



**أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في فعالية ادارة سلسلة القيمة في
الشركات الصناعية: دراسة ميدانية**

**The Impact of resource consumption accounting system on
value chain management: Afield study**

أ/ اسراء عبد الخالق عبد الرحيم اللواتى

ehab35102@gmail.com

د / عبده عتاش
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.د / شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد (٩) - العدد (١٥) - الجزء الرابع
يناير ٢٠٢٣ م

رابط المجلة: <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث الى دراسة اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية .
ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم الدراسة بشقين ، الشق النظري لتأصيل موضوع الدراسة ، والشق الميداني لاختبار فروض الدراسة ، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء تم توزيعها على عينة مكونة من(١٨٦) مفردة والمتمثلة في محاسبى التكاليف ومهندسى الانتاج ومديرى التكاليف واعضاء مجلس الادارة ذوى الخبرة في مجال الشركات لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة وتحليل نتائجها بأستخدام النماذج الكمية والاحصائية لتحليل البيانات .
الكلمات الافتتاحية : محاسبة استهلاك الموارد ، سلسلة القيمة، الفعالية

Abstract:

This research aimed to study the effect of the resource consumption accounting system on the effectiveness of the value chain in the Egyptian industrial companies.

From (186) items, represented by cost accountants, production engineers, cost managers and board members with experience in the field of companies, to collect data about the study variables and analyze their results using quantitative and statistical models to analyze the data.

Keywords: resource consumption accounting, value chain, effectiveness

١-الاطار العام للبحث:

١/١مقدمة البحث:

لقد فقدت نظم التكاليف التقليدية التي تعتمد على حجم الانتاج في تحميلها للتكاليف الصناعية غير المباشرة ملاءمتها في بيئة التصنيع والتي شهدت زيادة نسبية في التكاليف غير المباشرة وانخفاض في تكاليف العمالة المباشرة، حيث يؤدي تطبيق الطرق التقليدية لتحميل التكاليف إلى عدم دقة قياس تكاليف المنتج مما يؤدي إلى سوء اتخاذ القرارات الإستراتيجيه، ولقد شهد نظام المحاسبة الإدارية في السنوات الأخيرة العديد من التغييرات والتطورات تجاه تبني أساليب وانظمة وأدوات متقدمة لخدمة الإدارة في مجال إتخاذ القرارات بالتالي أصبحت الإدارة بعملياتها ووسائلها عاجزة عن جعل الشركة قادرة على المنافسة أمام تلك التغييرات، مما أدى إلى ضرورة ابتكار انظمة وأساليب حديثة لإدارة التكلفة لكي تتمكن

الشركات من مواجهة تلك التغيرات في ظل بيئة تتسم بزيادة حدة المنافسة ، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطور نظم التكاليف التقليدية بهدف تفعيل إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد أحد الانظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية الذي يساعد المديرين كمستخدمين أساسيين للمعلومات و يقوم بإمدادهم بالمعلومات المفيدة والدقيقة مقارنة بالطرق التقليدية للمحاسبة الإدارية.

ويعرف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه نظام فرعى للمحاسبة الإدارية يقوم بتصنيف التكاليف بشكل أساسي الي تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة بالإضافة الي إمداد الإدارة ببيانات التكلفة الحقيقية للمنتج أو الخدمة و إظهار بيانات الطاقة العاطلة للإدارة. بالإضافة إلي ذلك , يدمج هذا النظام الحديث بين كل من نظام تحديد التكلفة على اساس النشاط و نظام التكاليف الألماني.

(Elshahat,2015,P.206)

ويعتبر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من الانظمة التي توفر اطار متكامل عن الموارد داخل الشركة ، وهذا يساعد على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، كما يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد الى توفير معلومات اكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين ادارة العمليات والانشطة وتحسين الاستغلال الكفاء للموارد، كما يساهم في توفير معلومات جوهرية عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والانشطة وبين الموارد وبعضها البعض (السيد، ٢٠١٩، ص٤٤١).

وقد أدى الاهتمام بموضوع ادارة التكلفة في الآونة الأخيرة إلى استحداث الأساليب والانظمة الملائمة تحقيقا لذلك الغرض تحت ضغط المنافسة سعيا لتحقيق التميز، وفي هذا السياق ظهر أسلوب تحليل سلسلة القيمة كأحد الأساليب لادارة التكلفة لما لهذا الأسلوب من مزايا تتمثل في التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبهذا التمييز يصبح بالإمكان وضع اليد على أماكن الخلل لمعالجتها، وأماكن التمييز لتعزيزها.

ومن هنا تعمل انظمة المحاسبة الادارية على توفير المعلومات الفعلية والمخططة في الوقت المناسب وبدقه وجوده عالية وتساعد في تحقيق اهداف الشركة في خضم الوضع التنافسي وجودة المنتجات وتخفيض التكاليف باستخدام اساليب المحاسبة الادارية وخاصة أسلوب سلسلة القيمة الذي ساهم بشكل متميز برفع كفاءة أداء الشركة وربط التكاليف بأنشطتها ودراسة مسببات التكلفة وتخفيضها بشكل لا يؤثر على جودة المنتج مما يزيد في الأرباح والقدرة التنافسية ويحقق الاستقرار وينعكس إيجابيا على استمرارية المنشأة (القطيني، ٢٠٢٠، ص٥٥).

ويعد الاهتمام بفعالية ادارة سلاسل القيمة في الشركات بصفة عامة والشركات الصناعية بصفة خاصة أحد أهم الأمور التي تشغل فكر الإدارة العليا في الشركة والذي من خلاله تستطيع الشركة الحفاظ على جودة منتجاتها وتوفيرها في الوقت المناسب وبسعر مناسب وتخفيض المخزون الي ادنى حد ممكن.

٢/١ طبيعة مشكلة البحث:

ظهر مفهوم سلسلة القيمة كأحد المفاهيم الحديثة والمعاصرة التي اوجدها الفكر المحاسبي التكاليفي ،والذي يهدف بصفة اساسية الى ادارة التكاليف للوصول بها الى حدودها التنافسية ،لأغراض بناء الميزة التنافسية ،ويستند الاطار الفكري لنموذج سلسلة القيمة على عدد من المقومات ذات العلاقات والروابط

المتداخلة والمتشابكة، فضلا عن عدة مراحل رئيسية -القياس والتقييم والتحليل والتي تتأسس عليهم آلية العمل التي يقترحها هذا النموذج. (الجوهري، ٢٠١٥، ص ٨٢٩)

ويعبر مفهوم سلسلة القيمة عن سلسلة من الأحداث التي تمر بها المنتجات المختلفة بالترتيب، حيث يكتسب المنتج قيمة إضافية عند كل حدث، وتشير سلسلة القيمة إلى دورة الحياة الكاملة لمنتج ما، أو عملية ومنها عمليات التصريف أو إعادة التدوير، بالإضافة لمصادر المواد، والإنتاج، والاستهلاك، وتعتبر أيضاً عن جزء لا يتجزأ من التخطيط الاستراتيجي للعديد من الشركات في الوقت الحالي. (مصطفى، ٢٠١٦، ص ٥١٨)

إن دعم الميزة التنافسية للعمل هي الهدف الأساسي من استخدام عملية تحليل مفهوم سلسلة القيمة، حيث يمكن أن تزيد الشركات من ربحها الكلي عن طريق خلق ميزة تنافسية، كما يساهم التحليل في تحديد المجالات التي يمكن تطويرها للتمكن من تحقيق أقصى قدر من الكفاءة، والربح، ويمكن العثور على الاستراتيجيات وتنفيذها للتمكن من تحسينها عن طريق تحليل جودة المنتج، وفعالية الخدمات، وتعتبر عملية تحليل سلسلة القيمة أمراً مهماً جداً حيث يمكن من خلاله تقليل التكلفة بالشكل المناسب، بعد التفكير حول الأمور التي ترفعها، بالإضافة لإمكانية التركيز على الأمور التي تحقق التميز، وبالتالي التمكن من زيادتها ودعمها.

ويعتبر الهدف الرئيسي لتحليل سلسلة القيمة في خلق أو تعزيز وجود ميزة تنافسية. فمن خلال تحليل أنشطة سلسلة القيمة الأولية الخمسة، يمكن أن تضمن الشركة أن القيمة التي تخلقها تتجاوز التكلفة اللازمة لخلق هذه القيمة.

فإذا تمكنت الشركة من خلق ميزة تنافسية في أي من هذه الأنشطة من خلال تحليل سلسلة القيمة، فإنها تحقق ميزة تنافسية وتزيد من أرباحها الإجمالية، ولكن يؤخذ على إجراء هذا النوع من التحليل أنه في بعض الأحيان يتم فقدان الاستراتيجية العامة للشركة والرؤية عندما يتم تقسيم عملياتها إلى أجزاء. في حين أن خلق كفاءات في كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة في الشركة أمر مهم، فإن سلسلة القيمة لا تقوم بعمل جيد لربط كل نشاط في السلسلة معاً، ومن الممكن أن يغيب عن البال كيف ترتبط الأنشطة ببعضها البعض، لذلك يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم وتحليل سلسلة القيمة ومقومات نجاحها ومعالجه عيوبها. (ابو شعيشع، ٢٠١٦، ص ٤١٥).

وفي ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة التي تعتمد على استخدام افضل السبل للوصول للاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومحاولة ادارة الشركات اتخاذ افضل القرارات، وفي ظل التزايد المستمر في درجات المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة ونظراً للأهمية الحيوية لسلسلة القيمة وما لها من آثار على رفع كفاءة وفعالية مهام سلسلة القيمة وتحسين ادائها وتحقيق رضا العميل كان لا بد من الاعتماد على مدخل حديث يلي هذه الاحتياجات . (أبو شعيشع، ٢٠١٦، ص ٤١٥).

ونتيجة للانتقادات الموجهة للمدخل التقليدي للمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط، ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، من حيث عدم قدرتها على قياس التكلفة بصورة ملائمة ودقيقة، وعدم قدرتها على فصل تكاليف الطاقة العاطلة عن تكلفة المنتج، فقد تناولت المحاسبة الادارية العديد من الأساليب والمداخل الحديثة التي تلبى متطلبات وتطورات بيئه الاعمال الحديثة ومنها نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يعتبر اتجاها واسلوبا أوسع يدمج بين مزايا نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الالمانية حيث يهدف الى توفير معلومات

تكاليفه وتشغيلية اكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين ادارة العمليات والانشطة وتحسين الاستغلال الكفاء للموارد، كما يقدم معلومات جوهرية عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والانشطة وبين الموارد وبعضها البعض (السيد، ٢٠١٩، ص٤٥٩)

ومن هنا يمكن ان تتبلور مشكله البحث في السؤال البحثي الرئيسى التالى:
"ما اثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية المصرية؟"

٣/١ هدف البحث:

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث يمكن للباحثة تحقيق الهدف الرئيسى على النحو التالى
" دراسة اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية "

٤/١ اهمية البحث:

وتتمثل الاهمية العلمية والعملية لهذا البحث على النحو التالى :

١/٤/١ الاهمية العلمية للبحث:

و تتمثل الاهمية العلمية للبحث فى النقاط التالية :

- ١- ابراز الأثر العلمى لنظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية المصرية فى ظل بيئه الإنتاج الحديثة .
- ٢- بيان الأساس العلمى و العلمى والمنهجية التى يعمل من خلالها نظام محاسبة استهلاك الموارد بأعتبره احد اهم أدوات ادارة التكلفة.
- ٣- امكانية تعزيز فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد لايظهر دور هذا النظام لمواكبة التطورات الحديثة فى ظل بيئه سريعة التغيير .
- ٤- ندرة الأبحاث والدراسات النظرية والتطبيقية التى تناولت (نظام محاسبه استهلاك الموارد وفعالية إدارة سلسلة القيمة) على حد علم الباحثة.

١/٤/٢ الاهمية العملية للبحث:

وتتمثل الاهمية العملية للبحث فى النقاط التالية :

- ١- ان العديد من الشركات الصناعية المصرية مازالت تستخدم نظام المحاسبة الادارية التقليدية رغم أوجه القصور الموجه لها ،لذلك يعرض البحث اداة من أدوات ادارة التكلفة الحديثة ليتم تطبيقها فى الشركات الصناعية المصرية لتحسين فعالية ادارة سلسلة القيمة .
- ٢- حاجة الشركات الصناعية فى ظل البيئه الصناعية الحديثة الى البحث عن الأسس والنظم والأساليب المتطورة للارتقاء بمستوى كفاءة ادارة سلسلة القيمة تمهيدا لزيادة الدقة فى المعلومات التى يتم اتخاذها .
- ٣- تستمد هذه الدراسة أهميتها بتوفير معلومات دقيقة لمساعدة متخذى القرارات فى البيئه الصناعية المصرية فى الكشف عن الموارد الغير مستغلة لتحقيق اعلى مستوى فى قياس تكلفة وحدة المنتج الصناعى .
- ٤- ينتج عن تحسين فعالية ادارة سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية المصرية الحفاظ على جودة المنتجات وتوفيرها فى الوقت المناسب وبالسعر المناسب وتخفيض المخزون الى ادنى حد ممكن

٥/١ فرض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منها يمكن صياغة الفرض البحثي الرئيسي للدراسة على النحو التالي :
" لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لنظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية إدارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية"

٦/١ منهج البحث:

من اجل تحقيق اهداف البحث والاجابة على تساؤلاته تم استخدام منهجية البحث المتمثلة في النقاط التالية:
أ- المنهج الاستنباطي:

يعتمد على بناء الاطار النظري من خلال الاطلاع على المراجع والدوريات والأبحاث العلمية العربية والاجنبية التي تخدم البحث بهدف اشتقاق فروض البحث.

ب- المنهج الاستقرائي:

استقراء الواقع العملي عن طريق تناول إتمام الدراسة الميدانية للبحث وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء التي سيتم توزيعها على عينة الدراسة الميدانية في الشركات الصناعية وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية للبحث

ج- أداة البحث:

تتمثل اداة البحث في استخدام بعض الأساليب الكمية والاحصائية اللازمة في تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي تخدم البحث بصورة جيدة.

