



دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق محاسبة التنمية المستدامة

دراسة استطلاعية لعينة من شركات الاسمنت العاملة في محافظة السليمانية

م.م هيشوو غفور أورحمان

كلية التجارة

جامعة السليمانية

heshw.awrahman@univsul.edu.iq

أ.م.د بصيرة مجيد نجم

كلية الادارة والاقتصاد

جامعة السليمانية

basira.najm@univsul.edu.iq

م.م گۆنا عمر عبدالرحمن

كلية التجارة

جامعة السليمانية

gona.abdulrahman @univsul.edu.iq

الملخص

تشهد إقليم كوردستان في الوقت الحالي العديد من التغيرات والتقلبات في شتى أنواع المجالات سواء على الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي ونتيجة الرغبة في إعادة التوازن على كافة المستويات نشأ توجه نحو التنمية المستدامة التي تهدف إلى التطوير في ظل المتغيرات البيئية العنيفة المحيطة ببيئة الاعمال وقد انعكست هذه التقلبات الاقتصادية على المحاسبة الادارية واستخدام أساليبها الحديثة في الشركات في ظل هذه البيئة المتغيرة لما احتوته من مخاطر تعرضت لها الشركات ومحاولة الصمود في وجه هذه المتغيرات، وتعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة احد مراحل التطور المحاسبي باعتبارها مصدر للمعلومات اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة في شركات الاعمال المختلفة. ويهدف البحث الى بيان اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأهمية دورها في تحقيق محاسبة التنمية المستدامة في شركات الصناعة. و نظرا لصعوبة الحصول على البيانات اللازمة التي تسمح بتطبيق البحث في الشركات الصناعية، اعتمد الباحثون على استخدام الاستبانة في عينة من الشركات الإسمنت العاملة في محافظة السليمانية، تم توزيع ٨٠ استبانة و كان ٧١ استبانة صالحة للتحليل، اي ما يعادل ٨٨% من الإجمالي الاستبانات الموزعة و تم تحليل بيانات الاستبانة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS .٧٢٤) و توصل البحث الى مجموعة من النتائج من اهمها (إن أغلب عينة الدراسة كانوا متفقين ان اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و من اهمها محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود و محاسبة الرشيقية و التحسين المستمر لها دور كبير في تحقيق التنمية المستدامة (تلبية احتياجات الأجيال الحالية دون المساس بحصة الأجيال القادمة) ، و قد أوصى البحث بضرورة الاهتمام بأساليب محاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية بصورة عامة و شركات الاسمنت بصورة خاصة باعتبارها من الشركات الصناعية الرائدة في محافظة السليمانية .

الكلمات المفتاحية : اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ، محاسبة التنمية المستدامة ، التنمية المستدامة

Recieved: 25/4/2022

Accepted: 15/5/2022



المقدمة

نتيجة تطور قطاع الصناعات يوماً بعد يوم و استخدامهم للمواد الأولية يواجه العالم المعاصر اليوم مشكلتين اساسيين اولهما استخدام المفرط للموارد الأولية من قبل الشركات الصناعية و ثانيهما مشكلة التلوث البيئية، و من اجل حماية المجتمع و البيئة لجأت الدول الى اصدار القوانين للحفاظ على البيئة و الموارد الطبيعية للأجيال القادمة ، و نتيجة تزايد الضغوط من قبل الدول على الشركات لحماية هذه المواد التي تطالب الشركات بتحمل مسؤوليتها امام المجتمع بتطبيق هذه القوانين حتى يتحقق التنمية المستدامة اما بإنتاج منتجات صديقة للبيئة او اصلاح المستمر في عملية الانتاجية . و بما ان انتاج المنتجات مترابطة بشكل مباشر بالتكاليف ، هنا يأتي دور المحاسبة لقياس هذه المنتجات للوصول الى الاهداف المرجوة للشركة . على اعتبار المعلومات المحاسبية تمثل مصدرا اساسيا للمعلومات المالية و غير المالية ، و بما ان محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على توفير المعلومات الملائمة للإدارة و نتيجة التطورات و التغييرات في التكنولوجيا تطورت المحاسبة و اساليبها .ومن هنا جاءت دور اساليب المحاسبة الادارية بهدف استغلال الأفضل للموارد الطبيعية النادرة و بما ان المحاسبة الادارية لها عديد من الاساليب الا ان البحث ركز على تلك الأساليب التي لها علاقة بمحاسبة التنمية المستدامة منها المحاسبة استهلاك الموارد الذي يقوم بتحليل الموارد و تقسيمها الى الموارد تضيف قيمة و التي لا تضيف قيمة . كما وتعتبر نظرية القيود من الأساليب التي تساهم في تحقيق التنمية المستدامة حيث تركز على نقطة الاختناقات و الغائها بهدف امكانية تحقيق اكبر فائدة ممكنة ، وتعد التحسين المستمر من الأساليب الحديثة في المحاسبة الادارية التي تعمل من خلال اساليبها المختلفة على تطوير المستمر في العملية الانتاجية لاستغلال الأفضل للموارد و اخيرا تقوم المحاسبة الرشيقة على القياس والرقابة مما تجعل الادارة تقوم بعملية اتخاذ القرارات بطريقة سهلة و ممكنة و الغاء حالات غير الضرورية .

المبحث الاول : منهجية الدراسة ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

مشكلة البحث:- بالرغم من الاتفاق الأكاديمي من حيث المبدأ على ضرورة مواكبة اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمتطلبات الإدارة في ظل بيئة تحكمها التغييرات المستمرة و عدم التأكد ، الا ان الأبحاث اختلفت فعليا من حيث الموضوع و النتائج ، و قد ادى ذلك الى طرح تساؤل عن مدى تطور الفكر المحاسبي الإداري مع بيئة الأعمال المعاصرة بما يخدم اهداف التنمية المستدامة بصورة عامة واهداف محاسبة التنمية المستدامة بصورة خاصة وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية بالتساؤل الآتي :-

لأساليب محاسبة الإدارية الحديثة دور في تحقيق محاسبة التنمية المستدامة ؟

ومن خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن بيان المشكلة الرئيسية بالتساؤل الفرعيين الآتيين

ما علاقة اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بمحاسبة التنمية المستدامة ؟

ما أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطبيق محاسبة التنمية المستدامة

أهداف البحث:- يمكن تحديد اهم اهداف البحث بما يأتي:

توضيح مفهوم التنمية المستدامة ومحاسبة التنمية المستدامة واستخدامها في شركات الصناعية .

بيان اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وتعرف على أهم الاساليب محاسبة الادارية الحديثة التي تساهم في



تحقق محاسبة التنمية المستدامة
دراسة مدى توافق تطور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة مع توجه محاسبة التنمية المستدامة من حيث
التطور الفكري وامكانية تطبيقها
بيان العلاقة التأثيرية بين اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ومحاسبة التنمية المستدامة في شركات انتاج الاسمنت
العاملة في محافظة السليمانية .

أهمية البحث:- يمكن تحديد أهمية البحث بما يأتي :-

تناول البحث واحدا من الموضوعات المثيرة والمهمة، فالتنمية المستدامة مفهوم معقد يفتح الباب للعديد من
التفسيرات والمواضيع الخاصة بمدى فائدة ومصداقية محاسبة التنمية المستدامة.
الاهتمام المتزايد من جميع الحكومات وأفراد المجتمعات بالأداء البيئي لغرض المحافظة على البيئة خضراء خالية
من التلوث والوصول إلى جودة عالية للمنتجات، وتقييم أداء أفضل للشركات في هذا المجال.
بيان اهم اساليب محاسبة الادارية الحديثة التي تساهم في تحقيق محاسبة التنمية المستدامة.
محاولة دراسة مدى قدرة الابحاث العلمية في مجال المحاسبة الادارية في الفترة المعاصرة علة مسايرة التقلبات
الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة المحيطة ببيئة الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق بصورة عامة وشركات
انتاج الاسمنت العاملة في محافظة السليمانية بصورة خاصة بما يحقق اهداف التنمية المستدامة بما فيها اهداف
محاسبة التنمية المستدامة .

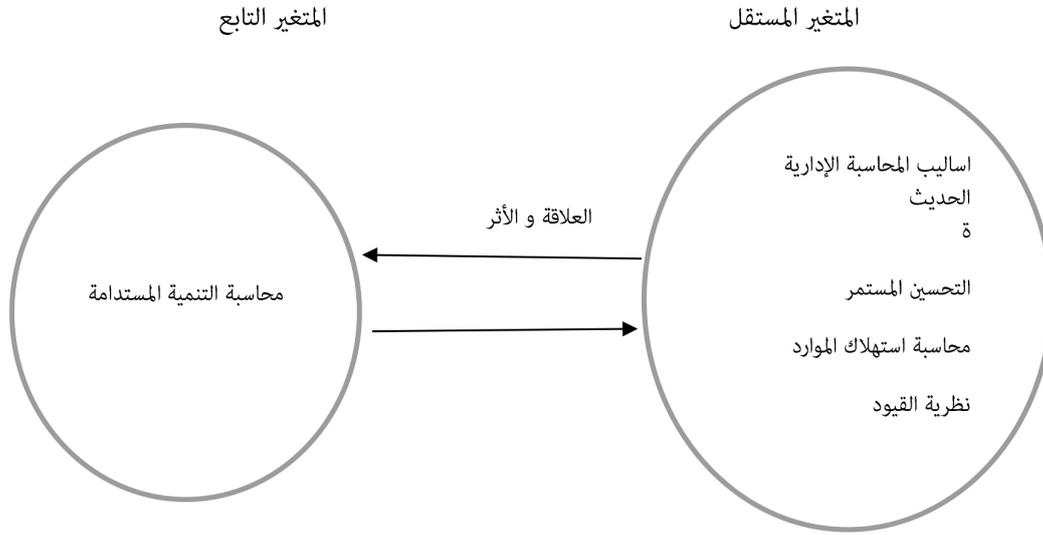
أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة في قياس وتحليل تكاليف المحافظة على البيئة والإفصاح عن المعلومات البيئية
بما يساعد الشركات على التحسين والتطوير المستمر ودعم سياسة التنمية المستدامة.
كيفية استخدام اساليب محاسبة الادارية الحديثة التي لها دور مهم في تحقيق تنمية المستدامة.
أهمية دور أساليب محاسبة الادارية الحديثة على المحاسبة التنمية المستدامة في شركات الصناعية

فرضية البحث:- في ضوء مشكلة البحث يمكن تحديد فرضية البحث بما يأتي

H1 : يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة (محاسبة استهلاك الموارد ، التحسين
المستمر ، محاسبة الرشيقه، ونظرية القيود) في تحقيق محاسبة التنمية المستدامة.
حدود البحث:- لقد تم اختيار مجموعة من مصانع الإسمنت العاملة في محافظة السليمانية باعتباره أحد المشاريع
المهمة في إقليم كردستان العراق في مجال الصناعات التحويلية والذي يسد جزء كبير من حاجة السوق المحلي .



نمۆذج البعث



ثانيا: دراسات سابقة

دراسة (نجم وسعيد، ٢٠٢١) بعنوان (التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر بهدف تحقيق التنمية المستدامة):

هدفت الدراسة الى تقديم اطار مقترح للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر مما تساعد في تحقيق التنمية المستدامة من خلال حماية البيئة والمحافظة عليها والتي تعد احدى اولويات شركات الاعمال في البيئة الحديثة، وتوصلت الدراسة الى ان من خلال تطبيق اسلوبي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يمكن تلبية حاجات الجيل الحالي دون المساس بإمكانية تلبية حاجات الاجيال القادمة.

دراسة (Chamila et al، ٢٠٢١): تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية نحو التنمية المستدامة للشركات العائلية: مراجعة نقدية

الغرض من هذه الدراسة هو مراجعة شاملة للأدبيات الموجودة حول تطبيق ممارسات المحاسبة الادارية الحديثة (MAPs) عند تطبيق التنمية المستدامة للشركات العائلية (FBs)،

وهدفت الدراسة الى بيان اهمية استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق التنمية المستدامة للشركات العائلية وتوصلت الدراسة الى ان نتيجة المنافسة الشديدة في سوق الاعمال كان هناك تأثير كبير للشركات العائلية على تطبيق ممارسات المحاسبة الادارية الحديثة بالإضافة الى تضارب المصالح بين اعضاء الشركات العائلية دراسة (السيد، ٢٠١٩) بعنوان (إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد و نظام التكلفة على

أساس المواصفات ABC لتدعيم إدارة ربحية العملاء)

هدفت الدراسة الى تقديم إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس المواصفات ABC لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الشركات الصناعية . وتناولت الدراسة طبيعة محاسبة استهلاك الموارد و الأسس التي تقوم عليها ومبادئها و إطارها، و كذلك فلسفة نظام قياس التكاليف على اساس المواصفات و أهدافه و التكامل بينهما و مدى مساهمة هذا التكامل في تدعيم إدارة ربحية العملاء . وتوصلت الدراسة الى ان



محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل الملائم لإدارة التكلفة ، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين المخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف ، و قدرته على توفير معلومات التشغيلية و استراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية على مدى القصير و البعيد ، بنا يساهم في زيادة الإنتاجية و خفض التكلفة المنتج .

