

## معوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

### في الشركات الصناعية الليبية

(دراسة حالة: شركة النسيم للصناعات الغذائية)

ناصر ميلاد بن يونس

الجامعة الأسمرية الإسلامية

naser.youns77@gmail.com

تاريخ النشر: 2024.10.30

تاريخ القبول: 2024.10.26

تاريخ الاستلام: 2024.09.10

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على التعريف على المعوقات (الإدارية والمالية، البشرية، التكنولوجية) التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، واستخدم الباحث أداة الاستبيان لجمع آراء مجتمع الدراسة المتمثل في العاملين في الإدارة المالية والمراجعة الداخلية بشركة النسيم للصناعات الغذائية، والبالغ عددهم (65) فرداً، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، فقد تم اعتماد أسلوب المسح الشامل، فقام الباحث بتوزيع (65) استمارة استبيان واستُرِدَّت جميعها وبنسبة بلغت (100%)، وبعد التحليل الإحصائي تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها: توجد معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية منها: عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة (مقاومة التغيير)، توجد معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية منها عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين، توجد معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية منها عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة.

**الكلمات المفتاحية:** نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، المعوقات، الشركات الصناعية الليبية.

## Obstacles to implementing the Resource Consumption Accounting (RCA) system in Libyan industrial companies

Nasser Milad bin Younis

Alasmarya Islamic University

naser.youns77@gmail.com

### Abstract

The study aimed to identify the obstacles (administrative, financial, human, technological) that prevent the implementation of the resource consumption accounting system in Al Naseem Food Industries Company, To achieve the objectives of the study, the descriptive approach was relied upon, The researcher used the questionnaire tool to collect the opinions of the study community, which is represented by those working in financial management and internal auditing at Al Naseem Food Industries Company, They number (65) individuals, Due to the

small size of the study population, a comprehensive survey method was adopted, The researcher distributed (65) questionnaire forms, and all of them were returned, with a percentage of (100), After statistical analysis, several results were reached, the most important of which is: There are administrative and financial obstacles that prevent the implementation of the (RCA) system at Al Naseem Food Industries Company, including: Management's unwillingness to change the applied accounting systems (resistance to change), There are human obstacles that prevent the implementation of the (RCA) system at Al Naseem Food Industries Company, including: Lack of the necessary qualifications and experience among accountants and administrators, There are technological obstacles that prevent the implementation of the (RCA) system at Al Naseem Food Industries Company, including: Lack of accurate and integrated electronic database in the company.

**Keywords:** *Resource consumption accounting system (RCA), Obstacles, Libyan industrial companies.*

## 1- المقدمة

أدت التطورات التكنولوجية والحديثة، و المتسارعة التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة والتعقيدات المصاحبة لها، وكذلك إشتداد حدة المنافسة، وتعدد رغبات المستهلكين، والحاجة إلى معلومات تفصيلية وأكثر دقة وملائمة، حيث قامت العديد من الشركات بتبني أنظمة تكاليف متطورة تتلاءم وبيئة التصنيع الحديثة، ومن بين هذه الأنظمة ما يعرف بنظام محاسبة استهلاك موارد المنشأة (Resource consumption accounting system).

ووفقاً لـ (Ahmed & Moosa (2011)، يعتبر مدخل (RCA) مدخلاً لمحاسبة التكاليف، والذي ظهر عام 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية، ويركز هذا المدخل على توفير معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف، وزيادة الربحية، وتحسين الطاقة الإنتاجية للمنشأة، أما (Al -Tinbay & Seylan (2019) فقد أشار إلى إن نظام محاسبة استهلاك الموارد يمثل أحد الاتجاهات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، إذ يعد نظاماً فعالاً لقياس التكلفة والتغلب على مشاكل الأنظمة التقليدية (حسن، 2023)، ويعد نظام (RCA) بمثابة الجيل القادم لنظم وإدارة التكلفة، وذلك لأنه يجمع بين مزايا أنظمة إدارة التكلفة المستمدة على الفكر الألماني وبين نظام التكاليف على أساس النشاط، وذلك بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة على مستوى الموارد والتي يحتاجها متخذو القرارات في تحديد الاستراتيجيات الملائمة للمنشأة، ويعتمد بصورة أساسية على الموارد في تخصيص التكاليف على موضوعات القياس وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة (Webber & Clinton, 2004).

## 2- الدراسات السابقة

أجرى حسن (2023) دراسة هدفت إلى التعرف على أبرز المعوقات التي تعرقل عملية تطبيق نظام (RCA)، وخلصت الدراسة إلى أن هناك العديد من المعوقات التي تعرقل تطبيق نظام محاسبة استهلاك

الموارد منها: سوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم تطبيق RCA, وكذلك هناك صعوبة في تطبيق نظام (RCA) من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها مع أهداف التكلفة النهائية, في حين أسهم الشهاوي (2014) بدراسة هدفت إلى التعرف مدى فاعلية (RCA) في قياس التكلفة, وخلصت الدراسة إلى أن بدون دعم وتأييد الإدارة لتطبيق نظام (RCA) لن يكتب له النجاح, وكذلك يحتاج تطبيق النظام الى عقد دورات تدريبية للإداريين والمحاسبين للتعرف على طبيعة النظام, في حين أجرى الديس (2015) دراسة رمت إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق (RCA) في بيئة الصناعات السورية, وتحديد المعوقات التي تواجه تطبيقه, وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (RCA) يواجه بعض المعوقات منها عدم وجود الدراية الكافية لدى إدارات الشركات بهذا النظام, وكذلك كثرة التعقيدات التي تكثف آلية تطبيقه, وعدم رغبة بعض الإدارات بتغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد لديها, وقلة تفهم فنيي الإنتاج لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف, وقام (Wang Y., et al2009) بدراسة هدفت إلى بيان المشكلات التي واجهت تطبيق نظام (RCA), وخلصت الدراسة إلى أن المشكلات التي تواجه نظام RCA تتمثل في الحاجة الى تحديد الموارد بدقة, وتقسيم الأنشطة بشكل منطقي, كما أجرى الغول, وبن الدين (2022) دراسة هدفت إلى التعرف على نظام (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف, وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد أظهرت العديد من الجوانب المنفوقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى, كما يقدم النظام رؤية تشغيلية تهتم بالأنشطة, كما يساعد نظام (RCA) على الإستغلال الأمثل للموارد. في حين قام محمود (2018) بدراسة الإنتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية, حيث توصلت الدراسة إلى أن لمحاسبة استهلاك الموارد دور كبير في توفير معلومات مناسبة تفيد ادارة واستهلاك الموارد, وتحديد التكلفة بشكل سليم مما يجعلها تتفوق على نظم التكاليف التقليدية.

