

أثر محاسبة استهلاك الموارد في القرارات التشغيلية في شركات التصنيع السودانية
(دراسة ميدانية)

The Impact of Resource Consumption Accounting on Operational Decisions in
Sudanese Manufacturing Companies - a field study

1.د. عمر السر الحسن محمد، أستاذ المحاسبة المشارك

معهد الإدارة العامة / المملكة العربية السعودية، d.omersir84@gmail.com

2.د. ادم محمد احمد عمر، أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة الملك خالد / كلية المجتمع، amahmeed@kku.edu.sa

3.د. محمد أسحق عبدالرحمن عيسى، أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة الملك خالد / كلية الأعمال Ishag2000@hotmail.com

تاريخ استلام البحث 2020/3/14 تاريخ قبول النشر 2020/4/30 تاريخ النشر 2020/ 9 / 29

المستخلص:

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

الكلمات المفتاحية: محاسبة - استهلاك الموارد - تكاليف الأنشطة - القرارات التشغيلية.

Abstract;

The study aimed to measure the impact of the dimensions of resource consumption accounting (RCA) in the rationalizing operational decisions in Sudanese manufacturing companies by measuring the impact of each (ABC) and the German cost system (GPK) on operational decisions. The questionnaire was used as a tool for the study, wherein 90 questionnaires were distributed, and 80 questionnaires were retrieved and analyzed. Using statistical methods, a significant effect was reached on the dimensions of resource consumption accounting as a whole in rationalizing operational decisions, the existence of a significant impact of the cost system based on activity (ABC) and there is no significant impact of the German cost system (GPK) on the rationalization of operational decisions. There is a significant differences between the averages of the answers to the study variables according to the job title and years of experience.

The study recommended that more attention should be paid to resource consumption accounting in order to maximize the benefit from the German cost system for operating resources.

Key words: accounting - resource consumption - cost of activities - operational decisions.

المحور الأول الإطار العام للدراسة

المقدمة:

تهتم محاسبة استهلاك الموارد بتقديم علومات عن الموارد المتاحة وأماكن وجودها لترشيد استهلاكها، وتوفير مقاييس دقيقة للأداء لقياس الاستهلاك، وتخصيص التكاليف (السماني، 2016م)؛ إذ أن توفير معلومات شاملة عن الموارد والأنشطة المتاحة يُسهم في إدارة التكلفة من خلال الجمع بين مبادئ إدارة التكلفة الألمانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (الغروي، 2010) للمساعدة في اتخاذ القرارات. كما أن القرارات التشغيلية تركز على التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة، وغير الملائمة؛ لتحقيق أهداف المنظمة (جواد والرقي، 2010م)، لذلك فإن هذه الدراسة تبين أثر أبعاد محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها نظام تكاملي يشمل تكاليف الأنشطة، ونظام التكاليف الألماني في ترشيد القرارات التشغيلية في شركات التصنيع السودانية.

أولاً- مشكلة الدراسة:

باستقراء عدد من الدراسات السابقة كدراسة (Perking & Scott, 2011)، ودراسة (عوض الله والصادق، 2019م) ودراسة (مالك وآخرون، 2019م) التي أكدت أن نظم المحاسبة التقليدية أصبحت غير فعالة في توفير احتياجات الإدارة من توفير معلومات ملائمة تخدم الإدارة في وظائفها المختلفة في بيئة شديدة التنافس؛ مما أدى إلى الاهتمام بمحاسبة استهلاك الموارد، ودراسة (عقل والبابلي، 2013م) التي أكدت أنه تواجه المنظمات في الوقت الحاضر عدد من المشاكل في النظم المالية والإدارية المرتبطة بتخطيط الموارد، وعدم كفاية المعلومات لاتخاذ القرارات، ودراسة (الحولي، 2013م) التي ركزت على دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في استغلال الطاقة، ودراسة (YILMAZ & CERAN, 2017) التي أكدت أن نظم التكاليف التقليدية تقدم معلومات غير دقيقة وغير موثوقة، بل قد تؤدي إلى فشل المنظمة في ظل التغيرات التكنولوجية والابتكارات العالمية. حيث أكدت أغلبية الدراسات جدوى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، وأن النظم التقليدية غير ملائمة لذلك - فإن مشكلة الدراسة تكمن في ضعف إهتمام بعض المنشآت السودانية بتطبيق محاسبة استهلاك الموارد ومدى ارتباطها بالقرارات التشغيلية. ولتوضيح مشكلة الدراسة صيغت التساؤلات الآتية:

السؤال الرئيس: ما أثر أبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية؟ وتتفرع عنه التساؤلات التالية:

1. ما أثر نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ترشيد القرارات التشغيلية؟
2. ما أثر استخدام نظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية؟
3. هل توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة؟

4. هل توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة؟

ثانياً- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى قياس أثر أبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية من خلال الأهداف

الآتية:

1. قياس أثر نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ترشيد القرارات التشغيلية.
2. قياس أثر استخدام نظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية.
3. معرفة إذا كان هناك فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.
4. معرفة إذا كان هناك فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

ثالثاً- أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة في سد الفجوة في الدراسات السابقة التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد ؛ لتصبح الدراسة نواة لدراسات مستقبلية، إضافة إلى مساعدة القطاع الصناعي في زيادة فعالية ترشيد القرارات التشغيلية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة.

رابعاً- فرضيات الدراسة:

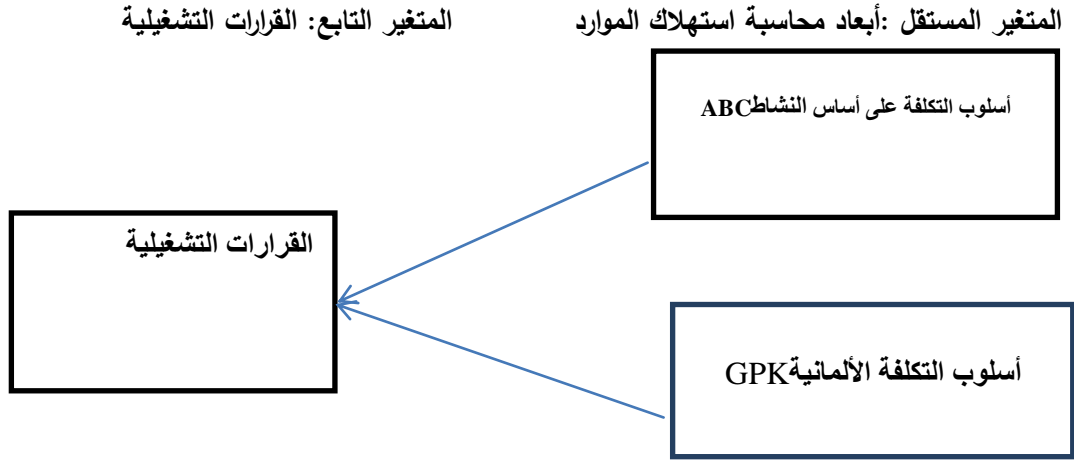
الفرض الرئيس: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية. وتتفرع منه الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ترشيد القرارات التشغيلية.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية.
3. توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.
4. توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