- دراسة (حمزة و فتيحة ، ٢٠١٩) بعنوان (العوامل المؤثرة على تطبيق منهج التحسين المستمر كايزن)

هدفت الدراسة الى تحديد مجموعة العوامل التي تؤثر على عملية تطبيق منهج التحسين المستمر كايزن في الشركات الصناعية ، و كذلك تم تحديد أهم العوامل الداعمة لتطبيق هذا المنهج و المتمثلة في دعم الإدارة العليا . و قد توصلت الدراسة الى أنه يوجد اختلاف في مستوى الانتشار مفاهيم التحسين المستمر باختلاف حجم الشركات و هذا مقبول لأن حجم و كثافة النشاط تنوع المهام و تشعبها يختلف من الشركة الى اخرى و كذلك اثبتت الدراسة أهمية التحسين المستمر في تحقيق رضا الزبون و ضبط التكاليف من خلال على القضاء على مواطن الهدر و الإسراف و الحد من الأخطاء

٤ - دراسة (النجار و اخرون ، ٢٠١٨) بعنوان (تطبيق نظرية القيود لتحقيق كفاءة الجدولة)

هدفت الدراسة إلى ان نظرية القيود تهدف الى تشخيص نقاط الاختناق من خلال تحديد القيود التي تتعرض عمل الشركة و من ثم معالجتها من خلال تطبيق خطوات نظرية القيود عليها و التي تمثل اداة فاعلة تساعد في التخلص من نقاط الاختناق . و قد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها تعد النظرية القيود واحدة من اهم الادوات و الاساليب التي تساعد الشركات على تشخيص نقاط الاختناق في العملية الإنتاجية و المشكلات التي تنتج من هذا الاختناق و بالتالي معالجتها ، كما تزداد أهمية الجدولة عندما تركز على جدولة القيد بهدف تحسين تدفق الإنتاج . و قد أوصلت الدراسة ان استخدام مخططات جانت في جدولة مزيج المنتجات على المحطات الإنتاجية .

دراسة (Makarenko & Plastun، ٢٠١٧)) دور المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة هدفت هذه الدراسة الى بيان دور المحاسبين المهنيين في تحقيق التنمية المستدامة في البيئة الاوكرانية وتوصلت الدراسة الى ان المحاسب يحتاج الى اكتساب الخبرة والمهارة المهنية من اجل فهم متطلبات التنمية المستدامة في الشركات الاوكرانية من اجل مساعدة الادارة في تحقيق اهداف الشركة من الناحية وتحقيق اهداف التنمية المستدامة من الناحية اخرى

المبحث الثاني : اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

بعد الثمانيات من القرن الماضي تركز اهتمام المحاسبة الادارية في هذه الفترة حول ايجاد طرق و اساليب علمية دقيقة و أكثر تطوراً و ذلك من اجل تحديد تكاليف الشركات ، من أجل استغلال الامثل و الفعال للموارد المتاحة و استخدام التكنولوجيا الحديثة لمواجهة التطورات الحاصلة في البيئة الاعمال الحديثة . و بعد و من اواخر التسعينات الى يومنا الحالي عرفت هذه الفترة بظهور التكنولوجيا الهائلة و التي تميزت بظهور تقنيات جديدة في العالم الانترنت من الحصول على معلومات و تشغيلها و الاستفادة منها و نتيجة التغيرات الجوهرية والتطور ات المستمرة في بيئة الأعمال أدى ذلك إلى تعدد و كبر حجم المؤسسات ، مما يلزم المحاسبة الإدارية بضرورة توفير كافة المعلومات المحاسبية سواء المالية و غير المالية التي يجب أن تتوافق مع متطلبات الإدارة و تمكنها من إعداد



الخطط الملائمة والرقابة عليها حتى يتوافر الارتباط بينها وبين البيئة التي تعمل في ظلها . والمحاسبة الإدارية «هي مجموعة من الطرق والأساليب المختلفة التي يطبقها المحاسب بدرجة عالية من الكفاءة العملية والعملية لمساندة الإدارة في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والإمكانيات الاقتصادية المتاحة (دروش ، ٢٠١٦: ٦) . كما عرف (هورن كرن) المحاسبة الادارية بان تقوم بقياس و تحليل و اعداد التقارير المالية و غير المالية وفقا للأساليب و قواعد محددة التي تساعد ادارة العليا على اتخاذ القرارات و صياغة السياسات و تخطيطها و مراقبتها لتحقيق أهداف (Horngern etd all، ٢٠١٢: ٥-٥) ويستخدم المدراء المحاسبة الادارية للتطوير و التواصل و التنفيذ استراتيجيات الشركة من اجل استخدام الافضل للموارد . والمحاسبة الإدارية هي عملية توفير المعلومات للإدارة العليا و الوسطى ذات الصلة المالية و غير المالية من أجل اتخاذ القرارات اللازمة حول تخصيص الموارد و مراقبة الأداء و تقييمه من اجل الحفاظ على الموارد

اولا: مفهوم اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

تواجه الشركات في العصر الحديث حالة من التحديات و ما صاحبه من التقدم التكنولوجي في جميع المجالات . و الشركات تسعى الى توفير افضل و ادق معلومات من اجل كيفية توفير و استغلال كافة الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل امثل و من اجل تحقيق اهدافها و هذا يتطلب المزيد من الخبرة و المهارات العالية في الادارة و ذلك بمدى توفر تقنيات و انظمة فعالة تساعد المدراء على اتخاذ القرارات السليمة ، كما و يتطلب من الشركات ضرورة كافة معلومات مالية و غير مالية التي تخص الحاضر و المستقبل ان امكن. و على هذا الاساس تهدف اي الشركة من الشركات الى خلق فرص جديدة من الفرص و تجنب التهديدات من اجل تحقيق هدفها في السيطرة و البقاء و فرض وجودها داخل السوق و ذلك بتلبية احتياجات الزبائن بجودة عالية و بأقل تكلفة و في الوقت المناسب و . و بناء على ما سبق ظهرت المحاسبة الادارية كأداة فعالة تهدف الى تقديم معلومات مالية و غير مالية لمختلف مستويات الادارة ، و هذه المعلومات توفرها محاسبة الادارية التي تعتبر احد الفروع المحاسبة الحديثة بما يخدم ادارة الشركة مما يساعد على السير حسن عمل الادارة و القيام بوظائفها بشكل فعال على اكمل الوجه.

ثانيا: اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

تعتمد المحاسبة الادارية على عدد من الادوات و الاساليب لتحقيق اهدافها و تعمل على تطويرها . و المحاسبة الادارية تعمل على تطوير اساليبها الحديثة و تعمل على مواكبة التطورات و من أهم هذه الاساليب تكاليف على اساس الانشطة و الإدارة على اساس الأنشطة و الموازنة على اساس الأنشطة و الكلفة على اساس المواصفات و إدارة الجودة الشاملة و بطاقة الأداء المتوازن بالإضافة الى ذلك و سنتطرق في هذا البحث على الاساليب محاسبة الادارية الحديثة ذات الصلة بعنوان البحث (الاستهلاك الموارد و نظرية القيود و محاسبة الرشيقية و التحسين المستمر)

١- محاسبة استهلاك الموارد: تعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكلفة على اساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة من الفكر الألماني ، والذي ينتج عن الدمج بينهما مدخل استهلاك الموارد الذي يعد تطويرا لنظم محاسبة التكاليف . تم الاستفادة من الفكر الألماني الذي يعد عملية استهلاك الموارد نقطة محورية التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة ، الاستهلاك والتخطيطي و الرقابة ، و ذلك بالتركيز على موارد الشركة بدلا من التركيز على الانشطة المؤداه . حيث يعمل



على قياس الموارد بالقدر المستخدم و ربطها بطلب الأنشطة الانتاجية من هذه الموارد ، حيث يمكن من تحديد التكلفة من هذه الموارد الزائدة و التي تسمى بالطاقة غير المستغلة ، حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة في قرارات تخصيص هذه الموارد لعمل التوازن بين القدر المتوافر من الموارد (صاحب ، ٢٠١٦ : ٤٦)
محاسبة استهلاك الموارد هي طريقة محاسبة إدارية حديثة تستخدم مزايا محاسبة التكاليف الألمانية للموارد ومنظور التكلفة على أساس النشاط و يحلل التكاليف و يتبع الموارد يمكن الحصول على التكاليف المباشرة من خلال معلومات عن الطاقة غير المستخدمة (Copuroglu&korkmaz، ٢٠١٩:١٣).

من خلال تعريفات السابقة يرى الباحثون بان اسلوب محاسبة استهلاك موارد هو دمج بين اسلوب التكلفة على اساس الأنشطة و نظام التكلفة الألماني ذات نظرة مستقبلية للموارد الشركة بهدف توفير المعلومات الدقيقة عن الموارد الشركة واستغلال الامثل لهذه الموارد ويعمل على تخفيض التكاليف و تأمين الموارد للأجيال القادمة. ويتسم محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص و المزايا اهمها:- (عوض الله و الصديق ، ٢٠١٨ : ١٠٧) (الدنف. ٢٠١٣ : ٩٧)

يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة و وقت استهلاك و يعكس الطبيعة الاولية للتكلفة في معدلات التحميل ، و ذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة من الضروري وجود مجتمعات للموارد ، و التي تأخذ بعين الاعتبار الارتباط المباشر بين التكلفة و الموارد ، توجد موارد في خدمة موارد اخرى ، ان محاسبة استهلاك الموارد استغلال الموارد بشكل صحيح التي و تؤخذ بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين الموارد و توفير المعلومات للإدارة العليا بهدف اتخاذ القرارات الافضل بشأن تخفيض التكاليف و كذلك ضمان الموارد للأجيال القادمة
نظرة الشاملة للموارد والطاقة يركز محاسبة استهلاك الموارد على الموارد و التي تساعد الأنشطة و العمليات على انتاج ، و كذلك توفير رؤية واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة و كذلك عن كفاءة استخدام الموارد و على الرغم من ان نظام (RCA) مازال معتمداً على فكرة المحاسبة عن الموارد - النشاط - المنتج إلا انه نقل التركيز على الموارد و ليس الى النشاط كما في نظام (ABC) فالموارد بمثابة المصدر الرئيسي للتكاليف ، و تزود المديرين برؤى الطاقة ، و استخدام و كفاءة الموارد .

النموذج الكمي لاستهلاك الموارد: محاسبة استهلاك الموارد تضع هيكلية (تركيبية) للكميات التي يتم استهلاكها ، وهي بذلك تستخدم مقياساً للمخرجات من كل مجمع مورد معين هذا النموذج يوفر تميزاً واضحاً بين استهلاك الموارد من جهة و تخصيص التكلفة من جهة اخرى ، و تسهيل و تحليل الطاقة و تحليل الانحراف و يقيس محاسبة استهلاك الموارد مخرجات الموارد في شكل كمية الموارد المستخدمة ، أي في شكل وحدات يمكن قياسها في شكل كمي بدلا من قياسها في صورة مالية و التي يترتب عليها تشويه في المعلومات التكاليفية و التي يعبر عن التدفق العيني للموارد في صورة وحدات كمية و التي يمكن القول فن التعبير عن العلاقات الكمية باستخدام هذا المدخل يعطي نتائج أكثر دقة و يوفر الاعتماد على هيكل كمية القدرة على التمييز الواضح بين استهلاك الموارد و تخصيص التكاليف و أن هذا يمكن أن يساعد تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة و من السهل تحليل الطاقة طالما أن التكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط .
طبيعة التكلفة : إن السمة الاساسية لمحاسبة استهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف التناسبية في كل مجمع الموارد و يتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة و التكاليف



التناسية . و مما سبق يمكن القول من خلال محاسبة استهلاك الموارد تهتم بالكميات التي يتم استهلاكها و هي بذلك تستخدم مقياسا كميًا للمخرجات من كل منتج و هذا يعنى المحافظة على البيئة من خلال حماية كل الموارد ففي ظل الانتشار المتنامي لبعض القطاعات كالبترول و الغاز و استخراج المعادن و إنشاء الصناعات المدمرة للبيئة و ما تحدثه من تلوث يمس الجو و المياه و التربة ، الاحتباس الحراري و التصحر وغيرها من الكوارث الطبيعية ، و التي من شأنها تدمير البيئة و تؤثر سلبا على التنمية المستدامة كما يتضمن اعتماد التنمية المستدامة، عنصرًا جوهريًا في تخطيط الشركات و استهلاكهم للموارد ، وخصوصًا في ما يتعلق بالقوانين الداخلية التي تنظم مشاريع الاستثمارات .