د- وسيلة البحث: وتتمثل فيما يلي :

١- استخدام أسلوب المقابلات الشخصية لعينة البحث الميداني

٢- تصميم قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على العينة المختارة من مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبى التكاليف وأعضاء مجلس الادارة وأعضاء هيئة التدريس (الاكاديميين) ذوى الخبرة في مجال المحاسبه الادارية والتكاليف

٧/١ نطاق البحث

يتمثل نطاق البحث في العناصر التالية:

١- يقتصر البحث على عينة عشوائية من العاملين بالشركات الصناعية الحديثة المصرية والتي تستخدم تكنولوجيا متقدمة وأساليب معاصرة في التصنيع.

٢- يقتصر البحث على نظام محاسبه استهلاك الموارد ودورها في كيفية إدارة سلسلة القيمة دون التطرق الى أساليب أخرى .

٣- يقتصر البحث على اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على كيفية تحسين الفعالية لادارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعية.

٨/١ مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع وعينة البحث فيما يلي:

(أ) مجتمع البحث: يتمثل في العاملين بالشركات المساهمة الصناعية الحديثة المعاصرة ذات تكنولوجيا متقدمة واعضاء هيئة التدريس.

(ب) عينة البحث: تحتوى على عينة عشوائية من مديري ومهندسي الانتاج ومحاسبي التكاليف واعضاء مجالس الادارة لهذه الشركات الصناعية، عينة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ذوى الخبرة في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف.

٩/١ خطة البحث:

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي :

- ١ - الاطار العام للبحث
- ٢ - الدراسات المتعلقة بموضوع البحث
- ٣ - الاطار النظرى للبحث
- ٤ - الدراسة الميدانية
- ٥ - خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

٢- عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

استقراء (عرض) الدراسات السابقة:

١-دراسه(العزازى، ٢٠١١) بعنوان:

"نموذج عملي مقترح يزيد فعالية تحليل سلسلة القيمة باستخدام مدخل ABC مع دراسة تطبيقية" أجريت دراسة تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت ببور سعيد يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

دراسة وتحليل نظام سلسله القيمة وزيادة فعالية النظام من خلال ربطه بنظام ABC ومن اهم النتائج ما يلي :

- ١-ان تحليل سلسله القيمة هو اطار عمل يساعد فى تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية للمنشأة بهدف زياده القدرة على استغلال الفرص الخارجية وتخفيض التهديدات الخارجية.
- ٢-ان استخدام مدخل ABC فى تحليل سلسله القيمة يودى الى القياس الدقيق للتكلفة لانشطة سلسلة القيمة والمساهمة فى تقييم هذه الانشطة .

٢-دراسة (Pešić-Tomić, V. & Andrijašević, M. 2014)

Cost management in the internal value chain of integrated application of Activity-based costing, kaizen concept and target costing.

أجريت دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

عرض إمكانيات الاستخدام المتكامل للتكلفة المستهدفة والتكاليف القائمة على النشاط ومفهوم Kaizen في سلسلة القيمة الداخلية بوصفها الصلة المركزية للسلسلة بأكملها. و تحفيز إدارة الشركة على التفكير في التكاليف، ووضع الشركة في هيكل تكلفة السعر وتأثيرها على تكوين سعر البيع حيث من المهم جداً إنتاج المنتج المناسب للمستهلك، من الجودة المطلوبة والوظائف المطلوبة ولكن مع أقل تكاليف إنتاج ممكنة.

ولذلك يلزم بناء التصميم الصحيح لمنتج ما وتوفير إنتاجه في أقرب وقت ممكن مع أقل تكاليف ممكنة، الأمر الذي سيؤثر على كفاءة سلسلة القيمة بأكملها.

ومن اهم النتائج ما يلي :

١-دون إنكار قيمة وأهمية الروابط الأخرى في السلسلة بأكملها، فإن سلسلة القيمة الداخلية لا تزال هي حلقة الوصل المركزية في السلسلة بأكملها، لأنه بدونها لا يمكن خلق منتج الجودة والوظائف المطلوبة التي ستكون تنافسية في السوق. وهذا يعني أن الهدف الأساسي لسلسلة القيمة الداخلية يتلخص في إيجاد التوازن الأمثل بين التكاليف والجودة، أي إيجاد السبيل إلى خلق قيمة أعلى للمستهلك ولكن بأقل تكاليف ممكنة.

٢-ويمكن لتطبيق مفهوم TC، وABC، وKaizen، كل على حدة وبشكل خاص، أن يوفر نتائج كافية في تحقيق سلسلة داخلية أكثر تنافسية، مما سيخلق الظروف اللازمة لتحقيق ميزة تنافسية في سلسلة القيمة بأكملها ويخلق قيمة لجميع أصحاب المصلحة. ومن خلال التطبيق المتكامل للمفاهيم الثلاثة جميعها، يتم تحقيق إدارة التكاليف والتحكم الأكثر كفاءة في سلسلة القيمة بأكملها. ٣-يتيح التحليل التفصيلي لجميع تكاليف الأنشطة

٣-دراسه(عبد الفتاح، ٢٠١٥) بعنوان :

"استخدام خرائط تدفقات القيمة لأغراض تطوير مرحله التحليل واتخاذ القرارات في نموذج سلسلة القيمة"

يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

الى تخفيض التكاليف للوصول بها الى حدودها التنافسية ،لأغراض بناء الميزة التنافسية المتواصلة ،وذلك من خلال الربط والتفاعل بين وجهتى النظر الداخلية والخارجية.

ومن اهم نتائج الدراسة ما يلي :

ان خرائط تدفقات القيمة تسعى الى تحميل كل تدفق قيمه بكافه التكاليف الخاصة به وان اى تكاليف مشتركه بين تدفقات القيمة ،لابد من انخفاضها على المدى الطويل ويقوم الأسلوب على التكاليف بمعدلات تحميل بسيطة لانها عاده تكون قليله الاهمية.

٤-دراسه(درويش، ٢٠١٦) بعنوان:

"اطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف الصناعية نحو اثر العلاقة التكاملية بين التكلفة

وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية :دراسه ميدانية"

اجريت الدراسة فى قطاع الشركات المصرية التي يوجد بها ادارة او قسم للتكاليف تم الاستعانة بمراكز التدريب المتخصصة بالقاهرة التي تقدم برامج تدريبيه في مجال التكاليف وتم عمل اختبار تجريبي.

يتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

محاولة وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو اثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزة تنافسية للشركات المصرية. ومن اهم النتائج ما يلي:

١- انه تم قياس درجة الوعي لدى محاسب التكاليف في الشركات المصرية وقياس مدى تطبيق كل من مفهومى الدراسة منفردين او متكاملين .
٢-تمكنت الشركة من تحقيق مجموعه من الأهداف التشغيلية متمثلة في زياده الأرباح او الأهداف الاستراتيجية متمثلة في مجموعه من الابعاد منها بناء ميزة تنافسيه سواء للمنتجات منفردة او العلامة التجارية.

٥-دراسة(قحطان، ٢٠١٨) بعنوان:

"قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية :دراسة تطبيقية"

اجريت هذه الدراسة على مصنع اسمنت البرج التابع للمؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الاسمنت. يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

تعزيز الكفاءة عن طريق قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بغرض تحسين جودة معلومات التكلفة لخدمه اغراض اداريه متعددة.

ومن اهم نتائج الدراسة ما يلي :

ان مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يحسن من جودة معلومات التكلفة لادارة الموارد والتكاليف بواسطه تحقيق دقه اكبر في تخصيص التكلفة، وتحقيق قدر اكبر فى تخطيط الموارد والاستغلال الامثل للطاقة غير المستغلة فى المنشآت.

٦-دراسه(korkmaz,2018) بعنوان:

"DEVELOPMENT OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND APPLICATION IN AN ENTERPRISE"

اجريت دراسة تطبيقية لنظام محاسبه استهلاك الموارد في شركة Nefis Bulgur

يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

شرح المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، ودراسة عناصره، وإظهار كيفية عمله وتوفير أساس للدراسات المستقبلية.

ومن اهم نتائج الدراسة ما يلي :

١-تم الحصول على معلومات موثوقة تكشف عن كفاءة محاسبه استهلاك الموارد وتتيح للمديرين اتخاذ قرارات قصيرة وطويلة الأجل.

٢- وتم تحديد الاختلافات بين الطرق المحاسبية الأخرى لمحاسبة استهلاك الموارد.

٧-دراسه(احمد، ٢٠٢٠) بعنوان :

"دراسة تحليلية لقياس اثر التطبيق الفعال لاسلوب تحليل سلسلة القيمة على تمنية تكلفة الخدمات المصرفية :دراسة ميدانية"

اجريت الدراسة على القطاع المصرفي

يتمثل هدف الدراسة ما يلي :

التعرف على دور التطبيق الفعال لاسلوب سلسلة القيمة في تذيئه تكلفه الخدمات المصرفية ،وذلك من خلال التعرف على الفلسفة التي يركز عليها تحليل سلسلة القيمة في الفكر المحاسبي المعاصر ودور المحاسب الادارى في ترشيد قرارات الادارة المصرفية الاستراتيجية لسلاسل القيمة وتحديد سلاسل القيمة وتقييم استراتيجيات الاستثمار المصرفي المصري والتعرف على اثر استخدام تحليل سلسلة القيمة على تخفيض التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للبنوك وتوضيح متطلبات ومزايا تطبيق المدخل المقترح .

ومن اهم النتائج ما يلي :

الى ضرورة الاستفادة من إيجابيات تطبيق المدخل المقترح وما يتطلبه من ضرورة احداث حاله من التعاون والتنسيق الفعال بين الأقسام الداخلية للبنك بما يضمن رفع مستوى الأداء في كل عمليات البنك .

٨-دراسة(شكر، ٢٠٢١) بعنوان :

"استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الاعمال الصناعية :دراسة ميدانية"

اجريت الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية الموجودة في القاهرة الكبرى المنطقة الصناعية في (السادس من أكتوبر والعاشر من رمضان ومدينة بدر وقويسنا) في ١٧٠ شركة

يتمثل هدف الدراسة فيما يلي :

التعرف علي مدى تطبيق أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA، وإدارة تكاليف سلسلة التوريد البيئية - ومدى تأثيرهم علي عمليات المصادر الخارجية BPO في الشركات الصناعية

ومن اهم النتائج ما يلي :

يعتبر تحليل سلسلة القيمة احد الدعائم الاساسية لتطبيق الاطار المقترح حيث يعتبر اسلوبا ملائما لتحقيق الربط والتفاعل بين المصادر الداخلية والخارجية ،بالاضافة الى انه يعتبر حجر الاساس في ايجاد الميزة التنافسية للشركة من خلال ما يوفره من معلومات مالية من كافة أنشطة وعمليات الشركة بداية من مرحلة البحوث والتطوير انتهاء بمرحلة خدمة العملاء ما بعد البيع .

تحليل وتقييم والتعليق على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من وجهة نظر الباحثون :

١- دراسة (العزازي، ٢٠١١) :اوضحت اهمية سلسلة القيمة حيث تقوم بتحديد نقاط القوة والضعف الداخلية للشركة بهدف استغلال الفرص الداخلية وتخفيض التهديدات الداخلية.

٢- دراسة (Pešić-Tomić, V. & Andrijašević, M. 2014) : عرضت إمكانيات

الاستخدام المتكامل للتكلفة المستهدفة والتكاليف القائمة على النشاط ومفهوم Kaizen في سلسلة القيمة الداخلية بوصفها الصلة المركزية للسلسلة بأكملها. و تحفيز إدارة الشركة على التفكير في التكاليف، ووضع الشركة في هيكل تكلفة السعر وتأثيرها على تكوين سعر البيع حيث من المهم جداً إنتاج المنتج المناسب للمستهلك، من الجودة المطلوبة والوظائف المطلوبة ولكن مع أقل تكاليف إنتاج ممكنة

٣- دراسة (عبد الفتاح، ٢٠١٥) :قدمت نظره عن كيفية تخفيض التكاليف للوصول بها الى حدودها التنافسية ،لأغراض بناء الميزة التنافسية المتواصلة ،وذلك من خلال الربط والتفاعل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية.

- ٤- دراسة (درويش، ٢٠١٦) : اوضحت كيفية وضع اطار لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو اثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على بناء ميزه تنافسيه للشركات المصرية.
- ٥- دراسة(قحطان، ٢٠١٨) :ناقشت كيفية تعزيز الكفاءة عن طريق قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بغرض تحسين جودة معلومات التكلفة لخدمه اغراض اداريه متعددة.
- ٦- دراسة (korkmaz,2018) : قدمت الدراسة شرح المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، ودراسة عناصره، وإظهار كيفية عمله وتوفير أساس للدراسات المستقبلية.
- ٧- دراسة (احمد، ٢٠٢٠) : اوضحت الدراسة كيفية التعرف على دور التطبيق الفعال لاسلوب سلسلة القيمة في تدنيه تكلفه الخدمات المصرفية ،وذلك من خلال التعرف على الفلسفة التي يركز عليها تحليل سلسلة القيمة في الفكر المحاسبى المعاصر ودور المحاسب الادارى في ترشيد قرارات الادارة المصرفية الاستراتيجية لسلاسل القيمة وتحديد سلاسل القيمة وتقييم استراتيجيات الاستثمار المصرفي المصري والتعرف على اثر استخدام تحليل سلسلة القيمة على تخفيض التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للبنوك وتوضيح متطلبات ومزايا تطبيق المدخل المقترح.

أوجه الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية (تحديد الفجوة البحثية):

- ١- تناول البحث قضية جدلية ممثلة في نظام محاسبه استهلاك الموارد كمتغير مستقل ، وإدارة سلسله القيمة متغير تابع حيث يستخدم نظام محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظامي التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأسلوب التكلفة الألماني(GPK) في نظام شامل للمحاسبة الإدارية، يبنى على تحليل الموارد الى موارد تضيف قيمة وموارد لا تضيف قيمة، وتحديد ما إذا كان قد تم أستغلال الموارد بالكامل لتحقيق أقصى قيمة ممكنة. وبالتالي القضاء على الطاقة العاطلة، وهو ما يتماشى مع البيئة التنافسية، والتي تسعى نحو الأستخدام الأمثل للموارد لتحقيق ميزة تنافسية مع إمكانية ادارة او ترشيد التكاليف، والتسعير الدقيق للمنتجات والخدمات ،ووفقا للقصور الموجهه لنظم التكاليف التقليديه فكان لابد من وجود نظام حديث يمكن الاعتماد عليه لادارة سلسلة القيمة.
- ٢- ندرة الأبحاث والدراسات العلمية والعملية التي تناولت قضية نظام محاسبه استهلاك الموارد (RCA) في كيفية ادراة سلسلة القيمة (VC) في الشركات الصناعية المصرية وذلك في حدود علم الباحثة.
- ٣- تمثلت مشكلة البحث في تناول اطار فكرى حديث لادوات إدارة التكلفة (CMT) في مجال الفكر المحاسبى المعاصر وهما نظام محاسبة استهلاك الموارد(RCA) وفعالية إدارة سلسلة القيمة(VC) بغرض دعم القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية.