خامساً- حدود الدراسة:

الحدود المكانية: السودان - الخرطوم بحري.
الحدود المؤسسية: شركات التصنيع السودانية .
الحدود الزمانية: 2019م .
الحدود البشرية: العاملين في الإدارة المالية بهذه الشركات.
الحدود الموضوعية: تتناول الدراسة الموضوعات التالية:
محاسبة استهلاك الموارد : هو نظام إداري شامل للتكلفة، ويعتمد على تزويد المنشأة بمعلومات دقيقة لإتخاذ قرارات سليمة بهدف تقليل التكلفة وزيادة الربحية وتشغيل الطاقة العاطلة في ظل بيئة شديدة المنافسة (Ahmed & Moosa, 2011: p755)، من خلال التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة الألمانية.
القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تتخذ من قبل مستويات الإشراف، وتتسم هذه القرارات بالطابع التشغيلي والروتيني والتي تمتد أثارها لمدة قصيرة.

نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثين.

سادساً- الدراسات السابقة:

يعرض الباحثون عدداً من الدراسات السابقة ؛ وفقاً للمنهج التاريخي من الأقدم إلى الأحدث من حيث هدف ونتائج كل دراسة، وذلك كما يلي:

1. دراسة، جواد والرفاعي، بعنوان : " دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية- دراسة تطبيقية " 2010م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الأسس العلمية من خلال إجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة، وغير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة، وبما يحقق الأهداف المرجوة من القرار. توصلت الدراسة إلى عدم قيام الشركة (عينة البحث) باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار المتعلق بقبول طلبية خاصة مع عدم قيامها بإجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ مثل هذه القرارات.

2. دراسة الحولي، بعنوان : " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمينية " ،2013م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمينية. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا، منها: تقديم صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها، والدقة في تحديد سلوك التكلفة، وتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة، وفصل تكاليف الموارد العاطلة، وعدم تحميل تكلفتها على المنتجات، كما يقدم معلومات عن تخطيط الموارد، وإدارة الطاقة الفائضة مما يساعد في اتخاذ القرارات.

3. دراسة ELMACI، بعنوان : " نموذج مقترح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن ومحاسبة استهلاك الموارد في تقييم الأداء المؤسسي " ، 2014م (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى لتقديم نموذج متكامل بين بطاقة الأداء المتوازن، ومحاسبة استهلاك الموارد في المؤسسات بهدف تقييم الأداء المؤسسي. توصلت الدراسة إلى أن استخدام بطاقة الأداء

المتوازن بالتكامل مع محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تقييم الأداء المؤسسي، ويساعد كذلك في وضع الخطط الاستراتيجية، وتحديد أداة التقييم.

4. دراسة، محمد ومنصور، بعنوان: " التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية -دراسة ميدانية " ،2014م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكلفة. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقت الموارد وتكاليف هذه الطاقات، مما يؤدي إلى استبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج، وأن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر بالسودان يحقق وفورات في التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل، أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة ؛ مما يزيد من كفاءة إدارة الأنشطة في قطاع صناعة السكر بالسودان.

5. دراسة، عبدالدايم، بعنوان: " مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة " ،2014م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى بيان تحديد دور كل من نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، وتكلفة مسار تدفق القيمة (VSC) في تحسين دقة قياس التكلفة، والذي يؤدي بدوره إلى تعظيم القيمة لكل من المنشأة والعميل، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يوفر معلومات ملائمة لقياس المستخدم من كل مورد بشكل أكثر دقة، أهمية المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي الفعال لها.

6. دراسة، YILMAZ& CERAN، بعنوان: " دور محاسبة استهلاك الموارد في في التغيرات التنظيمية والاقتصاد المبتكر " ،2017م، (بحث منشور): هدفت الدراسة لمناقشة الاختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد، وطريقة تخصيص التكلفة التقليدية على أساس الحجم في نطاق التغيير التنظيمي والابتكار. توصلت الدراسة إلى أن طرق حساب التكلفة التقليدية قد تؤدي إلى معلومات غير كاملة (أعلى، أو أقل) عن تكلفة منتجات الشركات في ظل تغيير التنظيمي والابتكار والتنافسي ؛ لأن طرق التكلفة التقليدية لا تتطوي على نتائج دقيقة وموثوقة، ومن أجل البقاء في بيئة المنافسة العالمية الحالية يتعين على الشركات متابعة التطورات التكنولوجية ودمج التكنولوجيا المناسبة (الممكنة) في عمليات أعمالهم من خلال محاسبة استهلاك الموارد.

7. دراسة، Özyapıcı&Tanı، بعنوان: " مقارنة لتحديد التكلفة من خلال محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف الأنشطة المعتمدة على الوقت في بيئة الأعمال الصحية " ،2017م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى استكشاف الفروق بين أنظمة محاسبة استهلاك الموارد، وتكاليف الأنشطة المعتمدة على الوقت لتحديد تكلفة الخدمات الصحية. وتوصلت إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يخصص تكلفة أعلى من تكاليف الأنشطة المعتمدة على الوقت في تحديد تكاليف بعض الأنشطة والتكلفة الاجمالية، أيضاً ضعف التكلفة في محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بتكاليف الأنشطة المعتمدة على الوقت.

8. دراسة، Carraro، بعنوان : " تطبيق محاسبة استهلاك الموارد " ، 2018م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم، وتشغيل وتطبيقات وقيود منهجية محاسبة استهلاك الموارد كنهج جديد لاستراتيجية إدارة التكاليف لتقييم مستويات كفاءة إدارة التكاليف. خلصت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تُعزز الموارد وخصائص تكلفتها كنقطة انطلاق لجميع تدفقات التكلفة، وبشكل أساسي فإن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يجمع بين التعلم وإمكانية التطبيق ومبادئ صنع القرار، مما يتيح إدارة تكلفة مناسبة وفعالة.