الهدف الرئيسي من محاسبة استهلاك الموارد هو تحسين موارد المتاحة للشركة ، و تقليل تكاليف الإنتاج ، و تلبية رغبات العملاء و دعم الوضع التنافسي للشركة .

يسعى نظام محاسبة الاستهلاك إلى تحقيق عدد من الأهداف منها (توفير معلومات الأساسية للموارد في الشركة و العلاقات التبادلية للموارد و التحكم في استخدام الموارد و كيفية استفادة منها بكفاءة مما يؤدي الى تخفيض التكلفة و تحقيق أفضل القية للعميل و دعم الوضع التنافسي للشركة ، الربط بين تكلفة المنتج و المواد الفعلية المستنفدة من قبل أنشطة الشركة و طاقة كل منها و بالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي و دقيق و تقديم معلومات صحيحة و مفيدة للإدارة. (Al Rawi & Al Hafiz، ٢٠١٨: ٣١)

في ضوء مما سبق ، يتفق الباحثون مع الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد ، والذي يتمثل في استخدام الموارد المتاحة في الشركة و استغلالها بأفضل طريقة و تخفيض تكاليفها مع الحفاظ على جودة المنتج و تقليل الضرر البيئي المرافق للعملية الإنتاجية و الحفاظ على الموارد غير المستغلة ، بالإضافة الى ذلك يمكن تقديم معلومات مالية و ادارية ذات جودة عن تكلفة المنتج و إيراداتها و عن طاقة غير المستغلة و العاطلة ، و على الشركات قبول المسؤولية المترتبة عليها بتحقيق تنمية المجتمع المستدامة و الحفاظ على الموارد الشركة بأفضل و يساعد المديرين على اتخاذ القرارات افضل من خلال سلوكيات التكلفة .

ثانيا : نظرية القيود

فلسفة إدارية و تهدف إلى التحسين المستمر في الأداء الشركات سواء من الشركات الانتاجية أو الخدمية و منهج ادارى يبحث في تعظيم الارباح طويلة الاجل من خلال تركيز على اضعف النقاط و الاختناقات في الشركات و ادارتها بشكل افضل من اجل تعظيم مخرجاته و تحقيق أهدافه عن طريق حل المشاكل و إجراء بعض التغييرات فيه لتفعيل قيوده الداخلية و التعامل معها في ضوء القيود الخارجية أن وجدت و قياس اثر تلك التغييرات لضمان الاستغلال الأمثل لموارد الشركة (simsit، ٢٠١٤: ٩٣٠)

فالهدف الأساسي للشركة هو تحسين قدرتها على تحقيق الأرباح من خلال سلسلة مترابطة من العمليات و الأنشطة التي تواجه مجموعة من القيود و المحددات التي تحول دون النجاح في تحقيق المستوى المطلوب من الهدف، و ان إدارة هذه القيود بكفاءة و فاعلية يعد من عوامل النجاح الرئيسية و من هنا فان نظرية القيود توفر لإدارة أداة يمكن استخدامها في تحديد سلسلة الأنشطة أقل قوة في الترابط من خلال تحديد القيود التي تمنع الشركة من الوصول إلى أعلى مستوى من تحقيق الهدف. (الشعباني و اخرون، ٢٠١٣: ٢٢٦)

و تعد نظرية القيود من أهم المفاهيم المستخدمة في توجيه العناصر النادرة نسبياً ، إن الفكرة الأساسية لنظرية القيود انه يوجد في الشركة نشاط او اكثر ذو موارد أو طاقات محددة تمثل القيود على العمليات الإنتاجية و عليه



فانه يجب جدولة و تنظيم العمليات من أجل استغلال الأنشطة التي يوجد فيها الاختناق فضلا عن التنظيم الانشطة الاخرى التي لا تعاني من الاختناق (الحديدي و المعاضيدي ، ٢٠٠٨ : ١٧٨)
و تركز نظرية القيود على عدة الفروض و التي تعد اساس و جوهر فكرة التي بنيت عليها افكار النظرية و منها هو كسب الاموال أي زيادة هامش الانجاز الى اقصى قدر ممكن في المرتبة الاولى ضمن اولوياتها ، يلي ذلك تخفيض مستوى المخزون في المرتبة الثانية ، ثم يأتي تخفيض التكاليف التشغيل كآخر اولوياتها. و كذلك ضرورة احداث التوازن بين تدفق الانتاج و بين الطلب على الموارد ، على أنه بالإمكان قياس نشاط الشركات و الرقابة عليها من خلال ثلاثة مقاييس و هي ، الإنجاز ، المخزون ، و تكاليف التشغيل ، إذ أن الإنجاز هو الأموال الناتجة عن المبيعات ، و تكاليف التشغيل هي الاموال التي تنفق لضمان استمرار التشغيل مثل المرتبات و الاجور ، المياة الانارة ، الاستهلاك ، التأمين و الإيجار. أما المخزون فهو يمثل الأموال التي تستثمر من اجل بيع السلع و الخدمات و المتمثلة بالمواد الأولية ، و الإنتاج تحت التشغيل ، و الانتاج التام . (الغرباوي ، ٢٠١٥ : ٦ . ٧)
وطبقا لنظرية القيود فقد تكون القيود التي تحد من إمكانيات الشركات قيود خارجية (مثل الطلب في السوق أو المتاح في المواد الخام) أو قد تكون قيود داخلية مثل قدرة الشركة على التحكم بالموارد التي تحد من إمكانية الانتاج الكمية المطلوبة في السوق) و يمكن التغلب على هذه القيود و إدارتها بطريقة تؤدي الى زيادة هامش الإنجاز الى أقصى حد ممكن بدون اي زيادة غير مرغوب في المخزون و المصروفات التشغيلية . (العازل ، ٢٠١٥ : ٥)

و مما سبق يمكن القول بان نظرية القيود هي منهج لتشخيص المشكلات و القيود منها داخلية او خارجية و ايجاد حلول لهذه الاختناقات ضمن العمليات التشغيلية و تجنب تراكم المخزون او قيود الادارية وانخفاض الحصة السوقية مقابل الشركات المنافسة و حل هذه المشكلات بالتحديد هذه الاختناقات و معالجتها التي تتعرض لها الشركة من اجل تحقيق اهداف استراتيجية للشركة و تعظيم الارباح التشغيلية .
تتم عملية اتخاذ القرار بتطبيق نظرية القيود على مستوى الشركة ككل من خلال تتبع خمس خطوات و كما يلي :- (النجار و الزبيدي ، ٢٠١٨ : ٦١)

تحديد القيود . يبدأ العمل بنظرية القيود بتحديد مورد النظام الذي يحول من دون الزيادة في اداء النظام لتحقيق اهدافه . و انه يمكن النظر الى الشركة او النظام على انه يشابه سلسلة من العمليات ، فإذا كان هدف الشركة زيادة طاقة السلسلة فأن تقوية اي حلقة خالفاً للضعف حلقة في السلسلة سيكون مضيعة للجهود والوقت .

جدولة القيد / القيود

تركز الإدارة على إزالة جميع الضائعات او الوقت والأنشطة غير المنتجة للمورد المُقيد وجعله يعمل كل دقيقة بهدف تعظيم المنتجات يتم في هذه الخطوة تحديد متطلبات العملية والحلول التي تعالج القيود التي تم تحديدها مسبقا لاستغلال الآلة وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات المطلوب تجهيزها لغرض زيادة ربحية الشركة تجردول الموارد غير الحرجة لأسناد ودعم وجدولة المورد الحرج ، ولا تنتج هذه الموارد اكثر مما يستطيع المورد الحرج معالجته ، كما يجب ان تستند أنشطة العمليات للموارد اللاحقة لمحطة المورد الحرج على معدل مخرجات المورد الحرج

رفع او ازالة القيد



على الإدارة دراسة زيادة طاقة المورد الحرج ، وسيما بعد استنفاد تحسينات الجدولة التي جرت في الخطوات السابقة وبقاء المورد الحرج قيماً على حجم المخرجات التي تباع . يمكن زيادة طاقة المورد الحرج من خلال اضافة وجبة عمل اضافية، او شراء آلة اخرى جديدة ، او زيادة ساعات العمل اليومي و مما سبق يمكن القول ان نظرية القيود أداة ادارية تدعم البرامج التحسين المستمر و ادارة التكلفة تتركز على نقاط الاختناقات باعتبارها المحدد الرئيسي للأداء و في المناطق التي لا توجد الاختناقات يؤدي الى زيادة المخزون و ليست المبيعات وكذلك تتركز على إزالة جميع الضائعات من المواد و الوقت و الانشطة حتى لا تهدر الموارد و الطبيعية و دور المحاسبين في الشركات دور كبير للمحافظة على الموارد و الوقت و كذلك هذه التقنية اسهمت في التنمية المستدامة تهدف الى انتاج منتج بجودة اكبر و يرضى الزبون و في نفس الوقت تحافظ على الموارد الشركة من اجل الاجيال القادمة .

ثالثاً : التحسين المستمر

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen وهو إحدى التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج. بذلك يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه (السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة، بذلك فان التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من اجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق الميزة التنافسية للشركة وبالتالي زيادة حصتها السوقية .(باسيلي، ٢٠٠١: ١٠٩) . إذ ولدت وتطورت فلسفة هذه التقنية نتيجة الحاجة والضرورة التي تشعر بها الشركات للتفوق والتميز لقد قدمت عدة تعاريف للتحسين المستمر و التي تعبر عن مفهوم العلمي لهذه التقنية و يعرف التحسين المستمر بانه عبارة عن سلسلة من الأنشطة و الجهود و التي تهدف إلى إدخال تحسينات مستمرة على جودة المنتجات و الخدمات و العمليات الإنتاجية للحد من الضياع و التلف و جعل جميع العمليات فعالة و ذات كفاءة عالية سواء كانت هذه العمليات متعلقة بالإنتاج أو بالأنشطة التجارية الأخرى (عطيان و نور : ٢٠١٤، ٢٨٠)

و مما سبق يرى الباحثون بان التحسين المستمر هو البحث المستمر نحو اجراء التحسينات لاستكشاف ادوات والطرق و الاساليب المتطورة لكافة العمليات الإنتاجية من التخطيط و الرقابة و التنفيذ و بهدف تقليل العيوب و الحد من الضياع و تعزيز القدرة التنافسية و استخدام الأفضل لكافة الموارد المتاحة للشركة ان للتحسين المستمر لها اهداف عديدة منها : (حمزة و فتيحة : ٢٠١٩، ٣٦٥) (احمد : ٢٠١٩، ٣٣٠) تخفيض الموارد المستخدمة : حيث أن العمليات التي تستخدم موارد أكثر مما هو مخطط يعتبر اسرافاً تخفيض الأخطاء : و التي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن العمالة الرديئة و التي تتطلب إعادة تصحيح تحقيق أو تجاوز توقعات العملاء حيث يمكن تحسين العمليات عن طريق تحقيق توقعات العملاء و افضل منها تسهيلات و دعم نطو تكنولوجيا المعلومات : أي مستوى التسهيلات التي يمكن توفرها تكنولوجيا المعلومات لدعم نظم التحسين المستمر

الإبداع التنظيمي : و التي تشير الى القدرة على توليد القيمة للمنتجات و الخدمات و الأفكار أو الإجراءات



المفيدة عن طريق ما يبتكره أعضاء التنظيم .

و يرى الباحثون ان ادارة كل الشركات على عاتقها المسؤوليات اتجاه الشركة من الداخل و اتجاه البيئة من الخارج و وان التحسين المستمر امر ضروري لا بد منه من اجل تخفيض التكاليف وكذلك استجابة للحاجات الاجتماعية فيكون من اهدافها المساهمة قي التنمية المستدامة و الحفاظ على البيئة و لا بد للشركة ان تتحكم بالتكاليف البيئية و الاجتماعية و كذلك يقوم بتقديم المنتجات ذات جودة عالية و حفاظها على البيئة في الوقت نفسه ، و هذا يؤدي الى الحفاظ على سمعتها بالسوق و بين منافسيها .