٣-الاطار النظرى للبحث :

٣/١طبيعة ادارة سلسلة القيمة :

بدأ ظهور مفهوم سلسلة القيمة لأول مره عام ١٩٨٥ كأحد المفاهيم التى اوجدها الفكر المحاسبى التكاليفى، عندما وضع مايكل بورتر تعريف لسلسلة القيمة على انها" مجموعة من الانشطة الداخلية او

العمليات الداخلية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية بهدف تصميم وانتاج وتسويق وتوصيل المنتج او الخدمة للعميل النهائي"، وقد اقتصر بورتر على الانشطة الداخلية في بداية الامر التي تنتهي دورها بتسليم المنتج او تأدية خدمة، وقد امتدت النظرة فيما بعد لتشمل الانشطة الخارجية. (عبدالله، ٢٠١٩، ص ٣٠٨).

ويعتبر مفهوم سلسلة القيمة من المفاهيم التي حظيت باهتمام كبير من الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة نظرا للدور الذي تؤديه في ادارة أنشطة المنشأة ضمن سلسله تضم أنشطة اساسية وأنشطة داعمة، وتسهم في اضافة قيمة للمنتج ، وهذه القيمة تتمثل في سعر مناسب وجوده عالية (الطائي، ٢٠١٣، ص ٦٩).

٢/٣ اهداف ادارة سلسلة القيمة على النحو التالي : (حبيشى، ٢٠٢١، ص ١٢٥٧)

- ١- التأكد من تنفيذ العمليات كما خطط لها وفي حدود التكلفة المحددة مسبقا
- ٢- التأكد من جودة المنتج وخلوة من اى عيوب صناعية ، ومدى ملاءمة لرغبات العملاء مع الحفاظ على سعر البيع المقبول.
- ٣- التعامل مع موردين ذوى ثقة ، حتى يمكن تبادل المعلومات فيما بينهم مع الشركة المنتجة ومع العملاء في نفس الوقت
- ٤- تدريب العاملين في المنشأة اثناء الانتاج على التعامل مع المخاطر وسرعة الاستجابة وتجنبها.

٣/٣ اهمية ادارة سلسلة القيمة: (عبدالله، ٢٠١٩، ص ٣١٢)

ظهرت اهمية سلسلة القيمة فى السنوات الاخيرة من خلال التغيرات التي لحقت بمفهوم المنافسة، وهنا ادركت ادارة المنشآت اهمية وجود المقاييس الداخلية والخارجية للاداء ، مما ادى الى ظهور ادارة سلسلة القيمة كأحد ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة من منظور داخلى وخارجى فى نفس الوقت ، ونظرا لأهمية ادارة سلاسل القيمة ، قامت العديد من الشركات والمنشآت فى الدول النامية والمتقدمة بتطبيق ادارة سلسلة القيمة . ويمكن تلخيص اهمية مفهوم سلسلة القيمة كما يلي :

- ١- تساعد ادارة سلسلة القيمة الشركة فى ترتيب اداءها وتساهم فى فهم الطبيعة الداخلية للمنشأة ومواردها المستخدمة فى العملية الاستثمارية لتصحيح جوانب الضعف وتدعيم نقاط القوة.
 - ٢- تساعد ادارة سلسلة القيمة الشركة فى تحديد الفرص لتطوير اعمال الشركة وتساهم فى فهم الموقف التنافسى مع المنافسين للاستمرار فى المنافسة .
 - ٣- تساعد ادارة سلسلة القيمة الشركة فى تحديد مؤشرات الاداء لانظمة المعلومات الادارية فى الشركة
 - ٤- تساعد ادارة سلسلة القيمة فى اتخاذ الشركة القرارات السليمة
- مما سبق استخلصت الباحثة ان الاهمية الاساسية لادارة سلسلة القيمة هى دعم القدرة التنافسية للشركة عن طريق ادارة سلسلة القيمة للشركة وتحليل العملية الانتاجية الى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرتها على اضافة القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للوصول الى اقل تكلفة ممكنة ، بالتالى مساعدة الادارة العليا فى اتخاذ القرارات فى تحديد الفرص لتطوير اعمال المنشأة.

٤/٣ متطلبات نجاح ادارة سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة ليست الهدف الرئيسى لنجاح المنشأة ولكنها تعتبر وسيلة لانجاز الهدف الاكبر وهو تحقيق الميزة التنافسية بالشكل الذى يؤدى الى زيادة حصتها فى السوق ويعد استمرار نجاحها لاطول فترة ممكنة هو الوسيلة الفعالة فى سوق المنافسة التامة عند مراعاتها احكام الرقابة على جودة المنتج فى كافة مراحل سلسلة القيمة وفضلا عن تخفيض التكلفة الى ادنى حد ممكن من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لتحقيق اكبر قدر من المرونة فى تحديد السعر.

ولتحقيق نجاح تطبيق ادارة سلسلة القيمة على الشركة لابد من التعرف على المعايير الاساسية التى تعتمد عليها الشركة فى نشاطها والتى تعتبر من اهم اسباب نجاحها او فشلها

٥/٣ المعايير الاستراتيجية لنجاح سلسلة القيمة: (يوسف، ٢٠٠٣، ص ١١٩)

للوصل الى نجاح اى عمل فى المنافسة لابد من التركيز على كل المعايير المالية وغير المالية لاداء هذا العمل.

وتوضيح المعايير المالية اثر اجراءات وسياسات الشركة على وضع الشركة المالى الحالى والعائد الحالى الذى يعود على اصحاب الاسهم .

وتوضيح المعايير غير المالية الوضع التنافسى الحالى او المحتمل للشركة والذى يمكن ان يتم تقييمه من ثلاث ابعاد على الاقل الى جانب البعد المالى وهى كما يلى :

- ١- المعايير الخاصة بالعميل
 - ٢- المعايير الخاصة بالعمليات الداخلية
 - ٣- المعايير الخاصة بالتعلم والابداع
- وتتضمن الأبعاد الأثر الاجتماعى، العلاقات الحكومية مع الشركات عند تقديمها لمنتجاته ويتم ملاحظة ان عوامل النجاح يمكن ان يعبر عنها كما يلى :
- **المعايير المالية** عبارة عن: نمو ايرادات الشركة، وزيادة ارباح الاسهم، تنوع مصادر التمويل، التدفق النقدى، سعر المنتج، جودة المنتج.
 - **المعايير الخاصة بالعميل** عبارة عن: خدمة العملاء، التسليم فى الوقت المحدد، رضا العميل، العلامة التجارية، الوضع فى الاسواق المميزة، نسبة فى السوق.
 - **المعايير الخاصة بالعمليات الخارجية** عبارة عن: الابداع فى تقديم المنتجات، التوقيت الدورى، منتجات ذات جودة عالية، نسبية العائد وتقليل الفاقد، العلاقات مع الجهات الحكومية عند الحدود والمنافذ.
 - **المعايير الخاصة بالتعلم والابداع** عبارة عن: الثقافة الاخلاقية للمدراء، تأهيل المدراء، التعليم والتدريب، الابداع والتحديث فى عناصر الخدمات الجديدة واساليب تقديمها.
- وهناك عدة نصائح لتطبيق سلسلة القيمة بنجاح فى الشركة وهى:**

- يتم تحديد سلسلة القيمة فى المقام الاول وفقا لتحليل داخلى للشركة ، لذا يوصى باجراء دراسات حول الظروف الخارجية التى قد تؤثر على القيمة والميزة التنافسية .
- يوصى بالتعمق فى كل عنصر من العناصر التى تشكل سلسلة القيمة بالتفصيل ، سواء فى تحديد انشطتها الاساسية او فى أنشطة الدعم ، بالتالى يمكن العثور على العناصر التى يمكن ان

تعمل بشكل سئ ولديها امكانية واسعة للتحسين ، والتي ستؤدي في النهاية الى زيادة الميزة التنافسية .

- عند مواجهه قائمة كبيرة من التغييرات التي يجب تنفيذها لتحديث الشركة ، من المهم جدا تحديد الاولويات والتركيز على تلك التغييرات التي ستؤثر بشكل ايجابي على العميل

٦/٣ وظائف سلسلة القيمة:

تتكون وظائف سلسلة القيمة من خمس وظائف من خلالها تقوم الشركة بزيادة الربح عن طريق انشاءها للمنتج ، من خلال التأكد من ان كل وظيفة من الوظائف الخمسة تعمل بكفاءة وفاعلية من حيث التكلفة، ويتم اضافة قيمة للمنتج من خلال انتاج منتج عالي الجودة .

ونذكر هذه الوظائف كما يلي : (عبدالله، ٢٠١٩، ص٣١٥:٣١٤)، (يعقوب واخرون ، ٢٠١٥، ص٥٣:٤٧):

١- **البحوث والتطوير** : تهتم هذه الوظيفة بتوليد وتقديم الافكار الجديدة للمنتجات او تقديم خدمات او عمليات جديدة ، وتخزين المواد الخام اللازمة لانتاج المنتج ، فكلما زادت كفاءة هذه الوظيفة كلما زادت القيمة المتولدة في الحالة الاولى لسلسلة القيمة.

وترى الباحثة انه يجب الاهتمام بقسم البحوث والتطوير ، حيث انه الركيزة الاساسية لسلسلة القيمة : لانه عند تطوير هذا الوظيفة سوف تتطور باقى الوظائف وتتكامل باقى أنشطة سلسلة القيمة .

ب- **تصميم**: تأتي الوظيفة التالية من سلسلة القيمة من خلال التصميم ، حيث يتعلق بالتخطيط الهندسي والتخطيط التفصيلي للمنتجات او الخدمات ، فكلما زادت كفاءة تصميم الشركة ، كلما زادت الربح مما يوفر قيمة اجمالية اكبر للشركة.

وترى الباحثة ان فى وظيفة البحوث والتطوير عند القيام بمهمة التصميم لا تقدم دراسة او مقترح حول كيفية توليد المواد الاولية ، وكيفية اختيار معدين معتمدين لتوفير المواد الاولية بالموصفات المطلوبة، والمدة المددة لسير العملية الانتاجية ، لذا تصبح المواد وظيفة تصميم المنتج مشكوك فيها ، لذا يجب عند تصميم اى منتج للشركة حساب تكلفة هذا المنتج ، وعدد الوحدات المنتجة ، والتي يمكن انتاجها وتسويقها وفقا لمتطلبات السوق ، للوصول لتكلفة الوحدة الواحده لاغراض مراقبة الانتاج والتكاليف بالتنسيق مع أنشطة سلسلة القيمة الاساسية والثانوية لضمان نجاح تصميم المنتج .

ج- **انتاج**: تهتم هذه الوظيفة بتحويل الافكار الى حقيقة واقعية فى صورة منتجات مادية او خدمات مقدمة للمستفيدين من خلال تجميع الموارد وتنسيقها للمنتجات والخدمات ، ويتم تقديم تقارير يومية ، وشهرية عن واقع الانتاج وهى تكون تقارير شكلية اكثر مما هى تقارير لاغراض الرقابة مع ما هو مخطط ، وبيان سبب الانحرافات ومحاولة معالجتها .

د- **تسويق وتوزيع**: هى الوظيفة الرابعة لسلسلة القيمة، يتم ترويج وبيع المنتجات للعملاء من خلال الاتصال بهم وتعريفهم بخصائص المنتج او الخدمة وتشجيعهم على شرائها ثم يتم تسليم المنتجات او الخدمات للعملاء من خلال قنوات التوزيع .

وترى الباحثة بما انه لا يوجد قسم خاص بالتوزيع مستقل فى الشركات فان مراكز البيع ارتبطت مباشرة بقسم التسويق .

خدمات ما بعد البيع: هي الوظيفة الاخيرة لسلسلة القيمة ،فهى خدمات اضافية تقدمها المنشأة للعملاء بعد البيع مثل : الاصلاح ،الصيانة ،مكالمات مجانية ،فمع وجود وظيفة خدمية قوية فى سلسلة القيمة يتم توفير الدعم اللازم للعملاء ، وبالتالي تزيد من قيمة المنتج.

٧/٣ محاسبة استهلاك الموارد:

ظهر نظام محاسبه استهلاك الموارد عام ٢٠٠٢ فى الولايات المتحدة الامريكية وبعض دول أوروبا ،ويعتبر نظاما أساسيا للمحاسبة الادارية يطبق بدقه مبادئ المحاسبة الادارية لتوفير المعلومات التي يمكن استخدامها لتعظيم قيمه المنشأة ويستند فى فلسفته على نظام التكلفة الالمانى ،ويطبق افضل المبادئ التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط ، و يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد الى تقديم نظره مستقبليه لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الانشطة بالمنشأة فى ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات وتوفير معلومات ماليه وغير ماليه اكثر دقه وتوفير معلومات مهمة عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والانشطة وبين الموارد وبعضها البعض ،فهو استجابة للتطورات فى بيئة الاعمال الحديثه ، و يساهم فى خفض تكلفه المنتج وتعظيم أرباح المنشأة لدعم الميزة التنافسية وتحسين الطاقة الانتاجية و امداد الادارة بالمعلومات الهامه اللازمه لاتخاذ القرارات.