9. دراسة، بخيت، بعنوان : " محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية دراسة ميدانية " ، 2018م، (بحث دكتوراه): هدفت الدراسة إلى التعرف على محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية السودانية، والتعرف على مسببات التكلفة، ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، توصلت الدراسة إلى أن تجاوز محاسبة استهلاك الموارد نظم إدارة التكلفة وإدارة الطاقة ليشمل العلاقات التشابكية بين الموارد والأنشطة المسببة لها، وأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل مع إدارة التكلفة يتفاعل مع تخطيط الموارد وأنشطة المنشأة.

10. دراسة، عوض الله والصدیق، بعنوان : " أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف - دراسة ميدانية " ، 2019م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والمحاسبة الرشيقية ومدى مساهمتهما في تخفيض التكاليف، وتوفير معلومات دقيقة للإدارة. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع النظام الرشيق يوفر معلومات مهمة تؤثر في دقة اتخاذ القرار، وأن التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية ؛ مما يخفض تكلفة الوحدة، وأن استخدام محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع المحاسبة الرشيقية يؤدي إلى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة .

11. دراسة، مالك وأخرون، بعنوان: " أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير - دراسة استطلاعية"، 2019م، (بحث منشور): هدفت الدراسة إلى بيان أثر محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها تقنية إدارية تتلاءم مع التطورات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من معلومات تساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد الطاقة العاطلة بما يُسهم في دعم قرارات التسعير. توصلت الدراسة إلى محاسبة استهلاك الموارد تساهم في دعم قرارات التسعير من خلال توفير معلومات دقيقة تُساهم في عملية التخطيط وتحسين الإنتاجية والربحية.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يخلص الباحثون إلى الآتي:

1. إنها تناولت من جوانب مختلفة ترتبط بمحاسبة استهلاك الموارد، وأكدت كلها على أهمية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لمساعدته في الاستغلال الأمثل للموارد وخفض التكلفة، وإعداد الموازنات التخطيطية، عدا دراسة (Özyapıcı&Tanı, 2017)، التي توصلت إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تخصص تكلفة أعلى مقارنة بنظم

التكاليف التقليدية، ولكنه الأفضل في حالة الخدمات في بيئة الرعاية الصحية، والتي تشكل فيها التكاليف الفعلية نسبة عالية من إجمالي التكاليف.

2. ساهمت تلك الدراسات في تزويد الباحثين بالأهمية العلمية والبحثية للموضوع، واستمرار البحث فيه ؛ لذلك فإن الدراسة الحالية تتناول أثر محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية في شركات التصنيع السودانية من خلال بُعد نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط، وبُعد نظام التكلفة الألمانية. وهو ما يجعلها تختلف عن الدراسات السابقة.

المحور الثاني

الإطار النظري للدراسة

أولاً- مفهوم محاسبة استهلاك الموارد:

عُرفت بأنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تهدف إلى القياس الدقيق لتكلفة المنتجات وتحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها والاستغلال الأمثل لها بما يحقق تخفيض التكاليف وزيادة الانتاجية شريطة بناء علاقة تحليلية بين الموارد والأنشطة (مالك وآخرون، 2019م: ص 174). كما عُرفت بأنها أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة، وخاصة فيما يتعلق بالكشف عن الطاقة العاطلة، وتكلفتها في أوعية الموارد، ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (كيوان، 2013م: 1124). وعُرفت أيضاً بأنها نظام جديد ناتج عن الجمع بين محاسبة التكاليف الألمانية الموجه نحو الموارد، ونظام التكاليف على أساس النشاط الذي يركز على الأنشطة في توزيع التكاليف (YILMAZ& CERAN2017:135).

ثانياً- أهداف محاسبة استهلاك الموارد:

- تتمثل أهداف محاسبة استهلاك الموارد فيما يلي (عبد الدائم، 2014م: 240 , 12 : Clinton&Webber&2004):
- 1- توفير نظرة شاملة للموارد المتاحة للمنشأة، و تكلفتها مع التركيز على العلاقات المتبادلة فيما بينها، وكيفية الاستغلال الكفء لها.
 - 2- الرقابة على استخدام موارد المنشأة ؛ وذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة، وتحديد الطاقة غير المستغلة (الفائضة) من كل مورد.
 - 3- قياس مدى تحقيق أهداف خفض تكاليف الموارد المستخدمة و غير المستخدمة بهدف تفعيل الطاقات العاطلة، وتنمية الطاقة المستخدمة، و ترشيد تكاليفها، ومن ثم زيادة قيمة العميل.
 - 4- مراعاة مبدأ السببية عند تحميل المنتجات بتكلفة الموارد المستهلكة بواسطة أنشطة المنشأة ؛ مما يساعد في حساب تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة و موضوعية.
 - 5- إظهار مدى قدرة الموارد على تحقيق قيمة مضافة للعميل من خلال الاستخدام الأمثل للعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض، و بين الموارد والأنشطة.
 - 6- دعم القرارات المتعلقة بالناتج من استخدام الموارد من خلال توفير المعلومات الملائمة لها سواء أكانت هذه القرارات إستراتيجية، أو تكتيكية، أو تشغيلية.

ثالثاً- أبعاد محاسبة استهلاك الموارد:

أكدت العديد من الدراسات كدراسة (عقل والبابلي، 2013م)، ودراسة (الصغير، 2011م)، ودراسة (LI2013)، ودراسة (Carraro, 2018) - أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتمد على الدمج بين نظامي التكاليف الألمانية (GPK)، ونظام المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يمكن توضيح هذه الأبعاد كما يلي:

1. التكلفة على أساس النشاط:

يُركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة (Parkin & Sroval, 2011:45)، مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى المنتجات، أو الخدمات؛ مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف، والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات. (درغام، 2005: ص40)، كما تقوم التكاليف على أساس الأنشطة على عدة مقومات كالموارد، الأنشطة، المخرجات، مسببات تكلفة الأنشطة، ومجموعات تكلفة الأنشطة (أحمد، 2019م: ص98)

2. التكلفة الألمانية:

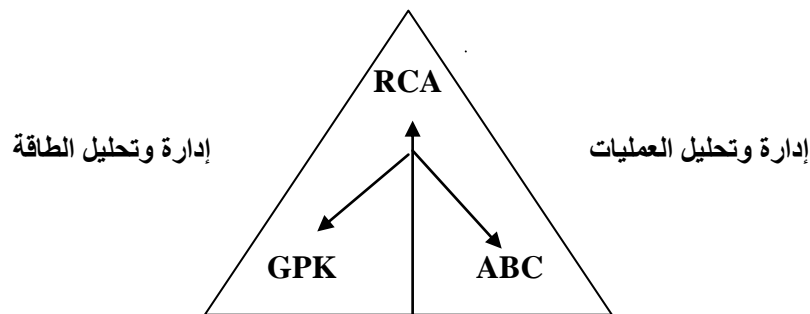
يُركز منظور التكلفة الألمانية على إدارة وتحليل الطاقة، وتحديد الموارد العاطلة، والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، حيث ساعدت العديد من العوامل في تطبيق مدخل التكلفة الألمانية والمتمثلة في (علمي، 2013م: 260):
 أ. قيام المنشأة الاستشارية بإدخال مدخل التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الصناعية.
 ب. تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها مدخل التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف .

ج. اعتماد مدخل التكلفة الألمانية ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

د. تكامل مدخل التكلفة الألمانية مع البرمجيات التي تنتجها المنشأة، والتكامل مع مدخل تخطيط موارد المنشأة.

كما يُمكن بيان أبعاد محاسبة استهلاك الموارد من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1): أبعاد محاسبة استهلاك الموارد



المصدر: (Ahmed & Moosa, p760)

رابعاً- القرارات التشغيلية:

يمكن تعريف القرار بأنه عملية اختيار بديل من بين بدليين محتملين، أو أكثر لتحقيق هدف، أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية، والموارد المتاحة للمؤسسة (بوغليظة والوزناجي، 2016م: ص245)، أما القرار التشغيلي فهو القرار الذي يتخذ من قبل مستويات الإشراف، حيث تتسم هذه القرارات بالطابع التشغيلي والروتيني، والتي تمتد أثارها لمدة قصيرة (حسين، وآخرون، 1988م: 144)

خامساً- محاسبة استهلاك الموارد والقرارات التشغيلية:

تقوم محاسبة استهلاك الموارد على منظورين هما (علمي، 2013م: 267):

1. منظور تكاليف الأنشطة: يقوم على إدارة وتحليل العمليات من خلال دقة تخصيص التكلفة، ويمكن توضيح العلاقة بين هذا النظام والقرارات في أن تكاليف الأنشطة بأنها النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة في مراكز التكلفة، ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة ؛ وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي ؛ مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة (بني نصر، 2018م: 128).
2. منظور الطاقة: يقوم على إدارة وتحليل الطاقة من خلال تحديد الموارد العاطلة، والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

المحور الثالث

الدراسة الميدانية

أولاً- منهجية الدراسة:

اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة وتحليلها من خلال الأساليب الإحصائية، كما تم الاستعانة بالاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة، والتي تكونت من قسمين، القسم الأول : البيانات الشخصية، والقسم الثاني : بيانات الدراسة، والتي شملت محورين، المحور الأول: المتغير المستقل وتم قياسه من خلال (12) عبارة، والمحور الثاني المتغير التابع تم قياسه من خلال (6) عبارات. وحُللت بيانات الدراسة باستخدام مقاييس النزعة المركزية (المتوسطات، والانحراف المعياري، والتباين)، ومعامل ألفا كرونباخ، وتحليل الارتباط، ونماذج الانحدار.

ثانياً- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات الاتصالات السودانية وعددها أربع شركات، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة قصدية ؛ حيث تم اختيار شركة وحدة هي الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) على أساس أنها الشركة الأم في السودان، والأكبر حجماً، و الأكثر انتشاراً. وتم توزيع عدد 90 استمارة استبانة، وتم استرداد وتحليل (80) استمارة استبانة.

الخصائص الشخصية وتتضمن (المسمى الوظيفي - سنوات الخبرة)، وذلك كما في الجدول التالي :

جدول رقم (1): الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

النسبة %	العدد	الفئة	الخاصية
2.5	2	إدارة عليا	المسمى الوظيفي
6.3	5	مدير أو نائب مدير مالي	
11.3	9	رئيس قسم	

11.3	9	محاسب تكاليف	
43.8	35	محاسب مالي	
8.8	7	مراجع داخلي	
6.3	5	مراجع خارجي	
10.0	8	أخرى	
100.0	80	إجمالي	
1.3	1	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
18.8	15	من 5 وأقل من 10 سنوات	
32.5	26	من 10 وأقل من 15 سنة	
22.5	18	من 15 وأقل من 20 سنة	
25.0	20	20 سنة فأكثر	
100.0	80	إجمالي	

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (1)، ما يلي:

- المسمى الوظيفي: أن أغلبية عينة الدراسة محاسبين (ماليين وتكاليف)، حيث يمثلون نسبة (55%)، مما يشير إلى معرفتهم بمصطلحات الدراسة وتطبيقها في الواقع.
- سنوات الخبرة: أن أغلبية عينة الدراسة خبرتهم أكثر من 5 سنوات، وذلك يؤثر إيجاباً في بيانات الدراسة.

ثالثاً- اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة:

- صدق المحكمين: تم عرض الاستبانة على عدد (5) من المحكمين، للاسترشاد بأرائهم حول صياغة فقرات الاستبانة، ومدى تناسب ارتباط العبارات مع محاورها.
- ثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات الاستبانة أن الاستبانة تعطي النتائج نفسها في حالة تكرارها على العينة ذاتها، وتحت الظروف نفسها ؛ وذلك من خلال اختبار ألفا كرو نباخ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (2): نتائج اختبار ألفا كرو نباخ للمقاييس المستخدمة في الدراسة

المحور	قيمة معامل ألفا	عدد العبارات
أبعاد محاسبة استهلاك الموارد	0.854	12
القرارات التشغيلية	0.565	6
الاستبانة ككل	0.825	22

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (2) أن معاملات الثبات لمحاور الأداة باستخدام طريقة ألفا كرو نباخ كانت مقبولة ؛ حيث كانت للمحور الأول (0.854)، وللمحور الثاني (0.565)، وهي قيم ثبات مرتفعة، وتدل على الاتساق والترابط الجيد بين بنود كل محور. ونلاحظ أيضاً أن معامل الثبات للاستبانة ككل بلغ (0.825)، وهي قيمة

ثبات مرتفعة جداً، وتدل على الاتساق والترابط الجيد بين محاور الدراسة ؛ مما يدل على ثبات الاستبانة وصلاحيتها للتطبيق العملي.