هناك مجموعة من الأساليب و الأدوات التي تستخدمها الشركات في عملية التحسين المستمر سواء كانت لتحسين منتجاتها أو عملياتها أو كافة نشاطها منها :

ثلاثية جوران : تبدأ بعملية التخطيط لتحسين جودة المنتجات و تصميم العمليات القادرة على انتاج المنتجات حسب المواصفات و نقل الخطط الى التنفيذ ثم الرقابة عمليات الانتاجية بهدف التأكد من أن عملية الإنتاج تسير وفق ما هو مخطط و اخيرا التحسين و تتضمن تحسين مستويات اداء الحالية و تكوين فريق العمل و دعمها بكل ما تحتاج اليه من اجل تحديد المشكلات و إيجاد الحلول لها

الطريقة العلمية : تبدأ بسبعة مراحل المرحلة الأولى التعرف الى فرصة التحسين و تحديد الأولويات ، و في مرحلة الثانية يتم تحديد نطاق المشكلة و تشخيصها بشكل دقيق من خلال الوصف الواضح للمشكلة و المرحلة الثالثة تحليل و فهم العملية الحالية و جمع كل البيانات و تحليلها و المرحلة الرابعة التركيز على رؤية المستقبلية لتحسين العمليات و يكون من خلال إنشاء العمليات جديدة أو دمج العمليات معا او تحديث العمليات معا و مرحلة الخامسة يتم تنفيذ التغييرات و خطة التحسين بعد الموافقة و مرحلة السادسة يتم عملية التقييم و مراقبة التغيير و مرحلة السابعة يتم تحسين أداء العمليات مع التركيز على ضرورة استمرار عملية التحسين و القيام بمراجعة دورية عادية مجدولة للتقدم (عطيانى و نور : ٢٠١٤، ٢٨١، ٢٨٢)

و مما سبق يمكن القول ان التحسين المستمر هي عملية تحسين مستمر في الشركات بحيث تحذف الانشطة التي لا تضيف القيمة الإنتاجية و يؤدي الى استخدام المفرط للمواد ويكون الضرر للبيئة مما يؤدي الى تحسين و تطوير و تحديث المستمر للعمليات الإنتاجية .

رابعاً : المحاسبة الرشيقة

تعد المحاسبة الرشيقة أفضل برنامج للتحسين المستمر ، و الذي أصبح معروفاً في مجال الأعمال في السنوات الأخيرة ، فأن مصطلح الرشاقة من الناحية المحاسبية تعني مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع و القضاء عليه ، إذ الضياع لا تضيف قيمة للعمل و تحسين النوعية ، و الهدف الأساسي من المحاسبة الرشيقة هو الرقابة و قياس الاداء و التركيز على تقليل الهدر من الوقت و تخفيض التلف الذي يتضمن الافراط في استخدام المدخلات في المواد التي تصاحب العمليات. (Cesaroni & sentunti، ٢٠١٤:٣) ، و من أنواع التلف التي لا تضيف القيمة للمنتج الأفراط في المنتج أي أنتاج أكثر من احتياجات العملاء و بالتالي يستهلك الكثير من مستلزمات الإنتاج فيحدث الاختناق في العمل ، او التخزين من المواد الخام أو نصف مصنعة أو منتج النهائي أكثر من الحاجة ، أو الجهد و التكاليف المبذولة لإزالة و تصحيح الأخطاء و العيوب الإنتاجية ، والحركة غير الضرورية للعاملين التي لا تضيف القيمة و كذلك عمليات المفرط في نقل المواد بين مراحل الانتاج مما يؤدي الى ضرر و تدهور في جودة



الانتاج . (سليمانى و اخرون، ٢٠١٩، ١٣) و مفهوم الرشيق تعني الاقتصاد في كل شيء من متطلبات الإنتاج، حيث يتطلب الانتاج الرشيق مجهود بشري أقل و وقت الإنتاج أقل و تكلفة شراء أدوات و معدات أقل للعمل، كما أن مساحة المطلوبة للتصنيع أقل، و الوصول الى المخزون الصفري و أنتاج منتجات متنوعة و تتصف بجودة عالية دون أن يكون هناك منتجات معيبة، و كل هذا يتم عن طريق القضاء على الهدر لغرض التخفيف من آثار التقلبات في التجهيز و وقت الطلب و غيرها (الطيب : ٢٠١٧، ٣٧)

عرف المحاسبة الرشيقة بانها التغيير اللازم في نظام المحاسبة و الرقابة و القياس لدعم التصنيع و التفكير الرشيق (عابدين وشوان : ٢٠١٧، ٥) كما عرفت محاسبة الرشيقة بأنها تقنية تهدف الى التصنيع الرشيق من اجل تجنب الاختناقات و القضاء على التلف و هناك حاجة للتغييرات في تكاليف المنتج و الرقابة التشغيلية و الادارية على اساس قيمة التيار (Hansen&mowen، ٢٠١٣:٧٥) . و من اهدافه الاستغلال الامثل للموارد تحسين عملية الصنع القرار و العمليات التشغيلية و توفير معلومات في الوقت المناسب لاستغلال الامثل للأدوات و المواد الشركة. و من دوافع المحاسبة الرشيقة التطور الكبير الحاصل في كافة النواحي الاقتصادية و الاجتماعية و التكنولوجية و الأنظمة التقليدية غير كافية، و أصبح من الضروري إيجاد نظام محاسبة جديدة للشركات يعمل على تحسين، و تطوير و زيادة كفاءة الشركة، من أجل ايجاد تحسينات في جودة الإنتاج، و سرعة التسليم و تخفيض التكاليف و تقليل من الهدر و الضياع (اللايد ٢٠١٥، ١٣) . هناك بعدان للمحاسبة الرشيقة و هما :-

ا- البعد الاول يشير الى تطبيق المفاهيم الرشيقة في إجراءات النظام المحاسبي كالرقابي في عملية القياس، والهدف إزالة التلف، تسريع الاجراءات، إزالة الاخطاء و جعل الإجراءات واضحة و مفهومة
ب- البعد الثاني هي اجراء تغييرات الجذرية في نظام المحاسبة كالرقابة و القياس التقليدية و توجيه هذه التغييرات باتجاه تحقيق المفاهيم الرشيقة و باتجاه تكون ملائمة للبيئة الرشيقة و بالشكل الذي يؤدي الى توفير المعلومات لاتخاذ القرارات المناسبة (عابدين و شوان، ٢٠١٧، ٥٥).

وكذلك من اهم مبادئ تقليل الفاقد أو الحد منها و بالتالي يتم الانتاج حسب الطلب و ضمان الجودة و التحسين المستمر و التركيز على العميل و تطبيق تقنيات التدقيق و تقليل من وقت قيادة من خلال تصميم المنتجات و سلاسل التوريد و استخدام المقاييس لضمان التحسين في الامور المالية و السلوكية (الطيب : ٢٠١٧، ٣٤) و اعتمدت المحاسبة الرشيقة على استراتيجية دعم التغيير و التحسين المستمر في الشركات و توفير المعلومات في الوقت المناسب و تخفيض التلف و الهدر الاموال و المواد في الشركات . (Stenzel، ٢٠٠٧:٢١٠)

و مما سبق يمكن القول ان محاسبة الرشيقة هي اسلوب يؤدي الى توفير معلومات المناسبة عن المواد و الوقت الانتاج للمدراء من اجل اتخاذ القرارات المناسبة و التغييرات تكون الرشيقة التي تؤدي الى تخفيض التلف و الحفاظ على الهدر المواد و تطبيق الادوات و الاساليب بشكل صحيح مع وجود الرقابة الفعالة و مستمرة لتحقيق القضاء التام على كافة مصادر التلف و الهدر من الوقت و المواد و التحسين المستمر فيها من اجل الحفاظ على الموارد من اجل التنمية المستدامة و حصة الاجيال القادمة .

المبحث الثالث: الاطار المفاهيمي لمحاسبة التنمية المستدامة

أولاً: نشأة ومفهوم محاسبة التنمية المستدامة:-

يعد موضوع التنمية المستدامة مثلاً للموضوعات البيئة الهامة والتي تستلزم إجراء تغيير في مضمون النمو



ومحتواه ليصبح اقل ميلاً إلى استخدام المواد والطاقة وأكثر تحقيقاً للمساواة من حيث أثرها في توزيع الموارد بين الأجيال، ولتحقيق التنمية المستدامة ينبغي إن تمثل حماية البيئة جزء لا يتجزأ من عملية التنمية ولا يمكن التفكير فيها بمعزل عنها، برز لأول مرة خلال مؤتمر أستكهولم عام ١٩٧٢ حول البيئة الإنسانية، الذي نظّمته الأمم المتحدة، والذي يعد خطوة أولى نحو الاهتمام العالمي بالبيئة. وناقش المؤتمر للمرة الأولى القضايا البيئية وعلاقتها بواقع الفقر وغياب التنمية في العالم. و تم الإعلان عن أن الفقر و غياب التنمية هما أشد أعداء البيئة.

استناداً لذلك أنشأت الجمعية العامة للأمم المتحدة برنامج الأمم المتحدة للبيئة (United Nations Environment Programme) PNUE، تتمثل وظائفه الرئيسية في تقرير التعاون بين الدول في مجال البيئة ومتابعة البرامج البيئية ولقد حظى مفهوم التنمية المستدامة بأهمية كبرى في مؤتمر ريو دي جانيرو بالبرازيل عام ١٩٩٢ الذي اعترف علناً وعلى نطاق واسع بان جودة البيئة وسلامة الاقتصاد يرتبطان بعضهما ببعض على نحو لا ينفصل، وقد أكد المؤتمر على أهمية التنمية المستدامة، وهدف المؤتمر وضع أسس بيئية عالمية للتعاون بين الدول المتخلفة و المتقدمة من منطلق المصالح المشتركة لحماية مستقبل الأرض. أن التنمية المستدامة هي التنمية التي تنقل المجتمع إلى عصر الصناعات والنفائات النظيفة التي تستخدم اقل قدر ممكن من الطاقة والموارد، وينتج الحد الأدنى من الغازات الملوثة و الحابسة للحرارة و الضارة بالأوزون. (المشهداني والركابي:٢٠١٩)

وعرفت التنمية المستدامة من قبل أدوارد بابر وهو أول من استخدم تعبير التنمية المستدامة (أنها ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي الى الارتفاع بالرعاية الاجتماعية مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر من الأضرار وإساءة البيئة). وعرفت كذلك على أنها (نتيجة التفاعل مجموعة من اعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظم تنمية اقتصادية لفائدته والسعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي في الشركة، وهذا بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف ومعالجتها ومواجهة التهديدات التي تواجهها الشركة في البيئة الخارجية وتؤثر على نشاطها بل استمرارها في الأجل الطويل (Eurostat،٢٠١٨:٨)

ثانياً:- خصائص وأهداف التنمية المستدامة :-

حدد مؤتمر الامم المتحدة الذي انعقد في جانيرو عام ١٩٩٢ خصائص التنمية المستدامة فيما يلي:-

تنمية طويلة الاجل تعتمد على تقدير الإمكانيات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية.

تراعي حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية الموجودة.

تراعي احتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم.

تدعو إلى عدم استنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ الحيوي للبيئة،

تنسيق سياسات استخدام الموارد مع توجيه الاستثمارات والبدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة.

(محمود:٢٠١٨،١٢).

تختلف عن التنمية في كونها أشد تدخلاً وأكثر تعقيداً وخاصة فيما يتعلق بما هو طبيعي وما هو اجتماعي في تنمية.

تتوجه أساساً لتلبية احتياجات أكثر الشرائح فقراً، وتسعى للحد من الفقر في العالم.

لا يمكن فصل عناصرها عن بعضها البعض وذلك لشدة تداخل الأبعاد والعناصر الكمية والنوعية لهذه التنمية.

(ثابت وعبدالرحمن:٢٠١٩،٢).



وتسعى التنمية المستدامة من خلال الياتها ومحتوياتها إلى تحقيق جملة من الاهداف يتم تلخيصها في الآتي:
إن التنمية المستدامة عملية واعية ومعقدة وطويلة الامد وشاملة ومتكاملة في أبعاد الاقتصادية والاجتماعية وسياسية وثقافية. (محمود: ٢٠١٨، ١٣).

مهما كانت غاية الانسان إلا انه يجب أن يحافظ على البيئة التي يعيش فيها، لذا فان هدفه يجب ان يكون إجراء تغييرات جوهرية في البني التحتية والفوقية، دون الضرر بعناصر البيئة المحيطة.
هذا النموذج للتنمية يمكن جميع الأفراد من توسيع نطاق قدراتهم البشرية إلى أقصى حد ممكن، توظيف تلك القدرات أحسن توظيف لها في جميع الميادين.

