

## مدخل تكاملي بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد - دراسة ميدانية

### ملخص البحث :

يهدف هذا البحث الى ايضاح مدى تحقيق التكامل بين محاسبة الاستهلاك ومحاسبة الانجاز ويساهم في تدعيم استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية من خلال تحديد دور كلا منهما ومدى ارتباطهما بكيفية توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من خلال نظرة واقعية وواضحة لادارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها في دعم ادائها التشغيلي وسرعة الانجاز في الاداء لارضاء العملاء وتحقيق ميزة تنافسية تحقق الاستدامة.

ولقد قام الباحثان بعمل دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية مستخدما قائمة استقصاء اعدت لهذا الغرض ولقد اشارت النتائج لهذه الدراسة الى تحقيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

## طبيعة المشكلة

نظراً للتطور المستمر في البيئة الاقتصادية والصناعية وما ترتب عليها من خصائص جديدة للبيئة التنافسية ، أصبح على عاتق المنشأة إعادة النظر في إستراتيجياتها ، وترتيب أولويات اهتمامها وتبني أهداف استراتيجية تعمل على تحقيق اهدافها وطموحتها المستقبلية في الآجلين القصير والطويل ، ويتطلب ذلك اتخاذ العديد من القرارات التي تدعم استراتيجية الاستدامة ، ومن هذا المنطلق بدء البحث عن أدوات وتقنيات جديدة تتوافق مع سمات بيئة التصنيع الحديثة التي تعتمد على الإنجاز في الوقت المسموح به لمواجهة احتياجات المنشأة ، وتطبيق مفاهيم التطور المستمر للاداء التشغيلي والربحية من خلال الاستهلاك الأمثل لمواردها وإمكانياتها المتاحة لتلبية احتياجات عملائها والمحافظة على وضعها التنافسي مع ضرورة الإستخدام الكفاء والفعال للموارد والمتحكمة في تدفق الانتاج ، ومن ثم من العمليات الإنتاجية الكلية مع التركيز بالدرجة الأولى على المنتجات التي تعطي أكبر هامش ربحية من الموارد بما يتمشي مع بيئة التصنيع الحديثة من خلال التركيز على نقاط الإختناق وتخفيض وقت الإنجاز ، ومن ثم المحافظة على وضعها التنافسي والاستمرار والبقاء في دنيا الأعمال.

كما تعتبر المتغيرات الخاصة ببيئة التصنيع الداخلية للمنشأة من أهم الإعتبارات التي قد تترك تأثيراً هاماً في اختيار الممارسات والنظم الانتاجية المستخدمة ، ومن هذه الممارسات سياسات التصنيع التي تلبى طلبات العملاء وترتكز على دعمهم لجهود المنشأة نحو تقديم قيمة مناسبة للعملاء ، من خلال تنفيذ برنامج التحسين المستمر للتخلص من أوجه الفاقد المختلفة ( Ruiz-de-Arbulo-Lopez et al., 2013 ) وهو ما ينعكس في زيادة الكفاءة التشغيلية للمنشأة وتخفيض تكاليف التصنيع ، وبالشكل الذي يكسب المنشأة العديد من المزايا التنافسية ، ومن أهمها المرونة السعرية مقارنة بالمنافسين وهو ما يؤدي إلي زيادة قدراتها الربحية ( Chauhan,G. & Singh, T.,2012 ) ففي ظل الاتفاقيات والتكتلات الصناعية وحرية التجارة تغيرات استراتيجية الأعمال السائدة ، حيث أصبح الهدف الأساسي لأي منشأة هو محاولة تحقيق السيطرة والمنافسة من خلال التفوق والإبداع في مجالات التصنيع والتسويق ، ومع زيادة حدة المنافسة أتجهت العديد من المنشآت إلى إستخدام التصنيع المرشد ، حيث تسعى إلى تعظيم قيمة المنشأة ، كما أن القدرة التنافسية من الاهداف الهامة للمنشأة (Taj, S. and Morosan, C., 2011) ، ووسيلة للاستمرارية وتحقيق الأستدامة .

وبناء على العرض السابق يرى الباحثان انه يمكن بلورة مشكلة البحث انه في ظل التحديات التي تواجه منشآت الاعمال في الوقت الراهن وبصفة خاصة تزايد المطالبات بضرورة التزام منشآت الاعمال بمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة وتحقيق الاستدامة ، وذلك عملا على تحقيق القيمة لاصحاب المصالح في الاجل الطويل ،

الامر الذى يعنى ضرورة اقامة علاقات مستدامة معهم من خلال الاعتماد على الاستدامة كأستراتيجية تتبناها منشأة الاعمال .

كما انه فى ظل ندرة الدراسات العربية والاجنبية التى تناولت مشكلة دعم استراتيجية الاستدامة لمنشآت الاعمال لتحقيق الهدف الذى تسعى اليه ، لذا يرى الباحثان أن المنشأة التى ترغب فى الاستدامة لابد لها من الإستخدام الأمثل لمواردها وإمكانياتها المتاحة لتلبية احتياجات عملائها فى الوقت المحدد له ، والمحافظة على وضعها التنافسي حيث إنه إذا كانت تلك الموارد معطلة بسبب ما فإن هذه الموارد والقدرات الإنتاجية تصبح عديمة الفائدة ، تحديد دور كلا من محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك لتوفير نظرة محاولة تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة وتوفير ضمانات ومتطلبات البقاء والاستمرارية مع تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية لتتواكب مع خصائص ومتطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة ، والاستدامة المنشودة ، فإن مشكلة البحث تدور حول محاولة الوصول إلى مدخل مقترح لتدعيم استراتيجية الاستدامة تتواكب مع المتغيرات الحديثة والتصنيع الحديثة وفق المفاهيم التى يتبناها هذا البحث .

### أهداف البحث :

- يهدف هذا البحث الى بيان مدى تحقيق التكامل بين كلا من محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد فى تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .
- وفي ضوء ذلك تتحدد الأهداف الفرعية للبحث:
1. دراسة مفهوم مدخلى محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك فى تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية.
  2. توضيح مدى تحقيق التكامل لمدخلى محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة للمنشأة .

### أهمية البحث

بالرغم من وجود العديد من الدراسات والبحوث التى تناولت مدخل محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك والتى ربطت بين كل مدخل منهما وبين مداخل اخرى الا ان هذا البحث يكتسب اهميته من عدم وجود دراسات قامت بدراسة اهمية التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك فى دعم استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية وابرز الدور الحيوى والهام الذى يحققه التكامل بين المدخلان فى اتخاذ قرارات الادارة بكفاءة وفاعلية وتعظيم العائد من الاداء واستغلال الوقت بما يحقق الاستدامة والاستمرارية فى السوق.

## منهج البحث :

يتمثل المنهج المستخدم للبحث في المنهج الاستنباطي في تناول اطار المفاهيمي لمحاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة للمنشأة ، والمنهج الاستقرائي في اختبار الفروض عن طريق استقصاء مدى تحقيق التكامل لمدخلي محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة للمنشأة .

## فروض البحث :

من مشكلة واهداف البحث يستخلص الباحثان الفروض التالية وهي :

### الفرض الأول :

لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

### الفرض الثاني :

لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

### الفرض الثالث :

لا يوجد دلالة احصائية بين التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

## خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه يرى الباحثان تقسيم البحث على النحو التالي :

**المبحث الأول :** التنمية المستدامة وأبعادها .

**المبحث الثاني :** محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك كأحد متطلبات التصنيع الحديثة

**المبحث الثالث :** الاطار المقترح لتكامل مدخلي محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك لتدعيم استراتيجية الاستدامة .

## المبحث الأول التنمية المستدامة وأبعادها

تمهيد :

تعتبر المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية وما تنتج عنها من تزايد حدة المنافسة أحد الخصائص الهامة ، والمؤثرة في البيئة الصناعية ، وإن لم تكن هي الأساس والعامل الحيوي لكل متغيرات البيئة الصناعية . أصبح العالم كله بمثابة سوق مفتوح ، تتسابق فيه مختلف المنشآت لجذب العميل ، دون وجود لأساليب الحماية الوطنية في اطار الاتفاقيات الدولية الحالية ، فقد أصبح القانون السائد هو البقاء والاستمرارية للأفضل ، وتطلب من ذلك ضرورة العمل على تحقيق القدرة على زيادة الحصة السوقية والدخول في العديد من الأسواق لجذب المزيد من العملاء بأعلى مستوى من الجودة بأقل تكلفة ممكنة من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية ودعم المركز التنافسي .

يرى الباحثان أن استراتيجية الإدارة تتحدد في ضوء وضع المنشأة الاستراتيجية للمنشأة والظروف والمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المحيطة ، كما أن تلك الاستراتيجية تتغير بتغير الظروف بحيث تواكب أهداف ومتطلبات المنشأة .

### استراتيجية الاستدامة :

أن توجه المنشآت نحو تبني مفهوم التنمية المستدامة يتطلب اعتمادها كاستراتيجية تتبناها المنشآت وغرس مبادئها في فلسفة المنشأة وثقافتها ، وتوصيل تلك الثقافة إلى كافة المستويات الإدارية والتنفيذية من أجل تحقيق التنمية المنشودة ، الامر الذي يؤكد (Engert, & Baumgartner, . 2016) بضرورة دمج استراتيجية الاستدامة كجزء لا يتجزأ من استراتيجية المنشأة حتى تتمكن من تحقيق دور فعال في التنمية المستدامة ، ومن ثم أدى ذلك إلى محاولة بعض الكتاب إلى تعريف التنمية المستدامة كاستراتيجية ، حيث عرفها ( Artiach., et al, . 2010) بأنها استراتيجية أعمال تسعى لإستخدام أفضل ممارسات الأعمال بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمرقبين ، كما أنها تعني تحقيق التوازن بين أهداف المنشأة على المدى القصير وعلى المدى الطويل ( Blocher, et al, 2010 ) .

ويمكن القول أن الاستدامة تتجاوز القضايا البيئية والاجتماعية فهي تشمل استدامة منشآت الأعمال وتتضمن الانتاج والمبيعات والتسويق ، فضلاً عن كونها مستدامة مالياً وقانونياً ( Gary, et al , 2011 ) حيث يجب على المنشآت أحداث التوازن بين التقدم الاقتصادي والاجتماعي من ناحية واليئي من ناحية اخرى ،

بحيث لا يؤثر التقدم الاقتصادي الحالي على حق الاجيال المستقبلية فى استخدام نفس الموارد للتنمية ( السيد وآخرون , ٢٠١٣ ) .

وقد أشارت العديد من الدراسات انه لا يوجد تعريف محدد للاستدامة ، فقد بين (Young,&Dhanda ,2013) أن مفهوم الاستدامة مفهوم متطوراً مثل مفهوم الديمقراطية والعلومة ، كما يذكر ( Young,&Dhanda, 2013 ) أن المنشأة التي تركز على الاستدامة تستطيع أن تكون أكثر ابتكاراً ، وأن ترى زيادة في الربح فالاستدامة يمكن أن تنشئ نجاحاً تجارياً ومساعدة الإدارة لتطوير منتجاتها وخدماتها ، والاستدامة هي تلبية احتياجات الاجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة ( Toriell.,etal.,2011 ) .

ويرى الباحثان أن تحقيق المنشأة لاستراتيجية الاستدامة أصبح أمراً أساسياً تتادى به الكثير من المنظمات الدولية ، بالإضافة إلى أن بعض الدول تلزم المنشآت بتحقيق بعض القوانين والتعليمات الخاصة بالاستدامة سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي ، فإذا تمكنت المنشأة من تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية سوف ينظر إليها كمنشأة ذات تنمية مستدامة ناجحة ، وكلما زادت استجابتها لاحتياجات المجتمع فإنها توصف بأنها أكثر استدامة .

ولقد ابدت الغالبية العظمى التي تناولت استراتيجية الاستدامة ورغم الكتابات الكثيرة التي تناولت التنمية المستدامة الا انها لم تتناول طرق تدعيم استراتيجية الاستدامة التي تسعى اليها المنشآت ولقد كانت دراسة Toong and Anantharamant 2011 تهدف الى اختبار مستوى الافصاح فى البنوك الماليزية عن اشطة التنمية المستدامة من خلال مؤشرات المبادرة العالمية للأفصاح عن تقارير التنمية المستدامة . ولقد خلصت الدراسة الى ان بنك Maybank يقوم بالأفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة على شكل تقارير منفصلة معدة وفقا لمؤشرات المبادرة العالمية للأفصاح عن التنمية المستدامة ، كما خلصت الى ارتفاع مستوى الافصاح عن أنشطة التنمية المستدامة فى البنك ، ووجود افصاح كامل فيما يتعلق بأستراتيجية وتوجه ادارة البنك .

ولقد كانت دراسة Bachoo et al . 2013 تهدف الى اختبار العلاقة بين جودة الافصاح عن الأنشطة الاستدامة وتعظيم قيمة المنشأة ، وقد خلصت الدراسة الى وجود علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين جودة التقارير عن أنشطة الاستدامة وبين تكلفة رأس المال ، بينما توجد علاقة طردية ايجابية ذات دلالة معنوية بين الاداء المستقبلى للمنشآت وجودة تقارير الاستدامة ، كما تشير نتائج الدراسة الى وجود علاقة بين جودة التقارير وتعظيم القيمة السوقية والمعبر عنها بأسعار الاسهم ، وذلك من خلال التأثير على قرارات المستثمرين فى سوق الاوراق المالية .

ولقد اشارت دراسة Carnevale and Mazzuca . 2014 انها تهدف الى اختبار العلاقة بين افصاح البنوك عن تقارير الاستدامة وتحسين قيمة تلك البنوك ، ولقد خلصت الدراسة الى ان قيام البنوك

بالافصاح عن تقارير الاستدامة يؤثر ايجابيا على قيمة السهم لتلك البنوك ، حيث يزيد من الشفافية ويوضح معلومات عن جوانب اجتماعية وبيئية واقتصادية ويزيد من ثقة المستثمرين فى المنشآت البنكية ، الا ان درجة التأثير تختلف من دولة الى اخرى وقد يرجع السبب الى وجود اختلافات اقتصادية بين تلك الدول وايضا ثقافتها ومدى ادراكهم لاهمية الافصاح عن اشطة الاستدامة .