رابعاً- الإحصاء الوصفي:

يهدف الإحصاء الوصفي إلى فهم طبيعة مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بحساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمعرفة اتجاهات إجابات المبحوثين حول الاستبانة، وذلك كما يأتي:

المحور الأول: أبعاد محاسبية استهلاك الموارد

البُعد الأول- التكلفة على أساس النشاط (ABC)

جدول رقم (3): الإحصاء الوصفي لبُعد التكلفة على أساس النشاط (ABC)

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الانحراف المعياري	القرار
		%	%	%	%	%		
1	تقسيم الموارد إلى مجموعة من الموارد الأساسية والموارد الثانوية.	35	56.2	8.8	0	0	4.26	أوافق بشدة
2	تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد لتحقق دقة أكبر في تخصيص التكاليف.	43.8	50	6.20	0	0	4.38	أوافق بشدة
3	تحديد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق.	47.5	48.7	3.8	0	0	4.44	أوافق بشدة
4	تحميل خدمة بتكلفة القدر المستخدم من الموارد (عدم تحمل تكاليف الطاقة العاطلة على الخدمات).	47.4	43.8	5	3.8	0	4.35	أوافق بشدة
5	بتحديد العلاقات السببية بين مخرجات الإنتاج والموارد المستخدمة في الإنتاج.	46.2	50	3.8	0	0	4.43	أوافق بشدة
6	بخفض التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة.	51.3	45	2.5	0	1.2	4.45	أوافق بشدة
المستوى العام								
							4.39	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يُلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (3) أن واقع بُعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يتم بدرجة كبيرة جداً مع متوسط حسابي بلغ (4.39) وانحراف معياري بلغ (0.629).

البُعد الثاني - أسلوب التكاليف الألمانية (GPK):

جدول رقم (4): الإحصاء الوصفي لبُعد التكلفة الألمانية (GPK)

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الانحراف المعياري	القرار	المتوسط
									%
1	بالتركيز على طاقة الموارد بدلاً من التركيز على طاقة الأنشطة.	45	48.8	5	1.2	0	4.64	أوافق بشدة	84.3
2	تجميع الموارد المتشابهة في مجمع موارد واحد.	31.2	66.3	2.5	0	0	508.	أوافق بشدة	294.
3	تكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد.	51.3	45	2.5	0	1.2	673.	أوافق بشدة	454.
4	تحديد الموارد التي تعيق الإنتاج في الشركة.	48.8	45	1.2	2.5	2.2	843.	أوافق بشدة	354.
5	توظيف الطاقة العاطلة أو الفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية.	53.8	42.5	0	2.5	1.2	744.	أوافق بشدة	454.
6	تحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض إلى الأقسام التي بها عجز.	43.8	50	6.2	0	0	603.	أوافق بشدة	384.
المستوى العام									4.38
أوافق بشدة									.669

المصدر: إعداد الباحثون من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يُلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (4) أن واقع بُعد أساس التكلفة الألمانية (GPK) يتم بدرجة كبيرة جداً مع متوسط حسابي بلغ 4.38 وانحراف معياري بلغ (.669).

المحور الثاني - القرارات التشغيلية:

جدول رقم (5): الإحصاء الوصفي لمحور القرارات التشغيلية

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الانحراف المعياري	القرار	المتوسط
									%
1	تخطيط وتصميم منتجات جديدة بأحدث تقنية.	31.3	56.3	11.2	1.2	0	1.67	أوافق	84.1
2	قرارات تشغيل الموارد المتاحة بأفضل صورة.	46.3	50	2.5	0	1.2	68.6	أوافق بشدة	404.
3	تطوير وتحسين المنتجات الحالية.	41.3	53.7	5	0	0	.579	أوافق بشدة	364.

4	تخزين الموارد وطرق صرفها.	35	51.3	808	2.5	2.5	144.	.867	أوافق
5	جودة الخدمات التي يتم إنتاجها.	31.3	53.8	7.5	6.2	1.2	084.	.868	أوافق
6	التخطيط لأداره القوة العاملة.	31.2	53.8	10	3.8	1.2	104.	.821	أوافق
									المستوى العام
									أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (5) أن واقع محور القرارات التشغيلية يتم بدرجة كبيرة جداً مع متوسط حسابي بلغ (4.21) وانحراف معياري بلغ (.423).

خامساً- اختبار الفرضيات:

1. تحليل الارتباط: يتم تحليل الارتباط بين محاور الدراسة لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة كما في الجدول رقم (6) التالي:

جدول رقم (6): حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة

بُعد التكاليف الألمانية	بُعد التكلفة علي أساس النشاط	أبعاد محاسبة استهلاك الموارد ككل	القرارات التشغيلية		
.691**	.771**	.750**	1	Pearson Correlation	القرارات التشغيلية
.000	.000	.000		Sig. (2-tailed)	
80	80	80	80	N	
.975**	.955**	1	.750**	Pearson Correlation	أبعاد محاسبة استهلاك الموارد ككل
.000	.000		.000	Sig. (2-tailed)	
80	80	80	80	N	
.864**	1	.955**	.771**	Pearson Correlation	بُعد التكلفة علي أساس النشاط
.000		.000	.000	Sig. (2-tailed)	
80	80	80	80	N	
1	.864**	.975**	.691**	Pearson Correlation	بُعد التكاليف الألمانية
	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
80	80	80	80	N	

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

2. اختبار الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية، ويتم ذلك باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، فالمتغير المستقل (X)، أبعاد محاسبة استهلاك الموارد والمتغير التابع (Y) القرارات التشغيلية، وذلك وفقاً للجدول رقم (7):

جدول رقم (7): الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر محاسبة استهلاك الموارد في القرارات التشغيلية

المتغير	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية
الثابت	.783	.343		2.281	.025
اتجاهات محاسبة استهلاك الموارد	.782	.078	.750	10.027	.000

الدلالة الكلية قيمة $F = 100.546$ ؛ درجات الحرية = (1.78)؛ مستوى المعنوية الكلية = 0.000
معامل التحديد $R^2 = 0.563$ ؛ معامل التحديد المعدل $R^2 \text{ Adjusted} = 0.558$

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح للباحثين من خلال الجدول رقم (7) أن قيمة معامل التحديد تبلغ (0.563). وهذه القيمة تدل على أن محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل تفسر (56%) من التغيير في القرارات التشغيلية كمتغير تابع، كما أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي، حيث بلغت قيمة (F) (100.546)، لذلك نقبل فرضية الدراسة والتي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة لأبعاد محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد القرارات التشغيلية".