ربط التكنولوجيا الحديثة والمعاصرة بأهداف المجتمع وذلك بتوظيف هذه الوسائل بما يحقق ويخدم المجتمع.
نموذج يحمي خيارات الأجيال التي لم تولد بعد، ولا يستنزف الموارد الطبيعية اللازمة لدعم التنمية في المستقبل
ثالثاً:- محاسبة التنمية المستدامة وأهم التحديات التي تواجهها:-

إن الوظيفة المحاسبة يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات الشركة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج للأطراف ذات المصلحة، الامر الذي يستوجب وجود نظام معلومات محاسبي عملي يمكن تطبيقه في مؤسسات الأعمال لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، إن النظام المحاسبي في الشركة يقوم بوظيفة خدمية، وتتمثل هذه الخدمة في معالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات تسجيل وتبويب والتلخيص وإظهارها في قوائم تساعد الاطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن النظر الى المحاسبة كنظام للمعلومات على أنها مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في الشركة بهدف إنتاج معلومات مالية، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي يواجه تحدياً بالغ الأهمية إذ نجد هناك تعدداً وتنوعاً لمستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن ذلك تعدد الأهداف التي يجب أن تخدمها تلك المعلومات، من السمات العامة لمجتمع المعرفة التزايد المستمر للمشكلات البيئية الناتج عن أتجاه كثير من الشركة إلى سوء استثمار البيئة الطبيعية وسوء التصرف بالنفايات الصناعية واستخدام غير المنظم للمواد الكيماوية الضارة ووقوع الحوادث الصناعية والمحاسبة في وقت الراهن يقوم على قياس الاحداث التي لها أثار داخلية على اقتصادات الشركة فقط ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الاثار الخارجية للمؤسسات، وهذا أدى الى وجود قصور في مخرجات النظام المحاسبي لقياس مدى مساهمة الشركة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، إذ أن مخرجات النظام المحاسبي لا تعتمد القياس الأثار الأنشطة الاجتماعية والبيئية، (زروقي: ٢٠١٨، ٢٥).

هناك بعض من التعاريف المقدمة للمحاسبة عن التنمية المستدامة:

يعرف مشروع Sigma محاسبة التنمية المستدامة بأنها استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

وهناك تعريف آخر ان محاسبة التنمية المستدامة تتكون من الأساليب المصممة لتحديد وتسجيل وتحليل تأثير الأنشطة الاقتصادية على البيئة وعلى أصحاب المصلحة الاجتماعية في المجتمع.

كما عرفها Mathews بأنها الإفصاح الاختياري عن المعلومات الوصفية والكمية سواءاً كانت تلك المعلومات الكمية المالية أو غير مالية والذي تقوم به الشركة لإعلام أو تأثير على الفئات مختلفة من مستخدمي تلك المعلومات.

ويشار أحياناً للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالتكاليف الخاصة بالشركة وتتضمن التكاليف العامة الأخرى مجالاً



واسعاً من التكاليف الاجتماعية والتكاليف الخاصة خلال دورة حياة المنتج. وهنا يمكن القول أن المحاسبة التنمىة المستخدمة هى تحديد وقياس وتوصيل الأثار المترتبة على أنشطة الشركة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية. (زروقي: ٢٠١٨، ٢٦). ولمحاسبة مستدامة عدة أهداف منها ما يلي:- (الخزرجى والآخرى: ٢٠٢٠، ١٩٥)

توفير معلومات المحاسبىة لأصحاب المصالح وفقاً لمبادئ المستخدمة من أجل ترشيد قراراتهم. تقييم الاداء البيئى والاجتماعى من خلال ادارة رأس المال غير المالى (البيئى والاجتماعى). تقييم المخاطر وفرص الاستدامة لترشيد القرارات التمويل والاستثمار. تحديد المسؤوليات وتحقيق التوازن بين جميع مستخدمي المعلومات المحاسبىة. تحسين وتطوير أبعاد النظام المحاسبى المعتمد.. وهناك عديد من خصائص لمحاسبة التنمىة المستخدمة يمكن تحديدها بما يلي:-

١-الاستدامة البيئية:- يتضمن هذا المجال الأنشطة التى تؤدى الى تحقيق أو منع التدهور البيئى ويمتد نطاق هذا المجال لأكثر من المنطقة الجغرافية للشركة وترتبط أنشطتها بامتثال تلك الشركة لتجنب تلوث الارض والهواء والمياه والضوء.

٢- الإبلاغ البيئى:- وهو مجموعة بنود المعلومات التى تتعلق بأداء والأنشطة الإدارة البيئية للشركة والاثار المالية المترتبة عليها فى الماضى والحاضر والمستقبل. (العرومطى: ١٧-١٨؛ ٢٠١٣). ويرى الأخر أن خصائص لمحاسبة تنمىة المستخدمة تتمثل فى الاتى:- (عبدالله: ٢٠١٨، ٩١-٩٢) (الشحادة والآخرى: ٢٠١٤، ٣٩٥). تنمىة طويلة الاجل تعتمد على تقدير الامكانيات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية. تراعى احتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم

الدعوة إلى استنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوى للبيئة.

تنسيق سياسات استخدام الموارد مع توجيه الاستثمارات والبداىل التكنولوجية لتحقيق تنمىة متكاملة عناصر تنمىة المستخدمة لا يمكن فصلها عن بعضها وذلك نتيجة تداخل العناصر الكمية والنوعية لهذه التنمىة. محاسبة تنمىة المستخدمة تحدث على عدة المستويات (عالمية، إقليمية، محلية) بمعنى ما يعتبر مستداماً على مستوى العالمى، ويعود هذا التناقص الجغرافى إلى أليات التحويل التى من خلالها تنتقل النتائج السلبية من دولة لأخرى. ويمكن تلخيص التحديات الاساسية التى تواجه محاسبة التنمىة المستخدمة بما يأتى:-

اختلاف الثقافات واثارها على تطور الاتصالات بين المحاسبة والمهن الأخرى:

حيث يجب ان يتمتع موظفو البيئة وكذلك الفنيين بمعرفة واسعة عن البيئة، ولديهم الخبرة بتدفق الطاقة والماء والمواد الأخرى ضمن المنظمة. الا ان موظفى البيئة والفنيين لا يمتلكون المعرفة الكافية بكيفية قيد هذه الامور فى السجلات المحاسبىة، من جانب الأخر فان المحاسبين والمراقبين المالىين لديهم كافة المعلومات المحاسبىة الا انه غالباً ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة التى تواجه المنظمة ولا فى تدفقات الموارد الفيزيائية. وكنتيجة فان موظفى المحاسبة لا يتمكنون من تقديم انواع المعلومات المحاسبىة التى تنفع البيئة والفنيين خاصة اذا ما اخذنا بنظر الاعتبار اختلاف اللغة فى الثقافات المحاسبىة والبيئية والفنية. (الصفار: ٢٠٠٦، ١٤).

اختفاء المعلومات المتعلقة بكلف البيئة ضمن حسابات الكلف غير المباشرة:-

حيث انه هنالك امثلة عديدة لكلف متعلقة بالبيئة ذات اهمية الا انها تختفى بصورة او اخرى فى السجلات



المحاسبية ضمن المصروفات غير المباشرة، وعند ظهور الحاجة الماسة لمثل هذه المعلومات فلن يكون من سهل ايجادها، اذ يفترض تبويب هذه التكاليف حسب العمليات والمنتجات التي تتسبب في تحققها، الامثلة عن هذه التكاليف تشمل رسوم الرخص البيئية وكلف التدريب والمصاريف القانونية.

صعوبة تتبع كلف وتدقيق واستخدام المواد:-

بالرغم من توفر برمجيات متخصصة في متابعة حركة المواد داخل المنظمة مثل برنامج تخطيط موارد المنظمة (ERP) الا ان المعلومات التي توفرها هذه البرمجيات ستبقى غير كافية وغير دقيقة او تفصيلية لأغراض دراسة الكفاءة والبيئة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال فان معلومات مشتريات المواد لا توفر تحديد واضح لكمية وقيمة تبويبات المواد المختلفة اذ قد يتم ترحيل هذه المشتريات الى حسابات اجمالية، مما يصعب عملية الحصول على معلومات الكميات الفعلية المستهلكة سنوياً من المواد.

صعوبة الحصول على معلومات كلفوية عن البيئة من السجلات المحاسبية :-

النظم المحاسبية لا تحتوي بشكل عام معلومات تخص الكلف البيئية المستقبلية رغم انها قد تكون ذات اهمية نسبية على نشاط المنظمة، بسبب ان النظم المحاسبية غالباً تكون ذات طبيعة تاريخية، إضافة الى انها تفتقر الى كلف البيئة غير الملموسة. على سبيل المثال الكلف المترتبة عن الاداء البيئي الضعيف، مما قد يؤدي الى خسارة بعض المبيعات بسبب اهتمامات الزبائن، كذلك الخسائر الناجمة عن عدم القابلية للدخول الى السوق المالي والتأمين بسبب الحساسية للقضايا البيئية.

عدم اكتمال المعلومات لأتخاذ القرارات الاستثمارية:-

حيث ان قرارات المشروعات الاستثمارية التي تخص اختيار المواد وتسعير المنتجات وتشكيلة المنتجات ستعني من عدم توفر المعلومات البيئية الشاملة المتكاملة وفي الوقت المناسب بالرغم من اهمية هذه القرارات المستقبلية التي تشكل تحديات محده لأوضاع غير مؤكدة. (الصفار:٢٠٠٦، ١٥).

٥- القياس المحاسبي عن التنمية المستدامة:-

تمثل التنمية المستدامة اليوم أحد أهم القضايا الاساسية بالنسبة للشركات، حيث الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملاً رئيسياً من الأعمال الناجحة في هذه الشركات، في الوقت الحالي هنالك فجوة بين المجتمع والمشروعات الكبيرة، حيث أن نجاح الشركات لم يعد يقاس فقط من خلال الربحية بل يجب أن يقاس النجاح بأخذ عوامل أخرى، مثل المؤشرات غير مالية والإفصاح عنها في قوائم مالية ملحقه بحيث تضغط جهات عديدة مثل المساهمين والمستهلكين باتجاه اتباع ممارسات سليمة في التحكم المؤسسي في هذه الشركات وإدارة مخاطر انخفاض السمعة الجيدة للشركات وتأكيد الشفافية في المعلومات. لأنها تمثل اتجاهاً قوياً سوف يستمر في لعب الدور المؤثر في حياة الشركات في سنوات القادمة. (White، ٣٤:١٩٩٣)

لمبحث الرابع : الجانب العملي

يتناول هذا المبحث وصفاً للجانب الميداني و افراد مجتمع البحث و عيناتها من خلال اعداد استمارة استبانة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية والعلاقة التأثيرية لدور اساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق التنمية المستدامة وتطبيقها في عينة من الشركات انتاج الاسمنت العاملة في محافظة السليمانية



أولاً: مجتمع وأداة البحث.

مجتمع وعينة البحث

اشتمل المجتمع الإحصائي للبحث على مجموعة من الشركات انتاج الاسمنت العاملة في محافظة السليمانية إذ تم توزيع الاستمارة يدوياً على الكوادر العاملة في تلك الشركات و بلغ عددهم (٨٠) كادراً، وتم استرجاع (٧١) منهم ، وكانت الاجابات صالحة للتحليل الإحصائي.

تتمثل عينة البحث بمجموعة من شركات انتاج الاسمنت العاملة في محافظة السليمانية و كما مبین ادناه:

شركة كاسن لإنتاج الاسمنت

شركة لافارج لإنتاج الاسمنت

شركة دلتا لإنتاج الاسمنت

أداة البحث : أداة البحث هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع البحث ، و يوجد العديد من الادوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للوصول الى المعلومات و البيانات اللازمة ، و قد اعتمدت الباحثون على أداة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات عن عينة البحث

ثانياً اسلوب الاحصائي المستخدم واداة القياس

الأسلوب الإحصائي المستخدم : استخدم الباحثون اسلوب مقياس (A five –point Likert scale) كما تم استخدام اسلوب التكرارات و النسبة المئوية في التحليل و ذلك في البيانات الشخصية و الاساسية عن طريق برنامج الحزم الاحصائي (SPSS) للحصول على النتائج ، و تم استخدام الاحصاء الوصفي وهو الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمعرفة اتجاهات كل محور و لإثبات صحة المحور أو عدم صحته أو مدى توافق العبارات مع فرضية البحث .