كما ان دراسة ( Kaspereit and Lopatta 2016 ) تهدف الى قياس العلاقة بين الافصاح عن تقارير GRL الاستدامة والتزام بمؤشرات المبادرة العالمية لاعداد التقارير وبين تعظيم قيمة حملة الاسهم ، ولقد خلصت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تقارير GRL التى يتم اعدادها بواسطة المنشآت وارتفاع القيمة السوقية للمنشآت وذلك فى بعض وليس كل المواصفات فى النموذج ، حيث لم تتوصل النتائج الى وجود تأثير مشترك لاستدامة المنشأة وفقا لمؤشرات SAM Sustainability Ranking “Measure ” الذى يرتب المنشآت بناء على التزامها بالانشطة والاستدامة وبين افصاح تلك المنشآت وفقا لمبادئ المبادرة العالمية .

واما دراسة ( Hummel and Schick 2016 ) تهدف الى اختيار مدى وجود علاقة بين اداء المنشأة المستدام وجودة الافصاح عن انشطة التنمية المستدامة ، وقد خلصت الدراسة الى ان المنشآت ذات الاداء المنخفض فى جوانب الاستدامة تفصح عن انشطة الاستدامة بشكل اقل من المنشآت ذات الاداء المستدام المرتفع وذلك وفقا لما تنص عليه نظرية الشرعية لتؤثر على قرارات المستثمرين ، حيث تفترض النظرية ان منشآت الاعمال تسعى بكل قوتها الى تحسين صورتها امام المجتمع التى تعمل تحت مظله ، ومن خلال العمل وفقا لتطلعاتها ورغباتها وتوقعاتها الامر الذى يؤدى الى اضاء صفة الشرعية على ممارستها وانشطتها ، ومن ثم التأثير على ادراك المجتمع لها بالشكل الذى ترغبه .

واما دراسة ( Braam and Peeters 2018 ) تهدف الى اختيار العلاقة بين قوة الاداء المستدام للمنشأة وبين توكيد تقارير الاستدامة التى تقوم بأعدادها ، وقد خلصت الدراسة الى ان المنشآت ذات الاداء المستدام القوى تهتم بشكل اكبر بتوكيد تقارير الاستدامة لديها لتحقيق المزيد من ارضاء اصحاب المصالح وذلك من خلال الاعتماد على الجهات التى تقوم بعمليات توكيد تقارير الاستدامة سواء مراجعين خارجيين او مؤسسات استشارية لهذا الغرض ، بينما المنشآت ذات الاداء المستدام الضعيف لانهن بتوكيد تقارير الاستدامة وقد لا تقوم باعداد مثل هذه التقارير .

كما عرض ( Krechovska and Prochazkova. 2014 ) دراسة تهدف الى اختبار دمج الاستدامة فى استراتيجية المنشأة ونظام تقييم الاداء بها ، كأحد متطلبات تطبيق حوكمة المنشآت ، وقد خلصت الدراسة الى انه على الرغم من وجود ادراك عام لدى المنشآت باهمية مفهوم الاستدامة كأحد المتطلبات لتحسين اداء المنشآت

وتطبيق حوكمة المنشآت في ظل بيئة الاعمال ، الان الدراسات اثبتت عدم قيام تلك المنشآت بتطبيق أنشطة الاستدامة وعدم دمجها في استراتيجيتها .

اما دراسة (د.محمد مندور، ٢٠١٧ ) كانت تهدف الى بيان اثر الضغوط المؤسسية على تطبيق المنشآت لنظم الرقابة الادارية الرسمية للاستدامة ، وقياس اثر الاداء الاجتماعى ، الاداء البيئى على الاقتصادى للمنشأة ، وكد خلصت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط ايجابية بين الاداء الاجتماعى والاداء الاقتصادى للمنشأة حيث يترتب على دمج الاهتمامات الاجتماعية ، وجود علاقة ارتباط ايجابية بين الاداء البيئى والاداء الاقتصادى للمنشأة من وتوضيح الاستراتيجيات واهداف المنشأة الاجتماعية والبيئية فى نظم الرقابة الادارية .

وقد كانت دراسة ( Sidiropoulos et al 2004 ) تهدف الى دمج مؤشرات التنمية المستدامة فى استراتيجية المنشأة ، حيث يتم اجراء تعديل على نموذج بطاقة التقييم المتوازن وذلك من خلال اضافة بعد خامس منفصل عن الابعاد الاربعة الاساسية للبطاقة ، وقد خلصت الدراسة الى ان النموذج المقترح يوفر الفرصة للتحقق من اثر السياسة البيئية للمنشأة عن تلك الابعاد الاساسية للاداء التى يتكون منها نموذج التقييم المتوازن للاداء . اما دراسة ( Perrini and Tencati 2006 ) تهدف الى اقتراح نظام لتقييم الاستدامة والتقرير عنه ، فى شكل منهجية متكاملة تعمل على رقابة وتتبع الاداء العام للمنشأة بشكل وصفى وكمى فى ان واحد ، وذلك تلبية لاحتياجات اصحاب المصالح والمتطلبات الادارية المتمثلة فى المعلومات الاساسية عن الاداء من اجل تحسينه ، وقد خلصت الدراسة الى ان النموذج المقترح يمكن المنشآت من ادارة وتنظيم العلاقات مع اصحاب المصالح وتقدير احتياجاتهم من المعلومات ، وتحديد اهم المجالات البيئية والاجتماعية والاقتصادية ذات الاولوية لدى مجموعات اصحاب المصالح المختلفة .

وقد كانت دراسة ( Rabbani et al 2014 ) تهدف الى اقتراح نموذج لتقييم الاداء على دمج مؤشرات التنمية المستدامة مع ابعاد بطاقة التقييم المتوازن للاداء ومدخل اتخاذ القرار القائم على تعددية المعايير ، ولقد خلصت الدراسة الى ان منشآت البترول التى قامت عليها الدراسة تتميز بمستويات اداء مستدام افضل من نظيراتها ، كما ان النموذج المقترح يوفر نظاما لتقييم اداء المنشأة يساعد على تحقيق الميزة التنافسية فيما بينها . كما كانت دراسة د. ضياء بهاء الدين فؤاد ٢٠١٨ تهدف الى بناء نموذج لاستخدام بطاقة التقييم المتوازن فى تقييم الاداء المستدام للمنشآت المساهمة المصرية وبيان كيفية تطبيقه فى الواقع العملى ، ولقد خلصت الدراسة الى صلاحية تطبيق النموذج بشكل عام لتقييم الاداء المستدام للمنشآت المساهمة ، حيث يعد استخدام النموذج المقترح بمثابة نواة لتفعيل الاستدامة فى المنشآت المصرية ، والرقابة على الاداء المستدام بغرض تحقيق التنمية المستدامة فى ظل متطلبات بيئة الاعمال المصرية .

من خلال العرض السابق يرى الباحثان الى ان الدراسات السابقة كانت تهدف الى الافصاح عن أنشطة التنمية المستدامة سواء كانت الاجتماعية والبيئية والاقتصادية من خلال التقارير التى تضعها المنشأة للتنمية

المستدامة التقارير الجاهزة والموضوعة لهذا الغرض ، كما ركزت ايضا الدراسات على محاولة تطوير او صياغة نماذج تعمل على قياس مدى تحقيق المنشأة لأهدافها وذلك بدمج ابعاد التنمية المستدامة ، وكذلك مدى قدرتها على تحقيق التوازن بين هذه الابعاد من خلال تطوير نماذج التقييم يوفر التغذية العكسية والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة لتحسين اداء المنشأة فى الجوانب والابعاد المختلفة للتنمية المستدامة .

### أبعاد التنمية المستدامة :

حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة والذي اقيم في جوهانسبرج عام ٢٠٠٢ م أهم المجالات التي ينبغي التركيز عليها عند محاولة تحقيق تلك التنمية بحيث تدور هذه المجالات في محاور ثلاثة تمثل الأبعاد الرئيسية للتنمية المستدامة وهى : الجانب البيئي ، والجانب الاجتماعي ، والجانب الاقتصادي مع الإقرار بوجود حدود للقدرة على توفير الموارد ، حيث أن تحقق التنمية المستدامة لابد وأن يعتمد على تضافر الجهود في المجال الاجتماعي والبيئي والإقتصادي ، وإن كل مجال من المجالات الثلاثة يجب أن يتضمن عدداً من الأنشطة التي تتداخل مع بعضها لتحقيق التنمية المستدامة ( Yuliastut, et al. 2017 ، بدوى، ٢٠١١ ) هذا ويمكن إيجاز تلك الأبعاد فيما يلي :

#### ١. البعد الاقتصادي ( المالي ) :

يهدف هذا البعد إلى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات ، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وذلك على المستوى القومي ، أماعلى مستوى المنشأة فإن البعد الاقتصادي يركز على تعظيم ثروة حملة الأسهم من خلال زيادة المبيعات و تحسين معدلات العائد على الاستثمار وزيادة الحصة السوقية للمنشأة .

يرى ( Palmer, 2012 ) بأن نتائج سياسات المنشأة وعملياتها الداخلية من الناحية النقدية تعكس صورة تحسين معدلات العائد على الاستثمار ، والعائد على الأصول ، والقيمة المضافة وغيرها ، كما يرى ( Chiu &Hsieh, 2016 ) أن الأداء الاقتصادي الذى يشمل مفهوم التنمية المستدامة يعنى قدرة المنشآت على خفض التكاليف المرتبطة بالمواد الخام المشتراة ، خفض استهلاك الطاقة ، معالجة النفايات منها ، وتقليل الغرامات الناتجة عن حوادث الأضرار البيئية .

#### ٢. البعد البيئي :

يهدف هذا البعد إلى المحافظة على سلامة النظم البيئية متضمنه الأرض والماء والهواء ، هذا بالإضافة إلى اكتشاف مصادر متجددة للموارد مثل استخدام الطاقة الشمسية كمصدر متجدد للطاقة ، ومن ثم فإن إهتمام

المنشأة بهذا البعد ينبغي أن ينصب على قياس أثر العمليات الداخلية للانتاج على عناصر التنوع البيولوجي في البيئة المحيطة بالمنشأة ، ومدى مساهمتها في الحفاظ على تلك العناصر من التلوث والنفاد .

يعد تحسين الأداء البيئي أحد المحاور الرئيسية للتنمية المستدامة ، فقد ظهرت مفاهيم التنمية المستدامة نتيجة الاهتمام بالقضايا البيئية بصفة أساسية ، ثم تطورت لتشمل دور المنشأة تجاه المجتمع ، حيث يرى ( Schaltegger & Wagner , 2017 ) ان أداء المنشأة المادي فيما يتعلق بالجوانب البيئية الطبيعية استناداً إلى مجموعة من المؤشرات البيئية ، حيث أن الجوانب البيئية هي أي عنصر من عناصر نشاط المنشأة ذو علاقة بالبيئة سواء كان منتجاً أو خدمات .

كما يرى ( Chiu & Hsieh, 2016 ) أن الأداء البيئي يعبر عن قدرة المنشآت الصناعية على تقليل انبعاثات الغاز الضارة بالهواء ، النفايات السائلة والصلبة ، كذلك تخفيض كمية المواد الخطرة والسامة المستهلكة في العملية الإنتاجية .

وتشير دراسة ( أحمد ، ٢٠١١ ) إلى ضرورة الاعتماد على نظام للإدارات البيئية في المنشآت التي تنتج نحو تحسين أدائها البيئي ، حيث يختص هذا النظام بالتخطيط الدقيق لاستغلال موارد المنشأة بحيث يمكن تحديد الفرص ذات الأهمية ، وهي في سبيل ذلك تعتمد على فريق من الخبراء لفهم أنشطة المنشأة واحتياجات وأهداف كل إدارة من إدارتها بما يتماشى مع هدف تحسين الأداء البيئي .

### ٣. البعد الاجتماعي :

يهدف هذا البعد إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كافة الموارد الاقتصادية والطبيعية ، واحترام حقوق الإنسان ، وتنمية الثقافات والتنوع والمشاركة الفعلية في صنع القرار ( Aras & Growtyer, 2009 ، الصاوي ، ٢٠١٢ ) .

ويرى كلاً من ( Barnett, 2007 , Arevalo, & Aravina , 2011 ) أن المسؤولية الاجتماعية التي هي بمثابة وسيلة لتعزيز العلاقات مع أصحاب المصالح الرئيسية كما يعرفها ( Calbreath, 2010 ) على أنها مجموعة من العمليات والأنشطة التي تهدف إلى تحسين إدراك أصحاب المصالح فيما يتعلق بدور المنشأة تجاه المجتمع .

وجدير بالذكر إلى أن تلك الأبعاد الثلاثة قد أطلق عليها مصطلح Triable Bottom Line والذي يعنى ضرورة قيام المنشأة بتحسين أدائها في هذه الأبعاد الثلاثة دون إعطاء أولوية لأحدهم على حساب الآخر ، كما يوضح العلاقات التكاملية المتداخلة بين تلك الأبعاد بحيث يؤدي تحسين أي منها إلى تحسين الأخرى ، بينما ضعف الأداء في أحد تلك الأبعاد يؤثر بالسلب على الأبعاد الأخرى ( Shokravi and Kurnia , 2014 ) .

