

**أثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على تحسين
كفاءة وفعالية أداء الشركات الصناعية
دراسة ميدانية**

**The Effect of Resource Consumption Accounting
on Improving the Industrial companies'
Efficiency and Effectiveness
A Field Study**

دكتور
محمد إبراهيم سرور
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة طنطا

أستاذ دكتور
شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة – جامعة كفرالشيخ

الباحثة
سهام جلال أحمد على السنديوني

ملخص البحث :**Abstract:**

This paper aims to study the role of the information provided by the resource consumption accounting in improving the efficiency and the effectiveness of the Egyptian industrial companies' performance.

In order to achieve this objective, the Paper was divided into two parts: the first section, the theoretical part to review the literature related to the subject of the research, the second section, the field study for testing research hypothesis, by designing a questionnaire list and distributing among the research Sample that consists of 154 observations from (Cost Accountants, Members of the Board of Directors - Production Engineers - Production Managers) in order to be able to express their opinion about the resource consumption accounting, whether it help to improve the efficiency and effectiveness of the industrial companies' performance OR not.

The results concluded that the information provided by the resource consumption accounting system may help in improving the efficiency and effectiveness of the performance of industrial companies.

Key Words: Resource Consumption Accounting – Performance's Efficiency and Effectiveness.

مقدمة :

طبيعة مشكلة البحث :

"هل تؤثر المعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركة لصناعية"

هدف البحث :

"دراسة تأثير المعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركة لصناعية"

أهمية البحث :

الأهمية العلمية :

الأهمية العملية :

فروض البحث :

"لا تؤثر المعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركة لصناعية"

منهج البحث :

نموذج البحث :

(أ) المنهج الاستنباطي Deductive Approach :

(ب) المنهج الإستقرائي Inductive Approach :

وسيلة البحث :

أداة البحث :

حدود البحث :

مجتمع وعينة الدراسة :

خطة البحث :

الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث :

" المحاسبة عن استهلاك الموارد : دراسة نظرية "

"دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أسس النشاط: دراسة تحليلية"

" إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنفسية للمنشأة : دراسة نظرية"

" إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنفسي للوحدات الإقتصادية : دراسة تطبيقية"

" المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA لتصنيف جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة : دراسة تطبيقية"

" تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام مخطط محاسبة استهلاك الموارد بهدف
توسيد إدارة الموارد : دراسة تطبيقية "

**“ Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms : A
Competitive Study between ABC and RCA Systems ”**

**“Resources Consumption Accounting with Cost Dimension
and an Application in a Glass Factory”**

" نموذج مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لتوسيد القرارات التشغيلية مع دراسة حالة "

" قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف على أسس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد وأثر ذلك على التقارير المالية : دراسة تطبيقية "

تحليل الدراسات السابقة من وجهة نظر الباحثون :

أهم ما يميز هذه البحث :

الإطار العام للبحث :

مفهوم الكفاءة والفعالية والعلاقة بينهما
الكفاءة EFFICIENCY

الفعالية EFFECTIVENESS

(Fugate et al., 2010, P. 45)