من خلال استعراض الدراسات السابقة، لوحظ أن:

- 1- موضوع الدراسة الحالية يعد من المواضيع الحديثة التي حظيت باهتمام العديد من الباحثين..
- 2- الدراسات السابقة أجريت في بيئات مختلفة, وفترات زمنية متفاوتة.
- 3- وجود ندرة في الدراسات التي تناولت معوقات تطبيق نظام (RCA) في الشركات الصناعية الليبية, حيث لم يتوفر للباحث دراسات تناولت هذا الجانب بالدراسة والتحليل والتفسير للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها, مما يجعل الباب مفتوح لأي باحث لسد هذه الثغرة البحثية والإسهام في إثراء الجانب المعرفي والتطبيقي في موضوع الدراسة.

### 3- مشكلة البحث:

إن ازدياد المنافسة المحلية والأجنبية, وتطور التكنولوجي السريع والتغيير في هيكل تكلفة المنتجات أجبر المديرين على البحث عن الأساليب الأفضل لنظم إدارة التكلفة والحاجة إلى نظم جديدة. حيث إن التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وقعت أمامها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير إحتياجات تلك التطورات مما أدى إلى تقديم معلومات تكاليفية مشوهة بل أصبحت هذه الأنظمة

مظلة لمستخدميها وكان من الضروري إيجاد الحلول للمشاكل التي أفرزتها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية (صاحب، 2016)، الأمر الذي دفع بالعديد من الشركات الصناعية التي تبني أنظمة محاسبية حديثة تتماشى مع هذه التطورات، ومن هذه الأنظمة نظام (RCA) والذي ظهر مطلع القرن الحالي، والذي يقوم على الدمج بين إفتراضات مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة الأمانية ويتقاضي معظم الأخطاء التكاليفية التي وقعت فيها المداخل السابقة للتكلفة، حيث يتميز على التكامل مع أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة بطريقة تدعم أعمال ومهام الإدارة المختلفة، ولقد بينت العديد من الدراسات التي تم إجرائها في البيئة الليبية إن الشركات الصناعية في ليبيا مازالت تستخدم الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية حيث اشارت دراسة التير، والفطيسي (2013) الى أن مستوى استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أكثر استخداماً من الأساليب الحديثة، وكذلك دراسة الفطاس (2007) والتي جاء من ضمن نتائجها إن هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيس الآتي:

**ماهي المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية؟**  
ولتسهيل الاجابة على التساؤل الرئيس تم صياغة الاسئلة الفرعية الآتية:

**التساؤل الفرعي الاول:** ماهي المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام

(RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية؟

**التساؤل الفرعي الثاني:** ماهي المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA)

في شركة النسيم للصناعات الغذائية؟

**التساؤل الفرعي الثالث:** ماهي المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA)

في شركة النسيم للصناعات الغذائية؟

#### 4- فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة السابقة تم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

**توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.**

ولتحقق من الفرضية الرئيسية تم صياغة الفرضيات الفرعية الآتية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** توجد معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في

شركة النسيم للصناعات الغذائية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** توجد معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة

النسيم للصناعات الغذائية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة

النسيم للصناعات الغذائية.

## 5- هدف البحث:

تهدف الدراسة الى تحقيق الهدف الرئيس الآتي:

التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية. وذلك من خلال تحقيق الاهداف الفرعية الآتية:

الهدف الفرعي الاول: التعرف على المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

الهدف الفرعي الثاني: التعرف على المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

الهدف الفرعي الثالث: التعرف على المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

## 6- أهمية البحث :

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تتناوله وهو معوقات تطبيق نظام (RCA) في الشركات الصناعية الليبية ، وكذلك تكمن أهمية الدراسة كونها ستفيد متخذي القرار في شركة النسيم للصناعات الغذائية بما تتكشف من نتائج، وأيضاً تكمن أهمية الدراسة في فتح مجالات البحث العلمي من خلال ما توفره هذه الدراسة من معلومات تساعد الباحثين والدارسين في موضوع الدراسة.

## 7- حدود البحث: تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.
- الحدود والمكانية : اقتصرت الدراسة على شركة النسيم للصناعات الغذائية مصراته.
- الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية بشركة النسيم للصناعات الغذائية
- الحدود الزمنية: أغسطس 2024.

## 8- الإطار النظري :

محاسبة استهلاك الموارد:

يعتبر نظام (RCA) مدخل شامل لنظام إدارة التكلفة، وانتشرت على نطاق واسع في الفترة الأخيرة من القرن الماضي الميلادي نتيجة التطورات التي حدثت في نظم المحاسبة الإدارية في دول أوروبا والولايات المتحدة، وتعتبر (RCA) مزيج بين نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) ونظام إدارة التكلفة الألماني (GPK)، وهذا المزيج والاتحاد بين النظامين أمدا بمدخل متكامل وشامل في المحاسبة الإدارية (Merwe, KEYS, 2002, P,1).

