، فائزة إبراهيم محمود غبان، ترشيد التكاليف باستعمال أداة النشر ووظيفة الجودة/بحث تطبيقي في شركة العامة للصناعة النسيج والجلود، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 16، العدد 54، 2021؛
33. حنان صحبت عبد الله و حاتم كريم كاظم، دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية دراسة تحليلية لآراء عينة لموظفي معمل اسمنت بابل، المجلد 25، العدد 111، 2019؛
34. عمر السر حسن محمد، أدام محمد أحمد عمر، محمد أسحق عبد الرحمان عيسى، أثر محاسبة استهلاك الموارد في قرارات تشغيلية في شركات التصنيع السودانية، مجلة جامعة الأنبياء للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 29، 2020؛
35. وليد سمير عبد العظيم الجبلي، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق الموارد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد RCA دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، المجلد 21، العدد 3، 2022؛
36. أسحق محمد عمر موسى، محاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في علاقة بين تخصيص التكاليف الجودة والميزة التنافسية (دراسة ميدانية على شركات صناعات غذائية- قطاع الدواجن - ولاية الخرطوم)، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2021؛
37. هيثم نعمة عبيد، دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات معمل إطارات بابل، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 24، 2019؛
38. محمد خضر محمد، أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف دراسة حالة مجزرة دواجن الاعتماد/ أربيل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 54، 2021؛
39. يونس حسن عقل، هبة شاكر فتحي البابلي، استخدام مدخل محاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدارة التكلفة، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 3، الجزء الأول، 2013؛
40. هيثم الدبس، إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السورية، مجلة الجامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد 3، 2015.

41. د. المراجع باللغة الأجنبية:

1. KHALED JAMAL FADHIL, **using resource consumption accounting to determine customer cost of banks**, journal of economics and administrative science (JEAS), vol 26, no 120, 2020.
 2. MONTADER ISMAIL ALSAFAR, **resource consumption accounting, cost reduction for customers, and competitive advantage; an Iraqi case study**, journal of contemporary management studies, vol 1, no2, 2021.
 3. MOHAMED FATHY ELSHAHAT, **resource consumption accounting (rca); the challenges and application obstacles in the Egyptian automotive industry**, journal aujaa.
 4. ABDURRAHMAN MALOOD MUSTAFA, ASIL AZIMLI AND RIZGAR ABDULLAH SABIR JAF, **the role of resource consumption accounting in achieving competitive prices and sustainable profitability**, journal energies, vol15, NO4155, 2022.
- Wang ting, liu yijuan, **management accounting tools and application cases resource 2017 consumption accounting method and application**, volume 121,

الملاحق



الملحق (01): يمثل اتفاقية تربص



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم :ق.ع.م.ك/ع.ا.ع.ت.ع.ت/ج.ت/2023

اتفاقية التربص

المادة الأولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :
مع مؤسسة : ..ش.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.....
مقرها في :
ممثلة من طرف :
الرتبة :
هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

- 1-.....ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.....
- 2-.....ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.....
- 3-.....
- 4-.....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 90-88 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الثانية :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في
تخصص الطلبة المعنيين : ..ب.ا.ل.ج.ه.و.ز.ح.ط.ي.ك.ل.م.ن.....

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة :
الفترة من : الى :

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الأشخاص
مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على
استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

Accordé par pendant 1 Mois



مادة:

تدريب التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الأمن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الإخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتاريخ 23/02/2024

ممثل المؤسسة





الملحق (02) يمثل استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الشيخ العربي التبسي
كلية العلوم الاقتصادية



والعلوم التجارية والعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: مالية مؤسسة

استمارة استبيان

دور محاسبة عن استهلاك الموارد في تخفيض تكاليف المؤسسة دراسة
دراسة حالة شركة الاسمنت _تبسة_

السلم
أرائكم و اقتراحاتكم لاستكمال
على درجة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص مالية مؤسسة من كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
والعلوم التسيير.