ويمكن القول إنه في ظل تحديات وتطورات بيئة الأعمال الحديثة والتوجه نحو التنمية المستدامة كأحد متطلبات البقاء والاستمرار في الوقت الراهن ، فإنه ينبغي على المنشآت التي تسعى إلى تحسين أدائها المستدام الاعتماد على نظام لإدارة الاستدامة يقوم بمجموعة من الأنشطة التي من شأنها التخطيط الجيد لإستغلال موارد المنشأة ، تحديد السياسة التي تنتهجها من أجل تحقيق أثر إيجابي لأنشطتها على البيئة والمجتمع ، وجمع كافة البيانات المتعلقة بذلك ومن ثم يسهل تحديد دور المنشأة في تحسين سبل الحياة للعاملين بها ، فضلاً عن الاسهام في تحسين المجتمع الذي تعمل فيه المنشأة ( Johnson and Schaltegger,2016 )

### تعظيم قيمة المنشأة المستدامة :

إن تطور بيئة الأعمال والتغيرات المتلاحقة عليها أدى إلى تطور هدف تعظيم قيمة المنشأة ، حيث يرى ( Lopez, etal , 2007 , Idown and Towler, 2004 ) أن ظهور مفاهيم التنمية المستدامة وما ترتب عليها من مطالبة المنشآت بالحفاظ على البيئة وتحقيق مساهمة فعالة في المجتمع قد تبعه تغير في مفهوم قيمة المنشأة ، فلم يعد الهدف هو مجرد تحقيق القيمة من المنظور الاقتصادي فقط ، بل أتسع المفهوم ليشمل تعظيم قيمة المنشأة ، الأمر الذي فرض على المنشأة ضرورة تطوير نظم تقييم الإدارات لديها .

وكما يوضح ( Muller,. et al,. 2012 ) أن القيمة المستدامة المضافة هي مقياس لمدى قدرة إدارة المنشأة على الاستخدام الكفاء لمواردهاالاقتصادية والبيئية والاجتماعية بما يحقق قيمة للمنشأة ، ومن ثم إمكانية التعبير عن تلك القيمة في شكل رقمي متكامل .

ويرى الباحثان بما أن الاستدامة تعني الاستفادة من الموارد المتاحة واستغلالها افضل استغلال بالإستخدام الأمثل للأساليب والوسائل المتاحة بما يدعم ممارسة المنشأة لأعمالها وأنشطتها بكفاءة وفاعلية من أجل تحقيق معدلات نمو مرتفعة تجعلها قادرة على تحقيق أهداف الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية

## المبحث الثاني

### محاسبة الاستهلاك ومحاسبة الإنجاز كأحد متطلبات التصنيع الحديثة

#### مفهوم محاسبة استهلاك الموارد :

وقد عرفها البعض بانها نظام يعطى نظرية مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقا لمتطلبات موارد الانشطة وما يحقق رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفاعلية والكفاءة فى ادارة التكلفة (Young,&Dhanda, 2013) .  
يري كلا من (شاهين ، ٢٠١٠ )، (Okutmus, E., 2015) ان محاسبة استهلاك الموارد تركز على العمليات والانشطة وصولا لاطار متكامل يتعدى كونة نظام تقليدى للمحاسبة عن تكلفة المنتجات إلى إدارة تدعم اتخاذ القرارات الادارية المتعددة فى المنشأة ويعظم استفادتها من نظم تخطيط الموارد من خلال قدرتها على حفظ وصيانة وتتبع وتجميع المعلومات بشكل تفصيلي عن كافة نواحي النشاط التشغيلية والمالية .

#### الدعائم الاساسية لمحاسبة استهلاك الموارد :

تعتمد المحاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أو دعائم رئيسية ، تمثل رؤى محددة ترتبط بالموارد ، طبيعة التكلفة ، استخدام منهج قائم على الكمية ، وتتبع المحاسبة عن استهلاك الموارد نفس منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط ، ولكن محور تركيزها هو الموارد ، حيث تستخدم مفهوم مجتمعات الموارد ، محركات الموارد ، والتركيز على الأنشطة ، وتوجد أوجه أو أبعاد عديدة لكل من هذه المبادئ الثلاثة الرئيسية .:

#### اولا : . الموارد :

تركز محاسبة استهلاك الموارد بصفة أساسية على الموارد وقد تكون فى صورة مجتمعات الموارد وما يتعلق بها ( تكاليف خدمة الموارد ) ، وتقوم فكرة مجتمعات الموارد على انه يجب ان تضم كل الموارد والتكاليف وفقا لمنطق عام تضعه المنشأة .

ان التركيز على الموارد فى محاسبة الاستهلاك الموارد يخلق مطلب محدد للمحاسبة عن الطاقة حيث أن محاسبة استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل وانتشر على نطاق واسع فى الفترة الاخيرة ، وتعتبر محاسبة استهلاك الموارد مزيج بين التكاليف على النشاط ونظام ادارة التكلفة ، حيث تركز محاسبة استهلاك الموارد بصفة اساسية على الموارد من منظور شامل والتي توفر رؤى واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وعن كفاءة استخدامها ، وفقا لتلك الركيزة الاساسية فانه يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد حيث ان إنشاء مجتمعات

الموارد يعتمد على فكرة ان مجتمعات الموارد يجب ان تضم كل الموارد والتكاليف بما في ذلك تكاليف خدمة الموارد وهذه يعنى ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يركز ليس فقط على علاقات الموارد بالانشطة ولكن يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض بأعتبار ان بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد اخرى وبالتالي يجب تخصيص تكلفتها على تلك الموارد . (Oktumus,2015)

يتم تحقيق الاستغلال الامثل للموارد من خلال قدرة المنشأة ونظم التكاليف بها على القياس الدقيق للطاقة العاطلة عن طريق التتبع التفصيلي لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة والمملوكة للمنشأة ، وتمييز الموارد العاطلة ، واعطاء معلومات دقيقة لإتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها .

وتعترف المحاسبة استهلاك الموارد بالموارد العاطلة (شاهين ، ٢٠١٠) وهذا الاعتراف سهل من تطوير وصيانة أنظمة إدارة التكلفة من خلال تبسيط وتحليلات تكاليف الموارد ، بالإضافة إلى أن أنظمة إدارة التكلفة التي يعتمد عليها هذا الاسلوب تقديم معلومات عن الموارد العاطلة نقدا تساعد في اتخاذ القرار ، حيث يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين : يتمثل الاتجاه الاول في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة ويتمثل الاتجاه الثانى: في قدرة إدارة المنشأة فى السيطرة على الموارد العاطلة والسعى لتخفيضها أو التخلص منها .

ويتضح مما سبق أن الدعامة الأولى لنظام محاسبة استهلاك الموارد تبدأ من اتخاذ قرار الإستثمار والذي يترتب عليه الاستحواذ على موارد تمثل ممتلكات المنشأة وتشكل الطاقة الاضافية الناتجة من هذا القرار ( Karaca and Kvcuk, 2017 ) ،حيث يتم جعل هذه الطاقة واضحة من خلال افصاح كامل وعدم تحميلها على منتجات أو تكلفة أخرى .

### ثانيا : . طبيعة التكلفة :

يؤكد مدخل استهلاك الموارد على النظرة الشاملة للتكلفة من خلال تحديد القدر المستنفذ من الموارد ونمط سلوك التكاليف ، ويميز المدخل بين بعدين اساسيين للتكلفة يتمثل الاول فى الطبيعة الاولية للتكلفة سواء كانت تكاليف ثابتة او تكاليف متغيرة ، ويتمثل الثانى فى الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تفسر احتمال التغير النسبى للتكاليف عند نقطة الاستهلاك ومن ثم يجب ان تربط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج طبيعة التكاليف المتغيرة اما تكاليف متغيرة او تكاليف ثابتة ، فى حين لاتتغير الطبيعة الاولية للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد (Oktumus,2015) .

وتقوم محاسبة استهلاك الموارد على ان السبب الاساسى لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد (Ozyapici & Tais, 2016)، وان التكلفة تحدث ويتم مراقبتها على مستوى الموارد وليست الانشطة ، ويتم

تنظيم وتجميع هذه الموارد في مجتمعات موارد متجانسة بحيث يكون مجمع الموارد مجموعة من المخرجات تستخدمها موارد اخرى او تستخدم لانتاج المنتجات النهائية .

يرى الباحثان ان محاسبة استهلاك الموارد هي احد نظم ادارة التكلفة التي تهدف الى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الامثل للموارد في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة ، وتحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف ، مما يؤدي بدوره للتوصل للقرارات اكثر دقة وايضا الافصاح عن تكاليف الطاقة العاطلة ، مما يؤدي لزيادة قدرتها على توظيف تلك الطاقة وقدرتها ايضا على التخطيط الامثل للموارد واستهلاكها بشكل جيد .

يرى (Bhatt, 2014) ، يستخدم مفهوم الطاقة النظرية كأساس لحساب معدل تحميل التكاليف الثابتة التي تمثل تكاليف انشاء الطاقة ويتم التعامل معها في ضوء الطاقة المصممة للانتاج وليس الطاقة الفعلية المستغلة خلال الفترة ، وتحدد الخيارات الادارية الكمية المستخدمة من الطاقة النظرية ومن ثم يجب ان تكون الطاقة المستخدمة وتكاليفها واضحة أمام الإدارة عند إتخاذ القرارات ، حيث يركز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على تحليل التكاليف وفقا لعلاقتها بالطاقة لتوفير معلومات في تقارير المسؤولية عن استغلال الطاقة المتاحة من خلال الطبيعة الاساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة او متغيرة (الشهاوى ، ٢٠١٤) ، وكذلك الطبيعة المحتملة للتكاليف الثابتة والمتغيرة والتي تفسر احتمال التغير النسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الاستهلاك .

### ثالثا : . استخدام منهج قائم على الكمية :

تستخدم المحاسبة عن استهلاك الموارد مقاييس مخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد ، كما انها تستبعد العلاقات المالية أو التكاليف من العلاقات التي تحدد استهلاك الموارد وتقيس المحاسبة عن استهلاك الموارد كل مخرجات الموارد بوحدات قابلة للقياس بخلاف وحدات النقد (كمية) وبعد ذلك يتم تخصيص التكاليف على كميات الموارد .

حيث يعتمد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية ( كيوان، راندا موسى، ٢٠١٣) تتمثل في ساعات العمل المباشرة وعدد ساعات دوران الآلات وغيرها من الاسس ، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على اساس ما استهلك كميا من هذه الموارد مع الاخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات ، ثم تاتي القيمة النقدية بعد ذلك، وليس مقدما كما في حالة نظم التكلفة التقليدية ، واذا تعذر اقامة هذه العلاقات السببية ، فان تخصيص التكاليف يتم على المستويات التنظيمية الاعلى في المنشأة .

## مفهوم محاسبة الانجاز :

ظهرت محاسبة الانجاز لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر ، حيث ان ابرز مايميز البيئة الصناعية التطورات السريعة والمتلاحقة وما صاحبها من ظهور متغيرات شملت كل مفاهيم والاساليب الانتاجية من حيث دخول التكنولوجيا فى مجال الانتاج والتصنيع وتقليل دور العنصر البشرى ، بالاضافة الى ازدياد حدة المنافسة وظهور العديد من البدائل لدى العميل ، الامر الذى استلزم وقفة جادة ومعمقة بتقنيات ادارة التكاليف والعمل على تطويرها وخصوصا الادارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطور المستمر ، لاسيما فيما يتعلق بالانتاج فى الوقت المناسب والتخطيط للربحية وتقليل فترة المخزون والاستغلال الامثل للموارد وصولا لرفع الكفاءة التشغيلية ومن ثم تعظيم الربحية .

لذا تتصف محاسبة الانجاز بانها النظام الذى يتكون من عدة متغيرات تابعة تعمل معا لتحقيق وحدة الهدف لتقلل من معوقات التطبيق ، ويعتبر التحسين فى الاداء هو نتيجة مباشرة للتحسين فى القيود المفروضة على النظام ، وبالتالي قد يكون تخصيص التكاليف امرا غير ضروريا ، ويكون المستقبل مع التوجه نحو مفاهيم الانجاز . (Cox, James F., 2012)

وتمثل محاسبة الانجاز مدخل لتحسين العمليات من خلال ضمان سرعة الانتاج وخفض الفاقد مع احداث توازن بين الطاقات المتاحة تحقيقا لهدف المنشأة الرئيسى . ( فايد ، ٢٠١٣ )

يرى الباحثان ان محاسبة الانجاز ظهرت نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ولمواجهة احتياجات الادارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطور المستمر التى تبنتها النظرية ، وكذلك لتقديم معلومات للادارة بالشكل الذى يساعدها فى تحديد الاولويات والاجابة عن السؤالات المتعلقة بمقدار الانجاز خلال الفترة الزمنية المحددة للعمل المراد انجازه .

وتشمل أدوات وأساليب قياس محاسبة الانجاز على ما يلي ( أبو رحمة ، ٢٠١٧ ) :

### اولا : . هامش الانجاز :

مدخل الانجاز يركز على أن المبيعات فقط هي التى تؤدي إلى إضافة القيمة للشركة ، وتدفق أموالها ، وهى المدخل الوحيد لتعظيم هامش الانجاز فى المنشأة ، وعدم التركيز على حجم الانتاج ويجب تركيز الاهتمام على المبيعات كأساس لقياس وتقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة بصفة عامة والموارد المقيدة بصفة خاصة .

وطبقاً لمدخل الانجاز فإنه لا يتم ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس فائض المساهمة للوحدة التقليدية ، ولكن يجب الأخذ فى الاعتبار الموارد المستنفدة عند تحويل الوحدة من مادة خام إلى منتج نهائي ، وما إذا كان هذا المورد يمثل مورداً نادراً فى العملية الإنتاجية أم لا ( Baxendle,2004)

## ثانيا : . معدل استغلال الآلات :

اعتمدت الصناعة التقليدية في هذا الوقت على استخدام الآلات المتخصصة التي يتطلب عمليات اعداد طويلة ومكلفة وكلما كان حجم الدفعة كبيرة كلما انخفضت عمليات الاعداد المطلوبة مما يقلل من تكاليف الاعداد ، ويخفض من تكاليف العمالة ويحتفظ بها عند الحد الأدنى من خلال تنفيذ عدد قليل من المهام المتخصصة المتكررة ، وفي ظل هذه الاستراتيجية التقليدية فان زمن الانجاز يعنى الوقت المنقضى بين بداية اول مرحلة انتاجية وحتى الوصول الى المرحلة الانتاجية الاخيرة (Habbs 2011) ، (Kennedy & Brewer, 2005) .