## مفهوم محاسبة استهلاك موارد المنشأة:

تعددت التعريفات المتعلقة بنظام (RCA), فقد عرفها (Clinton & Keys 2002, p. 1) بأنها "نظام ديناميكي يعكس التغيرات الحادثة في البيئة داخل نموذج التكلفة في الوقت المناسب, ومتكامل لأنه يتكامل مع جميع أنظمة الشركة ذات الصلة, وشامل لأنه يشتمل على أكثر من نظام مثل نظام التكاليف على أساس النشاط, والإدارة على أساس النشاط, ونظام التكاليف المتغيرة, والتكاليف الفعلية والمعيارية, وكذلك التكاليف الكلية, وتخطيط الموارد على أساس النشاط, ومجموعة متكاملة من قوائم الدخل القطاعية", في حين عرفها الكومي (2007, ص182) بأنها "وسيلة محاسبية لإدارة التكلفة يتم من خلالها توفير معلومات ملائمة عن الطريقة التي يمكن من خلالها إستغلال الموارد المتاحة إستغلال أمثل, وتوظيف الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد على زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي من خلال زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج", أما (Kupper & Pedell (2005, pp. 56-57) فقد عرفها بأنها "أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة, حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل, وتفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية, ويساعد على الكشف عن الطاقة العاطلة وتكاليفها في أوعية الموارد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة", وقد عرفها السيد, وآخرون (2019) بأنها "أداة لإدارة التكلفة تعمل على ترشيد التكاليف من خلال الاستغلال الكفء للموارد المتاحة حيث تهدف إلى قياس التكلفة بدقة وتوفير المعلومات الملائمة للعدارة التي تدعم عملية اتخاذ القرار من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة بما يسهم في دعم قدرتها التنافسية", أما النافع, وجمعة (2017, 286) فقد عرفا (RCA) بأنها "أحد الأساليب المتطورة في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تجمع بين نظام التكاليف الألماني GPK ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC لتقديم نظرة مستقبلية حول كيفية الاستغلال الأمثل للموارد, ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وتعظيم القيمة المضافة للعملاء, كما إنه يوفر معلومات لتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية", أما أحمد (2019) فيرى إن (RCA) تمثل إحدى أدوات إدارة التكلفة, وكذلك نظام شامل للمعلومات يساعد في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها على النشطة وفقاً لمقدار استهلاك تلك الأنشطة للموارد, وكذلك يمد الإدارة بمعلومات مفيدة عن الجزء العاطل من طاقة الموارد المتاحة أو المستخدمة, وتحديد الموارد العاطلة يساعد الإدارة في اتخاذ القرار الأفضل لاستغلال هذه الموارد, كما انه يؤدي إلى عدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستفيد منها, ويكون محصلة هذه المعلومات هو تسعير المنتجات بطريقة عادلة مما يساعد في زيادة القدرة التنافسية لمنتجات الشركة. مما سبق نستنتج إن نظام محاسبة استهلاك موارد المنشأة هو أحد أنظمة التكاليف الحديثة, ظهر نتيجة عدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة, وذلك من خلال الجمع بين مزايا كلاً من نظام التكاليف الألماني الذي يعد عملية استهلاك الموارد النقطة المحورية التي

يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة, ونظام التكلفة على اساس النشاط الذي يركز على الأنشطة بدلاً من الموارد.

**مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد:**

يقوم نظام (RCA) على مجموعة من المبادئ هي: (kutmus,2015,p.21)

1. تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد.
2. فعالية إدارة الطاقة الزائدة أو العاطلة.
3. العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجتمعات الموارد.
4. الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة, والتغيرات في التكلفة وقت استهلاك الموارد.
5. إتباع نظام التكاليف على اساس النشاط.
6. إتباع نظام التكاليف القائم على أساس كمي.
7. إتباع نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة.
8. إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب ان يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية الاستراتيجية.
9. وضع الطاقة العاطلة في مجال المسؤولية لشخص أو مستوى رقابي معين, حيث يتم تحليل افضل سلوك التكلفة المستغلة وغير المستغلة.

**خصائص مدخل محاسبة استهلاك الموارد:**

وفقاً لـ Clinton & Keys (2001, P3). يتسم مدخل (RCA) بمجموعة من الخصائص والتي يمكن توضيحها فيما يلي: (الدفن, 2013)

1. يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل, وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
2. يعكس بدقة في طبيعة التغير في التكلفة عند وقت الاستهلاك.
3. ضرورة وجود مجتمعات للموارد والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد.
4. أن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.
5. يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.

## 9- المنهج والإجراءات

**منهجية الدراسة:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بتحديد الوضع الحالي لمشكلة الدراسة, ومن تم العمل على وصفها وتحليلها وتفسيرها وربطها بالظواهر الأخرى, وجمعت بيانات الدراسة باستخدام مصدرين رئيسيين هما:

المصادر الأولية: تم الحصول عليها من خلال تصميم استمارة استبيان بالاستعانة بمجموعة من الدراسات السابقة، وتم عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملاحظات التي قدمت من قبل المحكمين. ووزعت الاستبانة على المشاركين، ومن ثم تفرغها وترميزها وتحليلها بالاعتماد على الحاسب الآلي واستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة للوصول الى دلالات، ومؤشرات تحقق اهداف الدراسة. المصادر الثانوية: تم الحصول عليها من خلال مراجعة الأدبيات من الكتب والدوريات والمجلات العلمية، والرسائل الجامعية.

#### أداة جمع البيانات اللازمة للدراسة :

استخدم الباحث الاستبيان لتحقيق أهداف الدراسة المتمثلة بالتعرف على معوقات تطبيق (RCA) في الشركات الصناعية الليبية ، فقام بتصميم استمارة استبيان واشتملت على البيانات والشخصية للمستهدفين بالدراسة كالمؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، كما اشتمل الاستبيان على عدة محاور وكما مبين أدناه:-

**المحور الأول:** المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، وتكون المحور من (7) معوقات.

**المحور الثاني:** المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، وتكون من (4) معوقات.

**المحور الثالث:** المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، وتكون من (7) معوقات

#### التحليل الإحصائي ومعالجة البيانات

استخدم الباحث الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (غير موافق بشدة) ودرجتان للإجابة (غير موافق) وثلاث درجات للإجابة (محايد) وأربع درجات للإجابة (موافق) وخمس درجات للإجابة (موافق بشدة)، وقد تم تحديد اتجاه الاجابة لكل عبارة من عبارات الاستبيان ولكل محور من مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول فئة المقياس الخماسي، وحسب طول فئة المقياس من خارج قسمة (4) على (5).