أداة القياس: لغرض التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة تم عرضها على مجموعة من ذوي التخصص في مجالات البحث العلمي في (المحاسبة) ، من أجل إبداء الملاحظات فيما يتعلق بمدى وضوح كل فقرة من الفقرات ومدى ملاءمة كل فقرة للمحور الذي تنتمي إليه . كذلك تم استخدام معامل الثبات الفا كرونباخ (Alpha cronbach) لكل محور ولغرض اختبار وقياس درجة المصدقية في الاجابات الواردة في اسئلة الاستبانة. وتعد قيم معامل (ألفا كرونباخ) مقبولة إحصائياً عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر من (٠,٦٠) على وجه التحديد في البحوث الإدارية والمحاسبية ، ويوضح الجدول (١) قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) والصدق على المستوى الإجمالي للمتغيرات كالتالي:

المحاور	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	اساليب محاسبة الادارية	١٢	٠,٦٧٦	٠,٨٢٢
المحور الثاني	التنمية المستدامة	١١	٠,٦٠٩	٠,٧٧٤

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على نتائج برنامج الاحصائي SPSS

كما تم احتساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقاييس لكارتر الخماسي الذي تتمثل ب (لا اتفق تماماً . لا اتفق ، اتفق الى حد ما ، اتفق ، اتفق تماماً) من خلال اتباع الخطوات الآتية :

١- احتساب المدى اولاً وهو اكبر رقم في مقياس ريكارد الخماسي ناقص اصغر رقم فتصبح النتيجة كالتالي : ٤-١=٥

٢- بعد ذلك يتم احتساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات) اي $٥/٤ = ٠,٨٠$



الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من ١ الى ٠,٨٠+١ و هكذا بالنسبة الى بقية المتوسطات الحسابية فيكون الجدول التالي الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية

جدول رقم (٢) المتوسطات الحسابية

المستوى	المتوسط المرجح
لا اتفق تماماً	من ١ الى ١,٨٠
لا اتفق	من ١,٨١ الى ٢,٦٠
اتفق الى حد ما	من ٢,٦١ الى ٣,٤٠
اتفق	من ٣,٤١ الى ٤,٢٠
اتفق تماماً	من ٤,٢١ الى ٥

من اعداد الباحثون اعتمادا على نتائج التحليل الاحصائي باستخدام البرنامج SPSS

ثالثا: وصف المعلومات الشخصية لعينة البحث

وصف المتغيرات المتعلقة بالمعلومات الشخصية للمستجيبين

يمكن وصف المعلومات الشخصية المتعلقة بالمستجيبين لاستمارة الاستبانة كما مبين في الجدول (٣)

الجدول رقم (٣) الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

ت	المعلومات الخاصة	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
-1	الجنس	ذكر	50	71
		أنثى	21	28
	مجموع		٧١	١٠٠
-2	العمر	اقل من ٢٥ سنة	5	7
		25-36	40	56
		36-45	13	18
		46-55	8	12
		من ٥٦ فأكثر	5	7
	مجموع		٧١	١٠٠
-3	التحصيل العلمي	اعدادي	2	3
		دبلوم	17	23
		بكالوريوس	50	71
		ماجستير أو دبلوم عالي	2	3
		مجموع	٧١	١٠٠
-4	التخصص	الإداري	18	25
		المحاسبي	53	75
		مجموع	٧١	١٠٠
-5	المركز الوظيفي	مدير قسم	12	17
		مدير شعبة	6	8
		مسؤول وحدة تنظيمية	22	31
		مشرف العمل	31	44
		مجموع	٧١	١٠٠



7	5	اقل من 5 سنوات	مدة العمل في الشركة	-6
38	27	6-10 سنوات		
37	26	11-15 سنوات		
14	10	16-20 سنوات		
4	3	21 سنة فأكثر		
100	71	مجموع		

من اعداد الباحثون بالاعتماد على البيانات نتائج التحليل الاحصائي

رابعاً: وصف وتشخيص متغيرات البحث

المحور الأول : اساليب محاسبة الادارية

الجدول رقم (٤) البيانات المتعلقة بمتغير المستقل اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

نتيجة T	النسبة الاهمية	معامل الاختلاف	المعياري الانحراف	الوسط الحسابي	لا تافق تماما %	لا اتفق %	اتفق الى حد ما %	اتفق %	اتفق تمام %	المحور الاول : اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	الابعاد
										الفقرات محاسبة استهلاك الموارد	
٠,٠٠٠	%٩١	٢٥,٣٨%	٠,٩٥٢	٣,٧٥	1.4	8.5	26.8	40.8	22.5	تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قياس التكاليف بشكل الافضل.	x12
٠,٠٠٠	%٩٠	٢٣,٧٥%	٠,٩١٠	٣,٨٣	1.4	4.2	29.6	39.4	25.4	تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى ضمان حصة الاجيال القادمة من الموارد	X13
٠,٠٠٠	%٨٥	٢٥,٦١%	٠,٩٣٠	٣,٦٣	1.4	8.5	33.8	38	18.3	تهتم الشركات بالعمل على تقليل الاضرار الصحية على الموظفين	X14
٠,٠٠٠	%٨٧	٢٤,٢٧%	٠,٨٩٨	٣,٧٠	0	5.6	36.6	32.4	25.4	تهتم الشركات الصناعية بدعم الاستغلال الامثل للموارد	X15
٠,٠٠٠	%٩٣		٠,٩٢٢								
										الفقرات المتعلقة بنظرية القيود	
٠,٠٠٠	%٨٨	٢٣,٣٦%	٠,٨٤٩	٣,٦٣٤	1.4	4.2	39.4	39.4	15.5	تسعى الشركة الى جدولة و تنظيم العمليات من أجل استغلال الأنشطة التي يوجد فيها الاختناق	X16



٠,٠٠٠	%٩٢	٢٢,٠٧%	٠,٧٩٩	٣,٦٢٠	0	4.2	45.2	35.2	15.3	تعظيم موقع الشركة و وضعها التنافسي من خلال ازالة القيود و تحكم بالموارد و طاقات الشركة بشكل افضل وابعاد نقاط الاختناقات لتعظيم الانتاج ،	X17
٠,٠٠٠	%٩٠	١٥,٩١%	٠,٥٨٥	٣,٦٧٦	0	9.9	28.2	46.4	15.5	تسعى الشركة الى العمل بمنهج المخرجات	X18
٠,٠٠٠	0.81%		٠,٧٤٤								
										الفقرات المتعلقة بحاسبة الرشيقية	
٠,٠٠٠	%٨٩	٢٨,١٩%	٠,٩٩٨	٣,٥٤	1.4	15.5	28.2	38	16.9	تهتم الشركة بإعادة توجيه الموارد نحو الافضل وتلبية احتياجات المستهلكين دون زيادة استخدام الموارد من اجل الاجيال القادمة	X19
٠,٠٠٠	%٩٣	٢١,١٣%	٠,٧٨٢	٣,٧٠	1.4	1.4	36.6	46.5	14.1	يمنع المحاسبة الرشيقية الافراط في نقل المواد للمخزن و بين مراحل الانتاج بالشكل الذي يقلل الضرر و ضياع المواد	X20
٠,٠٠٠	%٨٦		٠,٨٩								
										الفقرات المتعلقة بتحسين المستمر	
٠,٠٠٠	%٨٥	٢٦,٤٩%	٠,٩٣٨	٣,٥٤	1.4	11.3	33.8	38	15.5	تعتمد الشركة على محاسبة الرشيقية لدعم التغيير و التحسين المستمر و توفير المعلومات في الوقت المناسب و تقليل الهدر من الاموال و المواد	X21
٠,٠٠٠	%٩١	٢٥,٣٣%	٠,٩٣٥	٣,٦٩	2.8	7	25.4	49.7	16.9	ان البيئة الخارجية هي نقطة البداية و النهاية للشركة لذا تعمل الشركات على تحسين ادائها لمواجهة هذه الظروف من خلال تحسين المستمر	X22
٠,٠٠٠	%٩١		٠,٨٩٧	٣,٩٠	1.4	4.2	23.9	43.7	26.8	من خلال التحسين المستمر تتحكم الشركة بالتكاليف الاجتماعية و البيئية و ينتج المنتجات ذات جودة عالية و في نفس الوقت يتم الحفاظ على البيئة.	X23
	%٨٩		٠,٩٢٣								



١- تحليل الاجابات المتعلقة بحاسبة استهلاك : يتضح من الجدول اعلاه لأسئلة محور محاسبة استهلاك الموارد يتراوح بين (٣,٧٠ - ٣,٨٣) و الانحراف المعياري (٠,٨٩٨ - ٠,٩٥٢) بالمقارنة مع الانحراف المعياري العام (٠,٩٢٢) و الأهمية النسبية يتراوح بين (٨٥% - ٩١%) و الذي يدل على ان التشتت بين اجابات افراد العينة كان قليلا نسبيا اي ان افراد العينة كانوا متفقين على اغلب فقرات أداة الدراسة .فقد جاءت الفقرة التي تنص على (ان تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى ضمان حصة الاجيال القادمة) في المرتبة الأولى بمتوسط الحسابي (٣,٨٣) و الانحراف المعياري (٠,٩١٠) و هذا يعنى ان افراد العينة الدراسة اكدوا على ان تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى ضمان حصة الاجيال القادمة بما يشكل الأهمية النسبية (٩٠%) . اما في المرتبة الثانية جاءت الفقرة التي تنص (على ان تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قياس التكاليف بشكل الأفضل) بمتوسط الحسابي (٣,٧٥) و الانحراف المعياري (٠,٩٥٢) و الأهمية النسبية (٩١%) .و تشير الاجابات ان تهتم الشركات بأعاده توجيه الموارد نحو الأفضل و تلبية احتياجات المستهلكين دون الإفراط في استخدام الموارد و نقل الموارد للمخزن و بين مراحل الانتاج دون الضرر و الضياع لهدة الموارد .و ان الشركات بإمكانهم اتباع الدقيق للتكاليف مما يساعدهم للسيطرة على التكاليف و فصل التكاليف و تخصيصها على العمليات الانتاجية من اهم خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد .وهذا يدل على أن الشركات عينة البحث لديها البيئة الملائمة لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد .

٢- تحليل الاجابات المتعلقة بنظرية القيود: كما مبين في الجدول (٤) ان الوسط الحسابي لأسئلة نظرية القيود تتراوح بين (٣,٦٣٤ - ٣,٦٧٦) في حين تتراوح الانحراف المعياري بين (٠,٥٨٥ - ٠,٨٤٩) بالمقارنة مع الانحراف المعياري العام (٠,٧٤٤) و الذي يدل على ان التشتت بين اجابات افراد العينة كان قليلا نسبياً اي ان افراد العينة كانوا متفقين على أغلب الفقرات الدراسة فقد جاءت فقرة التي تنص على (ان تسعى الشركات الى العمل بمنهج المخرجات) في المرتبة الأولى بمتوسط الحسابي (٣,٦٧٦) و الانحراف المعياري (٠,٥٨٥) و الأهمية النسبية (٩٠%) و يليها الفقرة التي تنص على ان (تعظيم موقع الشركة و وضعها التنافسي من خلال إزالة القيود و تحكم بالموارد و طاقات الشركة بشكل الأفضل و ابعاد الاختناقات لتعظيم الإنتاج) بوسط الحسابي (٣,٦٢٠) و الانحراف المعياري (٠,٧٩٩) و هذا يدل ان نسبة كبيرة من المشاركين يتفقون على تعظيم قيمة المخرجات للشركة و دعم موقفها التنافسي من خلال ازالة القيود او حذفها اي تحديد الانحرافات و تحديد سبل معالجتها من خلال جدولة و تنظيم عملياتها من اجل استغلال الأمثل للموارد .

٣- تحليل الإجابات المتعلقة بحاسبة الرشيقة : كما مبين في الجدول رقم (٤) ان الوسط الحسابي لأسئلة تتعلق بحاسبة الرشيقة تتراوح بين (٣,٥٤ و ٣,٧٠) في حين تتراوح الانحراف المعياري بين (٠,٧٨٢ و ٠,٩٩٨) بالمقارنة مع الانحراف المعياري العام (٠,٨٩) و الذي يدل على التشتت بين اجابات افراد العينة كان قليلا نسبيا كانوا متفقين على الفقرة التي تنص على (تهتم الشركة بإعادة توجيه الموارد نحو الافضل وتلبية احتياجات المستهلكين دون زيادة استخدام الموارد من اجل الاجيال القادمة) في المرتبة الأولى و الأهمية النسبية لها (٨٩%) و هذا يدل هناك ارتباط بين المحاسبة الرشيقة و مع محاسبة التنمية المستدامة و على استخدام الأمثل للموارد و تخطيطها و التركيز على جودة المنتج مع تلبية احتياجات المستهلكين دون الافراط في استخدام الموارد .