تقلل محاسبة الانجاز من وقت الانتظار (وهو ذلك الوقت الذى نظل فيه الوحدات فى القسم الانتاجى حتى بدء التشغيل عليها) وذلك لان القسم الانتاجى يعد مشغولا بأداء بعض العمليات الاخرى (مصطفى ، ٢٠١١) ، او نظرا لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الاعمال المنتقلة اليه من المراحل او الاقسام السابقة له ، مما ينتج عنه انتظار المنتجات فى صفوف .

## ثالثا : . معدل الإنجاز :

وهو معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات وليس الإنتاج وبذلك مدخل محاسبى لتقييم مدى قدرة المنشأة على تعظيم فعالية معدل انجاز انشطتها عن طريق استخدام المقاييس المالية فى الاستغلال الافضل للفرص المحتملة ( الموارد المقيدة ) بغرض الوصول الى الهدف خلال وحدة الزمن المحددة ( الكومي ، ٢٠١٣ )

## رابعا : . تكاليف التشغيل :

يفترض مدخل محاسبة الانجاز أن النفقات التشغيلية ، وهي التكاليف المنفقة على تحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه وتضم الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة فى الأجل القصير ، وتحمل على الفترة وليس على المنتجات .

تمثل محاسبة الانجاز احدى الادوات الحديثة كمدخل لقياس وتقييم الاداء ، وتقديم رؤية شاملة عن المنشأة ككل ، مما يشجع على تحسين وتنمية الترابط بين الادارات والاقسام المختلفة فى المنشأة ، وتحقيق التناسق بين عملياتها التشغيلية . ( Sheldon, et al ., 2011 )

ويرجع السبب فى ذلك ( أبو شناف ، ٢٠٠١ ) أن تكلفة العمل فى الشركات الصناعية التى تعمل فى بيئة التصنيع الحديثة تميل إلى الثبات ، نتيجة وجود العديد من المتغيرات التكنولوجية ، مثل الاعتماد على عمالة متعددة المهارات يمكنها القيام بأنشطة إنتاجية وخدمية متعددة بدلاً من الإعتماد على عمالة متخصصة ومرتبطة بأداء نشاط معين .

## خامسا : . المخزون

يعتمد محاسبة الانجاز على المخزون حيث ان تدفق الايرادات داخل المنشأة يعتمد على تدفق المخزون فى الوقت المناسب وان اى زيادة فى المخزون يؤدي الى زيادة الوقت اللازم للتصنيع ، وهذا يؤدي الى انخفاض الارباح النهائية ، لذلك يمكن القول ان الربح يتناسب عكسيا مع مستوى المخزون .

### التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد تدعيما لاستراتيجية الاستدامة

تعتبر محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة الانجاز من اهم الوسائل الادارية للوصول الى مستوتميز يساهم فى رفع كفاءة وفاعلية المنشأة ، لذا فأن الوصول الى مستوى التميز يتحقق بدعم محاسبة استهلاك الموارد ، ومن خلال احداث التكامل الداخلى بين كافة المستويات الادارية وسرعة الانجاز ، الذى يعمل على تكامل جميع وظائف المنشأة ومشاركتها فى فى اتخاذ القرارات التى تؤثر على العمليات الانتاجية .

### دور محاسبة استهلاك الموارد فى تحقيق استراتيجية الاستدامة

- يتمثل اثر محاسبة الاستهلاك الموارد فى تحقيق استراتيجية الأستدامة من خلال دورها فى تحقيق الآتى
- ١ - توفر محاسبة استهلاك الموارد مستوى رقابى على الموارد والتكاليف وذلك من خلال الربط مباشرة بين الموارد وقياس التكاليف ، كما تركز على انشاء نموذج للتكاليف يدعم القرارات الادارية من خلال التطبيق الواضح لمبدأ السببية والذى يساهم فى بناء نموذج تشغيلى فعال للمنشأة .
  - ٢ . محاسبة الاستهلاك توفر دعم لانظمة اتخاذ القرار على مختلف المستويات الادارية من خلال نماذج التكاليف ، فعلى المستوى الاستراتيجى يساعد فى اتخاذ القرار مثل قرار ادخال او استبعاد منتج او شراء ام تصنيع ، وعلى المستوى التشغيلى يساعد فى ادارة الطاقة ممايساعد فى ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وتحقيق الاستغلال الكفء للموارد المتاحة .
  - ٣ . تساهم محاسبة الاستهلاك فى تقليل الاستثمار فى الانشطة التى لاتضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد ومايترتب على ذلك من تحسين اداء الانشطة الاساسية ذات القيمة للعميل وتحقيق اعلى درجات من التوافق بين تكاليف وانشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء .
  - ٤ . تهتم محاسبة الاستهلاك بالاستثمار فى الموارد من حيث الكمية المطلوبة والجودة والتكنولوجيا ، مستوى التدريب ، الخصائص التشغيلية للموارد لتحقيق أهداف المنشأة ولتحقيق استراتيجية الاستدامة .

٥ . تهتم محاسبة الاستهلاك بالقياس لمعرفة مدى تحقيق اهداف خفض تكاليف الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تفعيل الطاقات العاطلة وتنمية الطاقة المستخدمة وترشيد تكاليفها ومن ثم زيادة قيمة العميل .

### دور محاسبة الانجاز فى تحقيق استراتيجية الاستدامة

- ١ . توفر محاسبة لانجاز للمنشأة أمكانية المحافظة على علاقاتها المتميزة بالعملاء من خلال الوصول بجودة المنتجات الى اقصى درجاتها من خلال السرعة والدقة والاتقان ، وكذلك تمكن محاسبة الانجاز المنشأة من اتباع الطرق الحديثة لتحسين جودة المنتجات من خلال اعتماد التكنولوجيا والاساليب الحديثة فى تحسين الانتاج ، والتي تقلل من هدر الوقت وتخفيض التكاليف ، مما يعنى زيادة الطاقة الانتاجية للمنشأة وجعلها هدفا اساسيا لها .
- ٢ . توفر محاسبة الانجاز للمنشأة قاعدة بيانات عن عملائها . وجعل امكانية التواصل معهم اكثر يسر ومرونة ، وهو مايعنى الحرص على تحقيق أعلى درجات الرضا للعملاء من خلال الخدمات المقدمة اليهم ، كما انها تعمل على معالجة السلبيات التي تواجه العملاء مما يجعل العميل اكثر ولاء للمنشأة ، اضافة الى ذلك يمكن للمنشأة من ابتكار وتطوير كل ما هو جديد من خدمات ومنتجات لتقابل احتياجات وتوقعات العملاء .
- ٣ . توفر محاسبة الانجاز المعلومات التي من شأنها رفع القدرة الانتاجية للمنشأة بهدف الانتهاء من العملية الانتاجية فى أقل وقت ممكن ، باعتبار انها تساهم كثيرا فى تحسين طرق واساليب الانتاج من خلال الرقابة على مراحلها وتحسين جودته ، وكذلك تساهم فى زيادة القدرة الانتاجية وتحسين ادارة الوظائف الانتاجية المختلفة ، ووضع الحلول الابداعية للمشكلات التي تواجه الانتاج ، وتحقيق الرقابة على العمليات الانتاجية .
- ٤ . تساهم محاسبة الانجاز فى تحقيق رضا العاملين بالمنشأة ، وذلك من خلال التواصل بين العاملين بالمنشأة واعطائهم الثقة فى التعبير عن الصعوبات والعراقيل التي نواجههم اثناء تأدية مهامهم ، كما انها تسهل على العامل انجاز العمليات المتعلقة بالمهام المكلف بها ، ورفع كفاءتهم وفاعليتهم تنمية قدراتهم من خلال برامج التدريبات التي يحصل عليها مما يساهم فى سرعة انجاز ، مما يساهم فى تخفيض الفاقد من الانتاج ، وتقليل التكاليف ، وتقليل الوقت اللازم فى العمليات الانتاجية .
- ٥ . تساهم محاسبة الانجاز فى التحسين والتطوير المستمر فى خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد فى أنشطة العمليات والحد منها . وتخفيض الوقت المطلوب لاعداد الالات . وتحسين الجودة والمرونة

، كما توفر بيانات للادارة التشغيلية ويقدم بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير .

**اثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد في تفعيل استراتيجية الاستدامة**  
تسعى المنشأة من المحافظة على الاستمرارية والحفاظ على الحصة السوقية لمنتجاتها في مواجهة المنشآت المنافسة من خلال الاستخدام الفعال والكفاء للموارد بهدف تخفيض او تجنب الفاقد ، ومن خلال التميز المتمثل في الجودة ، المرونة ، التكلفة ، الفاء بمواعيد التسليم ، ومن خلال أساليب وأدوات تمكن ادارة المنشأة من تحقيق التنافس ، ويتضح اثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك في تفعيل استراتيجية الاستدامة من خلال دورهما في تحقيق الآتى : .

- ١ . يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد بالمعلومات الناتجة منها والتي توفر معلومات واقعية وواضحة لادارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك الموارد ، حيث يتم الفصل بين الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وذلك بأجراءات تكاليفية خاصة بالموارد .
- ٢ . يساهم التكامل في تدنية التكاليف من خلال الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بأعتبرها نظام متكامل ، بالإضافة الى ذلك يعمل على زيادة استثمارات المنشأة وتوسيع اتشطتها وهو ما يؤدى الى تعظيم الارباح في النهاية .
- ٣ . المزايا التي يوفرها كلا من محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك بالمنشأة الى تعزيز الميزة التنافسية ، وذلك بتوفير البيانات والمعلومات لادارة المنشأة بشكل يمكنها من تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة ، واتخاذ العديد من القرارات التي ترتبط بمدى دقة وسرعة وتحديد وقياس التكلفة مع تحديد المسار الدقيق لسرعة الانجاز في اداء العمليات التشغيلية .
- ٤ . يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك من الاستفادة من الاثار الايجابية لتلك العلاقة في تلبية احتياجات الادارة من المعلومات لاتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والاستراتيجية.
- ٥ . يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة الاستهلاك في تطبيق الاساليب الحديثة في مجالات التحسين المستمر ، وتخطيط الاحتياجات من المواد ، واساليب التخطيط ، ووضع جداول الانتاج بالشكل الذى يجعل قياس التكاليف عنصر اساسيا وداعما لعملية التحسين المستمر لأتشطة المنشأة
- ٦ . يساهم التكامل في مساعدة ادارة المنشأة فى الكشف عن الموارد غير المستغلة وتكلفتها مما يمكن من توفير اداة مناسبة لادارة التكلفة وتخطيطها على الاجل الطويل ، وفى تحقيق الدقة فى قياس تكلفة المنتجات ، والخفض الايجابى للتكلفة مع المحافظة على المستوى الملائم للجودة .

### المبحث الثالث

#### الإطار المقترح لتفعيل مدخل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد تدعيماً لاستراتيجية الاستدامة

في ظل التوجه نحو تحقيق استراتيجية الاستدامة فإن رؤية المنشأة أصبحت أكثر وضوحاً فيما يتعلق بتحديد الأهداف الرئيسية التي تسعى إليها المنشأة ، فالتمية المستدامة تسعى إلى تحقيق عدة أهداف بيئية واجتماعية واقتصادية للمجتمع من بينها الحفاظ على الموارد الطبيعية ، وإنعاش النمو الاقتصادي ، وتلبية الحاجات الانسانية الأساسية وسرعة الانجاز ولتحقيق افضل مستويات الاداء ، حيث أن أهداف المنشأة التي تسعى لتحقيق استدامتها واستمراريتها من منظور التنمية المستدامة يجب أن تركز على الاستفادة من الموارد والفرص المتاحة بأستخدام افضل الاساليب والوسائل الممكن بما يدعم ممارسات منشآت الاعمال لأنشطتها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق معدلات أرباح ونمو مرتفعة يجعلها قادرة على تحقيق اهداف الأستدامة الأقتصادية والبيئية والأجتماعية .

يسعى الباحثان الى تحقيق التكامل بين الأتجاز ومحاسبة الأستهلاك الموارد من خلال التكامل بين مقومات والركائز الأساسية لكل منهما في ضوء اهداف استراتيجية الأستدامة التي ينبغى على المنشأة الاخذ بها وتمثل أهم أركان الإطار المقترح فى الآتى :-

اولاً : . الاهداف

ثانياً : . متطلبات ودعائم التطبيق

ثالثاً : . الدراسة الميدانية

اولاً : . الاهداف

تتمثل الاهداف في أربعة أهداف رئيسية تنبع من طبيعة أبعاد وأهداف التنمية المستدامة كما يلي :

#### ١ . تعظيم الأداء الاقتصادي :

الأداء الاقتصادي يحظى بأهتمام كبير سواء في الفكر المحاسبي أو الإداري ، حيث انصب الفكر المتعارف عليه على أن الهدف من قيام أى منشأة هو تعظيم الأرباح في الأجل القصير ، والحفاظ على استمراريتها في سوق العمل .

ويشير ( Chiu and Hsiel, 2016 ) إلى أن الأداء الاقتصادي الذى يشمل مفهوم التنمية المستدامة يعنى قدرة المنشآت على خفض التكاليف المرتبطة بالمواد الخام المشتراة ، وخفض استهلاك الطاقة ، كما يعرفها (

Palmer,2012 ) بإنها قياس نتائج سياسات المنشآت وعملياتها الداخلية من الناحية النقدية حيث تعكس هذه النتائج في صورة تحسين معدلات العائد على الاستثمار ، العائد على الاصول ، والقيمة المضافة وغيرها . يرى الباحثان أن الأداء الاقتصادي في ظل محاسبة استهلاك الموارد يتحقق من خلال قدرة المنشأة على تحقيق جانب من أهدافها المخططة في صورة نتائج فعلية من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية المتاحة وفي ظل ظروف بيئتها الخارجية وذلك بإعطاء الإدارة ما تحتاجه من معلومات دقيقة وعادلة من تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة وتحسين الاستغلال الكفاء للموارد فهو يوفر القياس الدقيق لتكاليف المنتجات ، التوجيه الامثل للموارد الاقتصادية ومن ثم تعظيم ارباح المنشأة ، كما تهدف محاسبة الانجاز الى سرعة الأنجاز و قياس تكلفة الموارد المستنفذة من اجل الحصول على الانجاز المستهدف .