3. اختبار الفرضيات الفرعية:

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ترشيد القرارات التشغيلية.

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية.

يتم اختبار الفرضيات باستخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، حيث يستخدم نموذج الانحدار المتعدد في حالة وجود عدد من المتغيرات المستقلة ومتغير تابع (إسماعيل، 2016م:17) وذلك كما في الجدول رقم (8):

جدول رقم (8): الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر أبعاد محاسبة استهلاك الموارد في القرارات التشغيلية.

المتغير	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية
الثابت	.296	.383		.772	.442
أسلوب التكلفة على أساس النشاط	.807	.169	.687	4.778	.000
أسلوب محاسبة التكاليف الألمانية	.086	.127	.097	.677	.500

الدلالة الكلية قيمة $F = 56.956$ ؛ درجات الحرية = (2;77)؛ مستوى المعنوية الكلية = 0.000
معامل التحديد $R^2 = 0.597$ ؛ معامل التحديد المعدل $R^2 \text{ Adjusted} = 0.586$

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح من خلال الجدول رقم (8) أن كل المتغيرات المستقلة تؤثر إجمالاً في مستوى القرارات التشغيلية عند مستوى معنوية (0.05)؛ إذ بلغت القيمة الاحتمالية (0.000). وفيما يتعلق بالتأثير الفردي لتلك المتغيرات في القرارات التشغيلية، توضح النتائج أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط له أثر معنوي في القرارات التشغيلية عند مستوى معنوية (0.05). في حين أنه لا يوجد دليل كافٍ لوجود أثر معنوي لأسلوب التكلفة الأمانية في القرارات التشغيلية عند مستوى معنوية (0.05)؛ إذ بلغت القيمة الاحتمالية لذلك المتغير أكبر (0.500)، فهي أكبر من (0.05)؛ لذلك لا يوجد أثر معنوي.

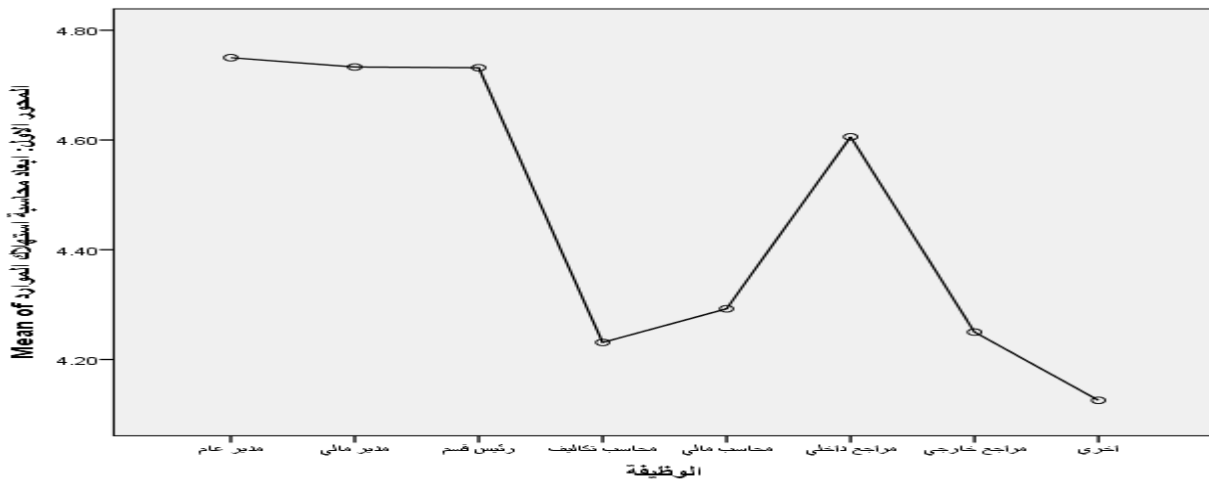
ج. توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور أبعاد محاسبة إستهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة. وذلك من خلال تحليل التباين وفقاً للجدول التالية:

جدول (9): تحليل التباين لمعرفة الفروقات وفقاً للمسمى الوظيفي في أبعاد محاسبة استهلاك الموارد

مستوي الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.002	3.685	.491	7	3.436	بين المجموعات
		.133	72	9.592	داخل المجموعات
			79	13.028	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

شكل رقم (2): الفرق بين متوسطات الإجابات لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي

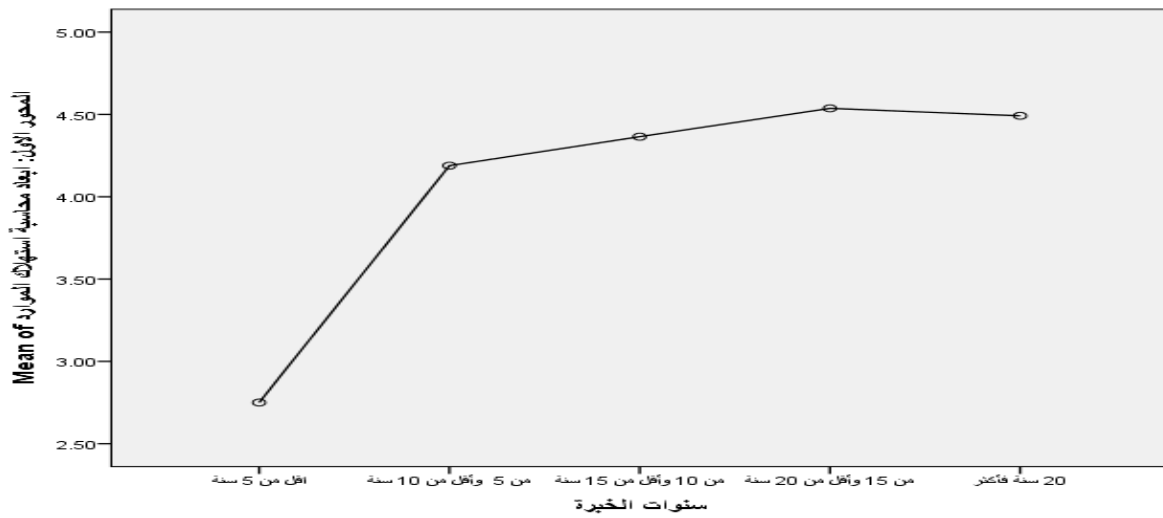


المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح من خلال الجدول رقم (9) والشكل رقم (2) أن قيمة Sig=0.002 أقل من مستوى المعنوية 0.05، ولذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل القائل بوجود فروق بين متوسطات الإجابات لمحور اتجاهات محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي.