٤- تحليل الإجابات المتعلقة بالتحسين المستمر : كما مبين في الجدول (٤) ان الوسط الحسابي لأسئلة تتعلق



بالتحسين المستمر تتراوح بين (٣,٥٤ - ٣,٩٠) في حين تتراوح الانحراف المعياري بين (٠,٨٩٧ - ٠,٩٣٨) بالمقارنة مع الانحراف المعياري العام (٠,٩٣٣) و الذي يدل على التشتت بين اجابات افراد العينة كان قليلا نسبيا كانوا متفقين على الفقرة التي تنص على (تعتمد الشركة على محاسبة الرشيقة لدعم التغيير و التحسين المستمر و توفير المعلومات في الوقت المناسب و تقليل الهدر من الاموال و الموارد) و الأهمية النسبية لها (٨٥%) و بناء على ذلك ان التحسين المستمر له دور كبير في توفير المعلومات لدعم التغيير نحو الأفضل و تقليل من الهدر الموارد.

جدول رقم (٥) البيانات المتعلقة بفقرات المتغير التابع محاسبة التنمية المستدامة

البيانات المتعلقة بالتنمية المستدامة	اتفق تماما	اتفق	لا اتفق	لا اتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية	النتيجة T
x1	30.99	46.48	16.9	2.82	٤	٠,٩٢٦	٢٣,١٥%	٪٩٢	٠,٠٠٠
x2	29.6	49.3	14.1	2.8	٣,٩٩	٠,٩٣٣	٢٣,٣٨%	٪٨٦	٠,٠٠٠
x3	38	32.4	25.4	4.2	٤,٠٤	٠,٩٠١	٢٢,٣٠%	٪٨٦	٠,٠٠٠
x4	26.8	33.7	29.6	8.5	٣,٧٦	٠,٩٩٢	٢٦,٣٨%	٪٩٠	٠,٠٠٠
x5	29.6	42.2	15.5	9.9	٠,٨٦	١,٠٤٦	٥,٣٤%	٪٨٦	٠,٠٠٠
x6	٢١,١	٤٠,٨	٢٩,٦	٧	٣,٧٣	٠,٩٢٥	٢٤,٧٩%	٪٩٠	٠,٠٠٠
x7	22.2	38.2	26.8	9.9	٣,٦٨	١,٠٢٥	٢٧,٨٥%	٪٩٣	٠,٠٠٠
x8	23.9	38.1	22.5	15.5	٣,٧٣	١,٠٠٦	٢٦,٩٧%	٪٩٣	٠,٠٠٠
x9	18.3	33.8	31	15.5	٣,٥٢	١,٠١٢	٢٨,٧٥%	٪٨٨	٠,٠٠٠
X10	46.5	22.5	18.3	9.9	٤	١,١٤٦	٢٦,١٥%	٪٩١	٠,٠٠٠
x11	21.1	43.6	25.4	8.5	٣,٧٥	٠,٩٣٧	٢٤,٩٨%	٪٩٠	٠,٠٠٠
					٣,٥٥				٠,٩٨

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

تحليل الاجابات المتعلقة بمحاسبة التنمية المستدامة

يبين الجدول (٥) أن متوسط الحسابي لأسئلة المحور الثاني المتغير التابع (محاسبة التنمية المستدامة) تتراوح



بين (٣,٥٢ - ٤,٠٤) بالمقارنة مع الوسط الحسابي العام للمحور البالغ (٣,٥٥) في حين تتراوح الانحراف المعياري (٠,٩٠١ - ١,١٤٦) بالمقارنة مع الانحراف المعياري العام البالغ (٠,٩٨) و الذي يدل على ان التشتت بين اجابات أفراد العينة كان قليلا نسبيا أي ان أفراد العينة كانوا متفقين على أغلب الفقرات أداة البحث فقد جاءت الفقرة التي تنص على (إن تنمية المستدامة تهدف الى تحقيق المساواة بين الاجيال حيث إن الاجيال القادمة ترث بيئة ذات مواصفات مشابهة لما ورثته الاجيال السابقة) في المرتبة الأولى بمتوسط الحسابي (٤,٠٤) و الانحراف المعياري العام (٠,٩٠١) . و هذا يدل أن اغلب أفراد العينة البحث يؤكدون على تحقيق هذا التطبيق بما تضمن حصة الاجيال القادمة و صيانة الموارد الطبيعية . كما اتضح بان اغلبية أفراد عينة البحث متفقون على فقرة (إن تنمية المستدامة هي التي تنقل المجتمع الى عصر الصناعات والنفايات النظيفة التي تستخدم أقل قدر ممكن من الطاقة والمواد الحد الادنى من انتاج الغازات الملوثة و الضارة بطبقة الأوزون) بمتوسط الحسابي (٤) و الانحراف المعياري (٠,٩٢٦) و كذلك فقرة التي تنص على (هناك صعوبة الحصول على معلومات كلفوية عن البيئة في السجلات المحاسبية) بمتوسط الحسابي (٤) و الانحراف المعياري (١,١٤٦) و بناء على ذلك تعتبر التنمية المستدامة أداة مفيدة للمجتمع و يحفظه من النفايات الضارة و يحفظ البيئة كما يكون أداة مفيدة لمعرفة هوية الشركة و كيف يكون أداة لمخاطرها كما و ان محاسبة التنمية المستدامة تقوم بجمع المعلومات عن التكاليف البيئية و اجتماعية و تعتبر من متطلبات الضرورية في الوقت الحالي لإعداد تقارير التنمية المستدامة .
خامسا: . تحليل علاقات الارتباط والأثر واختبار الفرضيات

١- تحليل علاقات الارتباط بين أبعاد الدراسة و متغيراتها

تكاملا للعمليات الوصفية و التشخيصية القائمة على معطيات التحليل الوصفي حددت علاقات الارتباط بين متغيرات البحث كما موضح في الجدول رقم (٦) اذ توضح الارتباط بين المتغير التابع (محاسبة التنمية المستدامة) و المتغير المستقل اساليب محاسبة الادارية الحديثة (محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود و محاسبة الرشيقة و التحسين المستمر) حيث اظهرت النتائج ان العلاقة بين محاسبة التنمية المستدامة و كل من المتغيرين محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود علاقة عكسية و ان العلاقة بين محاسبة التنمية المستدامة مع المتغيرين محاسبة الرشيقة و التحسين المستمر هي علاقة قوية و طردية وقيمة الارتباط تتراوح بين (٠,٧٢٢ - ٠,٨١٠) و عند النظر الى قيمة الاحتمالية (Sig) يساوي ٠,٠٠٠ و جميع العلاقات في الجدول ادناه ذات دلالة احصائية قيمة (Sig) لاختبار (F) أقل من (٠,٠٥) و هذا الدليل على ان النموذج معنوي .

الجدول (٦) علاقة الارتباط بين أبعاد المتغيرات المستخدمة في الدراسة

	التحسين المستمر	محاسبة الرشيقة	نظرية القيود	محاسبة استهلاك الموارد
محاسبة التنمية المستدامة	٨١٠.٠	٧٢٢.٠	٧٩٠.٠	٧٥١.٠
sig	0.0٠٠	0.0٠٠	0.0٠٠	0.0٠٠

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد نتائج البرنامج SPSS

اختبار الفرضيات

يوضح النماذج المقدره بين محاسبة التنمية المستدامة كمتغير التابع و اساليب محاسبة الإدارية منها (محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود و محاسبة الرشيقة و التحسين المستمر) كمتغير مستقل بناءً على نتائج الجدول



(٦) ان النماذج المقدره الأربعة معنوية اي ان تأثير كل من محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود و محاسبة الرشيقه و التحسين المستمر على التنمية المستدامة تأثير معنوي ذات دلالة احصائية لان قيمة (Sig) لاختبار (F) اقل من (٠,٠٥) بالنسبة لنموذج الأول ان متغير الاستهلاك يستطيع ان يفسر ٩١٪ من محاسبة التنمية المستدامة و (٨٩٪ ، ٨٢٪ ، ٨٦٪) على التوالي على متغيرات المستقلة الأخرى و بالنسبة لجدول رقم (٧) توضح ان هناك تأثيرات معنوية عند مستوى دلالة احصائية (٠,٠٥) و بذلك يتم قبول الفرضية البحث و ان مقدار تأثير بيتا للمتغير محاسبة الاستهلاك تساوي (-٠,٥٧) و نظرية القيود (-٠,٥٦) و محاسبة الرشيقه (٠,٣٩) و التحسين المستمر (٠,٢) .

جدول (٧) اثر اساليب محاسبة الإدارية على التنمية المستدامة ومعامل ارتباطها

Model	F-Test	.Sig	R2	B	T	.Sig
Model-1	45.675	0.000	0.91	-0.57	-4.24	0.03
Model-2	20.71	0.000	0.89	-0.56	-3.68	0.04
Model-3	10.049	0.002	0.82	0.39	5.83	0.02
Model-4	18.224	0.000	0.86	0.21	3.76	0.04

المصدر : اعداد الباحثون بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

المبحث الخامس : الاستنتاجات و التوصيات

أولاً . الاستنتاجات : يمكن تحديد أهم الاستنتاجات بما يأتي :

تبين من نتائج تحليل الاستبانة ان تحسين المستمر و محاسبة استهلاك الموارد يحقق رضا الزبون ، و ضبط التكاليف من خلال القضاء على مواطن الهدر و الإسراف .

ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تحقيق التنمية المستدامة من خلال الاستغلال الامثل للموارد.

- أن استخدام محاسبة الرشيقه لها دور في القضاء على الاسراف و الهدر من خلال تحديد الاخطاء و كون الشركة في تطوير المستمر في اساليب الانتاج و التخطيط للتصنيع.

- أن نظرية القيود تدعم التحسين المستمر من خلال تحديد القيود أو الاختناقات و تحديد سبل معالجتها بما يساعد التنمية المستدامة .

ان تحقيق التكامل بين اساليب محاسبة الإدارية الحديثة يساهم في تحقيق التنمية المستدامة بما يضمن الموارد للأجيال القادمة

- إن تنمية المستدامة تلبى حاجات الاجيال الحالية والمستقبلية نتيجة الاستغلال الامثل للموارد المتاحة في جميع أبعادها.

محاسبة التنمية المستدامة تعتبر اداة مفيدة لمعرفة هوية الشركة و تقييم وادارة المخاطر البيئية والاجتماعية من خلال تحديد كفاءة استخدام الموارد والوفورات في التكاليف و تحسين الارتباط بالقضايا الاجتماعية والبيئية مع الفرص المالية .

إن من الجوانب عن استخدام محاسبة التنمية المستدامة هو خلق القيمة المالية للشركة و تدعيم سمعة



الشركة الامر الذي يساهم في جذب المستثمرين الى الشركة.

- إن تطبيق محاسبة التنمية المستدامة توفر الإبلاغ المتكامل لأداء الوحدة الاقتصادية بمعنى أنه يتضمن معلومات مالية وغير مالية (معلومات المستدامة).

ثانياً: التوصيات : في ضوء استنتاجات البحث يمكن تحديد اهم التوصيات الآتية

ضرورة تطبيق محاسبة التنمية المستدامة من أجل الوصول الى الإبلاغ المتكامل لأنشطة الوحدة الاقتصادية من ضمنها النشاط الاجتماعي ومن أجل تحسين التقارير بجميع أبعادها من أجل توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات.

- ضرورة قيام الشركات بتحديد استراتيجيات معلنة وواضحة لمحاسبة التنمية المستدامة المستخدمة مع ضرورة وجود فريق عمل للإدارة التنمية المستدامة والتي يتضمن أفراد وخبراته من الاقسام المختلفة بها لتحقيق محاسبة التنمية المستدامة .

ضرورة وجود مهارات محاسبين والتدريب المستمر لهم حيث يتجاوز دور المحاسبين في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة وعمليات جمع وتحليل البيانات بل يتسع مجال عملهم ويمثل تحدياً لهم مع ضرورة التحويل من النظرة داخلية (محاسبة التقليدية) الى النظرة الخارجية وفهم وإدراك دورهم في مجال تحقيق محاسبة تنمية المستدامة في الشركة من خلال تحديد فرص وإدارة المخاطر وهذا ما يتيح المحاسبة التنمية المستدامة. يرى الباحثون ان اعتماد على اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يساعد الشركات الصناعية في تطوير و التحسين المستمر ويمكنهم من خلالها البقاء في السوق و كذلك تحقيق الميزة التنافسية

من اجل تحقيق محاسبة التنمية المستدامة لابد التكامل بين اساليب المحاسبة الإدارية لضمان معرفة الاخطاء او القيود و الاختناقات في الشركة و معالجتها

العمل على زيادة الوعي في الشركات الصناعية بتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مما يساعد على تحقيق محاسبة التنمية المستدامة .