## ٢. تعظيم الأداء البيئي :

يعد تعظيم الأداء البيئي أحد المحاور الأساسية للتنمية المستدامة ، فقد ظهرت مفاهيم التنمية المستدامة نتيجة الاهتمام بالقضايا البيئية بصفة أساسية ، ثم تطورت لتشمل دور المنشأة تجاه المجتمع . ويرى ( Schaltegger and Wagner, 2017 ) بأنه أداء المنشأة المادي فيما يتعلق بالجوانب البيئية الطبيعية استناداً إلى مجموعة من المؤشرات البيئية ، حيث أن الجوانب البيئية هي اى عنصر من عناصر نشاط المنشأة ذو العلاقة بالبيئة سواء كان منتجاً أو خدمة . وبالتالي أصبح تحسين الأداء البيئي أمراً ضرورياً مفروض من عدة فئات من أصحاب المصالح بالجهات الحكومية المعنية بتنمية البيئة ، والعملاء وغيرهم ، فإذا كانت المنشأة تسعى إلى تجنب الغرامات التي تفرضها الجهات المعنية بحماية البيئة ، يجب تحسين صورتها في الأسواق المالية وبالتالي تحسين الأرباح والأداء الاقتصادي فإن عليها الاهتمام بتحسين البيئة .

يرى الباحثان أن محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة الانجاز يحقق هذا الهدف عن طريق أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لا يركز فقط على علاقة الموارد بالأنشطة ولكن يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد اخرى ، ويركز أسلوب محاسبة الانجاز على تحسين العمليات من خلال ضمان سرعة الانتاج وخفض الفاقد مع احداث توازن بين الطاقات المتاحة تحقيقاً لهدف المنشأة الرئيسي . ( عادل طه ، ٢٠١٣ )

## ٣. تعظيم الأداء الإجتماعي :

إن المتتبع لمفاهيم التنمية المستدامة يجد أن مفهوم الأداء الاجتماعي الذي تحرص عليه مفاهيم التنمية المستدامة قد تم التعبير عنه باستخدام مصطلح المسؤولية الاجتماعية ، هذا المصطلح الذي حاز على اهتمام

كبير في الفكر الإداري والمحاسبي ، وقد اهتم الكتاب والباحثون بهذا المفهوم ووضع التعريفات له وتحديد المجالات لهذا المفهوم .

حيث يرى ( Barnett ,2007 , & AsIn Arevalo and Aravind, 2011 ) بإنها توجيه موارد المنشأة نحو تحسين الرفاهية الاجتماعية التي هي بمثابة وسيلة لتعزيز العلاقات مع أصحاب المنشآت الرئيسية ، كما عرفها ( Calbreath, 2010 ) على أنها مجموعة من العمليات والأنشطة التي تهدف إلى تحسين إدراك أصحاب المصالح فيما يتعلق بدور المنشأة تجاه المجتمع .

ويرى الباحثان ان حيث تهتم محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة الانجاز على تقديم نظرة مستقبلية لكيفية استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل وذلك في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة ، وطبقا لمدخل محاسبة استهلاك الموارد يجب الاخذ في الاعتبار الموارد المستنفدة عند تحويل الوحدة من مادة خام الى منتج نهائي ، ومن ثم فان محدد الاهتمام عند ترتيب المنتجات حيث ربحيتها ليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي الذي يحققه المنتج ولكن بما يحققه استخدام الموارد النادرة من ارباح (Baxendsle, sidneg J.,&Raju, S., 2004)

#### ٤. تعظيم قيمة المنشأة المستدامة :

إن تطور بيئة الأعمال والتغيرات المتلاحقة عليها أدى إلى تطور هدف تعظيم قيمة المنشأة في الفكر المحاسبي بدءاً من مجرد تحقيق الأرباح لحملة الأسهم ، إلى ضرورة تعظيم القيمة المحققة لهم ، ثم اتسع الهدف ليشمل ضرورة تحقيق القيمة للعملاء من خلال العمل على تحقيق رضائهم عن منتجات أو خدمات المنشأة وانتهاءً بتعظيم القيمة لأصحاب المصالح المرتبطة بالمنشأة .

كما يوضح ( Müller,et al, 2012 ) أن القيمة المستدامة المضافة هي مقياس لمدى قدرة إدارة المنشأة على الإستخدام الكفاء لمواردها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بما يحقق قيمة للمنشأة ومن ثم إمكانية التعبير عن تلك القيمة في شكل نقدي .

وفي ضوء ذلك يرى الباحثين أن اي استراتيجية تحقق أبعاد وأهداف الاستدامة لابد أن تتضمن بعدين : الأول : محاولة توظيف الموارد للوحدة الاقتصادية توظيفاً أمثل ، والثاني : القدرة على تحديد موقف المنشأة من البيئة المحيطة بها ( سواء كانت داخلية أو خارجية ) وما تشمله من قيود وتهديدات تتعرض لها المنشأة نتيجة كونها نظاماً مفتوحاً ، ومن ثم تفاعلها مع البيئة .

وتعد محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد من الدعائم التي تؤثر على استمرارية المنشأة وتحقيق أهداف الاستدامة ، وذلك على النحو التالي :

تعد محاسبة استهلاك الموارد أن خفض التكلفة كهدف استراتيجي يمثل الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهة ظروف البيئة التنافسية للتكلفة التي تواجه كافة المنشآت . كما ان خفض الحقيقي للتكلفة والذي يحقق الدعم المنشود للقدرة التنافسية لتلك المنشآت يجب ان يقوم على فلسفة التخفيض الايجابي والذي يعنى المحافظة على أعلى مستويات الجودة واستبعاد كافة مواطن الاسراف والانشطة غير المضيئة للقيمة وان ادارة التكلفة العنصر الاساسى فى استراتيجية اى منشأة ناجحة ، مع الاخذ فى الاعتبار ان المنشآت التي تريد البقاء والاستمرار فى بيئة المنافسة لايمكنه ان تركز على تخفيض التكلفة على حساب الجودة ، فالمنافسة تتطلب التحسين المستمر لكل عنصر من نظام الانتاج ، مستوى الجودة ، ووقت التسليم ، والذي ينعكس بالتالى على التكلفة ، وبالتالي ادارة التكلفة لاتركز فقط على تخفيض التكلفة ولكن على تخطيط وتحليل ورقابة عناصر التكاليف .

تعد محاسبة الانجاز مدخل لتطوير نظم التكاليف التقليدية ، بحيث توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات التكاليفية والادارية التي تتلائم وتتماشى مع مستجدات بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة ، وساعد فى تطوير وتقييم الاداء التشغيلى من خلال التركيز على نقاط الضعف فى تلك النظم ، وتخفيض وقت الانجاز ، ومحاولة بناء علاقات بين الانتاج والتكاليف ، والقدرة على الانجاز ، من خلال زيادة حجم المبيعات ، وتخفيض مستويات المخزون الى ادنى حد ممكن ، وتخفيض تكاليف التشغيل ، كما يساعد على تحقيق ادارة ورقابة وتخفيض التكاليف ، وذلك كهدف قياس وتقييم الاداء وتحقيق الاهداف التشغيلية الاستراتيجية للمنشأة ، (Kenneth W., et al ,2010)

## ثانيا : . متطلبات ودعائم التطبيق

يعتمد الاطار المقترح اعتمادا اساسيا على مدى توافر مجموعة من المتطلبات التي تمثل دعائم نجاح تطبيقه وقدرته على تحقيق الاهداف وتمثل اهم تلك المتطلبات فى الاتى :

### ١ \_ نظم تحليل التكلفة

ويمكن النظر الى نظم ادارة التكلفة على انها وسيلة اداة للتأكد من سلامة عمليات اختيار وتنفيذ أعمال المنشأة حيث إعداد البدائل الاستراتيجية ، وتحليل ومناقشة تلك البدائل على مستوى المنشأة ككل وتحديد أساليب تنفيذها ، ثم تحديد أساليب متابعة تنفيذ الاستراتيجية والرقابة على الأداء بغرض التأكد من نجاح الاستراتيجية فى تحقيق أهدافها .

### ٢ \_ التحسين المستمر

ويقصد بهذا المفهوم مجموعة من الإجراءات التي تتبع بغرض تحسين الأداء الإنتاجي والتكاليفي اثناء مرحلة الانتاج ، والتي تهدف فى النهاية أيضا الى المساهمة فى خفض تكلفة المنتج وتدعيم القدرة التنافسية

للمنشأة ، وبذلك فان نظم التحسين المستمر هي تلك النظم التي تدعم عمليات تخصيص التكاليف على مستوى منتج قائم .

### ٣ \_ نظم متكاملة لقياس وتقييم الاداء

يتطلب نجاح مدخل نظم ادارة التكلفة ضرورة توافر نظام شامل لقياس وتقييم الاداء بحيث يمكن من خلاله الوقوف على مواطن القوة وجوانب القصور التي تعكس ايجابيا او سلبيا على التكاليف والقدرة التنافسية .

### ثالثا : نموذج التطبيق :

يتوقف نجاح تطبيق مدخل محاسبة الموارد ومدخل محاسبة الانجاز على مدى توافر مجموعة من الدعائم من اهمها :

#### ١ \_ دقة وتحديد الاهداف الاستراتيجية

حيث يجب على ادارة المنشأة تبنى مجموعة من الاستراتيجيات استجابة لاهداف المنشأة سواء فى الاجل القصير او فى الاجل الطويل بحيث تتلائم عملية بناء الاستراتيجيات مع تلك الاهداف المحددة ، كما يتم تجزئة تلك الاهداف الرئيسية الى أهداف جزئية ، وبالتبعية يتم تجزئة الاستراتيجيات العامة الى استراتيجيات جزئية متكاملة ومتناسقة .

#### ٢ \_ تحليل الموقف الاستراتيجى للمنشأة

ويقصد بتحليل الموقف الاستراتيجى فى هذا المجال دراسة الامكانيات والطاقات المتاحة للمنشأة ومدى امكانية تفعيل تلك الامكانيات واستخدامها بالشكل الذى يحقق ابعاد التميز بالاضافة الى دراسة وتحليل البيئة الخارجية المحيطة وانعكاساتها على أداء المنشأة وتكاليفها خاصة ما يتعلق بأداء وامكانيات المنافسين واحتياجات العملاء.

#### ٣ \_ جودة انظمة التكاليف والمعلومات الادارية

فى ظل عالمية الاسواق والبيئة التنافسية تتباين العوامل المؤثرة التى ترتبط باستراتيجية التكلفة ، واسعار المنافسين ، وقدرة المنشأة التنافسية ، والبيئة الاقتصادية ، وقدرات المستهلكين ، وامكانيات الموردين لعناصر الانتاج ، بالاضافة الى العديد من العوامل التى يصعب التحكم فيها والتي تزيد من المخاطر المحيطة بالمنشأة .

### ثالثا : . الدراسة الميدانية

#### مجتمع وعينة الدراسة:

تمثلت الدراسة الميدانية فى تجميع البيانات عن طريق استمارة استقصاء تم توزيعها على المديرين ورؤساء الأقسام والمشرفين فى عينة من الشركات الصناعية لاستطلاع آرائهم حول فروض

البحث ، ومن ثم تحليل البيانات المجمعة بأستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة لاختبار فروض الدراسة .

### مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة فى المنشآت العاملة فى الصناعات الاتية صناعة الاغذية وصناعة الملابس الجاهزة وصناعة الجلود لما تتسم به هذه الصناعات من ارتفاع نسبة استخدام الموارد وارتفاع نسبة العملاء التى تطلب تلك الصناعات والتى تهتم بسرعة الانجاز فيها لتحقيق رغبات المستهلكين لديهاما يتطلب من تلك المنشآت ضرورة معرفة مستوى ادائها لتحقيق التنافس بينها وبين المنشآت المماثلة لها فى الانتاج .

### العينة:

شملت عينة الدراسة عدد ٤٥ من المديرين بتلك الصناعات ، ٨٠ من المشرفين ، ٥٠ من رؤساء الاقسام ، ويعرض جدول رقم (١) توزيع العينة ، وعدد الإستثمارات الصحيحة القابلة للقياس : ١٣٥ إستمارة ، وبنسبة إستجابة ٧٧,١٤%

### جدول رقم (1)

### توزيع عينة الدراسة

الإستثمارات الصحيحة		الإستثمارات المُستبعدة		الإستثمارات الموزعة	فئات الدراسة
النسبة	العدد	النسبة	العدد		
٧١,١١%	٣٢	٢٨,٨٩%	١٣	٤٥	المديرون
٧٦%	٣٨	٢٤%	١٢	٥٠	رؤساء الاقسام
٨١,٢٥%	٦٥	١٨,٧٥%	١٥	٨٠	المشرفون
٧٧,١٤%	١٣٥	٢٢,٨٦%	٤٠	١٧٥	الإجمالى

### آساليب التحليل الإحصائي:

تقوم عملية التحليل الاحصائى على تحليل وتقييم البيانات التى تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام استمارة الاستقصاء ، و تم إستخدام البرنامج الإحصائي: ( SPSS ) فى إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة فروض الدراسة .

**حساب معامل الارتباط ( ألفا )** تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ وذلك لتقييم ثبات ومدى إعتماضية ومصداقية مجموعة نتائج الدراسة الميدانية وتعميم المخرجات وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج.

