



**”أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في
تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية
(دراسة ميدانية)**

**The Effect of Using Resource Consumption
Accounting in Enhancing Competitive
Ability for the Industrial Companies
: Afield Study**

الدكتورة
سوسن فوزى عساف
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة طنطا

الأستاذ الدكتور
شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

الباحثة

عزيزة مسعد السيد مسعد
azizaseada5@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد السابع . العدد الثاني عشر- الجزء الثاني
يوليو ٢٠٢١م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى شقين، الأول يتمثل في الإطار الفكري وهو التأصيل الفكري (النظري) لموضوع البحث والشق الثاني يتمثل في الدراسة الميدانية لإختبار فرض البحث وذلك من خلال توزيع قائمة الإستقصاء على عينة من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة.

وقد خلص البحث إلى أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤثر في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، توفير معلومات عن حجم الطاقة العاطلة والإفصاح عنها، وتخفيض التكلفة وتحسين الجودة مما يؤدي إلى زيادة الربحية والإستجابة لرغبات العملاء.

الكلمات الدالة:

محاسبة استهلاك الموارد، مجتمعات الموارد، القدرة التنافسية، الشركات الصناعية.

Abstract:

This Paper aims to Study the Effect Using Resource Consumption Accounting to Enhancing Competitive ability for the Industrial Companies.

To Achieve This aim, The Research was divided to two Sections, The first one is to show the Theoretical Frame Work of the Research, the second one is show The Field Study of the Research test the Research Hypotheses by distributing Questionnaire List to A sample consists of Workers of A group of Industrial companies for collecting data about study Variables.

The Study Concluded that using Resource Consumption Accounting Affects to Enhance Competitive ability for the Industrial Companies Through Optimum utilization of Available Resources, provide information about idle energy and disclose it, Decreasing Costs, Improving Quality Which leads to Increase profitability and Achieving Customer Satisfaction.

Key Words: Resource Consumption Accounting, Resources Pools, Competitive Ability, Industrial Companies.

١- مقدمة البحث:

نتيجة التغيرات والتطورات المتلاحقة التي تواجهها الشركات الصناعية وظهور مستجدات محلية وعالمية، وحدث ثورة في تكنولوجيا الإنتاج والتصنيع، وما ترتب عليها من الزيادة في تنوع وتعقد المنتجات وزياد حدة المنافسة الأمر الذي فرض على الشركات ضرورة تبني استراتيجيات تساعد في تحقيق التخفيض المستدام للتكاليف، مع الحفاظ على مستوي مناسب من الجودة، والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة في ظل هذه البيئة التنافسية العالمية التي تتسم بعدم الاستقرار؛ وذلك من أجل البقاء والإستمرار في أسواق المنافسة.

وكان هذا دافع رئيسي للباحثين والمهنيين في محاسبة التكاليف للوصول إلى ممارسات وأدوات وأساليب جديدة لإدارة التكاليف تكون أكثر قابلية للتكيف مع الفكر الإداري ومتطلبات الإنتاج الحديث، مما أدى إلى ظهور أدوات جديدة تتلاءم مع التغيير في أساليب وطرق الإنتاج الحديثة (AI) (Hibari & Al-Matari, 2019, P.772)، وتساعد في إيجاد الطرق الملائمة لإدارة التكلفة، وتُمكن إدارة الشركة من الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة؛ وكذلك البحث عن أدوات محاسبية متطورة تساعد في القياس الدقيق لتكاليف المنتجات ومساعدة إدارة الشركات في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة ومن تلك النظم نظام محاسبة استهلاك الموارد؛ حيث تم استحداثه مؤخرًا بهدف إدارة التكلفة حيث يُركز على موارد الشركة ويتفادى العيوب والانتقادات التي وُجّهت إلى المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف (إبراهيم، ٢٠١٩، ص ٢٩).

ولأهمية محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في الشركات، باعتبار الموارد هي التي تسبب التكاليف، فمن الأهمية فهم طبيعة الموارد بفاعلية (أي علاقات السبب والنتيجة). لذلك يجب التركيز على الخصائص الأساسية للموارد التي تتمثل في: (الكفاءة، الطاقة، هيكل التكلفة أو الأسلوب) وذلك لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية (White, 2009, p.65).

٢- طبيعة مشكلة البحث:

تسعي العديد من الشركات إلى تعزيز قدرتها التنافسية؛ نتيجة العولمة والتغيرات في تكنولوجيا الإنتاج والتصنيع، زيادة حدة المنافسة، وزيادة أنظمة التشغيل الآلي وما ترتب عليها من زيادة مصروفات التصنيع العامة للإنتاج والتغير السريع في توقعات العملاء، فأجبرت نظم المعلومات المحاسبية والتكاليف على التغيير، والانتقال إلى الأساليب الجديدة التي توفر معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد العملاء في توفير احتياجاتهم و رغباتهم من المنتجات بتكلفة أقل وجودة عالية وأسرع وقت ممكن (Okutmus, 2015, p. 55). فالقدرة التنافسية تعني القدرة على التصميم والتنفيذ الناجح وإتباع الإستراتيجيات التي لا يمكن تنفيذها من قبل المنافسين من خلال استخدام مجموعة من القدرات التي تُمكن الشركة من التغلب على القوي التنافسية للمنافسين. وبالتالي فإن المحددات التنافسية للشركات الصناعية أصبحت تكمن في تخفيض تكاليف إنتاجها والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض تكاليفها في السوق، لتكون المحصلة النهائية تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها (Kanaan, et al., 2020, p. 5). فالشركات تسعى لتدعيم قدرتها التنافسية من خلال الإستخدام الكفء للموارد بهدف تخفيض الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ومن خلال التمايز (التمييز) المتمثل في الجودة، المرونة، التكلفة، الوفاء بمواعيد التسليم،

ومن خلال أساليب وأدوات تمكن إدارة الشركات من تحقيق ذلك، وبما يضمن أفضل قيمة للعملاء (محاريق، ٢٠١٧، ص ٥١٤).

وقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم العديد من النظم الحديثة للمحاسبة عن التكاليف بما يلبي متطلبات البيئة الحديثة واحتياجات المتغيرات المختلفة، ومن هذه النظم: نظام محاسبة استهلاك الموارد؛ حيث أنه يمثل أحد أدوات إدارة التكلفة الذي يساعد في التخصيص الجيد والدقيق للتكاليف وتحميلها على الأنشطة بمقدار المستهلك من هذه الموارد، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات عن الجزء العاطل (غير المستغل) من طاقة الموارد المتاحة وعدم تحميله على تكلفة المنتجات النهائية وبالتالي زيادة القدرة التنافسية لمنتجات الشركات، حيث تشير دراسة Sedgley (2005, p.4-6، شاهين، ٢٠١٨، ص. ٦١) إلى أنه يجب على الشركة استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد عندما تواجه بعدم القدرة على اتخاذ قرارات تتعلق بالجوانب الآتية:-

(أ) إدارة الطاقة في عدة مواقف مثل (أين، ومتى، وكمية الطاقة العاطلة، عدم القدرة على توقع الطاقة المفقودة).

(ب) تحسين العمليات (عدم القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، عدم فاعلية قياس وإدارة الأداء).

(ج) وضع استراتيجيات التشكيلة المناسبة (معلومات غير دقيقة عن التكلفة الحدية، شكاوى المديرين بسبب تحميل المنتجات بتكاليف لا لزوم لها).

لذلك يستمد نظام محاسبة استهلاك الموارد أهميته من خلال دوره في الحد من الفاقد والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحليل وإدارة الطاقة العاطلة وكذلك تعظيم قيمة المنتجات المقدمة للعملاء وتحقيق رغباتهم وتوقعاتهم مما يؤدي إلي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ويتحقق ذلك من خلال دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق ما يلي:-

أولاً) توفير نظام معلومات شامل وكافي يفيد متخذي القرار ويساعد في التخطيط السليم للموارد، وتخفيض التكاليف والتحكم والكشف عن الطاقات الفائضة أو العاطلة، مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة التي تعمل علي زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية، والعمل علي توفير أفضل السبل لإرضاء العملاء (Al-Rawi & Abd al-Hafez, 2018, P.28).