(Webber&Clinton,2004,p.1)

٨/٣ خصائص نظام محاسبة استهلاك الموارد: (Clinton&Keys,2001,p.3)

- ١- الحصر الكمي لكافه أنواع الموارد فى مجموعات الموارد ، والتأكد ان الموارد داخل مجموعات الموارد تكون متجانسه وتحديد مخرجات الموارد فى شكل كمي (ساعات عمل مباشر ، ساعات تشغيل) ، كما يتم تحديد موضوعات القياس التكاليفى التي تستفيد من مجموعات الموارد مباشرة..
 - ٢- التعرف على الطبيعة الاولية للتكلفة لتحديد نمط سلوك التكاليف
 - ٣- حساب تكلفه كل مجموعات الموارد
 - ٤- تحديد مسار تدفق تكلفه كل مجموعات الموارد الى مجموعات التكلفة ، ثم الى موضوعات القياس التكاليفى (الانشطة ، العمليات ، المنتجات ، العملاء الأخرى)
 - ٥- حساب الطاقة الغير مستغلة باستخدام الطاقة النظرية وحساب الاهلاك وفقا للتكلفة الاستبدالية
 - ٦- تحديد تكلفه المنتجات النهائية بالقدر المستخدم من الموارد
- فنظام محاسبة استهلاك الموارد من الانظمة التي تعتمد على الكمية فى تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجموعات الموارد وهو مالا يتوافر فى الانظمة التقليدية وايضا نظام التكلفة على اساس النشاط (شاهين ،٢٠١٠، ص٢٣٢)

٩/٣ دوافع تطبيق نظام المحاسبه عن استهلاك الموارد :

ان التطورات التي حدثت فى تكنولوجيا المعلومات فى جميع المجالات وزيادة شدة المنافسة المحلية و العالمية جعلت الشركات واستمرارها يتوقف على مدى امكاناتها فى تقديم منتجات بجوده عالية وتكلفه اقل ، كما أدت تلك التطورات الى تغيير فى نوعية المعلومات الواجب توافرها بما يتفق مع تلك المتغيرات ، مما أدى الى إعادة النظر فى نظم ادارة التكلفة التي تستخدمها الشركات .

وتبين للباحثة ظهور العديد من الدراسات التي نادى بضرورة تطوير نظم التكاليف التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط لعدم قدرتهم على مواكبة التغييرات البيئية والتنافسية الجديدة لتوفير معلومات ملائمة تساعد المديرين في اتخاذ القرارات المناسبة .

وفيما يلي عرض لاهم دوافع استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لمعالجه أوجه القصور في أنظمة التكاليف:

هناك العديد من الدوافع التي أدت إلى إعادة الاهتمام بالانظمة الحديثة والعدول عن النظام التقليدي للتكاليف ونظام التكلفة على اساس النشاط في الشركات المختلفة وهذه الدوافع نابعة في الأساس من عيوب النظام التقليدي للتكاليف ونظام التكلفة على اساس النشاط وقد أدت هذه العيوب إلى ضعف ثقة مديري الإنتاج في البيانات التكاليفية التي يقدمها النظام التقليدي للتكاليف او نظام التكلفة على اساس النشاط واهتزاز الثقة نابع من العوامل التالية:

وتتمثل الدوافع الرئيسية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في حل الكثير من المشاكل مثل :

- ١- عدم التنبؤ بالموارد غير المستغلة .
- ٢- عدم قدره على التنبؤ بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الأمثل للموارد .
- ٣- زيادة عدد شكاوى مديري خطوط ومهندسى العمليات الانتاجيه وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زياده التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة .
- ٤- عدم توفير الموارد وعدم تحديد مكان او موقع استخدام الموارد مثل (تحويل او نقل الافراد او المعدات بين الإدارات المختلفة).
- ٥- عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الانفاق المستقبلي للموارد.
- ٦- عدم القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

١٠/٣ الخطوات الرئيسية لتطبيق نظام محاسبه استهلاك الموارد:(white, 2004,p.28)

- يتكون اى اطار من عدة خطوات لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:
- ١- حصر الموارد المتاحة وتحديد أهداف المستويات الإدارية العليا وتحديد الموارد اللازمة لتحقيقها سواء كانت أوليه أو ثانويه ويتم تصنيف موارد الشركة الى :
 - (أ)- موارد المواد الخام
 - (ب)- موارد التحويل
 - ٢- تحديد مجموعات الموارد، حيث يتم تجميع الموارد داخل مجموعات متجانسة تسمى مجموعات الموارد ويتم تجميع التكاليف الخاصة بكل الموارد وتقسيم التكاليف الى مجموعات الموارد والتي يمكن ان تكون متجانسه من حيث عناصر التكاليف
 - ٣- تصنيف مجموعات الموارد إلى مجموعات موارد أساسية ومجموعات موارد ثانوية وذلك علي النحو التالي:

أ – مجموعات الموارد الاولية

والتي تدعم الأنشطة التي تنتج سلعاً وخدمات قابلة للبيع مثل الأقسام الإنتاجية والتسويقية وأقسام شكاوى العملاء(انتاج المنتجات والخدمات النهائية).

ب- مجموعات الموارد الثانوية

وهي توفر خدمات تدعم مجموعات الموارد الأساسية والثانوية الأخرى مثل تدعيم تكنولوجيا المعلومات والتسهيلات الإنتاجية.

ويتوقف عدد مجموعات الموارد على العديد من العوامل منها: (خطاب، ٢٠٠٩، ص١٦٣)

أ - حجم المنشأة: على أساس أن كبير حجم الشركة يؤدي إلى تكرار قرار الاستحواذ على الموارد ، و بالتالي تعدد الموارد غير المتشابهة ، وتحتاج الى عدد اكبر من مجموعات الموارد والعكس عند صغر حجم الشركة.

ب- درجة تعقد الموارد المراد الاستحواذ عليها في كل مرة استحواذ : على اساس ان هناك موارد قد تتكون من عدة اصناف مختلفة تتطلب تجميع الانواع المتشابهة منها في مجمع موارد واحد .

ج- درجة تعقد الأنشطة المستهلكة للموارد: فهناك أنشطة تتطلب عمليات أكثر من أنشطة اخرى وكل عملية تتطلب نوعية مختلفة من الموارد.

٤- تصنيف التكاليف داخل كل مجمع من مجموعات الموارد إلى تكاليف أولية : وهي التكاليف التي تحدث وبصفة اساسية داخل مجمع الموارد و بالتالي يمكن للمسؤولين عن هذا المجمع الرقابة على هذه التكاليف ، وتكاليف ثانوية وهي التكاليف التي تحمل على مجمع الموارد مقابل استفادته من مجموعات موارد اخرى و بالتالي تكون الرقابة على هذه التكاليف محدودة، ويلاحظ ان عناصر التكاليف الاولية في مجموعات الموارد تعكس الطبيعة الاولية للتكاليف بينما عناصر التكاليف الثانوية تعكس طبيعة التغير في التكاليف في وقت الاستهلاك ، ويتم تحديد ما اذا كانت هذه التكاليف تكاليف ثابتة ام تكاليف تناسبية. ويتوقف تحديد ما اذا كانت التكاليف ثابتة او تناسبية على طريقة استهلاك الموارد فعلى سبيل المثال الكهرباء كأحد الموارد يتم تصنيفها الى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية على طريقة الاستهلاك . ان الطبيعة الاولية لتكاليف الكهرباء هي تكاليف تناسبية ، فاذا كانت تستخدم فقط لتشغيل الالات والاجهزة عند تقديم الخدمات فأنها تبقى تكاليف متغيرة ، اما اذا كانت تستخدم الكهرباء كمورد في التدفئة / التبريد، الاضاءة كل يوم فانها تصبح تكاليف ثابتة.

(White, 2013, P. 2)

٥- بناء خريطة تنظيمية للموارد عن طريق تحديد العلاقات التشابكية بين كل مجمع موارد واخر ، كما تتيح الفرصة للوصول للقدر المستخدم فعليا والقدر غير العاطل لكل مورد داخل مجمع الموارد.

٦- تحديد وحدة قياس لتحديد حجم المخرجات المتوقع من كل مجمع من مجموعات الموارد (مسيبات استهلاك الموارد) يؤدي استخدام مجموعات الموارد ومسيبات استهلاك الموارد إلى إحداث تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد، وبالتالي يقلل من درجة العلاقات التبادلية ما بين هذه المجموعات، ويزيد من الدقة الكلية لنظام التكاليف. (شاهين، ٢٠٠٩، ص٢٤٩)

٧- توزيع تكاليف الموارد داخل مجموعات الموارد باستخدام مسيبات استهلاك الموارد السابق تحديدها في الخطوة السابقة على مجموعات الموارد الاخرى او موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يعكس مدى استهلاك مجمع الموارد او موضوعات القياس التكاليفي من مجموعات الموارد الاخرى ،وان الموارد التي لا تستخدم في العمليات تعتبر طاقة عاطلة ، لذلك فأن التكاليف المرتبطة بها لا يتم تخصيصها على موضوعات القياس التكاليفي

(Michael & Maleen, 2009, P. 43)

- ٨- تحديد القدر المستخدم من طاقة الموارد، وكذلك تحديد الطاقة العاطلة
الموارد المتوافرة (الطاقة النظرية) - الموارد المستخدمة (الطاقة العملية) = الموارد غير المستخدمة
إن التركيز يكون على جعل الطاقة الفائضة أو العاطلة مرئية، وعلى ذلك فإن الطاقة يمكن إدارتها
بسهولة.
- ٩- تحديد ما إذا كانت الطاقة العاطلة طاقة غير مستخدمة (مخزون)، أو هي طاقة مفقودة (خسارة)
وذلك داخل كل مجمع من مجوعات الموارد
- ١٠- تحديد تكلفه المنتجات النهائية ويكون ذلك بناء على التدفق العيني للموارد

١١/٣ المستويات الادارية والتنظيمية لنظام المحاسبه عن استهلاك الموارد:

يتميز هذا النظام بالتفصيل والشمول للمعلومات التي يوفرها واللازمة للتخطيط والرقابة على المستويات
التالية وهي: (على ٢٠١٤، ص ٧٥٧).

١- المستوى الاستراتيجي

٢- المستوى التكتيكي

٣- المستوى التشغيلي

واتضح للباحثة أن هذا النظام يجمع ما بين الاهتمام بالمدى القصير والمدى الطويل، حيث انه من
المعروف ان نظام التكلفة على أساس النشاط يهتم بالاجل الطويل وعند الاعتماد على هذا النظام لاتخاذ
القرارات في الاجل القصير غالباً لا يوفر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، و تتبع اهميه نظام محاسبه
استهلاك الموارد حيث يفيد في اتخاذ القرارات في الاجلين القصير والطويل وعلى المستويات الثلاثة
السابقة على النحو التالي :

١- يعكس الطبيعة الاولية للتكلفة في معدلات التحميل باستخدام كميات الموارد .

٢- يعكس بدقه طبيعة التغير في التكلفة عند وقت الاستهلاك .

٣- ضرورة وجود مجوعات للموارد للاخذ في الاعتبار العلاقة المباشرة بين التكاليف والموارد .

٤- يوجد بعض الموارد لخدمه موارد أخرى .

٥- يوفر معلومات تفصيليه عن كافه العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد.

١٢/٣ المزايا المترتبة على استخدام نظام محاسبه استهلاك الموارد:

نظراً لقصور أنظمة التكاليف التقليدية الأخرى في تلبية كافة المتطلبات المطلوبة منها بواسطة
الشركات المختلفة وتعرض الأنظمة الحديثة للعديد من الانتقادات، وذلك بدوره أدى للحاجة إلى تطوير
أساليب جديدة لتحقيق الإستغلال الامثل للموارد بما يعني ترشيد استخدام الموارد ، وهذا بدوره يمثل
تحدي أمام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، وتعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع
المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكلفة الالمانى والذي نتج من عمليه
الدمج بينهما نظام محاسبه استهلاك الموارد والذي يعتبر بمثابة تطوير لانظمه محاسبه التكاليف ويتوقع
أن يلقي قبولاً من كافة المنظمات والشركات، وذلك لان نظام محاسبه استهلاك الموارد يعد بمثابة الجيل
القادم لانظمه محاسبه التكاليف كونه يجمع بين مزايا كل من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام
التكلفة الالمانى . مما سبق ذكره يمكن توضيح اهم المزايا كما يلي:

١- يقدم نظره شامله عن كيفية اداره الطاقه وتكاليف الموارد ، وليس مجرد معلومات تقديريه لحساب ذلك

٢- توفير معلومات مفيده عن الطاقه العاطله الغير مستخدمه من طاقه الموارد الحاليه: وهنا يقوم بافراز الطاقه العاطله للاداره بشكل واضح مما يجعلها تبحث عن افضل استخدامات لهذه الموارد ،حيث تكون مرئيه للمديرين بالاعتماد على الطاقه النظرية الغير مستغله ،وأیضا عدم تحميل الخدمات بتكاليف موارد لم تستفد منها بالشكل الذى يزيد من القدرات التنافسيه لخدمات المنشأه في الأسواق نتیجه تسعيرها بطريقه سليمه

(Webber & Cilton,(A) 2004, P. 23)

٣- دعم فلسفه التوجه نحو العميل

يتميز نظام محاسبه استهلاك الموارد بانه يدعم فلسفه التوجه نحو العميل من خلال الاداره السليمه للموارد وتوجيهها نحو الانشطه التى تضيف قيمة والتي تحقق ق منافع للعميل وتتخلص من الفائض مما يترتب عليه تحسين انشطه الشركه التى تضيف قيمة للعميل وتحقيق اعلى درجات التوافق بين تكاليف وانشطه الشركه وتفضيلات القيمة بالنسبه للعملاء.(شاهين ٢٠١٠، ص٥٤٧).