Abstract:

The Kurdistan Region is currently witnessing many changes and fluctuations in various types of fields, both at the political, economic and social levels. As a result of the desire to restore balance at all levels, a trend has emerged towards sustainable development that aims to develop in light of the violent environmental changes surrounding the business environment. These economic fluctuations have been reflected On managerial accounting and the use of its modern methods in companies in light of this changing environment because of the risks that companies were exposed to and trying to withstand these changes. Accounting for sustainable development is the latest stage of accounting development as a source of information necessary to achieve sustainable development in various business companies. To explain the methods of modern management accounting and the importance of its role in achieving sustainable development accounting in industrial companies. Due to the difficulty of obtaining the necessary data that allows the application of the research in industrial companies, the researchers relied on the use of the questionnaire in a sample of cement companies operating in the Sulaymaniyah Governorate, 80 questionnaires were distributed and 71 questionnaires were valid for analysis, which is equivalent to 88% of the total distributed questionnaires. The questionnaire data was analyzed through the statistical program (SPSS.V24), and the research reached a set of results, the most important of which are (most of the study sample were in agreement that modern management accounting methods, the most important of which are the accounting of resource consumption, the theory of constraints, lean accounting and continuous improvement It has a major role in achieving sustainable development (meeting the needs of current generations without compromising the share of future generations), and the research recommended the need to pay attention to modern management accounting methods in industrial companies in general and cement companies in particular, as it is one of the leading industrial companies in Sulaymaniyah Governorate.

Keywords: modern management accounting methods, sustainable development accounting, sustainable development



پوختە

لە كاتى ئىستادا ھەرىمى كوردستان گۆرانكاى و (ھەلچوونى) لە ھەموو سېكتەرە جىجىياكاندا بە خۇيە ۋە بىنيوھ لە پرووى رامىيارى و ئابوورى و كۆمەلەيەتى. لە ئەنجامى ھەولدان بۇ رىكخستە ۋە ھاوسەنگى لەنيوان ئاستەكاندا گەشەپىدانی بەردەوام سەرى ھەلدا. ئامانجى بەرەو پىش چوون بوو لەسايەى ئەو گۆرانكارىە ترسناكەى كەلەزىنگەى كاركدندا روويداۋە، ۋە رەنگدانە ۋە ۋە ئەم گۆرانكارىانە لەسەر ژمىريارى بەرپوھەبردن ۋە بەكارھىناني سىستە ھاۋچەرخەكانى لە كۆمپانىاكاندا بۇ بەرگريكدن و رووبەروبوھە ۋە ئەم زىنگە گۆراۋە ترسناكەى رووبەرووى كارگەكان بۆتە ۋە. ۋە ژمىريارى گەشەپىدانی بەردەوام تازەترىن قۇناغى پىشكەوتنى ژمىريارى كە دائەنرىت بە سەرچاۋەى زانىارى پىويست بۇ بە دەست ھىناني گەشەپىدانی بەردەوام لە كۆمپانىا جىاۋازەكانى بوارى كاركدن . ۋە ئامانجى ئەم توپزىنە ۋە ۋە روونكدنە ۋە سىستەكانى ژمىريارى بەرپوھەبردن ھاۋچەرخە ۋە گرنگى رۆلىان لە بەدەست ھىناني ژمىريارى گەشەپىدانی بەردەوام لە كۆمپانىا پىشەسازىەكان. ۋە لەبەر نەتوانىنى دەست كەوتنى داتاي پىويست لە كۆمپانىا پىشەسازىەكاندا بۇ جى بەجى كرىن، توپزەرەوان پىشتيان بەست بە بەكارھىناني فۆرمى راپرسى لە كۆمەلەيە كۆمپانىاي چىمەنتۆ لە شارى سلىمانى، ۋە ۸۰ فۆرم دابەش كرا ۋە پاش ووردىنى كرىن ۷۱ فۆرم شىابوو بۇ شىكردنە ۋە ئامارى كە ئەكاتە ۸۸% ى تىكرى فۆرمە دابەشكراۋەكان، بە بەرنامەى (spss) شىكردنە ۋە بۇ كراۋە ۋە ئەنجامەكانى توپزىنە ۋە ئەۋەيان دەرختە كە زۆرەى ئەۋانەى ۋەلامى فۆرمەكەيان دابوو كۆك بوون لەسەر ئەۋەى سىستەمەكانى ژمىريارى بەرپوھەبردن ھاۋچەرخ ۋە كە ژمىريارى بەكارھىناني سەرچاۋەكان و تىۋرى قەيدەكان ۋە ژمىريارى رەشىق و چاكدن بەردەوام رۆلىكى گەۋرەيان ھەيە لە بەدەستھىناني گەشەپىدانی بەردەوام و دابىن كرىن پىداۋىستىەكانى نەۋەى ئىستا بەبى ئەۋەى دەستكارى بەشى نەۋەى داھاتوو بكرىت . ۋە ئەم توپزىنە ۋە ۋە كۆمەلەيە راسپاردەى ھەبوو لە راسپاردەكانى توپزىنە ۋە كە پىويستە گرنگى بدرىت بە شىۋازەكانى ژمىريارى بەرپوھەبردن ھاۋچەرخ لە كارگە پىشەسازىەكاندا بە شىۋەيەكى گىشتى ۋە كارگەكانى چىمەنتۆ بە شىۋەيەكى تابىتەكى كە دا ئەنرىن بە كارگە پىشكەوتەكانى شارى سلىمانى .

كلىلى ۋە شەكان: سىستىمى ژمىريارى بەرپوھەبردن ھاۋچەرخ (أساليب محاسبة الإدارية الحديثة)، گەشەپىدانی بەردەوام، ژمىريارى گەشەپىدانی بەردەوام

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

الكتب

باسيلي، مكرم مسيح « محاسبة التكاليف الاصلية و المعاصرة رؤية استراتيجية »، ۲۰۰۱، الطبعة الثالثة، مكتبة العصرية، المنصورة، جمهورية مصر العربية .
الابحاث الدوريات العلمية:

احمد، عبد الناصر محمد السيد، «متطلبات نجاح استراتيجية كايزن اليابانية للتحسين المستمر في المؤسسات الحكومية»، ۲۰۱۹، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، جمهورية مصر العربية.



الحديدي، منى سالم؛ المعاضيدى، هشام عمر، «التكامل بين نظرية القيود و نظام الكلفة على أساس الأنشطة و دوره في تحسين الربحية»، ٢٠٠٨، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ١٨

الخرزجي، ريم سعدي حسن؛ التميمي، حيدر كاظم نصر الله؛ الجبوري، محمد هاشم حمود، «أثر معايير محاسبة الاستدامة على تدقيق الاجتماعي وانعكاسهما على أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية»، ٢٠٢٠، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ١٨٧-٢٠٣.

السيد، علي مجاهد أحمد؛ «إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة أستهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة علي أساس المواصفات ABC لتدعيم إدارة ربحية العملاء»، ٢٠١٩، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، عدد ٤٣٨-٤٨٤

الشحادة، عبد الرزاق قاسم؛ بوعشه، مبارك، سوده؛ محمد زكريا، «تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة»، ٢٠١٤، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ٣٨١-٤٠٨

الشعباني، صالح ابراهيم؛ على، مقبل على؛ سعيد، سوسن احمد، «أثر تكامل إدارة الجودة الشاملة مع نظرية القيود في ظل حوكمة الشركات»، ٢٠١٣، مجلة الإدارة و الاقتصاد، السنة السادسة و الثلاثون، عدد أربعة و تسعون.

الصفار، هادي رضا، «المحاسبة عن البيئة المستدامة»، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة الاردنية، ١-١٧

النجار، صباح سعيد؛ الزبيدي، لمياء سلمان، «تطبيق نظرية القيود لتحقيق كفاءة الجدولة»، ٢٠١٨، مجلة الإدارة و الاقتصاد، السنة الحادية و الأربعون، العدد مئة و ستة عشر.

ثابت، ثابت حسان؛ عبدالرحمن، عمر توفيق، «دور المحاسبة البيئية في تعزيز التنمية المستدامة»، ندوة كلية الحدباء الجامعة، يننوى، العراق

حمزة، هرباجى؛ فتيحة، بوحروود، «العوامل المؤثرة على تطبيق منهج التحسين المستمر الكايزن»، ٢٠١٩، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التيسير، المجلد ١٩، العدد ١.

عابدين، سنى عابدين؛ شوان، عبدالرحمن محمد، «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي»، ٢٠١٧، مجلة المحاسب العربي، العدد ٤٤.

عطيانى، مراد سليم؛ نور، عبدالناصر ابراهيم، «أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات و العمليات»، ٢٠١٤، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٠، العدد ٢.

عوض الله، ليندا عليش؛ الصديق، بابكر ابراهيم، «أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد و نظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف»، ٢٠١٨، مجلة العلوم و الاقتصادية و الإدارية، المجلد ١٩، العدد ١، السودان.

نجم وسعيد؛ «التكامل بين محاسبة أستهلاك الموارد و التحسين المستمر بهدف تحقيق التنمية المستدامة»، ٢٠٢١، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ٥٦، الجزء ٢.

ج: الرسائل و الاطاريح الجامعية

الدفن، محمد عمر محمد، «تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد»، ٢٠١٣، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.

الطيب، خلود محمد بشير، «مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة»، ٢٠١٧، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.



- العرموطي، أحمد عدنان، «أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان» ٢٠١٣، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة شرق الاوسط .
- العازل، مناف على، «التكامل بين نظرية القيود و نظام التكاليف على أساس الأنشطة و أثره في رفع ربحية الأقسام»، ٢٠١٥، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.
- الغرابوي، حازم عبدالعزيز، «توافق نظرية القيود و التحسين المستمر (كايزن) و انعكاسه على التكلفة و الإنجاز»، ٢٠١٥، رسالة ماجستير، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق
- اللايد، على عبد الغني، «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف»، ٢٠١٥، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط
- دروش، سارة، «اليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات»، ٢٠١٦، رسالة ماجستير، العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
- زروقي، زينب، «محاسبة التنمية المستدامة واقع وأفاق تطبيقها في بيئة الاعمال الجزائرية»، ٢٠١٨، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر .
- سليمان، ابتسام؛ صوالح، خونية؛ حميدى، صباح، «استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري و الواقع العملي»، ٢٠١٩، رسالة ماجستير اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التيسير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر .
- صاحب، دنيا جاسم، «استخدام المحاسبة استهلاك الموارد في ترشيد أعداد الموازنات التخطيطية»، ٢٠١٦، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية .
- عبدالله، مصعب الطيب محسن، ٢٠١٨، دور محاسبة المستدامة في تحسين مستوى الإفصاح عن الاحداث غير المالية للمنشآت الصناعية، أطروحة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة سودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- محمود، إيمان ناهد، «المحاسبة البيئية كألية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية»، ٢٠١٨، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي- تبسة، الجزائر.
- ثانياً.المصادر الأجنبية:

A.Conferences & Symposium:

- 1- Euro stat.2001. Definition and Guidelines for measurement and Reporting Company Environment Expenditure.
- 2- White ،A.L.M. Becher and D.E. Savage.1993. Environmentally Smart Accounting Using total Cost Assessment to Advance Pollution Prevention.
- 3- Horngren .Charles ، srikantDatar ، madhav Rajan .2012 Cost Accounting A Managerial Emphasis ،14th Edition ، Prentice Hall ، USA
- 4- Al-Rawi Abdulkhaliq ، al Hafiz Hiba Abd .2018 ، The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks ، International Journal of Economic ،vol 10 ، No.10



5- Şimşit , Zeynep Tuğçe , Noyan Sebla Günay , Özalp Vayvayc ,2014 , Theory of Constraints: A Literature Review , 10th International Strategic Management Conference , Procedia - Social and Behavioral Sciences 150 (2014) 930 – 936

6- Cesaroni , Francesca Maria , Annalisa Sentuti , 2014 , Implementing a Lean Accounting System in a Lean Enterprise , Conference Paper · September 2014 , Department of Economics, Society, Politics, University of Urbino, Urbino (PU), Italy

7-Dasanayaka,Chamila H.Murphy, David F.Nagirikandalage ,padmi, Abeykoon, Chamil.2021,Th application of management acoounting practices towards the sustainable development of family businesses,cleaner Enviromental Systems 3(2021) 100064 1-14

8- Stenzel ,Joe ,2007 , Lean Accounting , Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey ,USA

9- Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M ,2006 Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition Printed in the United States of America

10- Çopuroğlu , Filiz , Korkmaz , Ibrahim Halil ,2018 , DEVELOPMENT OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND APPLICATION IN AN ENTERPRISE , International Journal of Lean Thinking Volume 9, Issue 2 (December 2018) .

11-Makarenko,Inna,Plastun,Alex.2017, The role of accounting in sustainable development,Accounting and Financial Control,1(2) 4-12