ثانياً) يُوفر نموذج التكاليف في نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA نموذجًا للتكلفة يدعم قرارات المديرين في مختلف أنشطة الشركة والتأكد من مدي توافق هذه القرارات مع استراتيجية التحسين المستمر داخل الشركة، حيث يُسكّل نظام محاسبة استهلاك الموارد نموذج التكلفة الذي يبدأ بفهم استراتيجية الشركة وموقفها التنافسي مع الشركات الأخرى وتدفقات الموارد في الشركة ومن ثم تفاعلها لدعم بعضها البعض لإنتاج منتجات أو خدمات ما بعد البيع (Ahmed & Moosa, 2011, PP. 757).

ثالثاً) نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تحسين جودة المعلومات التكاليفية التي تساعد في إدارة الموارد والتكاليف من خلال الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتوفير معلومات عن الروابط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة، والكشف عن تكلفة الطاقة غير المستغلة في مجتمعات الموارد، وهذا يحقق قدرًا في تخطيط الموارد وتوظيف الطاقات العاطلة (غير المستغلة) في الشركات، بما يُحسن من قيمة الشركات وبالتالي دعم القدرة التنافسية (قحطان، ٢٠١٨، ص

(٨٢)، وبناءً على ما سبق تمكّن الباحثين من صياغة المشكلة البحثية في شكل السؤال البحثي الرئيسي التالي:

ما هو أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية؟
٣- هدف البحث:-

من خلال عرض طبيعة المشكلة يمكن للباحثين تحديد الهدف الرئيسي للبحث الذي يتمثل في دراسة أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.
٤- أهمية البحث:

تمثلت أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية وذلك على النحو التالي:

أولاً/ الأهمية العلمية:

تمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

١. حاول البحث تحديد أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية باعتباره أحد الإتجاهات المعاصرة التي تستخدم في قياس وتحديد تكلفة المنتجات بدقة عن طريق قياس تكلفة الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على التكلفة النهائية للمنتجات.

٢. يعد دراسة أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية امتداداً للأبحاث العلمية التي تناولت هذا المدخل من قبل.

ثانياً/ الأهمية العملية للبحث:

١. يحاول البحث تقديم نظام حديث من نظم المحاسبة الإدارية الحديثة لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال تخفيض التكلفة وإدارة الطاقة العاطلة.

٢. تقديم معلومات ملائمة تخدم قرارات المحاسبة الإدارية في عملية صنع واتخاذ القرارات الرشيدة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية.

٥- فروض البحث:-

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وهدف البحث يمكن صياغة الفرض الرئيسي على النحو التالي:.

لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

٦- منهج البحث:

من أجل تحقيق هدف البحث والإجابة عليه تم صياغة منهج البحث في النقاط التالية:

أ- نموذج البحث :

في ضوء أهمية البحث والأهداف المرجوة منه تم الإعتماد على المنهج الاستقرائي والإستنباطي معاً على النحو التالي :

١- المنهج الاستنباطي :

اعتمد المنهج الاستنباطي على إعداد الدراسة النظرية والإطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة البحث وتحليل ما تتضمنه كل دراسة بهدف بناء الإطار النظري والفكري للبحث وتوضيح أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال الإطلاع على المراجع، الدوريات، البحوث العلمية العربية والأجنبية التي تخدم مشكلة البحث.

٢- المنهج الاستقرائي:

اعتمد المنهج الاستقرائي على إتمام الدراسة الميدانية للبحث وتحليل نتائجها مع اختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية للبحث وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء التي يتم توزيعها على عينة البحث الميداني.

ب- أداة البحث:-

تمثلت أداة البحث في الاعتماد على الأساليب الإحصائية والنماذج الكمية لتحليل بيانات عينة الدراسة الميدانية للبحث واختبار الفروض الخاصة بالدراسة ومنها أسلوب الإنحدار البسيط.

ج- وسيلة البحث: تمثلت وسيلة البحث في النقاط التالية:

١. أسلوب المقابلات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية.

٢. أسلوب المشاهدة والملاحظة.

٣. تصميم قائمة الإستقصاء (الإستبيان) للدراسة الميدانية والتي تم توزيعها على العينة المختارة من أعضاء مجلس الإدارة ومهندسي ومديري الإنتاج والتصنيع ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية التي تعمل في ظل أساليب ومفاهيم بيئة التصنيع الحديثة وتستخدم تكنولوجيا حديثة في عملية التصنيع.

٧- نطاق البحث:- تمثل نطاق البحث في النقاط التالية:-

١. اقتصر البحث على عينة من الشركات الصناعية التي تستخدم تكنولوجيا متقدمة في التصنيع وأساليب ومفاهيم بيئية حديثة في ظل بيئة الإنتاج المعاصرة.

٢. اقتصر البحث على تناول أحد أدوات إدارة التكلفة (Cost Management Tools) وهو محاسبة استهلاك الموارد (RCA) دون التطرق إلى أي أداة أخرى من أدوات إدارة التكلفة.

٣. اقتصر البحث على استراتيجيات تخفيض (تدنية) التكلفة باعتبارها أحد الإستراتيجيات الهامة في الشركات الصناعية .

٨- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:-

أ. مجتمع الدراسة: يتمثل في مجموعة من الشركات الصناعية المصرية المختلفة التي تعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

ب. عينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة الميدانية المتمثلة في الشركات الصناعية الحديثة داخل جمهورية مصر العربية والتي شملت خمس فئات هم:

١. عينة عشوائية من محاسبي التكاليف.
٢. عينة عشوائية من مهندسي ومديري الإنتاج في الشركات الصناعية.
٣. عينة عشوائية من المديرين الماليين.
٤. عينة عشوائية من أعضاء مجلس الإدارة.
٥. عينة من الأكاديميين.
- ٩- أسباب اختيار العينة:
١. عينة من الشركات الصناعية التي تعمل في ظل بيئة الأعمال الحديثة؛ حيث تعتمد العينة على طرق وأساليب فنية وتكنولوجية حديثة.
٢. اختيار الشركات التي تستخدم أدوات إدارة التكلفة الحديثة التي تعمل على تخفيض تكاليف وزيادة الربحية ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية.
- ١٠- خطة البحث:

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي:

- الدراسات السابقة المتعلقة بالبحث.
- الإطار النظري للبحث.
- الدراسة الميدانية.
- نتائج وتوصيات البحث والدراسات البحثية المستقبلية.
- قائمة مراجع البحث.

عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

تناول الباحثون في هذا الجزء أهم الدراسات السابقة المرتبطة بأبعاد البحث من أجل الوقوف على أهم ما توصلت إليه كل دراسة وصولاً للفجوة البحثية، ويمكن عرض الدراسات السابقة على النحو التالي:

١- دراسة (Perkins & Stoval, 2011) بعنوان:

“Resource Consumption Accounting – Where Does It Fit?”

اعتمدت الدراسة على:

دراسة حالة لشركة إنتاجية افتراضية بها ثلاث أقسام إنتاجية لتأبيد المقارنة.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:.

توضيح الآليات الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد مقارنة بنظرية القيود ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ونموذج التكاليف التقليدية.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- RCA هو الأنسب في حالة توافر الخبرة الإدارية والتكنولوجية.

- RCA يساعد في تطبيق تقنيات الموازنة المرنة علي مختلف المستويات داخل الشركة.

٢- دراسة (عبد العظيم، ٢٠١٢) بعنوان:

"إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية"

اعتمدت الدراسة علي:

الدراسة التطبيقية وذلك بإتباع أسلوب دراسة حاله عن طريق التطبيق علي إحدي الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية، والتي تسعى إلي مواكبة التقدم التكنولوجي.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:.