جدول (1) ترميز بدائل الاجابة وطول فئة تحديد اتجاه الاجابة

| اتجاه الإجابة | غير موافق بشدة   | غير موافق          | محايد              | موافق              | موافق بشدة  |
|---------------|------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-------------|
| الترميز       | 1                | 2                  | 3                  | 4                  | 5           |
| طول الفئة     | 1 إلى أقل من 1.8 | 1.8 إلى أقل من 2.6 | 2.6 إلى أقل من 3.4 | 3.4 إلى أقل من 4.2 | 4.2 إلى 5   |
| درجة الموافقة | منخفضه جداً      | منخفضه             | متوسطه             | مرتفعه             | مرتفعه جداً |



## أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:

- التوزيعات التكرارية: لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تتحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة ويعطي صورة أولية عن إجابة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المختلفة.
- المتوسط الحسابي المرجح: لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة من فقرات المقياس وفق مقياس التدرج الخماسي.
- الانحراف المعياري: يستخدم الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي.
- معامل الارتباط: لتحديد العلاقة بين كل عبارة وإجمالي محورها .
- معامل الفا كرونباخ: لضمان ثبات الإجابات والبيانات التي تم جمعها بالاستبيان.

صدق فقرات الاستبيان : وتم ذلك من خلال

## أولاً: صدق المحكمين

حيث إن صدق المحكمين يعد من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها. وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملاحظات التي قدمت من قبل المحكمين.

## ثانياً: صدق الاتساق الداخلي

أ. المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

جدول (2) معاملات الارتباط بين عبارات محور المعوقات الإدارية والمالية التي تحول

دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور

| ت | الفقرة   | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية |
|---|--|----------------|------------------------|
| 1 | عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة (مقاومة اتغير) | **0.415        | 0.000                  |
| 2 | عدم قيام الإدارة العليا بتقديم الدعم والتشجيع لطببق نظام (RCA)     | **0.565        | 0.000                  |
| 3 | عدم إدراك القيادات الإدارية لأهمية تطبيق نظام (RCA)                | **0.692        | 0.000                  |
| 4 | عدم ملائمة النظام المحاسبي بالشركة لتطبيق نظام (RCA)               | **0.751        | 0.000                  |
| 5 | عدم توفر التغطية المالية اللازمة لتطبيق نظام (RCA)                 | **0.479        | 0.000                  |
| 6 | ارتفاع أسعار بعض الأجهزة والبرامج اللازمة لتطبيق (RCA)             | **0.662        | 0.000                  |
| 7 | عدم توفر ميزانية كافية لتدريب الموظفين على تطبيق نظام (RCA)        | **0.578        | 0.000                  |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (2) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور .

ب. المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

جدول (3) معاملات الارتباط بين عبارات المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام

(RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور

| ت | الفقرة  | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية |
|---|---|----------------|------------------------|
| 1 | عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين لتطبيق نظام (RCA)   | **0.579        | 0.000                  |
| 2 | عدم قيام المحاسبين بالمشاركة في المؤتمرات والندوات للتعرف على التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية .                    | **0.706        | 0.000                  |
| 3 | رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الشركة بتغيير نظام محاسبة التكاليف المطبق   | **0.687        | 0.000                  |
| 4 | عدم قيام الجامعات والمعاهد العليا بتحديث مناهج التعليم المحاسبي وخاصة فيما يتعلق بالتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية. | **0.537        | 0.000                  |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (3) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور .

ت. المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

جدول (4) معاملات الارتباط بين عبارات المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام

(RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور

| ت | الفقرة   | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية |
|---|--|----------------|------------------------|
| 1 | عدم ملائمة البنية التحتية التكنولوجية للشركة لتطبيق نظام (RCA)               | **0.588        | 0.000                  |
| 2 | عدم توافر المهارات التقنية اللازمة لتطبيق نظام (RCA) لدى الموظفين            | **0.649        | 0.000                  |
| 3 | تعطيل و بط شبكة الانترنت يعيق تطبيق نظام (RCA)                               | **0.472        | 0.000                  |
| 4 | تقادم أجهزة الحاسبات بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA)                           | **0.602        | 0.000                  |
| 5 | عدم توفر خدمة الانترنت عالية التدفق في جميع المصالح                          | **0.496        | 0.000                  |
| 6 | عدم توفر نظام أمن وحماية لمختلف الأجهزة وقواعد البيانات                      | **0.444        | 0.000                  |
| 7 | عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA) | *0.309         | 0.012                  |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد تبين من الجدول (4) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### ثالثاً: صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

جدول (5) معامل الارتباط بين محاور أداة الدراسة (الاستبيان) وإجماليه

| ت | المحور  | عدد الفقرات | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية |
|---|---|-------------|----------------|------------------------|
| 1 | المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية | 7           | **0.83         | 0.000                  |
| 2 | لمعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية             | 4           | **0.737        | 0.000                  |
| 3 | لمعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية         | 7           | **0.794        | 0.000                  |

\*\* القيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01

لقد بينت النتائج في الجدول (5) أن قيمة معامل الارتباط بين إجمالي الاستبيان ومحاور تراوحت من (0.737) إلى (0.83)، وكانت قيم الدلالة الإحصائية دالة إحصائياً حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من (0.05)، وهذا يشير إلى صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة (الاستبيان).

### النتائج:

وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات عن طريق معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل ألفا يزيدنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6) وأقل من ذلك تكون منخفضة، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام الاستمارات البالغ عددها (73) استمارة، وقد تراوحت قيم معامل ألفا للثبات من (0.641) إلى (0.689)، وبلغ معامل الثبات لإجمالي الاستبيان (0.775)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

جدول (6) معامل الفاكرونباخ للثبات

| ت | المحور  | عدد الفقرات | معامل الفا |
|---|---|-------------|------------|
| 1 | المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية | 7           | 0.689      |
| 2 | لمعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية             | 4           | 0.657      |
| 3 | لمعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية         | 7           | 0.641      |
|   | إجمالي الاستبيان  | 18          | 0.775      |

## مجتمع وعينة البحث:

مجتمع الدراسة عبارة عن مجموع الوحدات التي يراد الحصول عليها من خلال المعطيات المتاحة عنها، ومن أجل الحصول على بيانات تغطي جوانب هذه الدراسة سيتطلب الأمر توجيه استمارة الاستبيان إلى فئة ممن تمتلك التخصص والمعرفة العلمية والعملية بموضوع الاستبيان حتى يتم الحصول على بيانات ذات دلالة وتعتبر فعلاً عن حقائق مستقاة من مصادرها الصحيحة، وعليه فسوف يتم جمع آراء العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية في شركة النسيم للمواد الغذائية، والبالغ عددهم (65) فرداً، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، فقد اعتمد الباحث أسلوب المسح الشامل، فقام بتوزيع (65) استمارة، وأُسْتُرِدَّت جميعها وبنسبة بلغت (100%) وكما مبين في الجدول رقم (6).