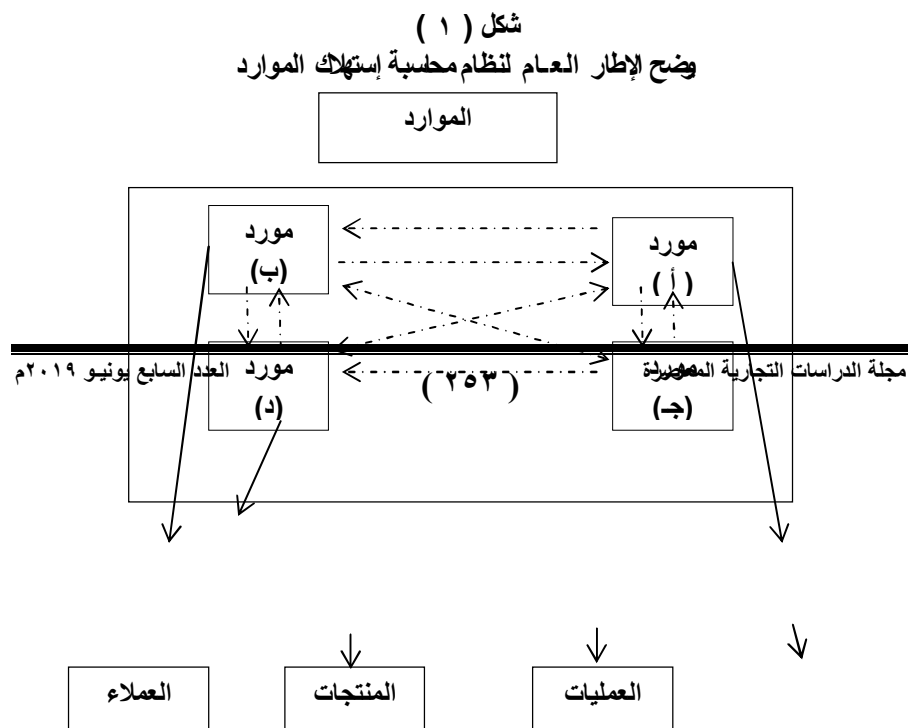
النتائج الحقيقية (الفعلى)

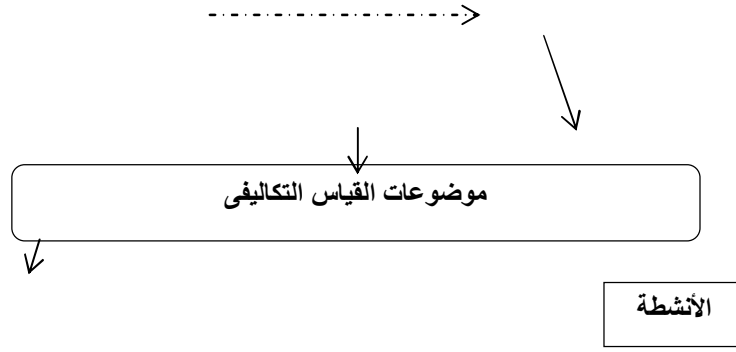
النتائج الحادى (المتوقع)

العلاقة بين الكفاءة والفعالية

نظام محاسبة استهلاك الموارد
نشأة محاسبة استهلاك الموارد :

ماهية محاسبة استهلاك الموارد :





المصدر: (خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٥١)

خصائص نظام محاسبة استهلاك الموارد

مزايا تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد :

الدراسة الميدانية :

- ١- الهدف من الدراسة الميدانية .
 - ٢- متغيرات وفروض الدراسة .
 - ٣- مجتمع وعينة الدراسة .
 - ٤- كيفية تصميم أداة الدراسة .
 - ٥- الأساليب الإحصائية المستخدمة .
 - ٦- التحليل الإحصائي واختبارات الفروض .
- الهدف من الدراسة الميدانية :

فروض الدراسة الميدانية :

- "لا تؤثر المعلومات التكاليفية التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركة لصناعية"
- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية :
- مجتمع الدراسة الميدانية :

أسباب إختيار عينة الدراسة الميدانية :

١- فئات عينة الدراسة وعدد إستثمارات الإستبيان المرسلّة والمستلمة والمستبعدة والخاضعة للتحليل الإحصائي :

جول (١)
وضح فئات عينة الدراسة

فئات العينة	الإستثمارات المرسلّة العدد النسبة	الإستثمارات المستلمة العدد النسبة	المستبعدة	الصالحة للتحليل الإحصائي العدد النسبة
محاسب تكاليف	٥٥ ٣٠.٦%	٥٢ ٢٨.٩%	١	٥١ ٢٨.٣%
عضو مجلس إدارة	٤٥ ٢٥%	٣٧ ٢٠.٦%	٤	٣٣ ١٨.٣%
مهندس إنتاج	٤٠ ٢٢.٢%	٣٨ ٢١.١%	٤	٣٤ ١٨.٩%
مدير إنتاج	٤٠ ٢٢.٢%	٣٩ ٢١.٦%	٣	٣٦ ٢٠%
الإجمالي	١٨٠ ١٠٠%	١٦٦ ٩٢.٢%	١٢	١٥٤ ٨٥.٥%