٤- يساعد في التوازن بين العرض والطلب على الموارد وبشكل مسبق حيث يتم تحديد استهلاك الموارد بشكل يعتمد على الطبيعة المتأصلة للتكاليف لدى المديرين وتعزيز قدره على فهم العلاقات التبادليه بين الموارد (Webber & Cilton,(A) 2004, P. 23)

٥- يدعم عمليه اتخاذ القرارات في الاجل القصير والاجل الطويل: يوفر تقسيم التكاليف الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيره دعما للقرارات الاداريه في الاجل القصير ، وان القاء الضوء على طاقه الموارد تدعم القرارات طويله الاجل التى تعتمد على متطلبات الطاقه. (Perkins& Scott,2011,p. 50)

٦- يحدد طريقه استهلاك الموارد بشكل صحيح: ويتم ذلك بالاعتماد على الطبيعه الاولييه للتكاليف وتعزيز قدره المديرين على فهم علاقات الموارد واستخدام المعلومات الاساسيه لدعم عمليه اتخاذ القرارات ،كما انه يحدد تكلفه الخدمه بدقه عن طريق تحميلها بتكلفه الموارد بالقدر المستخدم ، ويحدد بشكل دقيق تكاليف العمليه الانتاجيه والمخرجات عن طريق تخصيص التكاليف بشكل دقيق ، وفهم انماط سلوك الموارد . (Webber& Cilton,2004,p.23)

مما سبق استخلصت الباحثة ان نظام محاسبه استهلاك الموارد مناسب للشركات الصناعيه ذات العمليات المعقده والمتكرره، فهو ضامانا للاستجابيه للتطورات التى تشهدها بينه الاعمال الحديثه لانتاج منتجات تحقق رغبات العملاء والزبائن ويتكلفه منخفضه ووصولاً لتحقيق ميزه تنافسيه

١٣/٣ اثر العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة:

تنشأ اهمية العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة من خلال النقاط التاليه :

- ١- يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على جودة الموارد والانشطة وادارة ربحية العملاء ، مما يمكن الشركة من تحديد مجالات الضعف في الانشطة والموارد والقضاء عليها مما يعكس دورة على تحسين العملية الانتاجية وخفض التكاليف ، وتحقيق الجودة المطلوبة وفقا لرغبات العملاء.
 - ٢- توفر ادارة سلسلة القيمة المعلومات عن الانشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ، وايضا توفر معلومات عن قيمة كل نشاط بالنسبة لاجمالي الانشطة مما يوفر امكانية الحكم الموضوعي على نسبة اضافة كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة ، وبالتالي تطوير الانشطة التي تضيف قيمة مع عدم اهدار الوقت في تطوير الانشطة الغير مضافة للقيمة، والتعرف على مواطن القوة ومواطن الضعف الموجودة في الانشطة ، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف وبالتالي خلق ميزه تنافسية. (عبد العال، ٢٠١٦، ص٢٦٠)
 - ٣- يوجد توافق بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة حيث ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على العملاء من خلال دعم فلسفة التوجه للعميل بدلا من المنتج، مما يؤدي الى تحقيق الدقة والجودة للمخرجات ، وبالتالي تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق رضا العميل ، وبالتالي تعظيم المنفعة للمستثمرين ، وايضا تستند ادارة سلسلة القيمة في فلسفتها الى الرؤية الخارجية (العملاء) ، وبالتالي فان نظام محاسبة استهلاك الموارد ليس بمعزل عن ادارة سلسلة القيمة.(حافظ ، ٢٠١٧، ص١٣٨)
- مما سبق اتضح للباحثة ان التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة له تأثير ايجابي على تحسين جودة اداء الانشطة خلال مراحل سلسلة القيمة ، وبالتالي ضمان جودة الانشطة ، وزيادة الانتاجية ، وخفض التكاليف ، وايضا يقدم رؤى واضحة حول القيمة التي تعود على الشركات . وفي ظل التطورات الحديثة وبيئة الاعمال التنافسية تحدد شركات الاعمال الاستراتيجيات التي سوف تتبعها ، وتسعى الى تحقيق اهدافها من خلالها ، وايضا تحديد نوعية المعلومات التي سوف تستفيد منها لتحقيق تلك الاهداف ، وكانت المحاسبة الادارية هي المسؤولة عن توفير المعلومات التي تخص الادارة ، لذلك تسعى الشركات الى اختيار الانظمة التي تناسب بيئة عملها ، (فؤاد، ٢٠١٦، ص٨٩٤) ، كما توصلت الكثير من الدراسات السابقة ان في ظل بيئة التصنيع الحديثة لا تستطيع الشركة الاعتماد على نظام واحد فقط من انظمة المحاسبة الادارية بل لابد من توفير بيئة من التناعم والتكامل بين اكثر من نظام (عنب ، ٢٠١٨، ص٧٦)
- ويتوقف نجاح اي شركة على خلق قيمة للعميل فيما تقدم له من منتجات تلبى رغباته وتشبع احتياجاته ، لذلك تسلك الشركة نظامين هما : نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة، فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد تقوم على التحسين المستمر للجودة وتدنية التكلفة ، وتحليل سلسلة القيمة لتحقيق القيمة للعميل من خلال ادارة سسلة القيمة بطريقة علمية ومدروسة ، بهدف تصميم وتطوير وانتاج وتسويق وتسليم المنتج للعميل (فودة، ٢٠٠٣، ص٣٣٤)
- مما سبق اتضح للباحثة ان هناك علاقة تكاملية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة، حيث ان هذه العلاقة اداة جيدة لمواجهة التحديات التي تواجه الشركات في ظل المنافسة الشديدة، وان تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على طول سلسلة القيمة سوف يقلل الفاقد من الموارد المستهلكة وبالتالي تحسين جودة اداء الانشطة داخل سلسلة القيمة مما ينعكس على ترشيد التكلفة ، كما ان

الهدف من العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة هو الاتجاه نحو تحسين كفاءة وفعالية ادارة سلسلة القيمة، مما يكسب الشركة ميزة تنافسية .

١٤/٣ اثر تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على زيادة فعالية سلسلة القيمة :
يعرف مؤشر الفعالية انه: قدرة الشركة على الحصول على الموارد لتحقيق النتيجة المستهدفة للوصول الى افضل وضع تنافسى فى السوق (Fugate et al,2010,p.45)

الفعالية= الناتج الفعلى / الناتج المتوقع

ويستخدم مؤشر الفعالية لقياس مدى قدرة الشركة على تحقيق اهدافها المخططة، لذلك يتم قياس فعالية الشركة بنسبة ماحققه من نتائج حقيقية الى ما كانت تريد تحقيقه ، فالفعالية ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر لكمية الموارد المستهلكة فى سبيل الحصول عليها.

ويعد الغرض الرئيسى لنظم المحاسبة الادارية هو توفير المعلومات التى تفيد المديرين فى تحسين اعمال الشركة بما يتماشى مع الاهداف الاستراتيجية كخفض التكلفة الحقيقى الذى يمثل الوسيلة الفعالة لمواجهة ظروف البيئة التنافسية التى تواجه الشركة ودعم الميزة التنافسية واتخاذ القرارات السليمة مما يؤدى تحسين فعالية الشركة (فودة، ٢٠١٩، ص١٣)

ونتيجة لما يقدمه نظام محاسبة استهلاك الموارد من معلومات مجمعة من نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام التكاليف الالمانى فأنه من المتوقع ان يكون له دور فعال فى عملية ترشيد التكاليف وبالتالي ترشيد القرارات الادارية لدى الشركة لما يتضمنه من مبادئ ومناهج للحصول على معلومات ادارية فعالة والتي تساهم فى التخلص من المشكلات التى تواجه النظم التقليدية (الدفن، ٢٠١٣، ص٦٨)

ويقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد على فلسفة التخفيض الايجابى للتكلفة ويعنى ذلك الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب ، واستبعاد الانشطة الغير مضيعة للقيمة وان ادارة التكلفة هى اساس اى شركة ناجحة ، مع الاخذ فى الاعتبار ان الشركة التى تريد البقاء والاستمرار فى ظل بيئة تنافسية لا يمكن ان تركز على ترشيد التكلفة على حساب الجودة ، فالمنافسة تتطلب التحسين المستمر لكل عناصر الانتاج فى مراحل سلسلة القيمة كمستوى الجودة المطلوب ووقت تسليم المنتج، بالتالى تنعكس هذه العناصر على التكلفة، بالتالى ادارة التكلفة تركز على التخطيط الفعال والرقابة الفعالة على عناصر التكاليف والموارد من خلال الربط بين الموارد وقياس التكاليف، وانشاء نموذج لدعم القرارات الادارية من خلال التطبيق الواضح لمبدأ السببية الذى يساهم فى بناء نظام تشغيلى فعال للشركة.

ومن هنا اتضح للباحثة ان الدور البارز لنظام محاسبة استهلاك الموارد على ادارة موارد الشركة فى كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة يضمن للشركة الوصول لاهدافها واستمرارها وتطورها بالتالى زيادة فعالية ادارة سلسلة القيمة.

٤- الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية لهذا البحث الى اختبار فرض البحث من خلال تحليل اراء الاكاديميين ومدبرى الشركات ومهندسى الشركات واعضاء مجلس الادارة من الشركات وذلك بهدف معرفة اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على زيادة فعالية ادارة سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية .

١/٤ فرض الدراسة الميدانية :

لا يوجد أثر لإستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

١/٢/٤ مجتمع الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات الصناعية المصرية

عينة الدراسة :تتمثل عينة الدراسة من ثلاث فئات اساسية على النحو التالى :

المجموعة الاولى : محاسبى التكاليف بإعتبارهم المسؤولين عن إعداد التقارير التكاليفية والتي تعتبر الأداة الداعمة لمتخذى القرارات الإدارية

المجموعة الثانية : أعضاء مجلس الإدارة هى الركيزة الأساسية فى عمله صنع القرار وتحديد الإستراتيجيات والسياسات الإدارية

المجموعة الثالثة : مهندسى ومديرى الإنتاج بإعتبارهم الفئة المختصة عن العملية الإنتاجية وتتوافر لديهم المعلومات المحاسبية الخاصة بسير العملية الإنتاجية

٢/٢/٤ اسباب اختيار العينة :

١- فئة محاسبى التكاليف:

تم توزيع عدد (٥٠) قائمة استبيان على محاسبى التكاليف فى الشركات الصناعية المذكورة أعلا ، وقد تم تجميع عدد (٤٩) قائمة إستبيان من تلك التى تم توزيعها أى أن نسبة الإستجابة تمثل (٨٥٪) وبعد القيام بفحص قوائم الإستبيان المستلمه تم إستبعاد عدد(٥) قوائم لعدم صلاحيتهم للتحليل الاحصائى مما يجعل عدد القوائم المستوفاة والصالحة للتحليل الاحصائى عدد(٤٤) قائمة استبيان مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم تمثل (٨٨٪).

٢- أعضاء مجلس الإدارة:

تم توزيع عدد (٥٠) قائمة استبيان على أعضاء مجلس الإدارة فى الشركات الصناعيه المذكورة أعلا ، وقد تم تجميع عدد (٣٨) قائمة إستبيان من تلك التى تم توزيعها أى أن نسبة الإستجابة تمثل (٧٦٪) وبعد القيام بفحص قوائم الإستبيان المستلمه تم إستبعاد عدد(٣) قوائم لعدم صلاحيتهم للتحليل الاحصائى مما يجعل عدد القوائم المستوفاة والصالحة للتحليل الاحصائى عدد(٣٥) قائمة استبيان مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم تمثل (٧٠٪).

٣- مدير إنتاج:

تم توزيع عدد (٤٠) قائمة استبيان على مديرى الإنتاج بالشركات الصناعيه المذكورة أعلا ، وقد تم تجميع عدد (٣٨) قائمة إستبيان من تلك التى تم توزيعها أى أن نسبة الإستجابة تمثل (٩٥٪) وبعد القيام بفحص قوائم الإستبيان المستلمه تم إستبعاد عدد(٢) قوائم لعدم صلاحيتهم للتحليل الاحصائى مما يجعل عدد القوائم المستوفاة والصالحة للتحليل الاحصائى عدد(٣٦) قائمة استبيان مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم تمثل (٩٠٪).

٤ - مهندس إنتاج:

تم توزيع عدد (٤٥) قائمة استبيان على مهندسي الإنتاج بالشركات الصناعية المذكورة أعلاه ، وقد تم تجميع عدد (٤٠) قائمة إستبيان من تلك التي تم توزيعها أى أن نسبة الإستجابة تمثل (٨٨,٨٪) وبعد القيام بفحص قوائم الإستبيان المستلمه تم إستبعاد عدد(٤) قوائم لعدم صلاحيتهم للتحليل الاحصائى مما يجعل عدد القوائم المستوفاه والصالحة للتحليل الاحصائى عدد(٣٦) قائمة استبيان مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم تمثل (٨٠٪).

٣/٢/٤ عينة الدراسة الميدانية:

تم توزيع عدد (٤٠) قائمة استبيان على فئات أخرى بالشركات الصناعية المذكورة أعلاه ، وقد تم تجميع عدد (٣٨) قائمة إستبيان من تلك التي تم توزيعها أى أن نسبة الإستجابة تمثل (٩٥%) وبعد القيام بفحص قوائم الإستبيان المستلمه تم إستبعاد عدد(٣) قوائم لعدم صلاحيتهم للتحليل الاحصائى مما يجعل عدد القوائم المستوفاه والصالحة للتحليل الاحصائى عدد(٣٥) قائمة استبيان مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم تمثل (٨٧,٥٪).

وتمثلت عينة الدراسة في الشركات التالية :

١	شركة LG للغسلات	١٠	شركة الملكة للصناعات الغذائية
٢	شركة LG للتليفزيونات	١١	الشركة الدوليه للصناعات الزجاجية
٣	شركة النساجون الشرقيون إنترناشيونال	١٢	شركة إيمي فودز لصناعة التعبئة والتغليف للمواد الغذائية
٤	شركة بانوتكس إيجيب	١٣	شركة النساجون الشرقيون للسجاد
٥	الشركة الدولية للصناعات النسيجية	١٤	شركة الدلتا للغزل والنسيج
٦	شركة مصر للغزل والنسيج	١٥	شركة البنا تكس لغزل الكتان
٧	شركة ايجى تك (السويدي للكابلات)	١٦	شركة النساجون الشرقيون للسجاد
٨	شركة سيجما للصناعات الدوائية	١٧	شركة بانوتكس إيجيب
٩	شركة أبو قمر للنسيج	١٨	شركة طنطا للزيوت والصابون والمياة الطبيعية

حيث تم توزيع قوائم الإستبيان والبالغ عددها ٢٢٥ إستماره على عينه من الفئات السابق ذكرها وبلغ عدد الإستمارات المستلمة (٢٠٣) إستماره ، تم إستبعاد(١٧) إستماره حيث خضعت (١٨٦) إستماره مستوفاه وصالحة للتحليل الإحصائى أى بنسبه (٨٥,٨٪) من العدد الإجمالى من قوائم الإستبيان التي تم توزيعها

الجدول رقم (١) يوضح حجم عينة الدراسة

٢٢٥	حجم العينة
٢٠٣	عدد قوائم الاستبيان التي تم تجميعها
١٧	عدد قوائم الإستبيان الغير مستوفاة
١٨٦	عدد القوائم الصالحة للتحليل
٪٨٢,٦	نسبة الاستجابة

٣/٤ كيفية تصميم اداة البحث:

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية للدراسة من خلال قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة من خلال الإعتماد على طرح مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحثة بعد الإنتهاء من الدراسة النظرية لموضوع الدراسة ، وقد حاولت الباحثة مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة وكانت قائمة الإستبيان على النحو التالي :

١- الحصول على معلومات خاصة بأفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بالمؤهل العلمي والوظيفه الحاليه وعدد سنوات الخبرة

٢- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة .

٣- توضيح الأسئلة في قائمة الإستبيان من خلال:

- أ- أسئلة مغلقة والإجابة عنها (بنعم أو لا) وقد إحتوت على سؤال مفردات العينه عن أسباب إجابة مفردات العينة ب (نعم أو لا) وذلك للإستفاده من تلك الآراء في نتائج وتوصيات الدراسة .
- ب- أسئلة فئويه من خلال الإعتماد على مقياس ليكرت الخماسى Likert Scale وتم وضع أوزان ترجيحية للإجابات

تبدأ من (٥ : ١) كما فى الجدول التالى :

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الوزن الترجيحي	٥	٤	٣	٢	١

وانقسمت أسئلة قائمة الإستبيان المبنية على مقياس ليكرت الخماسى محورين وهى :

المحور الأول : يحتوى على الأسئلة التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كمتغير مستقل فى الشركات الصناعية .

المحور الثانى: يحتوى على الأسئلة التي تناولت فعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعية كمتغير تابع

- كما إتمدت الباحثة أيضاً على أسلوب المقابلات الشخصية مع مفردات العينة محل الدراسة

٤/٤ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه

لكي تتمكن الباحثة من إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية قامت الباحثة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) Version 23 (Statistical Package for Social Sciences)، وتم تحليل بيانات الدراسة وإختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال الأساليب والإختبارات التالية:

١- النسب المئوية والتكرارات: لإجابات الأفراد المستقصى عنهم حول الوظيفة والمؤهلات الدراسية وعدد سنوات الخبرة والأسئلة المغلقة.

٢- أسلوب التحليل العاملي Factor Analysis

٣- إختبار ألفا كرونباخ (Cronbach 's Alpha): لتحديد مصداقيه ومدى الإعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة، كما يحدد قوة الارتباط بين إجابات كل فقرة وإجابات كل فقرات الإستمارة الكلية

٤- أسلوب التحليل العاملي التفسيري أو الإستكشافي: Exploratory Factor Analysis (EFA)

٥- الإحصاء الوصفي: المقاييس الإحصائية الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

٦- إختبار أسلوب الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis): لإختبار فروض للدراسة وقدرته على بيان أثر العلاقة بين المتغيرات المستقلة على المتغير التابع ولمعرفة نوع ودرجة العلاقة.

٨- تحليل التباين أحادي الإتجاه (ANOVA) One Way Analysis of Variances

لإختبار مدى وجود فروق معنوية بين متوسطات أكثر من مجتمعين.

٥/٤ تقييم الثبات والمصدقية لقائمة الإستقصاء المستخدمه في الدراسة الميدانية

للتأكد من مدى الصدق والثبات لبنود قائمة الإستبيان قامت الباحثة بإجراء إختبارات الصدق والثبات وذلك من خلال أحد الأساليب المناسبة لتحليل الإعتماديه، إضافة إلى تقييم مستوى الصدق من خلال تطبيق أسلوب التحليل العاملي Factor Analysis، وذلك بهدف تقليل أخطاء القياس، وزيادة درجة الثبات تمهيداً لاستخدامها في مراحل التحليل الإحصائي وذلك من خلال الآتي:

١/٥/٤ - تقييم الإعتماديه

يشير مفهوم الثبات أو الإعتماديه في القياس إلى أنه إذا تم إعادته توزيع قائمة الإستبيان مرات عديدة على نفس مفردات العينة وبنفس الشروط وتحت نفس الظروف سوف تعطي نفس النتائج أو يكون التغيير فيها بشكل بسيط لا يؤثر على النتائج النهائية لأداة القياس، وللتأكد من درجة الإعتماديه في قائمة الإستبيان في الدراسة تم استخدام حساب معامل ألفا كورنباخ، بإعتباره أكثر أساليب تحليل الإعتماديه دلالة في تقييم درجة الارتباط الداخلي بين الإجابات على أسئلة قائمة الإستبيان وتتراوح قيمة معامل ألفا كورنباخ من (٠ إلى ١) ويتم الحكم على ثبات قائمة الإستبيان إذا كانت قيمة معامل ثبات ألفا كورنباخ تزيد عن ٠,٦ أي بنسبة ٦٠٪.

وفيما يلي نتناول درجة الاتساق الداخلي في قائمة الإستبيان وذلك بهدف تقليل أخطاء القياس العشوائية، وزيادة درجة الثبات والمصدقيه في قائمة الإستبيان المستخدمه في الدراسة الحاليه وكانت كالاتي:
أ- تقييم درجة الإعتماديه في عبارات المجموعة الأولى المحور الأول والمتمثلة في X1 يحتوى على الأسئلة التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كمتغير مستقل في الشركات الصناعية.

ب- تقييم درجة الاعتمادية في عبارات المجموعة الثانية والمتمثلة في Y1 والتي تهدف للتعرف على فعالية سلسلة القيمة في الشركات الصناعية

الجدول رقم (٢) معامل الثبات لألفا كرونباخ (مخرجات تحليل الاعتمادية)

المتغيرات	عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ (معامل الثبات)
X1	٧	,٨٢
Y 1	١١	,٩١٧

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

واتضح من الجدول رقم (٢) ما يلي :

أ- أنه يمكن الاعتماد على عدد(٧) أسئلة متعلقة بالمتغير الأول للدراسة X1(نظام محاسبة إستهلاك الموارد) وأن معامل ثبات تلك الأسئلة للمتغير الأول يمثل ٨٢,٠٪ أي أن المتغير الأول ثابت بدرجة عالية ويمثل معامل الصدق ٩٠,٥٪.

ب- أنه يمكن الاعتماد على عدد(١١) أسئلة متعلقة بالمتغير الثالث للدراسة Y1(فعالية سلسلة القيمة) وأن معامل ثبات تلك الأسئلة للمتغير الثاني يمثل ٩١,٧٪ أي أن المتغير الثاني ثابت بدرجة عالية ويمثل معامل الصدق ٩٥,٦٪.

٢/٥/٤ - تقييم صدق قائمة الاستبيان

يعد الأسلوب التحليل العاملي (Factor Analysis) من أكثر الأساليب الإحصائية التي أثبتت فعاليتها في اختبار صدق قائمة الاستبيان المستخدمة، والذي يساعد على التوصل الى مجموعة من العوامل الأساسية التي يضم كل منها عدداً من المتغيرات التي يتضمنها قائمة الاستبيان، وذات معاملات ارتباط عالية بالعوامل المستخرجة من أسلوب التحليل العاملي كالتالي :

أ- **التأكد من الصدق الظاهري** :طبقاً لهذه الطريقة قامت الباحثة بالمراجعة لقائمة الاستبيان، بالإضافة إلى عرض قائمة الاستبيان على بعض الأكاديميين من أساتذة المحاسبية لإبداء وجهة نظرهم فيها .

ب- **التأكد من صدق المحتوى** : قامت الباحثة بمجموعة من الخطوات من أجل التأكد من صدق المحتوى والتي تتمثل فيما يلي :

١- القيام بتحديد وتعريف البنود المختلفة لقائمة الاستبيان بشكل دقيق .

٢- مراجعة الدراسات السابقة التي أجريت على أدوات إدارة التكلفة

٣- الحرص على وجود أسئلة مفتوحة في قائمة الاستبيان لاحتمال وجود متغيرات يمكن إضافتها من قبل المستقصى منهم

٤- تم عرض قائمة الاستبيان على أعضاء هيئة التدريس في مجال التخصص لإبداء رأيهم في محتويات قائمة الاستبيان .

تم إختبار قائمة الاستبيان ميدانياً وذلك بعرضها على عدد من مفردات مجتمع الدراسة .

ج- **التأكد من الصدق المفهوم لقائمة الاستبيان** :

قامت الباحثة باستخدام أسلوب التحليل العاملي التفسيري أو الاستكشافي Exploratory Factor

Analysis (EFA)، ويعد هذا الاسلوب مناسب من حيث قدرته على تحديد الأبعاد الحقيقية لقائمة

الاستبيان الخاضعة للاختبار والتحقق مما إذا كانت تتفق مع الأبعاد الأصلية التي تم استخدامها في الاستبيان، بالإضافة إلى قدرة هذا الأسلوب على تخفيض البيانات من خلال استبعاد المتغيرات وتم استخدام طريقة العناصر الأساسية (PCA) Principal Component Analysis، لاستخلاص العوامل بشرط الأتقل قيمة (Eigen Value) عن الواحد الصحيح، والأقل معامل تحميل التشبع على العوامل عن (٥٠)، مع عدم تحميل أي متغير على أكثر من عامل بشكل معنوي وذلك بالنسبة لمجموعات المتغيرات الخاصة بكل من :

١- أبعاد نظام محاسبة استهلاك الموارد وعددها ٧ عبارات والمستخرجة من تحليل الاعتمادية

٢- أبعاد فعالية سلسلة القيمة وعددها ١١ عبارات والمستخرجة من تحليل الاعتمادية

وقبل التعرض لنتائج التحليل العاملي قامت الباحثة بالتأكد من توافر علاقات ارتباط معنوية بين المتغيرات تكفي لاستخدام أسلوب التحليل العاملي ويستدل على ذلك من خلال اختبار (Bartlett's Test) لاختبار المعنوية الكلية لكل الارتباطات داخل المصفوفة ويستخدم لتحقيق من أن المصفوفة الارتباطية للمجتمع ليست من نوع مصفوفة واحدة ويستدل على ذلك بأن تكون درجة المعنوية لاختبار (Sig).

نتائج التحليل العاملي لقائمة الاستبيان (نظام محاسبة استهلاك الموارد)

أظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوي (437.923) وهي قيمة كبيرة ومستوى معنوية (٠,٠٠٠) أي لا توجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار والمتعلقة بقياس التكلفة تكفي لاستخدام التحليل العاملي ونلاحظ ان قيمة Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) تساوي (٠.٧٧٦) وهي قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة (٠,٦٠) وهذا يعني أن القياس مناسب كما هو موضح بالجدول رقم (٣)

يوضح الجدول رقم (٣) نتائج اختبار Bartlett's قائمة الاستبيان "نظام محاسبة استهلاك الموارد"

بنظام محاسبة استهلاك الموارد		
.776	KMO قياس جوده التحليل	
437.923	مربع كا ^٢	Bartlett's اختبار
.000	Sig.	

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج التحليل العاملي لقائمة الاستبيان "نظام محاسبة استهلاك موارد" والمكونه من (٧) عبارات كما يلي :

جدول رقم (٤) يوضح العوامل المستخرجة بعبارات نظام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد

العامل	م	عبارات قائمة الاستبيان الخاصة بنظام محاسبة استهلاك الموارد
1	١	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الطاقة غير المستغلة، وبالتالي اتخاذ الاجراءات التي تعمل على تخفيض الطاقة غير المستغلة
.754		

٢	يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة القياس في حساب تكلفة المنتجات النهائية	.751
٣	يحقق نظام محاسبة استهلاك الموارد الرقابة الفعالة على الموارد المتاحة بما يساعد الشركة في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة	.728
٤	يمثل نظام محاسبة استهلاك الموارد للتكلفة حتمية للتغلب على اوجة القصور في النظم التقليدية للتكاليف	.708
٥	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات كمية عن الموارد في كل مجمع تكلفة	.686
٦	يتيح نظام محاسبة استهلاك الموارد التعبير الدقيق عن العلاقات السببية لطبيعة التكلفة والعلاقات بين الموارد المحدودة	.654
٧	يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الشركات على الاستفادة من الفرص المتاحة لها بالسوق لدعم موقفها التنافسي	.587
	نسبه التباين التي تم تفسيرها لكل عامل مستخرج	48.680
	النسبه التجميعيه لجميع العوامل المستخرجة	48.680

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

بناء على مخرجات أسلوب التحليل العاملى تم استخراج عامل رئيسى من أبعاد قائمة الاستبيان الكلى الخاضعة للاختبار والذى يمثل المتغيرات الاصلية فى قائمة الاستبيان والمتعلقه بنظام محاسبة إستهلاك الموارد والتي تشمل على عامل و (٧ متغيراً)، وبلغت نسبة التباين الكلى والتي تفسرها تلك العوامل (٤٨,٦٨٠٪) ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠,٥٠) أو أكثر لأى متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط. وفى ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل فى تفسير حوالى ٤٨,٦٨٠٪ من التباين الكلى فى البيانات الأصلية التى خضعت للتحليل ، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل فى استخراج العوامل الرئيسية فى البيانات الخاضعة للتحليل كما موضح بالجدول رقم (٤).

نتائج التحليل العاملى لقائمة الاستبيان (فعالية سلسلة القيمة)

اظهرت نتائج اختبار Bartlett's أن قيمته تساوى (1266.009) وهى قيمة كبيرة ومستوى معنوية (٠,٠٠٠) أى لاتوجد ارتباطات معنويه على الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للاختبار والمتعلقة بقياس التكلفة تكفى لاستخدام التحليل العاملى ونلاحظ ان قيمة Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) تساوى (٠.879) وهى قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة (٠,٦٠) وهذا يعنى أن القياس مناسب كما هو موضح بالجدول رقم (٥)

يوضح الجدول رقم (٥) نتائج إختبار Bartlett's قائمة الاستبيان " فعالية سلسلة القيمة "

فعالية سلسلة القيمة	
.879	KMO قياس جوده التحليل
1266.009	مربع كا ^٢
.000	Sig.