**الإحصاء الوصفي.**

**أولاً : معامل الثبات :** تم حساب معامل الثبات ( معامل الإعتماضية ) لأسئلة الإستقصاء وذلك لبحث مدى الإعتماضية على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج وبإستعراض الجدول رقم (٢) يتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء اربعة (٤) أسئلة رئيسية وتضمن كل سؤال مجموعة من العناصر ، وتراوح قيمة معامل الثبات بين ( ٠,٧٩٣٠ ) - ( ٠,٩١١٤ ) ، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

**جدول رقم ( ٢ )**  
**معامل الثبات**

معامل الثبات (Alpha)	البيان	السؤال	رمز المتغير
.٨٨٧٨	اثر محاسبة الانجاز على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية	الأول	X1
.٨٣٤٤	أثر محاسبة استهلاك على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .	الثاني	X2
.٨٢٨٢	أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .	الثالث	X3
.٧٩٣٠	أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرار استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .	الرابع	X4
.٩١١٤	قائمة الاستقصاء		Y1

\*المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

**ثانياً: -- إختبارات الفروض :-**

**تم إختبار فروض الدراسة على النحو التالي :**

**الفرض الأول :**

لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية. ولإختبار هذا الفرض يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي :-

### جدول رقم ( ٣ )

الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول

اثر محاسبة الانجاز على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

رؤساء الاقسام		المديرون		المشرفون		العوامل
إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	
.٤٥	٤,١١	.٤٩	٤,١٢	.٤٦	٤,١٤	١. تساهم محاسبة الانجاز على تتبع التفاصيل لمسار الموارد مما يساعد في رفع كفاءة اتخاذ القرارات.
.٤٦	٤,٠٥	.٥٧	٤,٠٦	.٥١	٤,٠٨	٢. تساعد محاسبة الانجاز على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .
.٥٩	٤,٠٣	.٦٥	٣,٨١	.٦٤	٣,٩٤	٣. تساهم محاسبة الانجاز في توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير القرارات التشغيلية.
.٤٠	٤	.٤٤	٤,٠٦	.٤١	٤,٠٥	٤. تساعد محاسبة الانجاز في توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .

يعرض الجدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول : لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية. التي يتضمَّنُها من وجهة نظر عينة الدراسة (المشرفون - المديرون - رؤساء الاقسام بالمصانع المذكورة في الدراسة )، ويتضح من الجدول إهتمام كل من المشرفين ، المديرين ، و رؤساء الاقسام بتساهم محاسبة الانجاز في توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير القرارات التشغيلية بمتوسط حسابي ٣,٩٤ و بإنحراف معياري ٠,٦٤ ، للمشرفون ، بمتوسط حسابي ٣,٨١ و بإنحراف معياري ٠,٦٥ ، للمديرين، و بمتوسط حسابي ٤,٤١ و بإنحراف معياري ٠,٥٦ لرؤساء الاقسام.

تم استخدام إختبار كروسكال والس أحد الإختبارات اللامعلمية لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين ويعرض الجدول رقم (٤) نتائج هذا الإختبار .

جدول رقم (٤) نتائج اختبار كروسكال والس

المعنوية	P - Value	كروسكال والس Chi - Square	العوامل
غير معنوية	.٩٣٩	٠,١٢٥	١. تساهم محاسبة الانجاز على التتبع التفصيلي لمسار الموارد مما يساعد في رفع كفاءة اتخاذ القرارات.
غير معنوية	.٩٦٨	٠,٠٦٤	٢. تساعد محاسبة الانجاز على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .
غير معنوية	.٣٥١	٢,٠٩٤	٣. تساهم محاسبة الانجاز في توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير القرارات التشغيلية.
غير معنوية	.٧٩٣	٠,٤٦٤	٤. تساعد محاسبة الانجاز في توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .

يتضح من نتائج الجدول رقم (٤) عدم معنوية جميع الأبعاد عند مستوى معنوية ٥ % حيث أن قيم P-value أكبر من مستوى المعنوية ٥ % مما يدل على عدم وجود إختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة على ان لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية . ومن ثم فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل وهو :  
وجود دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

الفرض الثاني :

لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

جدول رقم (٥)

الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الثاني

اثر التكامل بين محاسبة الانجاز وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

رؤساء الاقسام		المديرون		المشرفون		العوامل
إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	
٠,٧٥	٤,٣٤	٠,٥٦	٤,٤١	٠,٧١	٤,٣٢	٥. تساعد محاسبة استهلاك الموارد على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .

٠,٧٦	٤,٥٨	٠,٧٩	٤,٣٨	٠,٧٣	٤,٥١	٦. تساهم محاسبة استهلاك الموارد على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الاستدامة .
٠,٤٦	٤,٠٥	٠,٥٧	٦,٠٦	٠,٥٦	٤,١٨	٧. تعمل محاسبة استهلاك الموارد لتوفير الموارد اللازمة لتحقيق الاستدامة .
٠,٥٩	٤,٠٣	٠,٦٤	٣,٨١	٠,٦١	٣,٩٧	٨. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الاسعار للمنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها.
٠,٤٨	٤,٦٦	٠,٤٨	٤,٣٤	٠,٥٣	٤,٥٤	٩. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .
٠,٥٦	٤,١١	٠,٦٤	٣,٨١	٠,٥٤	٤,٠٢	١٠. تعمل محاسبة استهلاك الموارد على توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .

يعرض الجدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الثاني لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية التي يتضمَّنُها من وجهة نظر عينة الدراسة (المشرفون - المديرين - رؤساء الأقسام بالمصانع المذكورة في الدراسة )، ويتضح من الجدول إهتمام كل من المشرفين ، المديرين ، و رؤساء الأقسام تساهم محاسبة استهلاك الموارد على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الاستدامة بمتوسط حسابي ٤,٥١ وبإحتراف معياري ٠,٧٣، للمشرفون ، بمتوسط حسابي ٤,٣٨ ، وبإحتراف معياري ٠,٧٩، للمديرين، وبمتوسط حسابي ٤,٥٨ وبإحتراف معياري ٠,٧٦، لرؤساء الأقسام.

تم استخدام اختبار كروسكال والس أحد الإختبارات اللامعلمية لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين ويعرض الجدول رقم (٦) نتائج هذا الإختبار .

جدول رقم (٦) نتائج اختبار كروسكال والس

المعنوية	P - Value	كروسكال والس Chi - Square	العوامل
غير معنوية	.٩٣٩	.١٢٥	٥. تساعد محاسبة استهلاك الموارد على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .
غير معنوية	.٩٦٨	.٠٦٤	٦. تساهم محاسبة استهلاك الموارد على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الاستدامة .

غير معنوية	.٣٥١	٢,٠٩٤	٧. تعمل محاسبة استهلاك الموارد لتوفير الموارد اللازمة لتحقيق الاستدامة .
غير معنوية	.٧٩٣	.٤٦٤	٨. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الاسعار للمنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها.
غير معنوية	.٨٩٧	.٢١٨	٩. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .
غير معنوية	.٩٣٦٠	.١٤٥	١٠. تعمل محاسبة استهلاك الموارد على توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .

يتضح من نتائج الجدول رقم (٦) عدم معنوية جميع الأبعاد عند مستوى معنوية ٥ % حيث أن قيم P-value أكبر من مستوى المعنوية ٥ % مما يدل على عدم وجود إختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة على ان لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية . ومن ثم فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل وهو :  
وجود دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

الفرض الثالث :

لا يوجد دلالة احصائية بين التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

ولإختبار هذا الفرض يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي :-

جدول رقم (٧)

الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الثالث

أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد وتحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية ؟

رؤساء الاقسام		المديرون		المشرفون		العوامل
إتحراف معياري	وسط حسابي	إتحراف معياري	وسط حسابي	إتحراف معياري	وسط حسابي	
.٤٥	٤,١٠	.٤٩	٤,١٢	٠,٤٦	٤,١٤	١١. يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .

٤٦	٤,٠٥	٠,٥٦	٤,٠٦	٠,٥١	٤,٠٨	١٢.يساعد التكامل في المساهمة في ربط أنشطة العمليات بانشطة الشراء وإدارة المواد والموردين.
٥٩	٤,٠٣	٠,٦٤	٣,٨١	٠,٦٣	٣,٩٤	١٣.تطبيق التكامل يهتم بالاستفادة بشكل أمثل من جهود في العملية الانتاجية .
٤٠	٤	٠,٤٤	٤,٠٦	٠,٤١	٤,٠٥	١٤.تطبيق التكامل يؤدي الى تحليل هامش الانجاز للتعرف على مقدار المساهمة الحقيقية لكل منتج لترشيح قرارات الشراء ام التصنيع.
٥٤	٤,٠٨	٠,٥٥	٤,٢٢	٠,٤٨	٤,١٢	١٥.يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد في توفر معلومات عن الأنشطة وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي
٨٢	٤,٣٧	٠,٧٥	٤,٣٤	٠,٨٢	٤,٣٧	١٦.يؤدي التكامل الى توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .
٤٥	٤,١١	٠,٤٩	٤,١٣	٠,٤٦	٤,١٤	١٧.يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحسين قدرة المنشأة على ارضاء العملاء وتحقيق رغباتهم في ظل التنافسية.
٤٦	٤,٠٥	٠,٥٦	٤,٠٦	٠,٥٦	٤,٠٣	١٨.تهتم الادارة بالتكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لاتخاذ القرارات المثلى فيما يتعلق بتلبية احتياجات العملاء وذلك للاحتفاظ بهم وجذب عملاء جدد.
٥٩	٤,٠٣	٠,٦٥	٣,٨١	٠,٧٣	٣,٨٦	١٩.يعمل التكامل على دعم الادارة في رسم السياسات الانتاجية المستقبلية والاستغلال الامثل لمواردها.
٤٠	٤	٠,٤٤	٤,٠٦	٠,٧٠	٣,٨٣	٢٠.يعمل التكامل على قياس ما هو مستخدم من كل مورد وبشكل اكثر دقة مما يساعد في تحليل تكلفة كل مورد متاح لاداء الأنشطة .
٨٥	٤,٢٤	٠,٥٦	٤,٤١	٠,٧٤	٤,٢٩	٢١.يؤدي التكامل إلى رقابة تشغيلية فعالة مما يساعد في تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي وسرعة الانجاز.

يعرض الجدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الثالث أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية التي يتضمّنّها من وجهة نظر

عينة الدراسة (المشرفون- المديرين- رؤساء الاقسام بالمصانع المذكورة في الدراسة )، ويتضح من الجدول إهتمام كل من المشرفين ، المديرين ، و رؤساء الاقسام بالسؤال التالي يؤدي التكامل الى توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية بمتوسط حسابي ٤,٣٧ وبإنحراف معياري ٠,٨٢ للمشرفين، و بمتوسط حسابي ٤,٣٤ وبإنحراف معياري ٠,٧٥ المديرين ، و بمتوسط حسابي ٤,٤١ وبإنحراف معياري ٠,٥٦ رؤساء الاقسام.

تم إستخدام إختبار كروسكال والس أحد الإختبارات اللامعلمية لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين ويعرض الجدول رقم (٨) نتائج هذا الإختبار .

جدول رقم (٨) نتائج اختبار كروسكال والس

المعنوية	P – Value	كروسكال والس Chi – Square	العوامل
غير معنوية	٠,٩٣٩	٠,١٢٥	١١. يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .
غير معنوية	٠,٩٦٨	٠,٠٦٤	١٢.يساعد التكامل في المساهمة في ربط أنشطة العمليات بأنشطة الشراء وادارة المواد والموردين.
غير معنوية	٠,٣٥١	٢,٠٩٤	١٣.تطبيق التكامل يهتم بالاستفادة بشكل أمثل من جهود في العملية الانتاجية .
غير معنوية	٠,٧٩٣	٠,٦٤٦	١٤.تطبيق التكامل يؤدي الى تحليل هامش الانجاز للتعرف على مقدار المساهمة الحقيقية لكل منتج لترشيد قرارات الشراء ام التصنيع.
غير معنوية	٠,٨٩٧	٠,٢١٨	١٥.يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد في توفر معلومات عن الانشطة وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي
غير معنوية	٠,٩٣٦	٠,١٤٥	١٦.يؤدي التكامل الى توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .
غير معنوية	٠,٩٣٩	٠,١٢٥	١٧.يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحسين قدرة المنشأة على ارضاء العملاء وتحقيق رغباتهم في ظل التنافسية.

غير معنوية	٠,٩٥٩	٠,٠٨٤	١٨. تهتم الإدارة بالتكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لاتخاذ القرارات المثلى فيما يتعلق بتلبية احتياجات العملاء وذلك للاحتفاظ بهم وجذب عملاء جدد.
غير معنوية	٠,٣٤٧	٢,١١٧	١٩. يعمل التكامل على دعم الإدارة فى رسم السياسات الانتاجية المستقبلية والاستغلال الامثل لمواردها.
غير معنوية	٠,١٩٨	٣,٢٣٨	٢٠. يعمل التكامل على قياس ما هو مستخدم من كل مورد وبشكل اكثر دقة مما يساعد فى تحليل تكلفة كل مورد متاح لاداء الانشطة .
غير معنوية	٠,٨٣٥	.٣٦٠	٢١. يؤدي التكامل إلى رقابة تشغيلية فعالة مما يساعد فى تخطيط الموارد على المستوى التشغيلى وسرعة الانجاز.

يتضح من نتائج الجدول رقم (٨) عدم معنوية جميع الأبعاد عند مستوى معنوية ٥ % حيث أن قيم P-value أكبر من مستوى المعنوية ٥ % مما يدل على عدم وجود إختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة على ان أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد و تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية ومن ثم فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل وهو: وجود دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد و تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية.

#### الفرض الرابع :

لا يوجد دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد و استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

ولإختبار هذا الفرض يتم الأخذ فى الإعتبار ما يلي :-

## جدول رقم (٩)

### الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الرابع

أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

رؤساء الأقسام		المديرون		المشرفون		العوامل
إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	إنحراف معياري	وسط حسابي	
٠.٥٣	٤,٣٤	٠,٤٤	٤,٢٥	٠,٥٨	٤,١٤	٢٢. يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على اختيار التوجة الاستراتيجي الذي يحقق للمنشأة وضع تنافسي مستمر ومستدام .
٠.٦١	٤,١٨	٠,٥٤	٣,٩٧	٠,٥٨	٤,٠٦	٢٣. تطبيق التكامل يساعد على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.
٠.٥٦	٤,١٨	٠,٥٣	٣,٩١	٠,٦١	٤,١٨	٢٤. تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية .
٠.٥٨	٤,٣٤	٠,٦٩	٤,٣١	٠,٧٨	٤,١٧	٢٥. يساهم التكامل في زيادة كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق جودة اعلى وتحقيق رضاء العملاء.
٠.٦٣	٤,٠٨	٠.٧١	٣,٨٨	٠,٩٤	٣,٧٨	٢٦. يوفر التكامل رؤية شاملة حول كيفية ادارة طاقة الموارد المتاحة ومحاولة استخدامها الإستخدام الأمثل
٠.٥٨	٤,١٣	٠.٥١	٣,٨٤	٠.٥٧	٣,٩٨	٢٧. تطبيق التكامل يساعد على تحديد الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرار الشراء ام التصنيع.
٠.٥٥	٤,٢٦	٠.٦١	٤,١٣	٠.٥٧	٤,١٧	٢٨. يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات عن المنافسين مما يساعد على اتخاذ القرارات.