جدول (7) يبين عدد الاستثمارات الموزعة والفاقد منها والاستثمارات الصالحة للتحليل

| الاستثمارات الموزعة | الاستثمارات المفقودة | نسبة الاستثمارات المفقودة | الاستثمارات الغير صالحة | نسبة الاستثمارات الغير صالحة | الاستثمارات الصالحة | نسبة الاستثمارات الصالحة |
|---------------------|----------------------|---------------------------|-------------------------|------------------------------|---------------------|--------------------------|
| 65                  | 0                    | %0                        | 0                       | %0                           | 65                  | %100                     |

## الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

جدول (8) توزيع المستهدفين حسب بياناتهم الشخصية

| المؤهل العلمي | دبلوم عالي | مؤهل جامعي | ماجستير | مؤهل آخر | المجموع |
|---------------|------------|------------|---------|----------|---------|
|               | 20         | 40         | 2       | 3        | 65      |
|               | 30.77      | 61.54      | 3.08    | 4.62     | %100    |

| التخصص | محاسبة | إدارة اعمال | اقتصاد | حاسوب | أخرى | المجموع |
|--------|--------|-------------|--------|-------|------|---------|
|        | 40     | 10          | 5      | 7     | 3    | 65      |
|        | 61.54  | 15.38       | 7.69   | 10.77 | 4.62 | %100    |

| المسمى الوظيفي | مدير عام | مدير مالي | مدير مراجعة داخلية | مدير شؤون إدارية | مراجع داخلي | محاسب | أخرى  | المجموع |
|----------------|----------|-----------|--------------------|------------------|-------------|-------|-------|---------|
|                | 1        | 1         | 1                  | 3                | 10          | 35    | 14    | 65      |
|                | 1.54     | 1.54      | 1.54               | 4.62             | 15.38       | 53.85 | 21.54 | %100    |

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 5 إلى أقل من 10 سنوات | 10 إلى أقل من 15 سنة | 15 إلى أقل من 20 سنة | 20 سنة فأكثر | المجموع |
|--------------|----------------|-----------------------|----------------------|----------------------|--------------|---------|
|              | 6              | 6                     | 11                   | 17                   | 25           | 65      |
|              | 9.23           | 9.23                  | 16.92                | 26.15                | 38.46        | %100    |

أظهرت البيانات في الجدول (8) أن (20) مستهدفاً وما نسبته (30.77%) يحملوا مؤهل الدبلوم العالي، و(40) مستهدفاً وما نسبته (61.54%) يحملوا المؤهلات الجامعية، ومستهدفين أثنان وما نسبته (3.08%) يحملوا مؤهلات الماجستير، و(3) مستهدفين وما نسبته (4.62%) كانت لهم مؤهلات أخرى

غير التي تم ذكرها، وهذا يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم ، أما فيما يخص التخصص؛ فقد تبين إن غالبية المستهدفين وبنسبة بلغت (61.54%) متخصصين في المحاسبة، و(10) مستهدفين وما نسبته (15.38%) متخصصين في إدارة الأعمال، و(5) مستهدفين وما نسبته (7.69%) متخصصين في الاقتصاد، و(7) مستهدفين وما نسبته (10.77%) متخصصين في الحاسوب، و(3) مستهدفين وما نسبته (4.62%) كانت لهم تخصصات أخرى غير التي تم ذكرها، أن ذوي تخصص المحاسبة هم أعلى نسبة مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على تخصصهم العلمي. أما فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي؛ فقد تبين إن مستهدفاً واحداً وبنسبة (1.54%) كان مديراً عاماً، ومستهدف آخر وبنفس النسبة كان مديراً مالياً ومستهدف آخر وبنفس النسبة كان مديراً للمراجعة الداخلية، و(10) مستهدفين وما نسبته (15.38%) كانوا مراجعين داخليين، و(35) مستهدف وما نسبته (53.85%) كانوا من المحاسبين، و(14) مستهدفاً وما نسبته (21.54%) كانت لهم مسميات وظيفية أخرى غير التي تم ذكرها. وفيما يخص سنوات الخبرة؛ فقد اتضح إن (6) مستهدفين وما نسبته (9.23%) كانت خبرتهم اقل من 5 سنوات، و(6) مستهدف وبنفس النسبة تراوحت خبرتهم من 5 إلى اقل من 10 سنوات، و(11) مستهدفاً وما نسبته (16.92%) تراوحت خبرتهم من 10 إلى اقل من 15 سنة، و(17) مستهدفاً وما نسبته (26.15%) تراوحت خبرتهم من 15 إلى اقل من 20 سنة، و(25) مستهدفاً وما نسبته (38.46%) كانت خبرتهم 20 سنة فأكثر، مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على خبراتهم المهنية حيث يعطي أهمية للدراسة من ناحية النتائج

#### التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة والتحقق من فرضياتها

لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة وكل محور من محاور من محاور الدراسة سيتم الاعتماد على طول خلايا المقياس الخماسي، حيث تتم مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول خلايا المقياس المبينة في الجدول رقم (1)، فإذا كانت قيمة متوسط الاستجابة ضمن الفئة (1 إلى أقل من 1.8) فإن درجة الموافقة على العبارات تكون منخفضة جداً ومستوى إجمالي المحور يكون منخفض جداً، وإذا كانت قيمة متوسط الاستجابة ضمن الفئة (1.8 إلى أقل من 2.6)، فإن درجة الموافقة على العبارات تكون منخفضة ومستوى إجمالي المحور يكون منخفض، وإذا كانت قيمة متوسط الاستجابة ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4)، فإن درجة الموافقة على العبارات تكون متوسطة ومستوى إجمالي المحور يكون متوسط، وإذا كانت قيمة متوسط الاستجابة ضمن الفئة (3.4 إلى أقل من 4.2)، فإن درجة الموافقة على كل عبارة تكون مرتفعة ومستوى إجمالي المحور يكون مرتفع، وإذا كانت قيمة متوسط الاستجابة ضمن الفئة (4.2 إلى 5)، فإن درجة الموافقة على العبارات تكون مرتفعة جداً ومستوى إجمالي المحور يكون مرتفع جداً.