وبالتالي اطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن فقرات المرفقة ونؤكد لسياتكم بان جميع البيانات التي سوف تدلون بيها
ستعامل بسرية تامة و لغرض البحث العلمي فقط
مع خالص الشكر و التقدير على تعاونكم

إشراف الدكتور
عزائزية سارة

إعداد الطلبة:
قلي خلود
نوي خلود

الجزء الاول:المعلومات الشخصية

يرجع وضع علامة × أمام الإجابة المناسبة:

1 الجنس:

ذكر أنثى

2 المؤهل العلمي:

بكالوريا ليسانس ماستر دكتوراه

شهادة اخرى
3 الوظيفة في الشركة:

مدير رئيس مصلحة محاسب وظيفة أخرى

في حالة وجود وظيفة من الممكن تحديدها:

4 الخبرة:

اقل من 4 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

من 10 إلى 15 سنة

أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الدراسة
المحور الأول: واقع محاسبة استهلاك الموارد في الشركة.

معارض بشدة	معارض ضعف	محايد	موافق بشدة	موافق	العبارات	الرقم
					تخطيط الموارد	I
					يعمل النظام على تنبؤات تساعد في وضع موازناته على اساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها	1
					يهتم النظام باتخاذ قرارات رشيدة حول تخطيط الموارد و استخدامها بكفاءة	2
					يقوم النظام بعمليات تخطيط الموارد على كافة المستويات: التشغيلية، التكتيكية والإستراتيجية	3
					يقوم النظام على إجراءات تساعد على وضع خطة لتسيير الموارد بكفاءة	4
					يعتمد النظام على الرؤية المستقبلية لاستغلال الموارد من اجل تعظيم أرباح الشركة بأقل تكاليف	5
					تتبع مسار التكاليف	II
					يقوم النظام بمتابعة الأنشطة و تكاليفها ابتداء من مرحلة التخطيط و التصميم ثم مرحلة الانتاج وصولا الى خدمات ما بعد البيع	1
					يرتكز النظام على استخدام محركات او مسببات التكلفة لهذه الموارد التي تضيف قيمة بكفاءة	2
					تقوم الشركة بالاهتمام بالتكاليف حتى لا تزيد عن الإيرادات و تفشل في تحقيق اهدافها	3
					تقوم الشركة بتحديد مجتمعات تكلفة مناسبة على مستوى مختلف مواردها	4

					يعمل النظام على جمع الموارد في مجموعات متجانسة من ثم يؤدي الى تسهيل عملية تتبع التكلفة ومن ثم تقليلها	5
					تمتلك الشركة نظام يساعد على تحديد التكاليف التي يمكن السيطرة عليها	6
					تخصيص تكلفة الشركة	II
					يقوم النظام في الشركة بتحميل كل مورد بنصيبه من التكاليف	1
					تقوم الشركة بتحليل دقيق لمواردها لغايات تحميل التكاليف	2
					يعمل النظام على تتبع الدقيق للتكاليف و مساراتها مما يؤدي الى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الانتاجية	3
					يقوم النظام على النظرة الشاملة للموارد المتاحة للشركة و تكلفتها مع التركيز على العلاقات المتبادلة فيما بينها و كيفية الاستغلال الكفاء لها	4
					يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف عن طريق عدم تحميل تكاليف المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة	5
					يساهم تطبيق النظام في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على اغراض التكلفة في تحقيق دقة القياس من امكانية تخفيضها	6
					الرقابة على التكاليف	IV

					يوفر النظام معلومات حول استخدام الموازنة المرنة للرقابة على الموارد و تحديد الانحرافات على مستوى الكميات و الكلفة في جميع مستويات الشركة	1
					تطبق الشركة معلومات كلفاوية يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال التحكم على الموارد	2
					يستخدم النظام الرقابة على موارد الشركة و ذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة و تحديد الطاقة غير المستغلة من كل مورد	3
					يعمل النظام على تتبع الموارد التي تساعد في تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة	4
					يساهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد	5