عرض إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد Lean Approach (LA) ومحاسبة استهلاك الموارد بهدف دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- أن الفلسفة التي يستند إليها نظام محاسبة استهلاك الموارد تتلخص في تكامل كلاً من منظور إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز علي الأنشطة، ومنظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة من خلال التركيز علي الموارد المتاحة للوحدات الاقتصادية.
- أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات أكثر دقة والتي تؤثر علي كفاءة وفعالية عمليات القياس، التخطيط، التنبؤ، الرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف الطاقات المتاحة.

٣- دراسة (Balakrishnan, et al., A.B, 2012) بعنوان:

"Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approach, (Part 1,2)"

اعتمدت الدراسة علي :.

الدراسة النظرية من خلال افتراض مثال لتوضيح أوجه التشابه والإختلاف بين مداخل التكلفة (مدخل التكلفة التقليدي (TCA)، ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط (ABC)، ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط المحدد بالوقت (TD-ABC)، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)).

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:.

١. بناء إرشادات عامة لتحديد الخصائص الأكثر قبولاً للمداخل الأربعة لقياس تكلفة المنتجات.

٢. تقييم المداخل السابقة من خلال ثلاثة معايير:

أ. تكلفة تطبيق النظام وصيانته.

ب. القدرة علي توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.

ج. مزايا مدخل التكلفة في القدرة علي إدارة الطلب علي الموارد.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- أن مدخل التكلفة التقليدي TCA ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ABC هما الأكثر قبولاً وانتشاراً.
- إن نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) حديثان نسبياً.
- صعوبة تفضيل أي من مداخل التكلفة بشكل مطلق.

٤- دراسة (الذنف، ٢٠١٣)

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

اعتمدت الدراسة علي:

الدراسة التطبيقية وذلك بالتطبيق علي مستشفى راية التخصصي ويتمثل مجتمع الدراسة في المستشفيات وعينة الدراسة في مستشفى راية التخصصي.

يتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

البحث في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الخدمات بصفة عامة باستخدام محاسبة استهلاك الموارد وذلك لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في تحقيق هدف ترشيد إدارة الموارد بتلك الشركات.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- أن RCA هو تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف والتي يمكن من خلالها تفادي بعض المشاكل التي تعاني منها هذه الأنظمة.
- أن RCA هو عملية منظمة تتم علي مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلي تطبيق سليم إلي هذا النظام.
- يوفر RCA العديد من المزايا وهي دقة في تخصيص التكاليف وإدارة أفضل للطاقة العاطلة.

٥- دراسة (Abbas & Wagdi, 2014) بعنوان:

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

اعتمدت الدراسة علي:

الدراسة النظرية والميدانية، ويتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المصرية، وقد تكونت العينة من ٤٠٦ مفردة (من ٢٣ شركة تصنيع مصرية) في النصف الثاني من عام ٢٠١٣.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:

إجراء دراسة تحليلية تنافسية بين نظامي تحديد التكلفة علي أساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من أجل الحصول علي نظام تكاليفي فعال.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

أن شركات التصنيع المصرية تعتمد علي نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط أكثر من أنظمة التكلفة الأخرى. حيث يُطبق ٥٦,٧٪ من شركات التصنيع المصرية نظام التكلفة على أساس النشاط، و ٥,٣٪ منها تطبق نظام محاسبة استهلاك الموارد و ٣,٨٪ منها تطبق أنظمة التكلفة الأخرى.

٦- دراسة (Okutmus, 2015) بعنوان

"Resource Consumption Accounting with Cost Dimension And an Application in a Glass Factory"

اعتمدت الدراسة علي:

دراسة حالة لشركة تصنيع الزجاج في منطقة انطاليا بتركيا التي تقوم بتصنيع الزجاج المضغوط.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:

١. علاج المشاكل التي ظهرت في تطبيق ABC باستخدام RCA.
٢. تحديد تكاليف الإدارة التشغيلية كثابتة ومتغيرة باستخدام RCA وقياس الطاقة العاطلة.
٣. تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات بعد استبعاد الطاقة العاطلة والجزء الثابت من التكلفة المتغيرة.
٤. مساعدة المديرين في عملية صنع القرار الإداري.

من أهم نتائج الدراسة ما يلي :

- أدت العولمة والمنافسة العالمية إلي تغيير احتياجات العملاء والشركات، وعمليات الإنتاج مما دعي إلي ضرورة تغيير الطرق المحاسبية التقليدية لعدم قدرتها علي مواجهة هذا التغيير.
- RCA يدعم الدور الأساسي ل ABC لأنه يركز علي الطاقة العاطلة مع مراعاة الأبعاد الثابتة والمتغيرة للنفقات الصناعية غير المباشرة.
- بحساب الطاقة العاطلة وتحملها علي الوحدة المسئولة سوف يؤدي إلي زيادة فعالية وإنتاجية الشركة من خلال توفير بيانات عن التكلفة الحقيقية للمنتج.

٧- دراسة (Ozyapici & Tanis, 2016) بعنوان:

"Improving health care costing with resource consumption accounting"

اعتمدت الدراسة علي:

دراسة حالة لإحدى المستشفيات وتم تنفيذ الدراسة علي قسم الجراحة العامة فقط.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:

دراسة الاختلاف بين نظم التكاليف التقليدية (TCS) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تقدير التكاليف بالمستشفيات.

من أهم نتائج الدراسة:

- أن محاسبة استهلاك الموارد تختلف عن نظم التكاليف التقليدية في الاعتراف بالطاقة العاطلة وما يترتب عليه من تخفيض تكلفة أداء الخدمة في المستشفيات.

- RCA يصنف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة مما يفيد المديرين في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحديد أدنى سعر بالمستشفى.

٩- دراسة (Copuroglu & Karmas, 2018) بعنوان:

“Development of Resource Consumption Accounting and An Application In An Enterprise”

اعتمدت الدراسة علي

الدراسة التطبيقية وذلك بالتطبيق علي شركة Nefis Bulgur وهي شركة للإنتاج الغذائي في مدينة Gaziantep وأجريت مقابلات وجهاً لوجه مع المديرين والمحاسبين والعاملين في الإدارات.

تمثل هدف الدراسة فيما يلي:

شرح المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، دراسة عناصره، وإظهار كيفية تطبيقه وتوفير أساس للدراسات المستقبلية.

من أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- نظام محاسبة استهلاك الموارد هو نظام جديد وشامل يتكامل مع نظم المحاسبة الإدارية.
- يوفر RCA معلومات تتصف بالموثوقية والكفاءة ويتيح للمديرين اتخاذ قرارات قصيرة وطويلة الأجل.

١٠- دراسة (Kbelah, et al., 2019) بعنوان

“Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry”

اعتمدت الدراسة علي:

دراسة حالة لمصنع نسيج تابع لدولة العراق.

هدفت الدراسة إلي:

توضيح دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحسين القدرة التنافسية لشركات النسيج العراقية.

من أهم نتائج الدراسة:

- تطبيق RCA يحقق دقة القياس التكاليفي وكفاءة استغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته علي التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد.
- يؤدي RCA إلي زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها لمتخذي القرارات وتعمل علي تحقيق القدرة التنافسية.
- نظام محاسبة استهلاك الموارد يخفض تكلفة المنتجات مما يؤدي إلي دعم القدرة التنافسية.

١١- دراسة (القصاص، ٢٠٢٠)

"إطار مقترح لتكامل ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال"

اعتمدت الدراسة علي:

الدراسة النظرية والميدانية ويتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من العاملين في مجال المحاسبة علي المستوى الأكاديمي والمهني، وقد تكونت العينة من (٢٢٩) فرداً التي شملت ٥ فئات.

هدفت الدراسة إلي:

يتمثل الهدف الرئيسي لدراسة في اقتراح إطار لتكامل ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية.

توصلت الدراسة إلي:

- إن الإطار المقترح لتكامل يساعد علي دعم القدرة التنافسية.
- إن الإطار المقترح يوفر معلومات تساعد علي تحسين الجودة وتخفيض التكلفة، وتوفير معلومات إضافية أخرى من أجل أغراض دعم القدرة التنافسية.