الفرضية الفرعية الأولى: توجد معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

جدول (9) يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور المعوقات الإدارية والمالية

التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

| الترتيب | درجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | موافق بشدة   | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | الفقرة | ت |
|---------|---------------|-------------------|----------------|--|-------|-------|-----------|----------------|--------|---|
| الأول   | مرتفعة        | 0.684             | 4.03           | 16   | 35    | 14    | 0         | 0              | ك      | 1 |
|         |               |                   |                | 24.6   | 53.8  | 21.5  | 0         | 0              | %      |   |
| الثاني  | مرتفعة        | 0.61              | 3.82           | 5  | 45    | 13    | 2         | 0              | ك      | 2 |
|         |               |                   |                | 7.7  | 69.2  | 20    | 3.1       | 0              | %      |   |
| الرابع  | مرتفعة        | 0.65              | 3.72           | 7  | 33    | 25    | 0         | 0              | ك      | 3 |
|         |               |                   |                | 10.8   | 50.8  | 38.5  | 0         | 0              | %      |   |
| الخامس  | مرتفعة        | 0.759             | 3.65           | 9  | 26    | 28    | 2         | 0              | ك      | 4 |
|         |               |                   |                | 13.8   | 40    | 43.1  | 3.1       | 0              | %      |   |
| السابع  | مرتفعة        | 0.773             | 3.52           | 7  | 24    | 30    | 4         | 0              | ك      | 5 |
|         |               |                   |                | 10.8   | 36.9  | 46.2  | 6.2       | 0              | %      |   |
| الثالث  | مرتفعة        | 0.735             | 3.74           | 8  | 34    | 22    | 0         | 1              | ك      | 6 |
|         |               |                   |                | 12.3   | 52.3  | 33.8  | 0         | 4.5            | %      |   |
| السادس  | مرتفعة        | 0.7               | 3.62           | 5  | 33    | 24    | 3         | 0              | ك      | 7 |
|         |               |                   |                | 7.7  | 50.8  | 36.9  | 4.5       | 0              | %      |   |
| مرتفع   |               | 0.416             | 3.73           | إجمالي المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية |       |       |           |                |        |   |

من الجدول رقم (9) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، تراوحت ما بين (3.52) إلى (4.03)، كما تبين ان جميع عبارات المحور كانت قيم متوسطاتها تقع ضمن الفئة (3.4 إلى أقل من 4.2) لذا فإن درجة الموافقة على هذه العبارات كانت "مرتفعة"، ورتبتها تنازلياً كما يلي:

عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة (مقاومة التغيير)، عدم قيام الإدارة العليا بتقديم الدعم والتشجيع لتطبيق نظام (RCA)، ارتفاع أسعار بعض الأجهزة والبرامج اللازمة لتطبيق (RCA)، عدم إدراك القيادات الإدارية لأهمية تطبيق نظام (RCA)، عدم ملائمة النظام المحاسبي للشركة

لتطبيق نظام (RCA)، عدم توفر ميزانية كافية لتدريب الموظفين على تطبيق نظام (RCA)، عدم توفر التغطية المالية اللازمة لتطبيق نظام (RCA)

كما بينت النتائج في الجدول رقم (9) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان (3.73) ويقع ضمن الفئة (3.4 إلى أقل من 4.2) لذا فإن مستوى المعوقات الإدارية والمالية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان مرتفعاً، وهذا يشير إلى تحقق الفرضية الفرعية الأولى "توجد معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية".

الفرضية الفرعية الثانية: توجد معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

جدول (10) يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور المعوقات البشرية

التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

| ت | الفقرة   | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين لتطبيق نظام (RCA)  | ك              | 0         | 4     | 25    | 30         | 6              | 0.748             | مرتفعة        | الثاني  |
|   |  | %              | 0         | 6.2   | 38.5  | 46.2       | 9.2            |                   |               |         |
| 2 | عدم قيام المحاسبين بالمشاركة في المؤتمرات والندوات للتعرف على تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة.                        | ك              | 5         | 23    | 18    | 15         | 4              | 1.064             | متوسطة        | الرابع  |
|   |  | %              | 7.7       | 35.4  | 27.7  | 23.1       | 6.2            |                   |               |         |
| 3 | رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الشركة بتغيير نظام محاسبة التكاليف المطبق  | ك              | 2         | 5     | 19    | 32         | 7              | 0.901             | مرتفعة        | الثالث  |
|   |  | %              | 3.1       | 7.7   | 29.2  | 49.2       | 10.8           |                   |               |         |
| 4 | عدم قيام الجامعات والمعاهد العليا بتحديث مناهج التعليم المحاسبي وخاصةً فيما يتعلق بالتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية. | ك              | 1         | 1     | 7     | 38         | 18             | 0.765             | مرتفعة        | الأول   |
|   |  | %              | 1.5       | 1.5   | 10.8  | 58.5       | 27.7           |                   |               |         |
|   | إجمالي المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية               |                |           |       |       |            | 3.53           | 0.548             | مرتفع         |         |

من الجدول رقم (10) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، تراوحت ما بين (2.85) إلى (4.09)، كما

تبين ان معوق واحد من المعوقات البشرية وهو " عدم قيام المحاسبين بالمشاركة في المؤتمرات والندوات للاطلاع على تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة" كانت قيمة متوسطها (2.85) وتقع ضمن الفئة (2.6) إلى اقل من (3.4) لذا فإن درجة الموافقة على هذا المعوق كانت متوسطة، في حين كانت قيم متوسطات باقي المعوقات البشرية تقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2) لذا فإن درجة الموافقة على هذه المعوقات كانت "مرتفعة"، ورتبتها تنازلياً كما يلي:

عدم قيام الجامعات والمعاهد العليا بتحديث مناهج التعليم المحاسبي وخاصةً فيما يتعلق بالتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية، عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين لتطبيق نظام (RCA)، رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الشركة بتغيير نظام محاسبة التكاليف المطبق كما بينت النتائج في الجدول رقم (10) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان (3.53) ويقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2) لذا فإن مستوى المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان مرتفعاً، وهذا يشير إلى تحقق الفرضية الفرعية الثانية "توجد معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية".  
الفرضية الفرعية الثالثة: توجد معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

جدول (11) يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور المعوقات التكنولوجية

التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

| ت | الفقرة  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | عدم ملائمة البنية التحتية التكنولوجية للشركة لتطبيق نظام (RCA)    | ك              | 1         | 1     | 15    | 40         | 8              | 3.82              | مرتفعة        | الثاني  |
|   |   | %              | 1.5       | 1.5   | 23.1  | 61.5       | 12.3           |                   |               |         |
| 2 | عدم توافر المهارات التقنية اللازمة لتطبيق نظام (RCA) لدى الموظفين | ك              | 0         | 4     | 20    | 29         | 12             | 3.75              | مرتفعة        | الثالث  |
|   |   | %              | 0         | 6.2   | 30.8  | 44.6       | 18.5           |                   |               |         |
| 3 | تعطيل وبط شبكة الانترنت يعيق تطبيق نظام (RCA)                     | ك              | 1         | 1     | 20    | 34         | 9              | 3.75              | مرتفعة        | الثالث  |
|   |   | %              | 1.5       | 1.5   | 30.8  | 52.3       | 18.5           |                   |               |         |
| 4 | تقادم أجهزة الحاسبات بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA)                | ك              | 0         | 4     | 21    | 38         | 2              | 3.58              | مرتفعة        | الرابع  |
|   |   | %              | 0         | 6.2   | 32.3  | 58.5       | 3.1            |                   |               |         |
| 5 | عدم توفر خدمة الانترنت عالية التدفق في جميع المصالح               | ك              | 0         | 6     | 26    | 2          | 5              | 3.49              | مرتفعة        | الخامس  |
|   |   | %              | 0         | 9.2   | 40    | 43.1       | 7.7            |                   |               |         |



|        |        |       |      |  |      |      |     |   |   |  |   |
|--------|--------|-------|------|--|------|------|-----|---|---|--|---|
| الخامس | مرتفعة | 0.812 | 3.49 | 7  | 24   | 28   | 6   | 0 | ك | عدم توفر نظام أمن وحماية لمختلف الأجهزة وقواعد البيانات                      | 6 |
|        |        |       |      | 10.8   | 36.9 | 43.1 | 9.2 | 0 | % |  |   |
| الأول  | مرتفعة | 0.687 | 3.89 | 12   | 34   | 19   | 0   | 0 | ك | عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA) | 7 |
|        |        |       |      | 18.5   | 52.3 | 29.2 | 0   | 0 | % |  |   |
| مرتفع  |        | .383  | 3.68 | إجمالي المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية |      |      |     |   |   |  |   |

من الجدول رقم (11) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، تراوحت ما بين (3.49) إلى (3.89)، كما تبين ان جميع المعوقات التكنولوجية تقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2) لذا فإن درجة الموافقة على هذه المعوقات كانت "مرتفعة"، ورتبتها تنازلياً كما يلي:

عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA)، عدم ملائمة البنية التحتية التكنولوجية للشركة لتطبيق نظام (RCA)، عدم توافر المهارات التقنية اللازمة لتطبيق نظام (RCA) لدى الموظفين، تعطيل وبط شبكة الانترنت يعيق تطبيق نظام (RCA)، تقادم أجهزة الحاسبات بالشركة يعيق تطبيق نظام (RCA)، عدم توفر خدمة الانترنت عالية التدفق في جميع المصالح، عدم توفر نظام أمن وحماية لمختلف الأجهزة وقواعد البيانات

كما بينت النتائج في الجدول رقم (11) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان (3.68) ويقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2) لذا فإن مستوى المعوقات التكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان مرتفعاً، وهذا يشير إلى تحقق الفرضية الفرعية الثالثة "توجد معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية".

- الفرضية الرئيسية: توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية.

جدول (12) نتائج التحليل الوصفي لإجمالي المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA)

في شركة النسيم للصناعات الغذائية

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | المتغير                    |
|---------|---------|-------------------|-----------------|----------------------------|
| الأول   | مرتفع   | 0.416             | 3.73            | المعوقات الإدارية والمالية |
| الثالث  | مرتفع   | 0.548             | 3.53            | المعوقات البشرية           |
| الثاني  | مرتفع   | 0.343             | 3.68            | المعوقات التكنولوجية       |
|         | مرتفع   | 0.342             | 3.67            | إجمالي المعوقات            |

ولتحديد مستوى المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، والمتمثلة بـ (المعوقات الإدارية والمالية، المعوقات البشرية، المعوقات التكنولوجية) فإن النتائج في الجدول رقم (12) بينت أن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية كانت معوقات الإدارية والمالية يلي ذلك المعوقات التكنولوجية ثم المعوقات البشرية،

كما تبين إن متوسط الاستجابة لإجمالي المعوقات يساوي (3.67) ويقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2) وتشير إلى أن مستوى المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية كان مرتفعاً، لذا يتم قبول الفرضية الرئيسية.

#### 10- مناقشة النتائج:

أوضحت الدراسة إن هناك معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA)، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة حسن (2023) من حيث وجود معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA)، والتي جاء من ضمن نتائجها، سوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم تطبيق RCA، كما تتفق مع نتائج دراسة الشهاوي (2014) والتي أكدت على أن بدون دعم وتأييد الإدارة لتطبيق نظام (RCA) لن يكتب له النجاح،

كما بينت الدراسة إن هناك معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA)، وهذا يتفق مع نتائج دراسة الديس (2015)، والتي أكدت على عدم وجود الدراية الكافية لدى إدارات الشركات بنظام RCA، وكذلك وعدم رغبة بعض المديرين بتغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد، وكذلك وقلة تفهم فنيي الإنتاج لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف.