توزيع العينة على أساس المؤهل العلمي :

جول (٢)

وضح توزيع العينة على أسس المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	١٤٢	٩٢.٢%
	ماجستير	٤	٢.٦%
	دكتوراه	١	٠.٦%
	أخرى	٧	٤.٥%
الإجمالي			١٥٤
			١٠٠%

٢- توزيع العينة على أساس الوظيفة الحالية :

جول (٣)

وضح توزيع العينة على أسس الوظيفة الحالية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة الحالية	محاسب تكاليف	٥١	٣٣.١%
	عضو مجلس إدارة	٣٣	٢١.٤%
	مهندس إنتاج	٣٤	٢٢.١%
	مدير إنتاج	٣٦	٢٣.٤%
الإجمالي			١٥٤
			١٠٠%

٣- توزيع عينة الدراسة على أساس عدد سنوات الخبرة :

جول (٤)

وضح توزيع عينة الدراسة على أسس عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة	من ٣ سنوات – أقل من ٥ سنوات	٥٧	٣٧%
	من ٥ سنوات – ١٠ سنوات	٥١	٣٣.١%
	أكثر من ١٠ سنوات	٤٦	٢٩.٩%
الإجمالي			١٥٤
			١٠٠%

كيفية تصميم أداة الدراسة :

جدول (٥)

وضح فئات مقياس ليكرت الخملي (LIKERT SCALE)

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version 23,

التحليل الإحصائي واختبارات الفروض :
التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية :
إختبار الصدق والثبات (Cronbach's Alpha Test) :

ثانيا : إختبار الثبات

جدول (٦)

وضح معاملات صدق وثبات X1, Y

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (معامل الثبات)	الجزء التربيعي (معامل الصدق)
X1	١٧	٠.٨٩	٠.٩٤
Y	٥	٠.٩٣	٠.٩٦

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

١- حساب النسب المئوية لتكرارات الأسئلة المغلقة :

جدول (٧)

النسب المئوية لتكرار الأسئلة المغلقة

النسبة المئوية	التكرار	القرار	السؤال
100%	154	نعم	1- هل تستخدم الوحدة التي تنتمي إليها أنظمة تكاليف تقليدية او حديثة؟
-	-	لا	
100%	154	الإجمالي	
83.8%	129	نعم	2- هل يعانى هذا النظام من مشكلات تواجهكم فى تتبع التكاليف بدقة؟
16.2%	25	لا	
100%	154	الإجمالي	
90.3%	139	نعم	3- هل تستخدم الشركة التي تعملون بها مقاييس لقياس وتقييم الأداء؟
9.7%	15	لا	
100%	154	الإجمالي	
98.7%	152	نعم	4- من وجهة نظركم هل تؤثر درجة المنافسة على جودة المنتج؟
1.3%	2	لا	
100%	154	الإجمالي	
96.1%	148	نعم	5- هل تؤثر درجة المنافسة على الإهتمام بتطوير وتحسين الأداء؟
3.9%	6	لا	
100%	154	الإجمالي	
97.4%	150	نعم	6- هل تؤثر أساليب التكنولوجيا فى زيادة كفاءة وفعالية الأداء؟
2.6%	4	لا	
100%	154	الإجمالي	
79.2%	122	نعم	7- هل تؤثر الظروف الاقتصادية والاجتماعية للبيئة التي تعمل بها الشركة على جودة المنتجات المقدمة؟
20.8%	32	لا	
100%	154	الإجمالي	

توصيف آراء المستقصى منهم حول العبارات الواردة بالمجموعات المستخدمة لتحقيق الهدف من الدراسة وهى تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركات الصناعية باستخدام مقياس ليكرت الخماسى LIKERT SCALE :