١١- دراسة (Fattah, et al., 2020) بعنوان

“Application of Resource Consumption Accounting to Achieve Sustainability – An Empirical Study”

اعتمدت الدراسة علي:

الدراسة التطبيقية وذلك بالتطبيق علي شركة الخطوط الجوية العراقية.

هدفت الدراسة إلي:

تعريف وإثبات دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الإستدامة في وحدات الخدمة الاقتصادية الهادفة للربح.

من أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- يحقق نظام RCA الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي تحقيق الإستدامة من خلال المحافظة علي الموارد.
- أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يقلل التكاليف من خلال القضاء علي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغير ضرورية.
- حساب الطاقة العاطلة وعدم تحميلها علي المنتجات.

تحليل وتقييم والتعليق علي الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من وجهة نظر الباحثون:

تعددت الدراسات التي تناولت دراسة وتحليل محاسبة استهلاك الموارد ولعل من أهم النقاط التي أظهرتها الدراسات السابقة ما يلي:

١. يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد علي إدارة الموارد واستغلال الطاقة العاطلة، مما يؤدي إلي الدقة في حساب تكلفة المنتجات وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الطاقة العاطلة (غير المستخدمة) (Okutmus, 2015, Perkins & Stoval, 2011؛ الدنف، ٢٠١٣).

٢. يتسم نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه نظام جديد وشامل يتكامل مع نظم المحاسبة الإدارية مثل دراسة (Copurologue & Karmas, 2018)

٣. يعالج نظام محاسبة استهلاك الموارد عيوب النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، ويعمل علي الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، قياس الطاقة العاطلة، ترشيد القرارات الإدارية، ومن ثم زيادة الربحية.

٤. يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد علي توفير معلومات أكثر دقة وموثوقية، تخدم متخذي القرارات في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تخدم الشركة وتعمل علي زيادة فعالية أدوات إدارة التكلفة، بالإضافة إلي إمكانية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية والخدمية مما يفيد المديرين في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة، تخفيض التكلفة، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية للعديد من الشركات (Ozyapici & Tanis, 2016).

٥. أجمعت العديد من الدراسات علي أن محاسبة استهلاك الموارد ظهرت نتيجة لوجود عيوب وقصور في النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، وأن نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA هو امتداد لنظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط وليس بديلاً عنه حيث يُوفر معلومات أكثر دقة وملائمة لمتخذي القرارات، كما يساهم في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها، بما يساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات والأساليب اللازمة لتخفيض الطاقات وتحسين الكفاءة التشغيلية للشركة ككل وتحسين القدرة التنافسية وهذا ما تؤكدته دراسة (Fattah, et al., 2020)، دراسة (Kbelah, et al., 2019) ودراسة (القصاص، ٢٠٢٠).

أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية (تحديد الفجوة البحثية):

علي الرغم مما قدمته الدراسات السابقة من محاولات لإدارة الطاقة العاطلة، والاستغلال الأمثل للموارد، وتخفيض التكاليف إلا أن هناك ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة تتمثل فيما يلي:

١. قلة الأبحاث والدراسات العربية والأجنبية التي تناولت دراسة نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحسين القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

٢. حاولت هذه الدراسة معرفة أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال إجراء الدراسة الميدانية لعينة من الشركات الصناعية التي تستخدم أساليب الإنتاج الحديثة.

الإطار النظري للبحث:

مفهوم القدرة التنافسية

تعرف القدرة التنافسية بأنها قدرة الشركة في التفوق علي منافسيها باستخدامها استراتيجيات حديثة تلبي رغبات العملاء بطريقة أفضل من طرق المنافسين، والقدرة علي إحداث توازن بين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتقييمها في السوق الخارجي بما يحقق التمايز (التميز) والاختلاف عند العميل ويمكنها من التفوق علي المنافسين في تخفيض التكاليف، وتحسين الجودة وريادة السوق.

وتؤكد دراسة (Kanaan, et al., 2020, p. 5) على أن القدرة التنافسية هي القدرة علي التصميم والتنفيذ الناجح وإتباع الإستراتيجيات التي لا يمكن تنفيذها من قبل المنافسين من خلال استخدام مجموعة من القدرات التي تمكن الشركة من التغلب علي القوي التنافسية للمنافسين، وتحدد المنافسة في الشركات الصناعية وفقاً لخمس قوي ألا وهي: (Porter, 1985, p. 5):-

أ- **تزام المنافسين**: حيث تتأثر بعدة أمور منها نمو الصناعة، التكاليف الثابتة، تكاليف التبديل، حواجز الخروج.

ب- **تهديد المنافسين الجدد**: تؤثر شدة التنافس على الأسعار بالإضافة إلى تكاليف المنافسة في المصنع وتطوير المنتجات والإعلان وقوة المبيعات.

ج- **تهديد السلع البديلة**: وهي التي تقدمها الشركات الأخرى لإشباع الطلب علي منتجات معينة.

د- **قوة الموردين**: تحدد القدرة التفاوضية للموردين تكاليف المواد الخام والمدخلات الأخرى.

ه- **قوة المشترين**: يمكن أن تؤثر قوة المشترين أيضاً على التكلفة والاستثمار لأنها تتأثر بعدة عوامل منها عدد المشترين، وربحية المشتري من المنتج، أي تتوقف قدرة الشركة في مواجهة البيئة التنافسية والإحتفاظ بالميزة التنافسية علي عاملين أساسيين هما (طيفور، ٢٠١١، ص٣٧٣):

أ- **حجم الميزة التنافسية**: ويقصد بها المراحل التي تمر بها الشركات؛ حيث تبدأ بمرحلة التقدم والإزدهار ثم مرحلة الركود وبعد ذلك محاولة التفوق علي الشركات المنافسة وذلك من خلال ابتكار ميزة تنافسية جديدة والعمل علي دعمها وتطويرها.

ب- **نطاق التنافس**: ويقصد به السوق المستهدف ومدى قدرته علي استيعاب أنشطة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية والذي يتسع أو يضيق طبقاً لنشاط الشركة.

ويمكن توضيح مجموعة من الخصائص التي تتميز بها القدرة التنافسية وهي: (محمد، ٢٠١٩، ص٢١٣)

أولاً: تحديد إستراتيجيات تنافسية مرنة ومتجددة يسهل تعديلها وفقاً لمتغيرات البيئة المحيطة.

ثانياً: التمايز من خلال تقديم أعلى مستوى جودة مع أقل سعر يجذب المستهلكين.

ثالثاً: تحديد الموارد والقدرات التي يصعب علي المنافسين امتلاكها وتقليدها من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

رابعاً: تلبية رغبات المستهلكين عن طريق إضافة قيمة حقيقية لهم.

خامساً: الحفاظ علي الموقع التنافسي للشركة في الوقت الحاضر والمستقبل.

مصادر القدرة التنافسية

تتمثل مصادر القدرة التنافسية فيما يلي:- (Maina, et al., 2020, p.55)

أ- **مصادر داخلية**: وهي بمثابة المحركات الأساسية للقدرة التنافسية والأداء المتفوق، وهي ترتبط بشكل أساسي بموارد وقدرات الشركة، وأساليب التيسير المستخدمة وتتمثل أهم هذه المصادر في كلاً من الأبداع وما يصاحبه من الحفاظ علي مستوى الجودة ومبدأ تخفيض التكلفة.

ب- **مصادر خارجية:** وهي التي تتمثل في المتغيرات البيئية الخارجية المحيطة بالشركة والتي تشمل التطورات التكنولوجية، مؤشرات التجارة الخارجية وجوانب العرض والطلب.

أبعاد القدرة التنافسية:

وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي: (الجنابي، ٢٠١١، ص ص ١٧٥-١٧٦؛ صالح، ٢٠١٤، ص ٧٣، (Maina, 2020, p.58)

أ- بعد التكلفة: Cost

هو من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات، حيث تسعى الشركات إلى تحقيق حصة سوقية أكبر، وزيادة هامش الربح، وتخفيض سعر البيع، وزيادة حجم المبيعات؛ لتحقيق التفوق على المنافسين.