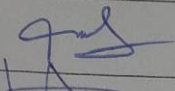
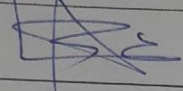
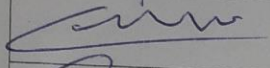
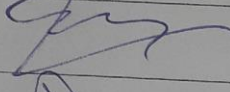
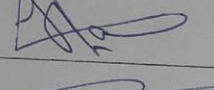

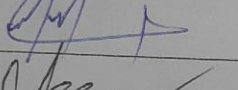
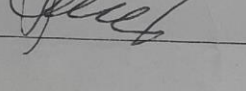
المحور الثاني: واقع تخفيض التكاليف في الشركة

الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	معارض	معارض بشدة
I						
ادارة الموارد						
1	تتوفر بالشركة معلومات موثوق بيها لترشيد التكاليف و تعظيم الايرادات					
2	يمكن للشركة من خلال تبني نظام محاسبة استهلاك الموارد الاستغلال الامثل للموارد وزيادة الربحية و الوصول للحد الادنى للتكاليف					
3	يعمل النظام على اظهار مدى قدرة الموارد على تحقيق قيمة مضافة للعميل من خلال الاستخدام الامثل للعلاقات التبادلية بين الموارد ببعضها البعض و بين الموارد والأنشطة					
4	توفر الشركة على نظام يعالج موضوع الطاقة الغير المستغلة لدى مواردنا و يعطي صورة افضل عن تكاليف الموارد الغير المستغلة					
5	تأخذ الشركة بعين الاعتبار العلاقة التشابكية بين الموارد في ظل هذا النظام					
II						
ترشيد الفاقد						
1	يستطيع الموظفين في الشركة من تحديد مواقع الهدر و الضياع في العمليات الانتاجية بشكل سهل ودقيق					
2	لدى مديري و مسيري الشركة وعي كافي بمحاسبة استهلاك الموارد لما لها مزايا متمثلة في تقليل الهدر و الضياع في الموارد و الاموال					
3	استبعاد الانشطة الغير مضيفة للقيمة في الشركة يعتبر مدخل لإلغاء الهدر و الضياع و ترشيد التكلفة					

					تقوم الشركة بتحديد ادنى تكلفة مسموح بها لمنتجاتها مما يسمح بتقليل الهدر والضياع وبالتالي إزالة الفاقد	4
					تعمل الشركة على استبعاد الطاقة العاطلة والتي تحقق نمو سريع في مبيعاتها و بالتالي رفع لإيرادات و تحقيق ارباح اضافية	5
					التحسين المستمر	III
					تعمل الشركة على نشر ثقافة إزالة الهدر والأنشطة غير المضيفة للقيمة بين العاملين	1
					ترى الشركة ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتمد على التحسن المستمر هو ما يساهم في اتخاذ القرارات الادارية	2
					تقوم شركة باليات تساهم على القضاء او التخلص من الاسراف و اعادة تشغيل الطاقة الضائعة والمهدرة	3
					تعمل الشركة على التخفيض المستمر لتكاليفها بناء على اسعار البيع التنافسية	4
					مواكبة النظام التطورات الحاصلة في التكنولوجيا و استخدامها كألية للتحسن المستمر	5

ملحق (03): يمثل قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الامضاء	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
	مهاضر أ.	دعاسه معصب
	أستاذ	عاصمك ياموتة
	أستاذ	يوسفي رفيق
	أستاذ	رانا بوكهير
	أستاذ مساعد	حناء حفيز
	أستاذة محاضرة	هالة وجاه
	أستاذة محاضرة	حبايو سليم
	أستاذة محاضرة	شهرين عمارة