جدول (10): تحليل التباين لمعرفة الفروقات وفقاً لسنوات الخبرة في أبعاد محاسبة استهلاك الموارد

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.000	8.022	.976	4	3.904	بين المجموعات
		.122	75	9.125	داخل المجموعات
			79	13.028	المجموع الكلي

شكل رقم (3): الفرق بين متوسطات الإجابات لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً لسنوات الخبرة


المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (3) أن قيمة $Sig=0.000$ أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ولذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل القائل بوجود فروق بين متوسطات الإجابات لمحور اتجاهات محاسبة استهلاك الموارد تبعاً لسنوات الخبرة.

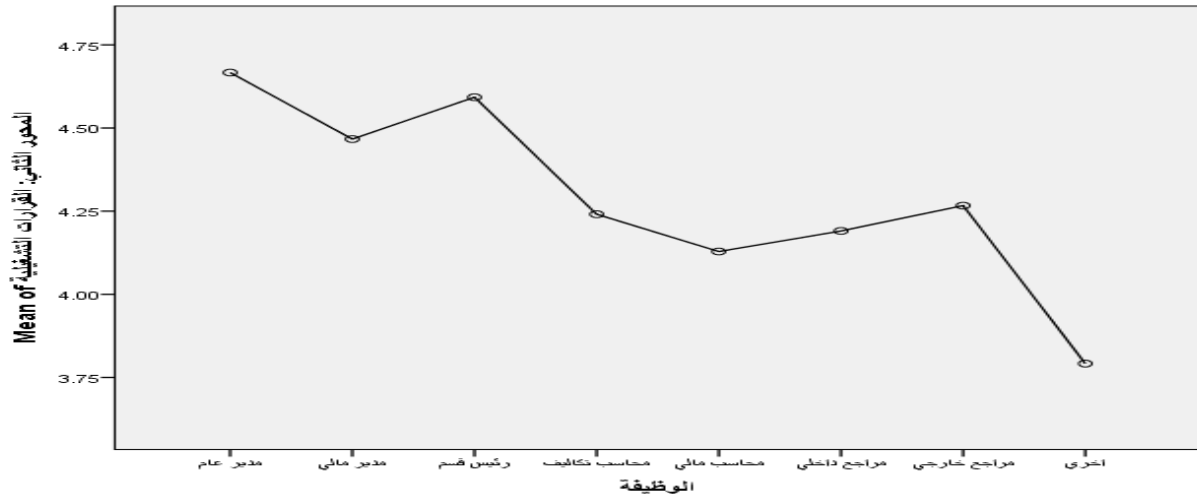
د. توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة؛ وذلك من خلال تحليل التباين وفقاً للجدول التالي:

جدول (11): تحليل التباين لمعرفة الفروقات وفقاً للمسمى الوظيفي في القرارات التشغيلية

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.002	3.676	.532	7	3.723	بين المجموعات
		.145	72	10.416	داخل المجموعات
			79	14.139	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

شكل رقم (4): الفرق بين متوسطات الإجابات لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

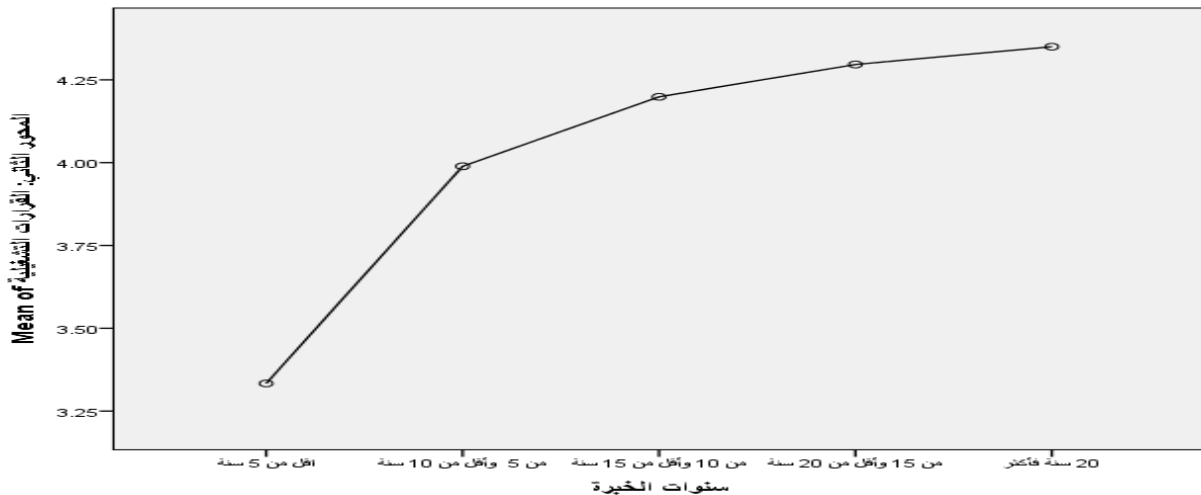
يتضح من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (4) أن قيمة $Sig=0.002$ أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وذلك يؤكد وجود فروق معنوية بين متوسطات الإجابات لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي.

جدول (12): تحليل التباين لمعرفة الفروقات وفقاً لسنوات الخبرة في القرارات التشغيلية

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.019	3.145	.508	4	2.031	بين المجموعات
		.161	75	12.108	داخل المجموعات
			79	14.139	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

شكل رقم (5): الفرق بين متوسطات الإجابات لمحور القرارات التشغيلية تبعاً لسنوات الخبر



المصدر: إعداد الباحثين من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

يتضح من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (5) أن قيمة $Sig=0.019$ أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وذلك يؤكد وجود فروق معنوية بين متوسطات الإجابات لمحور القرارات التشغيلية تبعاً لسنوات الخبرة.

المحور الرابع النتائج والتوصيات

أولاً- نتائج الدراسة:

من خلال الإطار النظري، والدراسة الميدانية توصل لباحثون إلى النتائج الآتية:

1. هناك اهتمام بحاسبة استهلاك الموارد في بيئة الأعمال السودانية؛ حيث كان اتجاه المبحوثين الموافقة بشدة حول عبارات الدراسة.