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثانى (التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية)

ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج التحليل العاملى لقائمة الاستبيان " فعالية سلسلة القيمة " والمكونه من (١١) عبارات كما يلى :

جدول رقم (٦) يوضح العوامل المستخرجة بعبارات فعالية سلسلة القيمة

العامل	عبارات قائمة الإستبيان الخاصة بفعالية سلسلة القيمة	م
1		
.841	يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتحقيق ميزة تنافسية لكسب حصة مبيعات أكبر في السوق مما يؤدي الى زيادة فعالية سلسلة القيمة	١
.803	يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد بالمشاركة مع أنشطة سلسلة القيمة على تنمية روح الفريق	٢
.802	يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد حجم التكاليف المتوقعة لتنفيذ أنشطة معينة عند مرحلة تصميم المنتج	٣
.783	تعتبر إدارة سلسلة القيمة بكفاءة يعد أمراً ضرورياً لاستمرار نشاط الشركة	٤
.781	تعد ادارة سلسلة القيمة أداة لتخطيط التكلفة والربحية معا كما تساهم في رسم الاستراتيجية للأرباح المستقبلية	٥
.737	يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وصياغة الاستراتيجية لمراحل سلسلة القيمة	٦
.732	يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد فى تخصيص التكاليف بشكل دقيق عن طريق تحديد الأسلوب الكمي للمخرجات ودعم اتجاهات تحسين مراحل سلسلة القيمة	٧
.704	يتم فى نظام محاسبة استهلاك الموارد زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفيه الدقيقة التى يوفرها لمتخذى القرارات	٨
.663	استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يدعم الميزة التنافسية عن طريق التركيز على الأنشطة المضيفه للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفه للقيمة	٩

١٠	يساهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات عن تصميم المنتج بأعلى جودة ليكتمل تطبيق النظام بكفاءة	662.
١١	يتم في نظام محاسبة استهلاك الموارد تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ومدى وجود فاقد بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستغلة	635.
55.216	نسبة التباين التي تم تفسيرها لكل عامل مستخرج	
55.216	النسبة التجميعية لجميع العوامل المستخرجة	

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)
 بناء على مخرجات أسلوب التحليل العاملي تم استخراج عامل رئيسي من أبعاد قائمة الاستبيان الكلي الخاضعة للاختبار والذي يمثل المتغيرات الاصلية في قائمة الاستبيان والمتعلقة بفعالية سلسلة القيمة والتي تشمل على عامل و (١١ متغيراً) ، وبلغت نسبة التباين الكلي والتي تفسرها تلك العوامل (٥٥,٢١٦ %) ويشكل العامل على أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون (٠,٥٠) أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل على عامل واحد فقط . وفي ضوء تلك النتائج ساهم هذا العامل في تفسير حوالي ٥٥,٢١٦ % من التباين الكلي في البيانات الاصلية التي خضعت للتحليل ، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في استخراج العوامل الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل كما موضح بالجدول رقم (٦).

التحليل الوصفي لإجابات أداة الدراسة الميدانية :

يتناول هذا الجزء من التحليل الاحصائي عرض نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمجموعة الأسئلة المغلقة وكذلك لمتغيرات الدراسة وذلك بهدف توضيح الخصائص الوصفية لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن الخصائص الأساسية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول التكرارية كما يلي :

١- التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة

الجدول رقم (٧) يوضح النسب المئوية لتكرار الأسئلة المغلقة

النسبة المئوية	التكرارات			العبارة
٢٢%	٤١	لا	الاجابه	١- هل تستخدم الوحدة التي تنتمي إليها أنظمة التكاليف الحديثة ؟
٧٨%	١٤٥	نعم		
١٠٠%	١٨٦	الإجمالي		
٢٤.٧%	٤٦	لا	الاجابه	٢- هل يوفر مدخل محاسبة استهلاك الموارد آليات الرقابة الفعالة على التكاليف ؟
٧٥.٣%	١٤٠	نعم		
١٠٠%	١٨٦	الإجمالي		
٢٣.٧%	٤٤	لا	الاجابه	٣- هل يساعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة ؟
٧٦.٣%	١٤٢	نعم		
١٠٠%	١٨٦	الإجمالي		

٢٢%	٤١	لا	الاجابه	٤- هل دخول محاسبة استهلاك الموارد في ادارة سلسلة القيمة يؤدي الى تحديد الموارد؟
٧٨%	١٤٥	نعم		
الإجمالي				
٢٤.٧%	٤٦	لا	الاجابه	٥- هل يؤدي دخول محاسبة استهلاك الموارد في ادارة سلسلة القيمة إلى الإستغلال الأمثل لموارد المنشأة؟
٧٥.٣%	١٤٠	نعم		
الإجمالي				
٢٣.٧%	٤٤	لا	الاجابه	٦- هل يؤدي دخول محاسبة استهلاك الموارد في ادارة سلسلة القيمة إلى دعم القدرة التنافسية للشركة؟
٧٦	١٤٢	نعم		
الإجمالي				
١٠٠%	١٨٦			

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

٢- الإحصاء الوصفي لأراء الأفراد المستقصى منهم حول أسئلة متغيرات الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت

الخامسى Likert Scale

قامت الباحثة باستخدام الإحصاء الوصفي باستخدام الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزيه) والإنحراف المعياري (كمقياس للتشتت) ، وتم تفسير قيم الوسط الحسابي كما يلي :

عدد فئات مقياس ليكرت الخماسي = ٥ فئات

أكبر قيمه = ٥ أقل قيمة = ١

المدى = أكبر قيمه - أقل قيمة = ١-٥ = ٤

طول الفئة = المدى / عدد الفئات = ٤/٥ = ٠.٨

وبالتالي يكون تفسير قيمة الوسط الحسابي بالجدول رقم (٨) كما يلي :

الجدول رقم (٨) تفسير قيم الوسط الحسابي

التفسير	قيم الوسط الحسابي
غير موافق إطلاقاً	من ١ إلى أقل من ١,٨
غير موافق	من ١,٨ إلى أقل من ٢,٦
محايد	من ٢,٦ إلى أقل من ٣,٤
موافق	من ٣,٤ إلى أقل من ٤,٢
موافق تماماً	من ٤,٢ إلى أقل من ٥

أ- المقاييس الإحصائية الوصفية لقياس X1 (نظام محاسبة استهلاك الموارد):

وتضم العبارات المرتبطة بنظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تهدف للتعرف على تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد على إدارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعيه كما هو موضح بالجدول رقم (٩) كالتالي :

الجدول رقم (٩) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لنظام محاسبة استهلاك الموارد

عبارات المتغير X1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
يمثل نظام محاسبة استهلاك الموارد للتكلفة حتمية للتغلب على اوجة القصور في النظم التقليدية للتكاليف	4.59	.610	موافق تماماً
يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الطاقة غير المستغلة، وبالتالي اتخاذ الاجراءت التي تعمل على تخفيض الطاقة غير المستغلة	4.56	.704	موافق تماماً
يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الشركات على الاستفادة من الفرص المتاحة لها بالسوق لدعم موقفها التنافسي	4.43	.672	موافق تماماً
يحقق نظام محاسبة استهلاك الموارد الرقابة الفالدة على الموارد المتاحة بما يساعد الشركة في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة	4.46	.729	موافق تماماً
يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات كمية عن الموارد في كل مجمع تكلفة	4.35	.700	موافق تماماً
يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة القياس في حساب تكلفة المنتجات النهائية	4.46	.667	موافق تماماً
يتيح نظام محاسبة استهلاك الموارد التعبير الدقيق عن العلاقات السببية لطبيعة التكلفة والعلاقات بين الموارد المحدودة	4.26	.785	موافق تماماً
الإجمالي	3.111	.4867	محايد

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

اتضح من الجدول (٩) أن آراء العينة أظهرت اتجاه الحياد على أن المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد يمكنها أن تؤثر على إدارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعية وذلك بمتوسط حسابي (٣,١١١) وانحراف معياري (٠,٤٨٦٧).

المقاييس الإحصائية الوصفية لقياس Y1 (فعالية سلسلة القيمة):

وتضم العبارات المرتبطة بفعالية سلسلة القيمة في الشركات الصناعية كما هو موضح بالجدول رقم (١٠) كالتالي:

الجدول رقم (١٠) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفعالية سلسلة القيمة

عبارات المتغير Y1	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
١ - يتم في نظام محاسبة استهلاك الموارد زيادة فعاليته إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفيه الدقيقة التي يوفرها لمتخذي القرارات	4.37	.789	موافق تماماً
٢ - يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وصياغة الاستراتيجية لمرحل سلسلة القيمة	4.41	.717	موافق تماماً
٣ - استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يدعم الميزة التنافسية عن طريق التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة	4.42	.718	موافق تماماً
٤ - يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتحقيق ميزة تنافسية لكسب حصة مبيعات أكبر في السوق مما يؤدي الى زيادة فعالية سلسلة القيمة	4.40	.708	موافق تماماً
٥ - يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد حجم التكاليف المتوقعة لتنفيذ أنشطة معينة عند مرحلة تصميم المنتج	4.42	.695	موافق تماماً
٦ - يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد بالمشاركة مع أنشطة سلسلة القيمة على تنمية روح الفريق	4.44	.756	موافق تماماً
٧ - تعتبر إدارة سلسلة القيمة بكفاءة يعد أمراً ضروريا لاستمرار نشاط الشركة	4.27	.746	موافق تماماً
٨ - تعد ادراة سلسلة القيمة أداة لتخطيط التكلفة والربحية معا كما تساهم في رسم الاستراتيجية للأرباح المستقبلية	4.35	.787	موافق تماماً

موافق تماماً	.707	4.35	٩- يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف بشكل دقيق عن طريق تحديد الأسلوب الكمي للمخرجات ودعم اتجاهات تحسين مراحل سلسلة القيمة
موافق تماماً	.742	4.44	١٠- يتم في نظام محاسبة استهلاك الموارد تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ومدى وجود فاقد بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستغلة
موافق تماماً	.598	4.39	١١- يساهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات عن تصميم المنتج بأعلى جودة ليكتمل تطبيق النظام بكفاءة
موافق تماماً	.7963	4.826	الإجمالي

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثانى (التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية)

اتضح من الجدول (١٠) أن آراء العينة أظهرت اتجاه بالموافقة تماماً على العبارات الخاصة بفعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعيه وذلك بمتوسط حسابى (٤,٨٢٦) وإنحراف معيارى (٠,٧٩٦٣).
٦/٤ تحليل ومناقشة نتائج إختبارات فروض الدراسة الميدانية

- تحليل أسلوب الإنحدار البسيط لإختبار الفرض الرئيسى :

و يمثل الفرض الرئيسى فى صورته العدميه كالتالى :

" لا يوجد أثر لإستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعيه "

ولإثبات صحة هذا الفرض أو عدم صحته قامت الباحثة بإستخدام أسلوب تحليل الإنحدار البسيط عند مستوى معنوية ٥٪، ويمكن للباحثة بيان أثر إستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعيه من خلال الجدول رقم (١١) كالتالى :

الجدول رقم (١١) تحليل نتائج الإنحدار البسيط لإختبار الفرض التابع

معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	معامل الإنحدار	أثر إستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية سلسلة القيمة فى الشركات الصناعيه
٤٩٠.	٧٠٠.	٧٧٧.	نظام محاسبة استهلاك الموارد
٧٨٤,١٧٦ ١٨٥/١٨٤/١ ٥٪ ٠٠٠,			قيمة (F) المحسوبة درجات الحرية مستوي الدلالة Sig

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

واتضح من الجدول رقم (١١) الأتي :

١- صلاحية النموذج المستخدم في توضيح تأثير استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (متغير مستقل) على فعالية سلسلة القيمة (كمتغير تابع) حيث بلغت قيمة (F) المحسوبه (١٧٦,٧٨٤٦٣٨) عند مستوى معنوية (٥%)، مما يعنى وجود علاقة جوهريه بين المتغيرين عند مستوى معنوية (٥%).

٢- هناك علاقة ذو دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد فعالية سلسلة القيمة في الشركات الصناعية وهي علاقة طردية حيث أن إشارات جميع قيم معاملات الإنحدار موجبة وهي تمثل حوالى ٧٠% وفقاً لمعامل الارتباط.

٣- يتضح من معامل التحديد البالغ قيمته (٤٩٠). أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في فعالية سلسلة القيمة في الشركات الصناعية بنسبه قدرها (٤٩,٠%) أما باقى النسب ترجع لعوامل أخرى لم يتم ادراجها في نموذج التحليل.

٤- وبناء على ما سبق فقد تقرر رفض الفرض العدم السابق وقبول الفرض البديل القائل " " يوجد

أثر لإستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية سلسلة القيمة في الشركات الصناعية "

٨/٤ تحليل التباين الأحادى One Way ANOVA:

قامت الباحثة بإستخدام هذا التحليل معنوية الفروق بين محاسبى التكاليف وأعضاء مجلس الإدارة

ومهندسى ومديرى الإنتاج وفئات أخرى كما يلى :

١-تحليل التباين الأحادى للعناصر المرتبطة بنظام محاسبة استهلاك الموارد :

الجدول رقم (١٢) نظام محاسبة استهلاك الموارد

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة	القرار
نظام محاسبة استهلاك الموارد X1	بين المجموعات	٦٥٩	٤	١٦٥	٧٠٠	,٥٩٣	غير معنوى
	داخل المجموعات	٤٢,٦٢٤	١٨١	٢٣٥			
	الكلى	٤٣,٢٨٤	١٨٥				

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

اتضح من الجدول السابق رقم (١٢) لدراسة الوظيفة الحاليه على نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك عند مستوى معنويه (٠,٠٥) نجد أنها غير ذات دلالة إحصائية حيث قيمة مستوى معنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية مما يعنى عدم وجود إختلافات ذات دلالة جوهريه بين أصحاب الوظائف المختلفة .