ملحق (04): نتائج التحليل الإحصائي

Descriptive Statistics

	Me	Std.
N	an	Deviation

تتوفر بالشركة تنبؤات تساعد في وضع موازنات على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها	40	4.2 250	.65974
تهتم الشركة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخطيط الموارد واستخدامها بكفاءة	40	4.1 000	.63246
تهتم الشركة بعمليات تخطيط الموارد على كافة المستويات: التشغيلية، التكتيكية والإستراتيجية	40	4.1 500	.69982
تعمل الشركة على وضع إجراءات تساعد على وضع خطة لتسيير الموارد بكفاءة	40	4.1 500	.62224
يعتمد النظام على الرؤية المستقبلية لاستغلال الموارد من أجل تعظيم أرباح الشركة بأقل التكاليف	40	4.1 250	.60712
تقوم الشركة بمتابعة الأنشطة وتكليفها ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج وصولاً إلى خدمات ما بعد البيع	40	4.2 000	.60764
تستخدم الشركة محركات أو مسببات التكلفة لهذه الموارد التي تضيف قيمة بكفاءة	40	3.9 750	.47972
تقوم الشركة بالاهتمام بالتكاليف حتى لا تزيد عم الإيرادات وتفشل في تحقيق أهدافها	40	4.1 250	.56330
تقوم الشركة بتحديد مجموعات تكلفة مناسبة على مستوى مختلف مواردها	40	3.9 750	.61966
يتم تجميع الموارد في مجموعات متجانسة ما يؤدي إلى تسهيل عملية تتبع التكلفة ومن ثم تقليله	40	3.7 500	.63043
تمتلك الشركة نظام يساعد على تحديد التكاليف التي يمكن السيطرة عليها	40	4.0 000	.78446
يتم تحميل كل مورد بنصيبه من التكاليف	40	4.1 000	.67178
تقوم الشركة بتحليل دقيق لمواردها لغايات تحميل التكاليف	40	4.1 000	.59052
تعمل الشركة التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف الإنتاجية	40	4.0 750	.65584

هناك نظرة شاملة للموارد المتاحة في الشركة وتكلفتها مع التركيز على العلاقات المتبادلة فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفاء لها	40	3.9 000	.59052
تسعى الشركة إلى تخفيض التكاليف عن طريق عدم تحميل تكاليف المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة	40	4.1 000	.49614
يساهم تطبيق النظام في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة تحقيق دقة القياس من إمكانية تخفيضها	40	3.9 000	.67178
تتوفر معلومات حول استخدام الموازنة المرنة للرقابة على الموارد وتحديد الانحرافات على مستوى الكميات والكلفة في جميع مستويات الشركة	40	3.9 750	.47972
تتوفر بالشركة معلومات كلفاوية يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال التحكم بالموارد	40	4.0 000	.55470
يستخدم النظام الرقابة على الموارد الشركة وذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة غير المستغلة من كل مترد	40	3.9 500	.59700
يتم تتبع الموارد التي تساعد في تحقيق المفاهيم الرقابة المختلفة	40	3.9 250	.52563
يمكن المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك	40	3.9 750	.53048
تتوفر بالشركة معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات	40	4.1 250	.60712
تسعى الشركة للاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية والوصول للحد الأدنى للتكاليف	40	4.0 500	.67748
تظهر قدرة الموارد على تحقيق قيمة مضافة للعميل من خلال الاستخدام الأمثل للعلاقات التبادلية بين الموارد ببعضها البعض وبين الموارد والأنشطة	40	3.8 750	.60712
تتوفر الشركة على نظام يعالج موضوع الطاقة غير المستغلة لدى مواردنا ويعطي صورة أفضل عن تكاليف الموارد غير المستغلة	40	3.9 250	.65584
تأخذ الشركة بعين الاعتبار العلاقات التشابكية بين الموارد	40	3.8 750	.72280