2. من خلال تحليل نموذج الانحدار وتحليل التباين تبين وجود أثر معنوي لأبعاد محاسبة استهلاك الموارد ككل في ترشيد القرارات التشغيلية، وبالنسبة للأثر الفردي للأبعاد، فكان كما يلي:

أ. وجود أثر معنوي لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في ترشيد القرارات التشغيلية.

ب. وجود أثر معنوي لنظام التكلفة الألمانية (GPK) في ترشيد القرارات التشغيلية.

ج. وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور أبعاد محاسبة استهلاك الموارد تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

د. وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور القرارات التشغيلية تبعاً للمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

3. أكدت هذه الدراسة ما توصلت إليه الدراسات السابقة من أهمية وأثر إيجابي لمحاسبة استهلاك الموارد في خفض التكلفة وترشيد القرارات.

ثانياً- توصيات الدراسة:

يوصي الباحثون بالآتي:

1. ضرورة الاهتمام أكثر بحاسبة استهلاك الموارد في بيئة الأعمال السودانية والاستفادة من مزاياها في إدارة التكلفة.

2. الاستفادة القصوى من نظام التكلفة الألمانية في تشغيل الموارد لاهتمامه بإدارة وتحليل الطاقة وتحديد الموارد العاطلة.

3. العمل على تكامل أسلوب تكاليف الأنشطة والتكلفة الألمانية للوصول إلى أفضل مستوى تشغيلي في المنشأة .

4. إجراء مزيد من الدراسات حول موضوع محاسبة استهلاك الموارد في بيئة الأعمال السودانية.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1. أحمد، محمد البشير إبراهيم، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في الرقابة على التكاليف- دراسة تطبيقية، بحث منشور في مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة بالجزائر، العدد السابع، ص ص 94-111.
2. إسماعيل، محمد عبد الرحمن، (2016م)، تحليل الانحدار الخطي، (الرياض: معهد الإدارة العامة).
3. الحولي، خالد حسين صالح، (2013م)، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمنية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 4، العدد ملحق، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ص ص 75-99.
4. درغام، ماهر موسى، (2005)، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة- دراسة تطبيقية، بحث دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية بعمان.
5. السماني، مكي صالح، (2016م)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي، بحث ماجستير في المحاسبة، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
6. الصغير، محمد السيد محمد، (2011م)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، بحث منشور في مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، المجلد 15، العدد الأول، ص ص 68-109.
7. الغروي، علي مجدي سعد علي، (2010م)، المحاسبة عن استهلاك الموارد، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 34، العدد الأول، ص ص 347-366.
8. الكومي، أمجاد محمد، (2007م)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة في الوحدات الاقتصادية، بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، ص ص 169-259.
9. بخيت، إبراهيم محمد حامد، (2018م)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية. دراسة ميدانية، بحث دكتوراه في المحاسبة، غير منشور، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
10. بني نصر، عبد المالك محمد امين أحمد، (2018م)، مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث غزة، المجلد 2، العدد الحادي عشر، ص ص 126-139.

11. بوغليطة، إلهام والوزنجي، مهملي، (2016م)، دور الإبداع في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، ص ص 238-253.
12. جواد، صلاح مهدي، والرفاعي، حسين عمران، (2010م)، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية دراسة تطبيقية"، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 18، العدد الأول، ص ص 62-74.
13. حسين، مريم، وآخرون، (1988) أساسيات الإدارة (عمان: دار حامد).
14. عبد الدايم، صفاء محمد، (2014م)، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة، بحث منشور في مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثاني، ص ص 234-266.
15. عقل، يونس حسن، والبابلي، هبة شاكر فتحي، (2013م)، استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة، بحث منشور في المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد 27، العدد الثاني، ص ص 263-284.
16. علمي، وليد أحمد محمد، (2013م)، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة، بحث منشور في مجلة اتحاد الجامعات العربية للمحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلد 1، العدد الأول.
17. عوض الله، ليندا عليش، والصدیق، بابكر ابراهيم، (2019م)، أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف- دراسة ميدانية، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 19، العدد الأول، ص ص 103-118.
18. كيوان، رندا مرسي، (2013م)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد، RCA في تطوير إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني ص ص 1107-1152.
19. مالك، ياسر صاحب، وآخرون، (2019م)، أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير - دراسة استطلاعية، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، المجلد 3، العدد الثالث عشر، ص ص 170-190.
20. محمد، صديق آدم ومنصور، فتح الرحمن الحسن، (2014م)، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية -دراسة ميدانية، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 15، العدد الثاني، ص ص 58-80.

21. محمد، هشام سعيد إبراهيم، (2009م)، استخدام نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية، بحث دكتوراه في المحاسبة، غير منشور، جامعة عين شمس، كلية التجارة.

ثانياً- المراجع باللغة الإنجليزية:

22. Ahmed, Syed Ajed and Moosa, Mehboob, (2011), Application of Resources Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute, Pakistan Business Review, pp755-775.

23. Carraro, Wendy Beatriz Witt Haddad (2018), Resource Consumption Nsumption Accounting RCA: Alternative Approach for Cost Mangement, Pretexto Belo Horizonte v. 19 N 1 p. 56-72. <http://dx.doi.org/10.21714/pretexto.v19i1.4110>

24. Elmaci, Orhan, (2014), A model proposal concerning balance scorecard application integrated with resource consumption accounting in enterprise performance management, International Journal of Organizational Leadership (3); pp1-9.

25. LI, Dai Xu, (2013), Resource Consumption Accounting in Engineering Project. Applied Mechanics and Materials Online , 448(1); pp 4207-4210.

26. Özyapıcı, Hasan & Tanı, Veyis Naci, (2017), Comparison of cost determination of both resource consumption accounting and time-driven activity-based costing systems in a healthcare setting, Australian Health Review, 41(1); pp 201-206.

27. Perkins, David; & Stovall, O Scott (2011), Resource Consumption Accounting - Where Does It Fit? Journal of Applied Business Research, 27(5); pp 41-51.

28. Webber, Sally; and Clinton, B Douglas, (2004), Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case, Management Accounting Quarterly; pp1-6.

29. Yilmaz, Baki and Mehmet Burak Ceran, (2017), The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation Economics, Management, and Financial Markets 12(2), pp131-140.