كما أظهرت الدراسة إن هناك معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA)، وهذا يتفق مع نتائج دراسة (Wang Y., et al) (2019)، حيث أن من معوقات تطبيق نظام RCA عدم وجود قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة. عدم ملائمة البنية التحتية التكنولوجية للتطبيق نظام (RCA)

#### 11- النتائج والتوصيات

##### أولاً النتائج:

بعد تحليل البيانات التي تم جمعها توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

(1) توجد معوقات إدارية والمالية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية أهمها:

- عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة (مقاومة التغيير).
- عدم قيام الإدارة العليا بتقديم الدعم والتشجيع لتطبيق نظام (RCA).
- ارتفاع أسعار بعض الأجهزة والبرامج اللازمة لتطبيق (RCA).

(2) توجد معوقات بشرية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية أهمها:

- عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين لتطبيق نظام (RCA).
- رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الشركة بتغيير نظام محاسبة التكاليف المطبق

(3) توجد معوقات تكنولوجية تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية

أهمها:

- عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة.

- عدم ملائمة البنية التحتية التكنولوجية للشركة لتطبيق نظام (RCA).
  - عدم توافر المهارات التقنية اللازمة لتطبيق نظام (RCA) لدى الموظفين بالشركة.
- (4) توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة النسيم للصناعات الغذائية، ومن أهم هذه المعوقات هي المعوقات الإدارية والمالية يلي ذلك المعوقات التكنولوجية ثم المعوقات البشرية.

#### ثانياً: التوصيات:

- بعد تحليل البيانات والوصول إلى نتائجها فإن الدراسة توصي بالآتي:
1. على الإدارة العليا بالشركة تقديم الدعم والتشجيع لتطبيق نظام (RCA).
  2. العمل على توفير الميزانية الكافية لتدريب الموظفين على تطبيق نظام (RCA).
  3. العمل على إعداد الدورات التدريبية وتوعوية للمحاسبين بالشركة لتعريفهم بأحدث أنظمة التكاليف، ومدى أهمية التخلص من الأنظمة التقليدية .
  4. الحرص على توفير قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة وتحديث البنية التحتية الإلكترونية للشركة .
  5. إقامة الندوات وورش العمل من أجل رفع مستوى الخبرات والكفاءات العلمية والعملية اللازمة لدى المحاسبين والإداريين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك موارد المنشأة.

#### قائمة المراجع

##### أولاً: المراجع العربية:

- أحمد، علي مجاهد. (2019). إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، العدد7، ص ص437-483.
- التير، منى أحمد، والفتيسي، عبدالغني أحمد. (2013). أدوات المحاسبة الإدارية(الواقع ومعوقات التطبيق) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية اقتصاد والتجارة زليتن، العدد2، ص ص322-361.
- حسن، حيدر عبد المنعم محمد. (2023). مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصحية العراقية-دراسة استطلاعية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد7، العدد1، ص ص197-226.
- الدق، محمد عمر محمد. (2013). تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد غدارة الموارد-دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

الديس, محمد هيثم.(2015). إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السورية, مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد 37, العدد 3, ص ص 327-340.

السيد, علي مجاهد احمد, الطنطاوي, هيه السيد إبراهيم, و عبدالدائم, احمد شعبان.(2019). دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال, دراسة ميدانية, مجلة الدراسات التجارية المعاصرة, العدد 8, ص ص 845-880.

الشهاوي, صلاح أحمد محمد.(2014). مدى فاعلية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, المجلد 51, العدد 1, ص ص 395-432.

صاحب, دينا جاسم.(2016). فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية, المجلة المصرية للدراسات والتجارة, المجلد 40, العدد 2, ص ص 2-26.

علي, وليد احمد محمد.(2013). أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة- دراسة ميدانية, مجلة جامعة بني سويف, ص ص 249-301 الغول, حنان, وبن الدين, أمحمد(2022). استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة في المؤسسات الفندقية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسبير, جامعة أحمد دراية-أدرار, الجزائر.

الفرطاس, أحمد فتحي.(2007). مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية كأدوات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات -دراسة تطبيقية على الشركات العاملة بقطاع النفط والغاز في ليبيا, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الاقتصاد والعلوم السياسية, جامعة بنغازي, ليبيا.

الكومي, امجاد محمد.(2007). إطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود(TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, جامعة عين شمس, العدد 1, ص ص 169-255.

محمود, تائر صبري, ومحمود, فائزة إبراهيم(2018). التصور الأجرائي لتنتية القياس الكفوي للموارد لنحسين فعالية نظم تكاليف الوحدات الاقتصادية العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة, مجلة كلية مدينة العلم الجامعة, المجلد 10, العدد 1, ص ص 196-230.

النافع, فهد بن سلمان, وجمعه, مصطفى محمد.(2017). زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود, مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة, جامعة عين شمس, المجلد 21, العدد 1, ص ص 259-306.

ثانيا: المراجع الانجليزية:

- Ahmed , Sayed A. & Mehboob , Moosa (2011), "Application Resources Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute", Pak-istan Business Review, Vol. 12, No. 4, PP.755-775.
- Al -Tinbay, A., & Seylan, B. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli . Alanya Akademik Bakış, 3 (3), 295–320.
- Clinton, B. Douglas and Keys, David E., (2002),” Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems”, Focus Magazine, Vol. 5.
- Clinton, Douglas & David, E. keys (2001), " Resources Consumption Focuss Magazine, No.5, PP.1-6.
- Kupper G. H. and B. Pedell, (2005), " Relevance added: combining ABC with German cost accounting", Strategic Finance, Vol. (86), No (12), pp. 56-61.
- Merwe, Anton van der and David E. Keys(2002). The Case for Resource Consumption Accounting, Strategic Finance, April, Vol,83, No.10, pp30-36.
- Wang Y. & Zhuang Y. & Hao Z. & Li J( 2009). Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting, International Journal of Business and Management, Vol. 4, No. 5, pp. 84-88.
- Webber, S., and Cliton, D., (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Cloy Case", The Journal Of Management Accounting, Vol.6No.1, pp.1-14.