٢-تحليل التباين الأحادى للعناصر المرتبطة بفعالية سلسلة القيمة :

الجدول رقم (١٣) فعالية سلسلة القيمة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة	القرار
فعالية سلسلة	بين المجموعات	٢,٥٠٤	٤	٦٢٦	٢,٢٣٠	,٠٦٨	غير معنوى

			٢٨١,	١٨١	٥٠,٨٢٣	داخل المجموعات	القيمة Y1
				١٨٥	٥٣,٣٢٧	الكلية	

المصدر : مخرجات برنامج SPSS الملحق الثاني (التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية)

اتضح من الجدول السابق رقم (١٣) لدراسة الوظيفة الحاليه على فعالية سلسلة القيمة وذلك عند مستوى معنويه (٠,٠٥) نجد أنها غير ذات دلالة إحصائية حيث قيمة مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية مما يعنى عدم وجود إختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف المختلفة

٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث والبحوث المستقبلية :

٥/١ خلاصة ونتائج البحث

استهدف البحث محاولة التعرف على اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية وقد حاول البحث تحقيق هذا الهدف وفيما يلي عرض لاهم نتائج الدراسة النظرية والميدانية للبحث :

أ-نتائج الدراسة النظرية للبحث :

١-اظهرت الدراسة النظرية ان استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد فى ادارة سلسلة القيمة يودى الى القياس الدقيق لتكلفة أنشطة سلسلة القيمة والمساهمة فى تقييم هذه الانشطة ،وتدنية التكاليف والتنبؤ بها وتحقيق الكفاءة فى استخدام الموارد داخل سلسلة القيمة ،ومساعدة الشركة فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية المختلفة من خلال تقديم دراسات وتحليلات لمسببات حدوث التكلفة

٢-اظهرت الدراسة النظرية ان ادارة سلسلة القيمة تساعد فى تحديد نقاط القوة والضعف لدى الشركة بهدف زيادة قدره على الاستغلال الامثل للموارد ، اعتمادا على تقسيم الشركة الى أنشطة تضيف قيمة ،وتهدف بصفه رئيسية الى خلق ميزة تنافسية للشركة

٣-ترى الباحثة ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة فى الشركة كون سلسلة القيمة عبارة عن أنشطة متتالية ومتتابعة ومستمرة تشمل التكاليف الكلية للمنتج، فكل مرحلة فى مراحل سلسلة القيمة تضيف للمنتج قيمة تميزه عن باقى منتجات المنافسين ، للوصول الى الاستراتيجيات التنافسية .

٤-اظهرت الدراسة النظرية ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يودى الى زيادة قدرة الشركة على ادارة افضل للموارد ،وبالتالى ادارة فعالة وتحديد مواطن الفاقد والتخلص منه عن طريق تحديد اماكن عدم الكفاءة فى استخدام الموارد ،وبالتالى الوصول الى تحسين دقة تكلفة المنتج او من خلال تركيزه على مسببات التكلفة وليس اهداف التكلفة كما فى الانظمة التقليدية

٥-يوجد توافق كبير بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وفعالية ادارة سلسلة القيمة حيث يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على العملاء من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية وتكلفة اقل ، وتستند ادارة سلسلة القيمة على السوق والعملاء

٦-يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف خلال مراحل سلسلة القيمة ولاسيما في مرحلة البحث والتطوير والتصميم دون المساس بجودة المنتجات مما يؤدي الى تحقيق اهداف الشركة في زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الارباح

ب- نتائج الدراسة الميدانية للبحث:

أ- النتائج التي توصلت اليها الدراسة بناء على الاسئلة المغلقة:

- ١-يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتحقيق ميزة تنافسية لكسب حصة مبيعات أكبر في السوق مما يؤدي الى زيادة فعالية سلسلة القيمة
- ٢-يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد بالمشاركة مع أنشطة سلسلة القيمة على تنمية روح الفريق
- ٣-يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد حجم التكاليف المتوقعة لتنفيذ أنشطة معينة عند مرحلة تصميم المنتج
- ٤-تعتبر إدارة سلسلة القيمة بكفاءة يعد أمرا ضروريا لاستمرار نشاط الشركة
- ٥-تعد ادارة سلسلة القيمة أداة لتخطيط التكلفة والربحية معا كما تساهم في رسم الاستراتيجية للأرباح المستقبلية
- ٦-يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وصياغة الاستراتيجية لمراحل سلسلة القيمة
- ٧-يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف بشكل دقيق عن طريق تحديد الأسلوب الكمي للمخرجات ودعم اتجاهات تحسين مراحل سلسلة القيمة
- ٨-يتم في نظام محاسبة استهلاك الموارد زيادة فعاليه إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفيه الدقيقة التي يوفرها لمتخذى القرارات
- ٩-استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يدعم الميزة التنافسية عن طريق التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة
- ١٠-يساهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات عن تصميم المنتج بأعلى جودة ليكتمل تطبيق النظام بكفاءة
- ١١-يتم في نظام محاسبة استهلاك الموارد تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ومدى وجود فاقد بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستغلة

ب- النتائج التي توصلت اليها الدراسة بناء على مخرجات التحليل الاحصائي لبرنامج (spss):

تشير نتائج الدراسة الميدانية رفض الفرض العدمي للفرض الرئيسي الذي ينص على " لا يوجد أثر لإستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعيه " وبالتالي قبول الفرض البديل الذي ينص على أنه " يوجد أثر لإستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على فعالية ادارة سلسلة القيمة في الشركات الصناعيه "

٢/٥ توصيات البحث:

توصى الباحثة بالأتى:

- ١-اهمية تبنى الشركات تطبيق المدخل المقترح لقياس تكلفة المنتجات على اساس العلاقة التكاملية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وادارة سلسلة القيمة .
- ٢-ضرورة اهتمام الشركات بتطوير نظم تكاليفها للوصول الى قياس تكلفة المنتجات بشكل اكثر دقة فى بيئة الانتاج الحديثه.
- ٣-التركيز على التكاليف من بداية مرحلة التخطيط والتصميم حتى اخر مرحلة وليس العكس لتحسين الجوده وتدنية التكلفة .
- ٤-ضرورة اجراء دورات تدريبية وتعليمية حول كيفية تطبيق انظمة حديثة فى الشركات مثل نظام محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة القيمة وتحفيز العاملين على تطبيقها واجراء العديد من الدراسات حول المقومات والمشاكل التى تعيق تطبيقهما وكيفية معالجتها.

٣/٥ المجالات المقترحة للأبحاث المستقبلية :

- بعد الانتهاء من هذه الدراسة اتضح لدى الباحثة ان هناك بعض الموضوعات التى يمكن ان تتناولها البحوث المستقبلية بالبحث والدراسة ويمكن توضيحها كما يلى :
- * اثر درجة التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة تكاليف تدفق الموارد لتدنية تكلفة وحدة المنتج النهائى
 - *دراسة اثر نظام محاسبة استهلاك الموارد فى دعم القدرة التنافسية بين الشركات المساهمة المقيدة فى البورصة المصرية.

٦-المراجع:

اولا المراجع العربية:

أ-الدوريات العلمية :

- ١-أبو شعيشع، احمد مختار، (٢٠١٦)، "المحاسبه عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم ادارته التكلفة في ظل بيئه التصنيع الحديثه"، **المجله العلميه للدراسات التجاريه والبيئيه**، جامعه قناه السويس، العدد الأول، المجلد السابع، ص ص ٤١٣-٤٤٦.
- ٢-احمد ،سعيد عبد العظيم ،(٢٠٢٠)، "دراسة تحليلية لقياس الاثر الفعال لاسلوب تحليل القيمة على تدنية تكلفة الخدمات المصرفية"، **دراسة ميدانية**، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، مجلد ١١ ، العدد الاول ، الجزء الاول ، ص ص ١٣٥-١٥٩
- ٣-السيد، على مجاهد، (٢٠١٩)، "اطار مقترح لتكامل نظام محاسبه استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس المواصفات لتدعيم ادارته ربحيه العملاء مع دراسه ميدانيه، **مجله الدراسات التجاريه المعاصره**، جامعه كفر الشيخ ، العدد السابع، ص ص ٤٣٧-٤٨٣.
- ٤-الطائي، بسام منيب،(٢٠١٨)، "انعكاسات انشطة سلسلة القيمة في تحقيق اهداف التحسين المستمر لجودة المنتجات دراسة تحليلية لآراء المدراء في الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة في الموصل"، **كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل**، مجلد ٣٧ العدد ١١٧، ص ص ٦٧-٨٨
- ٥-الكومي، امجاد محمد،(٢٠٠٧)،"اطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لاغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية ، **المجلة العالمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول
- ٦-المعموري ، على محمد ثجيل ،(٢٠٠٧)،" نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة-مدخل استمرارية القيمة باستخدام ادارة تكاليف الجودة"، **المجلة العلمية للعلوم والاقتصاد** ، مجلد ١٤
- ٧-النشار، تهاني محمود ،(٢٠٠٤)، " العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف، إطار مقترح، دراسة تطبيقية" ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ، المجلد ٤١ ، العدد الاول، ص ص ٢٨٣-٣٣٥
- ٨-حبيشى،نهى عصام،(٢٠٢١)،"تقييم استخدام ادارة المخاطر فى المحاسبة الادارة الحديثة بهدف ادارة تكلفة سلسلة القيمة، دراسة تطبيقية" ، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، المجلد ٢٢ ، العدد الثالث ، ص ص ١٢٤٠-١٢٦٥
- ٩-خطاب، محمد شحاته ،(٢٠٠٩)،"اطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد ، لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية ، **مجلة التجارة والتمويل**، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، ص ص ١٣٣-١٨٨
- ١٠-درويش،حنان محمد،(٢٠١٦)،"اطار مقترح لقياس اتجاهات محاسب التكاليف نحو اثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الاول، ص ص ٥٠٩-٥٥٩

- ١١-شاهين ،محمد احمد،(٢٠١٠)،"دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير اسلوب قياس التكلفة على اساس النشاط"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع
- ١٢-عبدالله، محمد عبدالله،(٢٠١٩)"تصور مقترح لتحقيق الميزة التنافسية لمؤسسات التعليم العالي بتطبيق مدخل سلسلة القيمة في ضوء بعض النماذج العالمية "، **مجلة كلية التربية**، جامعة المنوفية ، مجلد ٣٤، العدد الاول ، ص ص ٢٤٥-٢٩٠
- ١٣-على، يارا سعد ،(٢٠١٤) ، " المحاسبه عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظام ادارة التكلفة" ، جامعه القاهرة ، كلية التجارة ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، العدد الثاني، ص ٧٥٧
- ١٤-عنب، امانى نبيل،(٢٠١٨)،"دراسة تحليلية للعلاقة بين تحليل سلسلة القيمة ومنهج ستة سيجما كمدخل لترشيد التكلفة ، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية** ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، ص ص ٩٦-٧١
- ١٥-فوده ، شوقى السيد ،(٢٠٠٣)"مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء اطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الارباح فى الشركات الصناعية دراسة نظرية وتطبيقية "، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلد ٢٧، العدد الثالث، ص ص ٢٩٣-٣٦٧
- ١٦-فوده ، شوقى السيد واخرون، (٢٠١٩)"اثر نظام محاسبه استهلاك الموارد على تحسين كفاءه وفعاليه أداء الشركات الصناعيه: دراسته ميدانيه"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصره**، جامعه كفر الشيخ ، العدد السابع، ص ص ٢٤١-٢٦٨ .
- ١٧-القحطان، محمد،(٢٠١٨)،" قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية، دراسة تطبيقية"، **مجلة الدراسات الاجتماعية** ، مجلد ٢٤، العدد الثاني ، ص ص ٦١-٨٥
- ١٨- القطيني، سعيد خالد ،(٢٠١٥)،" دور المنظور الاستراتيجى للمحاسبة الادارية فى دعم الاستمرارية للمنشآت باستخدام اسلوب سلسلة القيمة : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة فى بورصة عمان "، **كلية الدراسات العليا جامعة الزرقاء** ، الاردن ، العدد ٤٠، ص ص ٣-٣٤
- ١٩-يعقوب، فيحاء عبد الله ،(٢٠١٥)، " دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء" **مجلة الدراسات المحاسبية والمالية**، ص ص ١٠-٣٢

ب-الرسائل العلمية :

- ١-الجوهري ، رشا مصطفى ،(٢٠١٥)،" استخدام خرائط تدفقات القيمة لأغراض تطوير مرحلة التحليل والقرارات في نموذج القيمة ."
- ٢-ابو عمارة ،مصطفى محمد ،(٢٠١٩)،" زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود "، **جامعة القصيم** .
- ٣-صاحب،دنيا جاسم ،(٢٠١٦)،"استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد فى ترشيد اعدادات الموازنة التخطيطية ، دراسة تطبيقية "، **كلية التجارة** ، جامعة المنصورة.

ثانيا المراجع الاجنبية:

- 1-Clinton, O., & Webber, S. (2004). RCA at Chopay: Here's Innovation in Management Accounting with Resources Consumption Accounting. *Strategic Finance, October Management Accounting Quarterly*, Fall, Vol. 6.
- 2-Clinton, Douglas, & David, E. keys, (2001), "Resource Consumption Accounting: the Next Generation of Cost Management System", **Focus Magazine**, No.5, PP. (1 – 6).
- 3-Copuroglu, F., & Korkmaz, H. I. Development of Resource Consumption Accounting and Application in an Enterprise. **International Journal of Lean Thinking**, 9(2), 12-28.
- 4-Elshahat, M. F. (2016). Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry. **Journal Of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Beni Suef University**, 4(1).
- 5-Michael S. C. Tse, Maleen Z. Gong, (2009), " Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models" **Journal of Applied Management Accounting Research**,. Vol. (7) No. (2), PP. 41-54
- 6-White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.
- 7-Webber, Sally & Douglas, Clinton, (2004)(b), "RCA at Clopay", **Strategic Finance**, October, PP. (21 – 26).
- 8- White, Larry, (2009), " Resource Consumption Accounting : Manager Focused Management Accounting ", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. (86), No. (3), PP. 63-77.
- 9 -Webber, Sally and Douglas Clinton, (2004), "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case",
Fugate, Brain S. John T. Mentzer, Theodoer P. Stant, 2010, "Logistics Performance: Efficiency, Effectiveness, and Differentiation", **Journal of Business Logistics**, Vol.31, No. 1, P. 43 – 46).
No. 1. PP. 1- 14.