لدى مديري ومسيرى الشركة وعى كافي بمحاسبة استهلاك الموارد لما لها مزايا متمثلة في تقليل الهدر والضياح في الموارد والأموال	40	3.8 750	.72280
يستطيع الموظفين في الشركة من تحديد مواقع الهدر والضياح في العمليات الإنتاجية بشكل سهل ودقيق	40	4.1 000	.54538
استبعاد الأنشطة غير مضيئة للقيمة في الشركة يعتبر مدخل لإلغاء الهدر والضياح وترشيد التكلفة	40	3.9 250	.57233
تقوم الشركة بتحديد أدنى تكلفة مسموح بها لمنتجاتها مما يسمح بتقليل الهدر والضياح وبالتالي إزالة الفاقد	40	3.9 250	.69384
تعمل الشركة على استبعاد الطاقة العاطلة والتي تحقق نمو سريع في مبيعاتها وبالتالي رفع إيرادات وتحقيق أرباح صافية	40	3.9 250	.61550
تعمل الشركة على نشر ثقافة إزالة الهدر والأنشطة غير المضيئة للقيمة بين العاملين	40	4.0 750	.61550
تركى الشركة أن نظام المحاسبة استهلاك الموارد يعتمد على التحسن المستمر وهو ما يساهم في دعم اتخاذ القرارات الإدارية	40	4.1 500	.53349
تقوم الشركة باليات تساهم على القضاء أو التخلص من الإسراف وإعادة تشغيل الطاقة الضائعة والمهدرة	40	4.0 750	.61550
تعمل الشركة على التخفيض المستمر لتكاليفها بناء على أسعار البيع التنافسية	40	4.0 250	.57679
تعمل الشركة على مواكبة التطورات الحاصلة في التكنولوجيا واستخدامها كألية للتحسن المستمر	40	4.0 750	.57233
Valid N (listwise)	40		

Variables Entered/Removed^a

M	Variables	Variables	Met
odel	Entered	Removed	hod

1	البعء4: الرقابة على التكاليف, البعء1: تخطيط الموارد, البعء3: تخصيص التكلفة, البعء2: تتبع مسار التكاليف ^b	.	Ent er
---	--	---	-----------

a. Dependent Variable: **البعء4: الرقابة على التكاليف**, واقع تخفيض التكاليف

في الشركة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.886 ^a	.761	3.00676

a. Predictors: (Constant), **البعء4: الرقابة على التكاليف**, البعء1: تخطيط الموارد,

البعء3: تخصيص التكلفة, البعء2: تتبع مسار التكاليف

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regres sion	1157.578	4	289.395	32.010	.000 ^b
	Residual	316.422	35	9.041		
	Total	1474.000	39			

a. Dependent Variable: **البعء4: الرقابة على التكاليف**, واقع تخفيض التكاليف في الشركة

b. Predictors: (Constant), **البعء4: الرقابة على التكاليف**, البعء1: تخطيط الموارد, البعء3: تخصيص التكلفة, البعء2: تتبع

مسار التكاليف

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Beta			
1	(Constant)	.768	5.308	.146	.88
	البعء1: تخطيط الموارد	.262	.272	.963	.342

البعد2: تتبع مسار التكاليف	.749	.370	.282	2.0	.05
البعد3: تخصيص التكلفة	.641	.319	.273	2.0	.05
البعد4: الرقابة على التكاليف	1.024	.440	.331	2.3	.02
				25	1
				10	2
				29	6

a. Dependent Variable: a.المحور الثاني: واقع تخفيض التكاليف في الشركة

Regression

Variables Entered/Removed^a

M	Variables Entered	Variables Removed	Met hod
1	البعد1: تخطيط الموارد ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: a.البعد الأول: إدارة الموارد

b. All requested variables entered.