ب- بعد الجودة: Quality

تعتبر الجودة من المزايا التنافسية الهامة التي تؤثر على الشركات خاصة إذا كانت تتمتع بها عن منافسيها، ويقصد بالجودة هي مدي توافق مواصفات المنتجات والخدمات مع المعايير والمتطلبات المحددة لها، أي أداء الأشياء بصورة صحيحة وتقليل الأخطاء (وهو ما يعرف بنظام الإنتاج بصفر عيوب)، وهو ما يلزم الشركات بأن تركز على تلبية رغبات واحتياجات العملاء ومواكبة أذواقهم المستقبلية حتى تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة.

ج- بعد الوقت: Time أو بعد التسليم Delivery

إن بُعد الوقت هو أساس المنافسة؛ حيث يلعب الوقت دورًا هامًا في الحصول على القدرة التنافسية، بل أصبح بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق.

د- بعد الابتكار: Innovation

يعتبر هذا البعد مطلبًا أساسيًا لإستمرار نجاح معظم الشركات في الوقت الحاضر؛ بسبب زيادة شدة المنافسة، وسرعة التقلبات في أذواق وتفضيلات المستهلكين، وهو من المزايا التنافسية التي أضيفت حديثًا، حيث أن الشركات الصناعية التي تنافس من خلال الإبتكار يجب أن تكون لديها القدرة الإستراتيجية التي تؤهلها لتطوير منتجات وخدمات جديدة، ومن ثم فإن الإبتكار يعني استمرار الشركات في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق.

هـ- بعد المرونة: Flexibility

تعتبر المرونة هي أساس تحقيق القدرة التنافسية للشركة، وذلك من خلال تحقيق الإستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث بسبب تغيير أذواق المستهلكين، وقدرة النظام الإنتاجي على التكيف مع التغيرات البيئية وطلبات العملاء، وتقديم منتجات جديدة ومتنوعة تتلاءم مع رغبات العملاء المتنوعة.

ومن وجهة نظر الباحثون هناك بعد آخر من أبعاد القدرة التنافسية وهو بعد المعرفة:

Knowledge

حيث تعتبر المعرفة من أهم الأبعاد التي تؤثر على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية؛

وذلك لأن وسائل المعرفة تتغير بصفة مستمرة، وعلي الشركات أن تكون علي دراية تامة بكافة وسائل المعرفة؛ والمعرفة هي التي يقصد بها الخبرة والتجارب المتراكمة لدي الأفراد والعاملين في الشركة وتتمثل في التكنولوجيا المكتسبة، وأساليب الإنتاج المتطورة حيث تتقاسم المعرفة بين الأفراد والجماعات ويجب توفير مجموعة متكاملة من القدرات التكنولوجية التي تلبى رغبات واحتياجات العملاء.

الإستراتيجيات العامة للتنافس

ويُمكن توضيح هذه الإستراتيجيات علي النحو التالي: (Porter, 1985, p.13).

أولاً: استراتيجية قيادة (ريادة) التكلفة Cost Leadership Strategy

هي تلك الإستراتيجية التي تتبناها الشركة بهدف تحقيق التفوق علي المنافسين، وذلك من خلال إنتاج السلع والخدمات بجودة عالية وتكلفة أقل من المنافسين (هاشم، ٢٠٠٣، ص ٢١٧)، وتعد استراتيجية قيادة أو ريادة التكلفة Cost Leadership أحد عوامل القوة الدافعة Driving Force لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وتقوم هذه الإستراتيجية علي أساس أن تخفيض التكلفة Cost Reduction للسلع والخدمات التي تنتجها أو تتعامل معها الشركات دون التأثير علي مستوي جودة تلك السلع والخدمات (زغول، ٢٠٠٣، ص ٢)، وتهدف هذه الإستراتيجية إلي تخفيض التكلفة إلي أقل حد ممكن دون الإخلال بمستوي الجودة المطلوب، مقارنةً بمنافسيها، ولنجاح هذه الإستراتيجية يجب علي الشركة البحث المستمر عن طرق خفض التكلفة، وتوفير قاعدة معلومات شاملة " لتكاليف الإنتاج والجودة، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عمومًا"، بالإضافة إلي التعرف علي هيكل التكاليف في الشركات المنافسة ومقارنتها للوصول إلي أفضل هيكل للتكاليف يتناسب مع الموقف التنافسي للشركات في مختلف الأسواق، فالتكلفة هي العنصر المتميز الذي يقود استراتيجية الشركة، ويميزها علي غيرها من الشركات، وتنتج هذه الإستراتيجية عندما يكون لدي الشركة حجم أكبر من المشاركة في السوق مقارنةً بالمنافسين، أي تعتمد هذه الإستراتيجية علي المنتجات التي تنتج بتكلفة أقل وجودة عالية (حجاج، باسيلي، ٢٠٠١، ص ١١٩).

ثانياً: استراتيجية التمايز أو الاختلاف differentiation Strategy

هي تنبع من منظور ريادة المنتج، وهي تقوم علي أساس إنتاج منتجات أو تقديم خدمات تتميز عن المنتجات والخدمات المتنافسة، وتعرف استراتيجية التمايز بأنها "كافة القرارات التي تدفع الإدارة بالاتجاه المتواصل نحو تقديم منتج يتمتع بصفات وخصائص فريدة يلاحظها العميل (الدسوقي، ٢٠١٨، ص ١٢٩)، وتهدف هذه الإستراتيجية إلي تقديم منتجات أو خدمات تختلف وتتميز عن المنتجات أو الخدمات التي يقدمها المنافسون، سواء هذا التمايز كان في الجودة أو تقنية الأداء أو السعر أي قدرة الشركة علي إبتكار منتجات جديدة، وتحقق هذه الإستراتيجية بطرق مختلفة حيث يجب علي الشركات التي ترغب في التمايز البحث عن (مهارات التطوير، وجود علاقات متبادلة مع الموزعين والموظفين المبدعين، ومهارات التسوق).

ثالثاً: استراتيجية التركيز Focus Strategy

تعرف هذه الإستراتيجية باسم الاستراتيجية "المخصصة" حيث تقوم الشركة بالتركيز علي قطاع معين من السوق، أو شريحة من العملاء دون غيرهم بدلاً من التعامل مع السوق بأكمله، أوخط إنتاجي معين ويتم تصميم استراتيجيتها لخدمة هذه الشرائح دون غيرها، وذلك من خلال تحسين

استراتيجيتها للقطاعات المستهدفة. حيث تقتصر هذه الإستراتيجية في التعامل مع قطاع معين من السوق فقط وتقتصر قدرة الشركة في خدمة هذا القطاع بطريقة كفاء أكثر من منافسيها وتتطلب هذه الإستراتيجية ضرورة توافر برنامج تسويقي فعال يعمل علي إشباع رغبات واحتياجات قطاعات محددة من السوق بتقديم منتجات متميزة عن المنافسين.

نظام محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting

نشأ نظام محاسبة استهلاك الموارد عام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من الدول الأوروبية كابتكار حديث في المحاسبة الإدارية، وفي عام ٢٠٠٨ تم إنشاء معهد محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting Institute ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيقه، وبعد مرور عام علي إنشاء هذا المعهد، أي في عام ٢٠٠٩م أدرج الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نظام RCA ضمن الممارسة الجيدة لإدارة التكلفة Yaqoup (& Fadhil, 2020, p.94).

ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد أحد النظم الحديثة في مجال قياس وإدارة التكاليف ومنهجًا أساسيًا للمحاسبية الإدارية وذلك لأنه يجمع بين نظام التكاليف الألماني GPK ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ABC حيث تطور نظام المحاسبة الألماني، كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية، التي تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، وكان نظام التكاليف الألماني يُطبق في الدول الناطقة بالألمانية ويساعد في توزيع تكاليف المنتجات ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، كما يضمن أفضل المبادئ التي يقوم عليها نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط، لذلك يتفوق نظام محاسبة استهلاك الموارد عن غيره من نظم إدارة التكلفة في التخصيص الدقيق للتكاليف والتعامل مع الموارد المتاحة لدي الشركة (Rumwiede, et al., 2007, pp.1-9).