يعرض الجدول رقم (٩) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الرابع أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية من وجهة نظر عينة الدراسة ،

ويتضح من الجدول إهتمام المشرفين تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية بمتوسط حسابي ٤,١٨ وبإنحراف معياري ٠,٦١ ، وإهتم المديرين تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية بمتوسط حسابي ٣,٩١ وبإنحراف معياري ٠,٥٣ ، وإهتم رؤساء الاقسام تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية بمتوسط حسابي ٤,١٨ وبإنحراف معياري ٠,٥٦

ولإختبار هذا الفرض تم إستخدام إختبار كروسكال والس ويعرض الجدول رقم (١٠) نتائج هذا الإختبار .

### جدول رقم (١٠)

#### نتائج إختبار كروسكال والس

المعنوية	P - Value	كروسكال والس Chi - Square	العوامل
غير معنوية	.٢٠٨	٣,١٤١	٢٢. يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على اختيار التوجة الاستراتيجي الذي يحقق للمنشأة وضع تنافسي مستمر ومستدام .
غير معنوية	.٢٨٣	٢,٥٢٤	٢٣. تطبيق التكامل يساعد على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.
غير معنوية	.٠٦٢	٥,٥٧٦	٢٤. تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية .
غير معنوية	.٥٧٩	١,٠٩٤	٢٥. يساهم التكامل في زيادة كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق جودة اعلى وتحقيق رضا العملاء.
غير معنوية	.٣٠٢	٢,٣٩٥	٢٦. يوفر التكامل رؤية شاملة حول كيفية ادارة طاقة الموارد المتاحة ومحاولة استخدامها الإستخدام الأمثل
غير معنوية	.١٠٥	٤,٥٠١	٢٧. تطبيق التكامل يساعد على تحديد الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرار الشراء ام التصنيع.
غير معنوية	.٦٠٤	١,٠٠٩	٢٨. يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات عن المنافسين مما يساعد على اتخاذ القرارات.

ويتضح من نتائج الجدول رقم (١٠) عدم معنوية جميع الأبعاد عند مستوى معنوية ٥ % حيث أن قيم P-value أكبر من مستوى المعنوية ٥ % ، مما يدل على عدم وجود إختلاف معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية ، ومن ثم فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل وهو: وجود دلالة احصائية بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد واستمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

ولإختبار هذا الفرض تم إستخدام أسلوب الإنحدار المُتدرِّج حيث تم تحديد أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئات الدراسة حول أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية) ، ويعرض الجدول رقم (١١) تقديرات نماذج الإنحدار المُتدرِّج.

جدول رقم ( ١٢ )  
نتائج نماذج الإنحدار المتدرج

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig.)	معامل التحديد	المتغيرات المستقلة
Sig.	T	β					
٠,٠٠٠	٥,٨٢٤	.٩٩٠	Constant	X4.3 X4.5 X4.6 X4.4 X4.2 X4.1	٧٥,٢٢٢ (٠,٠٠٠)	.٧٧٩	أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية
٠,٠٠٠	٦,٥٦٥	.١٦٧	X4.3				
٠,٠٠٠	٦,٥٠٣	.١٧٦	X4.5				
٠,٠٠٠	٦,٧٠٢	.١٧٢	X4.6				
٠,٠٠٠	٥,٣٤٦	.١٤٦	X4.4				
٠,٠٠٩	٢,٦٦٦	.٠٦٤	X4.2				
٠,٠١٣	٢,٥٣٠	.٠٦٧	X4.1				

يتضح من الجدول معنوية نماذج الإنحدار المقدره حيث أن قيمة F (٧٥,٢٢٢) لنموذج إنحدار (Y1) المتغير التابع (استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية) على المتغير المستقل (التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد) والقيمة الإجمالية Sig هي (٠,٠٠٠) وكذلك يتضح معنوية معاملات الإنحدار من خلال

اختبار (t) والقيمة الإجمالية له ، ويتضح من الجدول أن أهم التأثيرات التي تؤثر في المتغير التابع هي ( X4.3 ، X4.5 ، X4.6 ، X4.4 ، X4.2 ، X4.1 ) وتفسر ٠,٧٧٩ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ٧1.

ومما سبق يتضح أن أكثر المتغيرات تأثيراً على المتغير التابع (التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد) هو استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية  
النتائج :

- ١) يتطلب التطبيق الناجح لمنهج الترشيح توفر ظروفاً اقتصادية وسياسية منفتحة .
- ٢) تعد المحاسبة عن استهلاك الموارد علاج شامل لنظم التكلفة التقليدية تدريجياً ، ونظراً لأن كثيراً من المنشآت تطبق نظم شاملة ( نظام تخطيط موارد المنشأة ) لدمج المعلومات ، فإن المحاسبة عن استهلاك الموارد توفر مدخل متكامل لإدارة التكلفة للمنشأة ككل .
- ٣) محاسبة الانجاز من الأدوات والاساليب التكاملية وليست تنافسية ، حيث تسعى محاسبة الانجاز إلى التوصل إلى المستوى الأمثل للانجاز ، ومن ثم تعظيم الارباح في الأجل القصير .
- ٤) تعتمد محاسبة الانجاز في معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية على مفاهيم محاسبة الانجاز الثلاثة هامش الانجاز والمخزون ونفقات التشغيل ومعيار الحكم على سلامة القرار .
- ٥) تسعى المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الرشيد لتحقيق العديد من الأهداف مثل رضا العملاء ، نمو المبيعات والربحية والبقاء والاستمرار والنمو إلى غير ذلك من الاهداف الاستراتيجية .
- ٦) تتأثر الميزة التنافسية بعاملين هما المنافسة التي تواجهها ، ومدى قوى المركز التنافسي لها ،ويمكن النظام محاسبة الانجاز ونظام محاسبة استهلاك العمليات التشغيلية وتحسين المنتجات وبالتالي زيادة قدرة المنشأة التنافسي .
- ٧) إن التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يمكن الإدارة من الحصول على معلومات دقيقة وفورية وأكثر صلاحية من المعلومات التي توفرها النظم التقليدية ، بما يحسن عملية اتخاذ القرار .
- ٨) يتضح من خلال التحليل السابق والمناقشة لكل من مفهوم الترشيح والاستدامة والانجاز والاستهلاك ، انه يقدم مجموعة من النتائج أهمها الاستغلال الأمثل للموارد المنشأة وتسهيل تدفق الانتاج وخفض التكلفة وكسب رضا العاملين والعملاء .
- ٩) ان تحقيق التكامل المقترح يؤدي إلى تحقيق واستمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية .

## التوصيات :

- ١) يجب على منشآت الأعمال التحول نحو تطبيق نظام التصنيع المرشد لما يقدمه من مزايا تتمثل في ترشيد استخدام الموارد والحد من الانشطة غير المضيفة للقيمة واستبعاد الفاقد بجميع يجب على منشآت الأعمال التحول نحو تطبيق نظام التصنيع المرشد لما يقدمه من مزايا تتمثل في ترشيد استخدام الموارد والحد من الانشطة غير المضيفة للقيمة واستبعاد الفاقد بجميع صورته والارتقاء بكفاءات الآلات بما ينتعكس ايجابياً على استدامة المجتمع .
- ٢) يعتبر مفهوم الاستدامة مفهوماً مرناً قد يتسع لمتطلبات اخرى تتعلق بالجانب المحاسبي أو الانتاجي من أجل تدعيم الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الأخرى ، وهذا يفسح المجال لإعداد المزيد من الدراسات .
- ٣) توجيه عناية الإدارات العليا في المنشآت إلي ضرورة تطوير نظم التكاليف وتحديثها لتتلائم مع التطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة للحصول على بيانات التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك المنشآت في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حدة .
- ٤) ضرورة تطبيق واستخدام تكامل لمحاسبة الإنجاز واستهلاك الموارد ، وذلك لضمان توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإدارة التكلفة وتحسين الأداء في تلك المنشآت من حيث الدقة والتوقيت والملائمة .
- ٥) وضع استراتيجية واضحة لاستغلال الطاقات العاطلة بمنشآت الأعمال .
- ٦) ضرورة استغلال موارد المنشآت الاستغلال الأمثل الذي يحقق خفض المستمر في التكاليف .
- ٧) يجب علي إدارات المنشآت العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف .
- ٨) العمل على تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد وأدوات إدارة التكلفة المختلفة بصورة أوسع في المنشآت ، حيث تلعب دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الميزة التنافسية .
- ٩) محاولة تطبيق نظام التصنيع الرشيد كلما سمحت الفرصة بذلك ، نظراً لقدرته على تقليل الفاقد بشكل كبير جداً .
- ١٠) ضرورة تحقيق التكامل بين المحاسبة عن الانجاز والمحاسبة عن استهلاك الموارد في ضوء تحقيق استراتيجية الاستدامة ، لقدرته على الموازنة بين رغبات العميل والقيمة المقدمة إليه .

مراجع البحث :

أولاً : مراجع باللغة العربية

(أ) الدوريات العلمية :

١. أبو رحمة ، محمد عبد الله محمود ، ( ٢٠١٧ ) " أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة أم البواقي، الجزائر العدد ٨ ، ديسمبر ، ص ص : ٥٨٦-٦١١
٢. ابو شفاف ، زايد سالم ، (٢٠٠١) " تقييم فعالية المحاسبة على الانجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة" مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول، مارس. السيد، محمد فوزي محمد وعلى، عبد الوهاب نصر ، وشحاته، شحاته السيد، (٢٠١٣) ، "المراجعة الداخلية لاستدامة الشركة في ظل تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الخضراء، ورقة عمل". مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة -جامعة عين شمس، مجلد ١٧، ملحق ٩٩١، ص٤٤٩-٤٧٤
٤. الشهاوى ، صلاح أحمد محمد ، (٢٠١٤) ، " مدى فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة ""، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٥١ ، ص ص : ٣٥٩-٤٣١.
٥. الصاوي، عفت أبو بكر محمد، (٢٠١٢) ، " نموذج مقترح للافصاح عن تقارير الاستدامة دراسة تطبيقية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، المجلد ٤٩ ، العدد ٢، الجزء ٢ ، ص ص : ١٠٠-١٥٤
٦. الكومي ، امجاد محمد ، (٢٠١٣) ، " اثر استخدام مدخل محاسبة الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد ١٧، العدد ٣ ، ص ص : ٥٤٩-٦٣٤ .
٧. بدوى ، محمد عباس ( ٢٠١١ ) " نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.، العدد ٢، الجزء ٢، المجلد ٤٨، ص ص : ٢٠٩-٢٤١ .

٨. فؤاد، ضياء بهاء الدين (٢٠١٨)، " استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء للشركات المساهمة - نموذج مقترح ": المؤتمر العلمي السنوى لقسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس : ص ص ٢٤٢ - ٢٨٠ .
٩. شاهين ، محمد أحمد ، (٢٠١٠) ، " دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط " ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس* ، العدد الرابع ، ص ص: ٢٢٩ - ٣٠٥
١٠. فايد ، عادل طه أحمد ، (٢٠١٣) ، " ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود بالتطبيق على شركة ابوزعبل للصناعات الهندسية " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد ١٧ ، عدد ٣ ، ص ص: ٤٩٧-٥٤٨.
١١. كيوان، راندا موسى (٢٠١٣) ، " استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد ( RCA ) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة : حالة تطبيقية " ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس* ، العدد الثاني ، ص ص: ١١٠٧ - ١١٥٢
١٢. مندور، محمد محمد ابراهيم (٢٠١٧) ، " دور الضغوط المؤسسية في تبني الشركات لنظم الرقابة الادارية للاستدامة من منظور محاسبي وانعكاسات ذلك على الاداء المستدام : دراسة ميدانية على الشركات المصرية " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، المجلد ٥٤ ، العدد ٢ ، الجزء ١ : ص ص ٩٥ - ١٤٧ .
١٣. مصطفى ، سليمان محمد ، (٢٠١١) ، " إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة " ، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة - جامعة الزقازيق ، مجلد ٣٣ ، العدد ١ ، ص ص: ١٣١-٢٠٦ .

#### ب) رسائل :

١. أحمد، تهنى سامي محمد ( ٢٠١١ ) " تقييم دور أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين قياس الأداء المالي لمنشآت الأعمال" رسالة دكتوراة غير منشورة . كلية التجارة - جامعة عين شمس

#### ثانياً : مراجع باللغة الإنجليزية :

##### a) Books :

1. Blocher, Edward J., Stout, David E., Cokins, Gary,(2010) "Cost Management: A Strategic Emphasis" 5th Edition, McGraw-Hill

2. Christensen, Larry B., Johnson, R. Burke, Turner, Lisa A., (2014) ” **Research Methods, Design, and Analysis**”, 12th Edition, Boston ; Allyn and Bacon.
3. Cox, James F. (2012),”**Theory of Constraints International Certification, Organization** “,The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professional.
4. Hobbs, D. (2011),” **Applied lean business transformation.**”,Ft. Lauderdale, FL, USA: J. Ross Publishing Inc.
5. Kennedy, F. A., Widener, S. K., & Fullerton, R.(2010),”**Accounting for a lean environment**”, Unpublished manuscript.
6. Schaltegger, S., & Wagner, M. (Eds.). (2017). “**Managing the business case for sustainability: The integration of social, environmental and economic performance**”. London: Routledge.
7. Müller, F.; Barkemeyer, R.; Figge, F.; Hahn, T.; Liesen, A. & McAnulla, F. (2012). “**Sustainable Value Creation by Nordic Companies**”. Sustainable Value Research: Leeds, Marseille and Berlin.
8. Young, Scott T., Dhanda, Kanwalroop Kathy. (2013).”**Sustainability: Essentials for Business**”. SAGE Publications, Inc. USA.