Model Summary

M	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.581 ^a	.338	1.99818

a. Predictors: (Constant), البعد1: تخطيط الموارد

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	77.377	1	77.377	19.379	.000 ^b
	Residual	151.723	38	3.993		
	Total	229.100	39			

a. Dependent Variable: a.البعد الأول: إدارة الموارد

b. Predictors: (Constant), البعد1: تخطيط الموارد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standard	t	Sig.
		B	Std. Error	ized Coefficients		
				Beta		
1	(Constant)	8.341	2.633		3.167	.003
	البعد ¹ : تخطيط الموارد	.555	.126	.581	4.402	.000

a. Dependent Variable: البعد الأول: إدارة الموارد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد ¹ : تخطيط الموارد ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: البعد الثاني: ترشيد الفاقد

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.592 ^a	.350	.333	1.81938

a. Predictors: (Constant), البعد¹: تخطيط الموارد

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	67.715	1	67.715	20.457	.000 ^b
	Residual	125.785	38	3.310		
	Total	193.500	39			

a. Dependent Variable: البعد الثاني: ترشيد الفاقد

b. Predictors: (Constant), البعد¹: تخطيط الموارد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standard	t	Sig.
		B	Std. Error	ized Coefficients		
				Beta		
1	(Constant)	8.983	2.398		3.746	.001
	البعد ¹ : تخطيط الموارد	.519	.115	.592	4.523	.000

a. Dependent Variable: البعد الثاني: ترشيد الفاقد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد ¹ : تخطيط الموارد ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.579 ^a	.335	.317	1.85978

a. Predictors: (Constant), البعد¹: تخطيط الموارد

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	66.167	1	66.167	19.130	.000 ^b
	Residual	131.433	38	3.459		
	Total	197.600	39			

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. Predictors: (Constant), البعد¹: تخطيط الموارد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standard	t	Sig.
		B	Std. Error	ized Coefficients		
				Beta		
1	(Constant)	9.757	2.451		3.981	.000
	البعد1: تخطيط الموارد	.513	.117	.579	4.374	.000

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد2: تتبع مسار التكاليف ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: البعد الأول: إدارة الموارد

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.741 ^a	.549	.537	1.64863

a. Predictors: (Constant), البعد2: تتبع مسار التكاليف

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	125.817	1	125.817	46.291	.000 ^b
	Residual	103.283	38	2.718		
	Total	229.100	39			

a. Dependent Variable: البعد الأول: إدارة الموارد

b. Predictors: (Constant), البعد2: تتبع مسار التكاليف

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
	B	Std. Error	Beta	t	
1	(Constant)	1.208	2.752		.669
	البعد ² : تتبع مسار التكاليف	.776	.114	.741	.000

a. البعد الأول: إدارة الموارد. Dependent Variable:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد ² : تتبع مسار التكاليف ^b	.	Enter

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد. Dependent Variable:

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.727 ^a	.529	.517	1.54875

a. البعد²: تتبع مسار التكاليف. Predictors: (Constant),

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	102.352	1	102.352	42.671	.000 ^b
	Residual	91.148	38	2.399		
	Total	193.500	39			

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد. Dependent Variable:

b. البعد²: تتبع مسار التكاليف. Predictors: (Constant),

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	2.936	2.586		1.136	.263
	البعد ² : تتبع مسار التكاليف	.700	.107	.727	6.532	.000

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد. Dependent Variable:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد ² : تتبع مسار التكاليف ^b	.	Enter

a. البعد الثالث: التحسين المستمر

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.662 ^a	.439	.424	1.70837

a. البعد²: تتبع مسار التكاليف. Predictors: (Constant),

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	86.695	1	86.695	29.705	.000 ^b
	Residual	110.905	38	2.919		
	Total	197.600	39			

a. البعد الثالث: التحسين المستمر

b. البعد²: تتبع مسار التكاليف. Predictors: (Constant),

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standard	Sig.	
		B	Std. Error	ized Coefficients		
				Beta	t	
1	(Constant)	4.926	2.852		1.727	.092
	البعد ² : تتبع مسار التكاليف	.644	.118	.662	5.450	.000

Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Met
1	البعد ³ : تخصيص التكلفة ^b	.	Entered