أسباب الحاجة إلي نظام محاسبة استهلاك الموارد

ظهرت العديد من المشاكل التي تُبرز الحاجة إلى استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA والتي تتمثل في الآتي: (النشار، الهلباوي، ٢٠١٨، ص ص ١٠٥-١٠٦؛ Wange, et al., 2009, p.85)

١. الإهدار في استخدام الموارد وعدم القدرة علي التنبؤ بالفاقد في الموارد Wasted Resource وحاجة الموارد إلي بعض الموارد الأخرى. Resource-to-Resource needs.
٢. كثرة شكوي مديري الإنتاج والخدمات؛ بسبب تحميل التكلفة النهائية للمنتجات بتكلفة الطاقة العاطلة.
٣. عدم الإدراك الجيد لطبيعة الإستهلاك سواء كانت ثابتة fixed أو تناسبية Proportional.
٤. التوجيه السيئ لموارد الشركة بين الأنشطة المختلفة لأغراض التشغيل وعدم كفايتها.
٥. عدم القدرة علي اتخاذ إجراءات تصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين الإستهلاك الفعلي والمخطط.

تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد

هناك العديد من الدراسات التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA بالتعريف والشرح والتفسير والدراسة ويُمكن استعراض بعض التعريفات كما يلي:

اتفق (Perkins & Stovall, 2011, p.50، Rahimi, et al., 2014, p.534) علي أن RCA هو تقنية محاسبية إدارية شاملة وموحدة تُوفر للمحاسبين والمديرين معلومات تفصيلية مفيدة لتحقيق الأهداف التنظيمية.

ويري White أن نظام محاسبة استهلاك الموارد هو منهج محاسبي إداري يهدف إلي قياس التكلفة لتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في عملية اتخاذ القرارات وذلك لتحسين الوضع التنافسي للشركة. (White, 2009, p.63)

ورأي (Okutmus, 2015, p.46، Karaca & Kucuk, 2017, p.354) أن RCA هو نظام محاسبي إداري يعتمد علي أن الموارد هي سبب حدوث جميع التكاليف، ويُخصص التكاليف وفقاً لاستهلاك الموارد ويهدف إلي توفير معلومات تدعم عملية اتخاذ القرارات للمديرين.

وفي محاولة لتعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA من حيث السمات الأساسية له عرفه (Clinton & Keys, 2002, p.35، Copuroglu & Korkmaz, 2018, p.12) بأنه: مدخل محاسبي إداري ديناميكي؛ لأنه يعكس التغيرات التي تحدث داخل بيئة الإنتاج في الوقت المناسب، متكامل؛ لأنه يتكامل مع جميع أنشطة الشركة وشامل؛ لأنه يشمل أكثر من نظام مثل نظام التكلفة علي أساس النشاط، والإدارة علي أساس النشاط، والتكلفة المتغيرة والتكلفة الفعلية ومجموعة متكاملة من قوائم الدخل القطاعية وهو يركز علي الموارد والأنشطة بدلاً من أهداف التكلفة.

كما وضح (El-Quady & El-Helbawy, 2016, p.43) أن RCA هو نظام لإدارة التكلفة يجمع بين مزايا التركيز علي الموارد التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية الألماني GPK مع التركيز علي إدارة الأنشطة والعمليات المقدمة من نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ABC وبالتالي تستند الفلسفة العامة لمدخل محاسبة استهلاك الموارد علي منطق أساسي وهو أن الموارد هي المسبب الرئيسي لحدوث التكلفة والتي تنشأ من خلال تدفق تلك الموارد، ويركز RCA علي تحليل تدفق الموارد من وبين مجموعات الموارد إلي المستهلك النهائي لهذه الموارد.

وفي محاولة أخرى لتعريف محاسبة استهلاك الموارد من منظور ما تقدمه الشركة من معلومات، تعرفها (الكومي، ٢٠٠٧، ص ١٨٢) بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكفاء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقات العاطلة / الفائضة، بما يساهم في زيادة الإنتاجية، وخفض تكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة أرباح الشركات ودعم مركزها التنافسي. وفي نفس الصدد عرفها (السيد، ٢٠١٩، ص ٤٦٤، شكر، ٢٠٢١، ص ٤٦٦) بأنه أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يهدف بشكل رئيسي إلي توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية، قياس التكلفة بدقة، الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتعظيم قيمة الشركة ودعم ميزتها التنافسية. ويرتكز نظام محاسبة استهلاك الموارد علي محورين هما: (Rahimi, 2014, p.535)

أ. محور الأنشطة: يعتمد علي تحليل وإدارة العمليات، ويركز هذا المحور علي الدقة في تخصيص التكاليف وذلك من خلال نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ABC.

ب. **محور الطاقة:** يعتمد علي تحليل وإدارة الطاقة، ويركز هذا المحور علي إدارة الموارد وتحديد الموارد غير المستغلة والفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وذلك من خلال نظام التكاليف الألماني GPK.

وفي ضوء ما سبق أتضح للباحثين أن الفلسفة التي يستند إليها نظام RCA تعتمد علي تكامل كلاً من منظور إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز علي الأنشطة، ومنظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة للوحدات الاقتصادية، ومن ثم يمكن تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد علي أنه أحد أدوات إدارة التكلفة الحديثة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويجمع بين أهم مزايا GPK، ABC ويُركز علي الموارد وإدارة الأنشطة والعمليات؛ حيث يخصص التكاليف وفقاً للموارد المستهلكة، ويوضح كيفية الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة / الفائضة وبالتالي توفير معلومات تدعم عملية اتخاذ القرارات للمديرين، مما يؤدي إلي زيادة الإنتاجية، وتخفيض التكاليف، وزيادة أرباح الشركات ودعم القدرة التنافسية للشركات.

أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد

من خلال التعريفات السابقة يمكن توضيح أهداف محاسبة استهلاك الموارد حيث يتمثل الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العملاء، ودعم المركز التنافسي للشركات، كما أنه يسعى إلي تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى التي تتمثل فيما يلي: (Grasso, 2005, p.17)؛ الصغير، ٢٠١١، ص ٨٧؛ دسوقي، ٢٠١٧، ص ٦-٧؛ أبو شعيشع، ٢٠١٦، ص ٤٣٢؛ الكومي، ٢٠٠٧، ص ١٩١، p.31 (Al-Rawi & Al-Hafiz, 2018).

١. توفير إطار شامل ومتكامل عن الموارد المتاحة للشركة حيث يشمل: تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة وكيفية الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة؛ مما يساعد الإدارة في معرفة أوجه استهلاك الموارد وعلاقات السبب والنتيجة.

٢. قياس مدي التقدم تجاه خفض تكلفة الموارد، من خلال تحديد كمية الموارد المستخدمة وغير المستخدمة، ومدي وجود فاقد وكمية هذا الفاقد، بهدف ترشيد تكلفة الطاقة المستخدمة، وزيادة القيمة للعميل وتنمية إيرادات المنتجات النهائية.

٣. توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية Forward Looking Business Model، مما يساعد في توفير توقعات دقيقة للموارد المطلوبة والتكاليف المرتبطة بها (الصغير، ٢٠١١، ص ٨٨).

٤. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء وذلك من خلال تحليل الإنحراف وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن الكمية المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات، مما يساهم في التطبيق السليم لمبادئ محاسبة المسؤولية في جميع وظائف الشركة.

٥. تحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة: حيث تتحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة علي مصادر التكلفة، وتتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة عن طريق تتبع الكمية المستخدمة من الموارد وغير المستخدمة؛ بهدف تحقيق التوازن بين عرض الموارد والطلب عليها وذلك لترشيد استهلاك الموارد (السيد، ٢٠١٩، ص ٤٦٤).