جول (٨)

وضح قيم المتوسطات الحسابية

التفسير	فئة قيمة المتوسط الحسابي
غير موافق إطلاقاً	من ١ إلى ١.٨٠
غير موافق	من أكثر من ١.٨٠ إلى ٢.٦٠
محايد	من أكثر من ٢.٦٠ إلى ٣.٤٠
موافق	من أكثر من ٣.٤٠ إلى ٤.٢٠
موافق تماماً	من أكثر من ٤.٢٠ إلى ٥

الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الأولى المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد :

جول (٩)

الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الأولى المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد

رمز المتغير	عبارات المتغير X1	الوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	الاتجاه العام
X1.1	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الطبيعة الأولية والطبيعة المحتملة لعنصر التكلفة.	4.1364	0.72372	موافق
X1.2	يوفر النظام معلومات كمية عن الموارد في كل مجمع موارد.	4.4416	0.65666	موافق تماماً
X1.3	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن كمية الموارد المستغلة وكمية الموارد العاطلة داخل كل مجمع للموارد.	4.4545	0.70563	موافق تماماً
X1.4	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن العلاقات التبادلية والتشابكية بين مجتمعات الموارد.	4.4805	0.63884	موافق تماماً
X1.5	يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحديد مجتمعات الأنشطة للموارد المستغلة.	4.4351	0.65605	موافق تماماً
X1.6	يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحميل مجتمعات الأنشطة بتكاليف الموارد المستغلة.	4.4221	0.59169	موافق تماماً
X1.7	يفيد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية وعدم تحميلها بتكاليف الطاقة العاطلة.	4.461	0.56166	موافق تماماً
X1.8	يوضح نظام محاسبة استهلاك الموارد علاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها.	4.2792	0.57731	موافق تماماً
X1.9	يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على الرقابة على مستوى الموارد من خلال التركيز على مفهوم مركزية الموارد والتتبع التفصيلي لمسارات الموارد وتوفير معلومات تكاليفية عند كل مستوى لهذه الموارد.	4.3701	0.58244	موافق تماماً
X1.10	يقدم نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الدقة في تحليل وإدارة العمليات من خلال تخصيص التكاليف اعتماداً على نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط.	4.5325	0.55033	موافق تماماً
X1.11	يقدم نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن كيفية تحليل وإدارة الطاقة وتحديد الطاقة غير المستغلة والفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة من خلال نظام التكاليف الألماني.	4.5455	0.53737	موافق تماماً
X1.12	يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحديد الأهمية النسبية لكل مورد من الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية.	4.3442	0.58723	موافق تماماً
X1.13	يقدم هذا النظام معلومات عن الطاقة الإنتاجية			

موافق تماماً	0.55559	4.4091	وغير الإنتاجية والطاقات الخاملة وعن الكيفية التي يمكن من خلالها إعادة استغلال الطاقات الخاملة.	
موافق تماماً	0.54369	4.4091	يعكس هذا النظام سلوك الموارد في كل مجمع موارد وكذلك بين مجموعات الموارد المختلفة وصولاً إلى المنتج النهائي.	X1.14
موافق تماماً	0.59079	4.4156	يؤدي استخدام هذا النظام إلى سهولة تحديد موضوع القياس التكاليفي لكل منتج بدون تحميل الطاقة العاطلة مما يؤدي إلى حساب تكلفة المنتج النهائي بشكل دقيق.	X1.15
موافق تماماً	0.56588	4.2792	يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد إطاراً لتبادل العلاقات بين الموارد وبعضها البعض.	X1.16
موافق	0.64123	4.1818	يراعى هذا النظام التغير في التكاليف التي تتناسب في البداية بطبيعتها من المتناسب إلى الثبات على أساس أنماط الاستهلاك.	X1.17
موافق تماماً	0.603	4.388	الإجمالي	

الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثانية المتعلقة بتحسين كفاءة وفعالية الأداء:

جول (١٠)

الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثانية المتعلقة بتحسين كفاءة وفعالية الأداء

رمز المتغير	عبارات المتغير Y	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y1	قياس وتقييم الأداء المالي في نموذج القياس المتوازن للأداء من خلال المعلومات الناتجة عن نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد على تحسين كفاءة وفعالية الأداء.	4.3506	.69105	موافق تماماً
Y2	توفير المعلومات التكاليفية المتعلقة بمتطلبات ورغبات العملاء من خلال نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس وتقييم بعد العملاء مما يساعد على تحسين كفاءة وفعالية الأداء.	4.3766	.62704	موافق تماماً
Y3	عندما تتوفر معلومات تكاليفية عن العمليات الداخلية للشركة الصناعية يساعد نموذج قياس المتوازن للأداء في تحسين كفاءة وفعالية الأداء.	4.4091	.64285	موافق تماماً
Y4	نظام محاسبة استهلاك الموارد متكامل مع نموذج القياس المتوازن للأداء يستطيعان			موافق تماماً

	65293.	4.4091	تحديد أى برامج التطوير والتدريب اللازمة للشركة الصناعية الأمر الذى يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية الأداء.	
موافق تماماً	66194.	4.4026	يعد توفير المعلومات التكاليفية المتعلقة بالبعد البيئى من خلال نظام محاسبة استهلاك الموارد من العوامل التى تساعد على تحسين كفاءة وفعالية الأداء مما يدعم القدرة التنافسية فى الشركات الصناعية.	Y5
موافق تماماً	0.655	4.3896	الإجمالى	

إختبارات الفرض الرئيسى
تحليل الإنحدار البسيط لإختبار الفرض الرئيسى :

"لا تؤثر المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركات لصناعية"

جدول (١١)

تحليل نتلج الإنحدار البسيط لإختبار الفرض الفرعى الأول

معامل التحديد	معامل الإنحدار	معامل الإرتباط	تأثير المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركات الصناعية
٠.٢٤٠	٠.٢٤٥	٠.٤٩٥	المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد
٤٩.٣١٢ (١٥٣/١٥٢/١) %٥			قيمة F المحسوبة درجات الحرية مستوى الدلالة

نتائج الدراسة :

:

:

أ- النتائج التي توصلت إليها الدراسة بناءً على الأسئلة المغلقة:

ب- النتائج التي توصلت إليها الدراسة بناءً على الجانب الإحصائي :

توصيات البحث :

مجالات البحوث المستقبلية :

المراجع

أولاً : المراجع العربية
(أ) الكتب :

(ب) الدوريات العلمية :

(ج) الرسائل العلمية :

ثانياً : المراجع الأجنبية

(A) BOOKS:

- 1- Edward J. Blocher, David E. Stout & Gary cokins, (2010), “**Cost Management, A Strategic Emphasis**”, *Fifth Edition*.

(B) PERIODICALS:

- 1- Clinton, Douglas, & David, E. keys, (2001), “Resource Consumption Accounting: the Next Generation of Cost Management System”, **Focus Magazine, No.5, PP. (1 – 6)**.
- 2- Ercument, O., (2015), “Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in A Glass Factory”, **International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Science, Vol.5, No.1, PP. 46-57**.

- 3- 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).**
- 4- Thomson, Jeff & Jim, Gurowka, (2005), "Sorting Out the Clutter", **Strategic Finance, Vol. 17, No.4, July/ August, PP. (27 – 33).**
- 5- Webber, Sally & Douglas, Clinton, (2004)(b), "RCA at Clopay", **Strategic Finance, October, PP. (21 – 26).**
- 6- White Larry, (2009), " Resources Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting", **Wiley Periodicals, INC, PP. (63-77).**

(C) SCIENTIFIC CONFERENCES:

1. Abbas, Karim & Osama, Wagdi, (2014), "Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms: A Competitive Study between ABC and RCA Systems", **The 21st International Economic Conference – ISCS.**