Dependent Variable: البعد الأول: إدارة الموارد

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.723 ^a	.523	.510	1.69657

Predictors: (Constant), البعد³: تخصيص التكلفة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	119.723	1	119.723	41.595	.000 ^b
	Residual	109.377	38	2.878		
	Total	229.100	39			

Dependent Variable: البعد الأول: إدارة الموارد

Predictors: (Constant), البعد³: تخصيص التكلفة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	3.685	2.521		1.462	.152
	البعد3: تخصيص التكلفة	.669	.104	.723	6.449	.000

a. البعد الأول: إدارة الموارد. Dependent Variable:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد3: تخصيص التكلفة ^b	.	Enter

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد. Dependent Variable:

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.772 ^a	.596	1.43407

a. البعد3: تخصيص التكلفة. Predictors: (Constant),

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	115.351	1	115.351	56.089	.000 ^b
	Residual	78.149	38	2.057		
	Total	193.500	39			

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد. Dependent Variable:

b. البعد3: تخصيص التكلفة. Predictors: (Constant),

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	3.883	2.131		1.822	.076
	البعد3: تخصيص التكلفة	.656	.088	.772	7.489	.000

a. Dependent Variable: البعد الثاني: ترشيد الفاقد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد3: تخصيص التكلفة ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.640 ^a	.410	1.75231

a. Predictors: (Constant), البعد3: تخصيص التكلفة

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	80.918	1	80.918	26.353	.000 ^b
	Residual	116.682	38	3.071		
	Total	197.600	39			

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. Predictors: (Constant), البعد3: تخصيص التكلفة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	7.111	2.604		2.731	.010
	البعد3: تخصيص التكلفة	.550	.107	.640	5.133	.000

a. البعد الثالث: التحسين المستمر. Dependent Variable:

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد4: الرقابة على التكاليف ^b	.	Enter

a. البعد الأول: إدارة الموارد. Dependent Variable:

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.730 ^a	.532	.520	1.67908

a. البعد4: الرقابة على التكاليف. Predictors: (Constant),

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	121.966	1	121.966	43.261	.000 ^b
	Residual	107.134	38	2.819		
	Total	229.100	39			

a. البعد الأول: إدارة الموارد. Dependent Variable:

b. البعد4: الرقابة على التكاليف. Predictors: (Constant),

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standard	t	Sig.
	B	Std. Error	ized Coefficients Beta		
1	(Constant)	2.194	2.697		.42
	البعد4: الرقابة على التكاليف	.891	.135	.730	.00
				3	1
				77	0

a. البعد الأول: إدارة الموارد

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد4: الرقابة على التكاليف ^b	.	Enter

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.732 ^a	.536	1.53767

a. البعد4: الرقابة على التكاليف, Predictors: (Constant),

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	103.652	1	103.652	43.838	.000 ^b
	Residual	89.848	38	2.364		
	Total	193.500	39			

a. البعد الثاني: ترشيد الفاقد

b. البعد4: الرقابة على التكاليف, Predictors: (Constant),

Coefficients^a

Model	B	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		Std. Error	Beta	t	Sig.	
1	(Constant)	3.474	2.470		1.406	.168
	البعد:4: الرقابة على التكاليف	.821	.124	.732	6.621	.000

a. Dependent Variable: البعد الثاني: ترشيد الفاقد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد:4: الرقابة على التكاليف ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.727 ^a	.529	.517	1.56477

a. Predictors: (Constant), البعد:4: الرقابة على التكاليف

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	104.557	1	104.557	42.702	.000 ^b
	Residual	93.043	38	2.449		
	Total	197.600	39			

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر

b. Predictors: (Constant), البعد:4: الرقابة على التكاليف

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standard	t	Sig.	
	B	Std. Error	ized Coefficients			
			Beta			
1	(Constant)	4.053	2.514		1.6	.11
				12	5	
	البعد4: الرقابة على التكاليف	.825	.126	.727	6.5	.00
				35	0	

a. Dependent Variable: البعد الثالث: التحسين المستمر