الأسس (الدعائم) التي يركز عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد

تتبع المحاسبة عن استهلاك الموارد نفس منهجية نظام التكلفة علي أساس النشاط، ولكن محور تركيزها هو الموارد، والعلاقات التبادلية بين الموارد، محركات الموارد، والتركيز علي الأنشطة، إلي غير ذلك من مفاهيم وإجراءات نظام التكلفة علي أساس النشاط (الغروري، ٢٠١٠، ص ٣٥٣) لذلك يعتمد نظام محاسبة استهلاك علي ركائز أساسية تعبر عن اتجاهات محددة ترتبط بالموارد وطبيعة التكلفة واستخدام منهج قائم علي الكمية وتتمثل فيما يلي:

(Okutmus, 2015, p.47; Merwe & Keys, 2001, p.1, White, 2009, p.73)

١ - النظرة الشمولية للموارد: The View of Resources

يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد بصفة أساسية علي الموارد من منظور شامل والتي تُوفر رؤي واضحة للمديرين عن طاقة الموارد المستخدمة، ويقوم علي فكرة أن مجموعات الموارد "Resource Pools" يجب أن تضم كل الموارد والتكاليف وفقاً لمنطق عام هو نشأة التكاليف ترجع إلي خدمة الموارد Cost to Service Resource، كذلك يُركز نظام محاسبة استهلاك الموارد ليس فقط علي علاقات الموارد بالأنشطة ولكن يهتم أيضاً بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض، وذلك علي اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، وبعض الموارد قد تفيد موضوع التكاليف مباشرة، ومن ثم تُعد النظرة الشمولية للموارد هي أهم الركائز التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد، أي تُعد الموارد هي المصدر الرئيسي لحدوث التكاليف، وتُوفر للمديرين نظرة واضحة حول طاقة الموارد والاستخدام الأمثل للموارد.

ويشير (Alqady, 2013, p.60) أن التركيز على الموارد ينطلق من حقيقتين حولها:

- أ- الأولى، هي أن المورد هو السبب الرئيسي للتكلفة، ومن ثم، ينبغي فهم طبيعة الموارد لنمذجتها بشكل فعال، وهو أمر مهم.
- ب- الثانية، أن الطاقة تكمن في المورد، ومن ثم، فإنها تعد مخزن للطاقات.

٢- طبيعة التكلفة: The Nature of Cost

قد تتغير الطبيعة المحتملة للتكاليف النسبية عند نقطة استهلاك الموارد، ويتم تقسيم التكاليف الخاصة بكل مورد في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد إلي تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة علي مستوي كل مورد علي حده وليس علي مستوي الشركة ككل، مما يساعد في قياس وتحديد الطاقة العاطلة وتزويد المديرين بالمعلومات التي تساعد في إدارة الطاقة العاطلة، ومن ثم دعم عملية اتخاذ القرار (Elshahat, 2016, p. 210).

٣- استخدام نموذج قائم علي أساس الكمية Quantity Based Cost Model

يُركز نظام محاسبة استهلاك الموارد علي تتبع التدفق العيني للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند انتقالها من مجمع موارد إلي مجمع موارد آخر أو إلي موضوع القياس التكاليفي Cost Object (الهلبيوي & النشار، ٢٠١٨، ص ١٠٩)؛ حيث يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد علي مقاييس مخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد في شكل وحدات كمية عن كونها صورة مالية تعكس وحدة النفد فقط، مما يساعد علي الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفق العلاقات بين الموارد، ويُوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد القائم علي أساس الكمية تمييز

واضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف، هذا التمييز يسهل تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة (سامي، ٢٠١٢، ص ١٠٤).

ومما سبق إتضح للباحثين أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتمد علي ثلاثة دعائم أساسية تتمثل في :

١. النظرة الشمولية للموارد وفهم الموارد الخاصة بالشركة واستهلاكها.
٢. طبيعة التكلفة، حيث تتغير طبيعة التكلفة نتيجة لاستهلاك الموارد، فهي إما أن تستهلك في صورة ثابتة Fixed Consumption أو في صورة متناسبة Proportional Consumption.
٣. استخدام المنهج القائم علي الكمية الذي سيساعد في فهم العلاقات التشابكية بين الموارد، وتخطيط الموارد والقدرة علي إدارة طاقة الموارد.

مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد

أولاً: الموارد Resources

تُعرف الموارد بأنها كل ما تحتاجه الشركة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، ومزاولة النشاط، وإضافة قيمة للعملاء، حيث تتنوع الموارد ما بين موارد بشرية وموارد مادية وموارد مالية (شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٤٤). ومن الخصائص الأولية (الأساسية) للموارد: القدرة، الطاقة، والعلاقة بين الإستهلاك والتكلفة ويمكن توضيحها كما يلي: (هلال، ٢٠١٢، ص ٢٧٩-٢٨٠)

أ- القدرة: **Capability** يقصد بها إمكانية المورد في تحقيق متطلبات أو تقديم خدمات معينة أو المساهمة في مورد آخر.

ب- الطاقة: **Capacity** فهي الكمية التي يمكن أن يقدمها من الخدمات أو المساهمات فالطاقة كامنة في الموارد وليس في النشاط والطاقة، ويتم تقسيم الطاقة إلي ثلاثة أنواع هم:

(White, 2009, p.65).

- طاقة إنتاجية: **Productive—Capacity** بمعنى إنتاج أو توفير خدمات من أجل تقديمها.

- طاقة غير إنتاجية: **Nonproductive—Capacity** مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات، والموارد المخصصة للأنشطة الإدارية.

- طاقة عاطلة: **Idle—Capacity** ويقصد بها عدم الإستخدام الكامل للموارد المتاحة داخل الشركة، وهي طاقة عاطلة بسبب وجود قيود التوزيع أو بسبب تطبيق بعض السياسات الإدارية، أو ناتجة عن الالتزام بالقوانين (عبداللطيف ، خلف، ٢٠١٨، ص ١٢٣).

ج- هيكل وسلوك التكلفة: **Cost Structure and Cost Behavior** يتضمن هيكل أو سلوك التكلفة الدالة التي توضح العلاقة بين الإستهلاك والتكلفة، فتكلفة المورد تعكس خصائص المورد، فعلي سبيل المثال الموارد البشرية لها تكاليف مرتبطة بها مثل معدل الأجر، المزايا العينية والنقدية، أجر الأجازات وقطع الغيار.

ثانيًا: مجتمعات الموارد Resource Pools

هي تجميع لمجموعة من العناصر المتجانسة داخل مجمع واحد. مثل: استخدام مجمع موارد الأفراد لتجميع التكاليف الخاصة بالأجور والمزايا النقدية والعلوات والمكافآت، ومجمع موارد الآلات لتجميع التكاليف الخاصة بإهلاك الآلات وتكلفة الكهرباء (شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٤٩).

ثالثًا: العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد

يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بأن استهلاك الموارد لا يتوقف علي دور الأنشطة في استهلاكها للموارد، وإنما يتطلب تحديد للعلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجتمعات الموارد وبين مجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يُوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض (الدفن، ٢٠١٣، ص ٩٢).

وهناك خصائص لهذه العلاقات المتبادلة تتمثل فيما يلي: (Merwe & Key, 2001b, p.27)

١. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية.
٢. العلاقات التشابكية تعتمد علي كميات مخرجات الموارد.
٣. العلاقات التشابكية تؤثر علي طبيعة التكلفة.
٤. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة.

رابعًا: مسببات التكلفة الخاصة بالموارد (مسبب استهلاك الموارد) Resource Cost

Drivers هي تعبر عن مقاييس التغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات نتيجة للتعديلات التي يتم إجرائها في خصائص وتصميم المنتجات، أو تغيرات المزيج الإنتاجي والبيعي، أو حجم الدفعة الإنتاجية..... الخ، ويلاحظ أن تركيز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد المستهلكة علي هذه المسببات يرجع لأهميتها في توضيح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في هذه المنتجات (شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٤٢).