#### **B- Periodicals & Dissertations:**

1. Aras, G., and D. Crowther. (2009). “Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity?”.**Journal of Business Ethics**, Vol.87 (Supplement): 279–288.
2. Arevalo, J. A. and Aravind, D. (2011), “Corporate social responsibility practices in India: approach, drivers, and barriers”, **Corporate Governance International Journal of Business in Society**, Vol. 11 No. 4, pp. 399-414
3. Artiach, T., lee, D. Nelson, and J. Walker. (2010),” The determinants of Corporate Sustainability Performance”. **Accounting and Finance** 50: 31-51.
4. Bachoo, K. and Tan, Rebecca and Wilson, Mark, (2013).” Firm Value and the Quality of sustainability reporting in australia “ **Australian accounting review**. Vol, 23, no, 64,iss 1: pp. 67– 87 .
5. Barnett, M. L. (2007).” Stakeholder influence capacity and the variability of financial returns to corporate social responsibility”. **Academy of Management Review** 32( 3): 794– 816.
6. Baxendale, S.J., Raju P.S. (2004).” Using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective”. **Cost Management** (January/February), 31-38.

7. Bhasin, Sanjay, (2012) "Prominent obstacles to lean", **International Journal of Productivity and Performance Management**, Vol. 61 Issue: 4, pp.403-425,
8. Bhatt, P.J.,(2014) , "Resource Consumption Accounting : An ABC of Overheads" , **International Journal of Commerce , Management and Technology** , Vol.2 , No. 10 , 1-43
9. Braam,G and R, Peeters, (2018).” Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable Development “**Cprporate Sciile Responsibility and Environmental Management**. vol,25: pp. 164– 181
10. Cengiz, Emre , (2012),” Lean Way Of Valuing Inventory”, **3rd International Symposium on Sustainable Development**, May 31 - June 01, Sarajevo
11. Carnevale, M, and M , Mazzuca . 2014. “ **Sustainability report and bank valuation: evidence from European sttok market**, *Business Ethics: A European Review* , Vol,23,23, No,1 , (January): : pp, 69–90.
12. Chauhan, G., & Singh, T. [2012],” Measuring parameters of lean manufacturing realization", **Measuring Business Excellence**, 16(3), 57-71.
13. Chen, Zhi-Xiang & Tan, Kim Hua. (2011),“The perceived impact of JIT implementation on operations performance: Evidence from Chinese firms” **Journal of Advances in Management Research** 8(2):213-235.
14. Chiu, J. and Hsieh, C. (2016).” The impact of restaurants’ green supply chain practices on firm performance”. **Sustainability**, 8(42), 1-14.
15. Chowdary, Boppana V. and George, Damian (2011) "Improvement of manufacturing operations at a pharmaceutical company: A lean manufacturing approach", **Journal of Manufacturing Technology Management**, Vol. 23 Issue: 1, pp.56-75,
16. Clinton, B. D., and Van der Merwe, (2008) , "Understanding Resource Consumption and Cost Behavior" , **Cost Management** , Vol.22 , No. 3 , May-June , 1-34.
17. Engert, S.; Baumgartner, R.J., (2016). “Corporate sustainability strategy bridging the gap between formulation and implementation”. **Journal of Cleaner Production** 113: 822–834

18. Galbreath, J. (2010), "How does corporate social responsibility benefit firms? Evidence from Australia", **European Business Review**, Vol. 22 No. 4, pp. 411-431.
19. Gary, Cunningham M.; Fagerstrm, Arne and Hassel, Lars G.. (2011). "Accounting For sustainability: What Next? ". **A Research Agenda**. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, June 2011 Supplement .p 97-111. Website <http://web.a.ebscohost.com>
20. Gosney, Max (2011), "Your essential guide to lean success", **Works Management**, Vol. 64. Issue5. p18-20.
21. Hofer, Christian., Cuneyt Eroglu, and Adriana Rossiter Hofer.( 2012). "The effect of lean production on financial performance: the mediating role of inventory leanness." **International Journal of Production Economics**138(2):242-253.
22. Hummel, K, and C, Schick, (2016), " The Relationship between sustainability performance and sustainability disclosure – Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory " **Journal of Accounting and Public Policy**, vol, 35, Iss, 5, (September– October) :pp 455–476.
23. Idowu, S. and Towler, B. (2004), "A comparative study of the contents of corporate social responsibility reports of UK companies", **Management of Environmental Quality**, Vol. 15 No. 4, pp. 420-437. <https://doi.org/10.1108/14777830410540153>
24. Jimenez, E.; Tejada, A.; Perez, M.; Blanco, J. and Martinez, E. (2012). "Applicability of lean production with VSM to the Rioja wine sector", **International Journal of Production Research**. April 50(7). p1890–1904.
25. Johnson, Matthew and Schaltegger, Stefan, (2016). "Two Decades of Sustainability Management Tools for SMEs: How Far Have We Come? ", **Journal of Small Business Management**, April Vol. 54, Issue 2, pp. 481-505, 2016. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2741384> or <http://dx.doi.org/10.1111/jsbm.12154>
26. Jusoh, R., & Miryazdi, S. M. (2015),"Article: The influence of technological and environmental factors on the diffusion of activity-based costing in iran", **TÉKHNE -Review of Applied Management Studies**.Volume 13, Issue 2, July–December 2015, pp: 95-109
27. Karaca, N. and Kucuk, H.,(2017)" Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting- A Comparative Application" **Journal of Business Research-Türk**, Volume 9, Issue 2 , pp: 353 -375

28. Kaspereit, T., and K. Lopatta, 2016, "The value Relevance of SAM's Corporate sustainability Ranking and GRI sustainability reporting in the European stock markets," **Business Ethics: A European Review**, (January), Vol. 25, No. 1 : pp. 1–24.
29. Kennedy, Frances A. and Brewer, Peter C.. (2005). "Lean What's It All About? Accounting". **Strategic Finance**. Vol. 87. Issue 5. p26 - 34
30. Krechovska, M., and P. Prochazkova. (2014). "Sustainability and its Integration into Corporate Governance Focusing on Corporate Performance Management and Reporting " **Procedia Engineering** . Vol. 69 : pp. 1144–1151.
31. Lopez, M., Garcia, A., & Rodriguez, L. (2007). "Sustainable development and corporate performance: A study based on the Dow Jones Sustainability Index". **Journal of Business Ethics**, 75, 285-300.
32. Okutmus, Ercument E., (2015) "Resource Consumption Accounting with cost Dimension and an Application in a Glass Factory" **International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences**, Vol. 5, PP. 46-57.
33. Ozyapici, H. and Tanis, V. (2016), "Improving health care costing with resource consumption accounting", **International Journal of Health Care Quality Assurance**, Vol. 29 No. 6, pp. 646-663. <https://doi.org/10.1108/IJHCQA-04-2015-0045>
34. Palmer, Harmony J., "Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Does it Pay to Be Good?" (2012). **CMC Senior Theses**. 529. [https://scholarship.claremont.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1502&context=cmc\\_theses](https://scholarship.claremont.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1502&context=cmc_theses)
35. Perrini, F. and A. Tencati. (2006). "sustainability and stakeholder management: the need for new corporate performance evaluation and reporting system." **business strategy and the environment** Vol. 15: pp. 296–308.
36. Rabbani, A., M. Zamani, A. Ghamzini and E. K. Zavadskas et al (2014). "proposing a new integrated model based on sustainability balanced

- scorecard (SBSC) and MCDM approaches by using linguistic variables for the performance evaluation of oil producing companies.” **Expert systems with applications**. Vol. 41.Iss. 16: pp. 7316–7327 .
37. Ruiz-de-Arbulo-Lopez, P., Fortuny-Santos, J., & Cuatrecasas-Arbós, L. (2013). “Lean manufacturing: costing the value stream”. **Industrial Management & Data Systems**, 113(5), 647-668.
  38. Rymaszewska, Anna Dorota (2014) "The challenges of lean manufacturing implementation in SMEs” **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 21 Issue: 6, pp.987-1002.
  39. Sheldon, K. M., Abad, N., & Hinsch, C. (2011). A two-process view of Facebook use and relatedness need-satisfaction: Disconnection drives use, and connection rewards it. **Journal of Personality and Social Psychology**, 100(4), 766-775.
  40. Shokravi, S. and Kurnia, S. (2014), “A step towards developing a sustainability performance measure within industrial networks”, *Sustainability* , Vol. 6 No. 4, pp. 2201-2222.
  41. Sidiropoulos, M., Y. Mouzakitis, E. Adamides and S Goutsos. et al (2004)”Applying Sustainable Indicators to Corporate Strategy:The Eco-balanced Scorecard.” **Environmental Research Engineering and Management**, Vol. 27. No. 1:pp. 28–33
  42. Taj, Shahram and Morosan, C. (2011). "The impact of lean operations on the Chinese manufacturing performance." **Journal of Manufacturing Technology Management** 22 (2): 223-240.
  43. Torielli, R. M., Abrahams, R. A., Smillie R.W., & Voigt, R.C. (2011).”Using lean methodologies for economically and environmentally sustainable foundries”. **China Foundry**,8 (1), 74-88.
  44. Yuliastut, N., H. Wahyono, S. Syafrudin and S. Sariffuddin. (2017). ”Dimensions of Community and Local Institutions' Support: Towards an Eco-Village Kelurahan in Indonesia " **Sustainability, MDPI, Open Access Journal**, Vol. 9(2), pp. 1-19.

ملحق :قائمة الإستقصاء

جامعة ٦ أكتوبر  
كلية الاقتصاد والادارة

قائمة إستقصاء

السيد الأستاذ/ .....

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحثان بإعداد دراسة بعنوان " مدخل تكاملى بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة فى ظل التصنيع المرشد - دراسة تطبيقية " حيث تعتبر الاستدامة من الاتجاهات الحديثة والتي تؤثر على المنشآت فى ظل بيئة التصنيع المرشد .

لذا ارجوا من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء واعطائها اهتمامكم لما لها من تأثير على نتائج الدراسة

أشكر لسيادتكم صدق وحُسن تعاونكم ،،،

السؤال الأول:

محاسبة الانجاز وأثرها على استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

بيان	مُتفق تماماً	مُتفق	مُحايد	غير متفق	رافض
١. تساهم محاسبة الانجاز على التتبع التفصيلي لمسار الموارد مما يساعد في رفع كفاءة اتخاذ القرارات.					
٢. تساعد محاسبة الانجاز على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .					
٣. تساهم محاسبة الانجاز في توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير القرارات التشغيلية.					
٤. تساعد محاسبة الانجاز في توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .					

السؤال الثاني:

محاسبة استهلاك الموارد وأثرها على استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

بيان	مُتفق تماماً	مُتفق	مُحايد	غير متفق	رافض
٥. تساعد محاسبة استهلاك الموارد على تحسين الخطط الاستراتيجية للمنشآت .					
٦. تساهم محاسبة استهلاك الموارد على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الاستدامة .					
٧. تعمل محاسبة استهلاك الموارد لتوفير الموارد اللازمة لتحقيق الاستدامة .					
٨. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الاسعار للمنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها.					
٩. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .					
١٠. تعمل محاسبة استهلاك الموارد على توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .					

السؤال الثالث:

أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحقيق استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

متفق تماماً	متفق	مُحايد	غير متفق	رافض	بيان
					١١. يساهم التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق البقاء والنمو في ظل الجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة .
					١٢. يساعد التكامل في المساهمة في ربط أنشطة العمليات بأنشطة الشراء وإدارة المواد والموردين.
					١٣. تطبيق التكامل يهتم بالاستفادة بشكل أمثل من جهود في العملية الانتاجية .
					١٤. تطبيق التكامل يؤدي الى تحليل هامش الانجاز للتعرف على مقدار المساهمة الحقيقية لكل منتج لترشيد قرارات الشراء ام التصنيع.
					١٥. يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد في توفر معلومات عن الأنشطة وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي
					١٦. يؤدي التكامل الى توفير معلومات ملائمة عن العملاء والمنافسين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية .
					١٧. يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على تحسين قدرة المنشأة على ارضاء العملاء وتحقيق رغباتهم في ظل التنافسية.
					١٨. تهتم الادارة بالتكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لاتخاذ القرارات المثلى فيما يتعلق بتلبية احتياجات العملاء وذلك للاحتفاظ بهم وجذب عملاء جدد.
					١٩. يعمل التكامل على دعم الادارة في رسم السياسات الانتاجية المستقبلية والاستغلال الامثل لمواردها.
					٢٠. يعمل التكامل على قياس ما هو مستخدم من كل مورد وبشكل اكثر دقة مما يساعد في تحليل تكلفة كل مورد متاح لاداء الأنشطة

					٢١. يؤدي التكامل إلى رقابة تشغيلية فعالة مما يساعد في تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي وسرعة الانجاز.
--	--	--	--	--	---

#### السؤال الرابع:

أثر التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على استمرارية استراتيجية الاستدامة للمنشآت الصناعية

بيان	مُتفق تماماً	مُتفق	مُحايد	غير متفق	رافض
٢٢. يعمل التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد على اختيار التوجة الاستراتيجي الذي يحقق للمنشأة وضع تنافسي مستمر ومستدام .					
٢٣. تطبيق التكامل يساعد على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.					
٢٤. تطبيق التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على اتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء في ظل المعلومات الداخلية .					
٢٥. يساهم التكامل في زيادة كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق جودة اعلى وتحقيق رضاء العملاء.					
٢٦. يوفر التكامل رؤية شاملة حول كيفية ادارة طاقة الموارد المتاحة ومحاولة استخدامها الإستخدام الأمثل					
٢٧. تطبيق التكامل يساعد على تحديد الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرار الشراء ام التصنيع.					
٢٨. يساعد التكامل بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات عن المنافسين مما يساعد على اتخاذ القرارات.					