خامسًا: موضوع القياس التكاليفي Cost object

يعتبر موضوع القياس التكاليفي هو نقطة النهاية التي يتم عندها حساب تكلفة المنتجات وهو الهدف الذي يتم ربط التكاليف به متمثلًا في وحدة المنتج وصولًا إلي حساب تكلفة المنتج بدقة، مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة علي موضوع القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي إلي حساب تكاليف المنتجات النهائية بالشكل الدقيق وتنمية القدرة التنافسية للشركة (الدفن، ٢٠١٣، ص ٩٣).

المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد

يرتكز نظام محاسبة استهلاك الموارد علي ثلاثة مبادئ أساسية تساعد في تدفق الموارد، وتعكس بدقة تكاليف تدفق هذه الموارد بما يسمح للمديرين اتخاذ القرارات الصحيحة ويمكن عرضها فيما يلي:.

Al-Qady, 2013, pp.59-60 ; Ahmed & Moussa, 2011, pp.765-757, الحوالي،
(٢٠١٣، ص ٨٥)

١. مبدأ السببية The principle of Causality

يعتبر مبدأ السببية عند تطبيقه في حساب التكاليف الإدارية هو الأساس لتمييز الحقيقة في نمذجة التكلفة ودعم القرار (Merwe, 2013, p.34) ويعد هذا المبدأ هو الأكثر أهمية لأنه يوفر العقلانية والمنطق والمسؤولية لمحاسبة استهلاك الموارد؛ لأنه يتطلب أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقات السبب والنتيجة، وهذا يعني أنه يقضي علي التخصيص العشوائي Arbitrary Allocations بين مجتمعات الموارد، وتتطلب السببية تحديد تكاليف تدفق الموارد من مرسل الموارد إلي مستهلك الموارد من خلال سلسلة القيمة علي أساس السبب والنتيجة، فإذا كان مجمع الموارد لا يستفيد من مخرجات مجمع الموارد الأخر، فلن يُحمل بأي تكاليف من مجمع هذه الموارد، وهذا يعني أن المنتجات والخدمات النهائية لن تعكس التكلفة الكاملة المحددة علي النحو الذي حددته مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً GAAP لذلك فإن RCA قادر علي توفير رؤية متسقة حول استهلاك الموارد وسلوك التكلفة من خلال مبدأ السببية؛ حيث يركز RCA علي الموارد واستهلاكها، ويشدد علي بناء نموذج كمي يتجنب المخصصات علي أساس النسب المئوية أو القيم النقدية. وبهذه الطريقة يسعى RCA إلى نمذجة العلاقة السببية بين المسبب (Drivers) الذي يتم قياسه كمياً والتكلفة الأساسية من خلال ربط المدخلات المطلوبة بالمخرجات، ومن ثم يكون RCA قادراً علي توفير رؤية متسقة حول استهلاك الموارد وسلوك التكلفة Al-Qady & El-Helbawy, 2016, p.44).

وتؤكد محاسبة استهلاك الموارد علي السببية باعتبارها المبدأ الأساسي الذي يحكم النمذجة التشغيلية وتحليل القرار؛ حيث تُدرج التكاليف التي تم الإستفادة منها ضمن تكاليف المنتج أو الخدمة، أما التكاليف التي لم يتم الإستفادة منها (العاطلة) تعد من المصروفات الخاصة بالفترة (Clinton & Merwe, 2008, p.16).

ويتميز مبدأ السببية بالخصائص الآتية: (صاحب، ٢٠١٦، ص ٤٢)

١. يعكس نوعاً من الصدق في المحاسبة الإدارية.
٢. عندما يكون هناك تمهلاً للتكاليف، فهناك نوع من التحميل الحكمي المبني علي اجتهادات شخصية، ومهما كانت درجة الدقة تظل هناك درجة من التقدير الشخصي.
٣. أن تخصيص التكاليف الذي لا يعتمد علي علاقة السببية فهو تخصيص حكمي.
٤. أن وجود علاقة السببية، سواء أكانت بشكل قوي أم بشكل ضعيف يكون أفضل في جميع الأحوال في تخصيص التكاليف.
٥. تضمن السببية علاقة الثقة في المعلومات.

٢. مبدأ الاستجابة The principle of Responsiveness

يحكم مبدأ الاستجابة العلاقات الثابتة والتناسبية بين مجتمعات الموارد مع التركيز الرئيسي علي سلوك التكلفة؛ حيث تتحكم الإستجابة في علاقة التكاليف الثابتة والتناسبية بين مجتمعات الموارد، ويعترف RCA بحقيقتين حول سلوك التكلفة.

- أولاً: قد تكون تكاليف مجتمعات الموارد ثابتة بطبيعتها أو متناسبة أو جزءاً من كليهما، ويتم تصنيف تكاليف الموارد على أنها ثابتة أو متناسبة بناءً على العلاقة بين كميات المدخلات إلى مجمع الموارد وكميات مخرجات هذه المجمعات، والتكلفة قد تكون ثابتة بغض النظر عن التغييرات في ناتج الاستهلاك، وستكون متناسبة عندما يتغير الطلب على المدخلات، كما هو الحال في التكاليف المتغيرة.

- ثانياً: قد تتغير الطبيعة المحتملة للتكاليف النسبية عند نقطة استهلاك الموارد. ويمكن استخدام الموارد الذي يتم الحصول عليها عادة بطريقة ثابتة، أي أن الإستهلاك ثابت بغض النظر عن المخرجات. فعلى سبيل المثال تأتي الكهرباء للشركة كمورد تناسبي ولكن عند استهلاكها كحرارة أو إضاءة المبني تصبح تكلفة ثابتة، كما أن هناك بعض المعدات تتطلب تدفق مستمر من الكهرباء عندما لا تكون قيد الاستعمال (El-Qady, 2016, p.5, Clinton & Merwe, 2008, p.17)

لذلك، يعامل نظام RCA التكاليف التناسبية إما متناسبة أو ثابتة بناءً على نمط الاستهلاك في وقت الاستهلاك. في المقابل، فإن الطبيعة المتلازمة للتكلفة الثابتة لا تتغير مع أنماط الاستهلاك ويؤدي تطبيق مبدأ الإستجابة إلى تحقيق العديد من المزايا والتي من أهمها: (Merwe, et al., 2013, p.49)

- التكامل بين تدفقات تكلفة الموارد لمجمع الموارد.
- توفير معلومات دقيقة عن التكلفة الحدية وظهور علاقة عكسية بين التكاليف الإجمالية والحجم الإجمالي عند تصنيع منتجات أكثر تعقيداً.
- إيضاح البيانات والمعلومات أمام المديرين.
- زيادة دقة نماذج التدفقات الاقتصادية الخاصة بالسلع والمنتجات.

ورأي الباحثون أن مبدأ السببية والإستجابة سوف يساعد في تحقيق الإدارة الفعالة لطاقة الموارد؛ لأن مبدأ الإستجابة يحدد بدقة طبيعة التكلفة بناءً على نمط الإستهلاك وذلك يساعد في توفير معلومات دقيقة حول تكلفة المنتج، مما يعني أن تكاليف الموارد المستخدمة فقط هي التي تحمل على التكلفة النهائية للمنتجات، وعدم تحميلها بتكاليف الموارد غير المستخدمة وهذا يحقق مبدأ السببية، ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات الفعالة التي تتعلق بالقدرة على استغلال الطاقة العاطلة.

٣. مبدأ العمل (process) The principle of work

هذا المبدأ هو مستمد من نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ABC وهو ليس مبدأ أساسي كمبدئي السببية والإستجابة، ولكنه على قدر من الأهمية ففي بعض الأوقات تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعترف بشكل دوري مستمر لتوضيح ما هي الأنشطة التي كان تنفيذها سبب لاستهلاك الموارد بين مجتمعات الموارد ويُطبق مبدأ العمل من خلال تعريف النشاط على أساس كمي ليكون قادر على توفير معلومات عن الطاقة والمدخلات على أساس كمي.

مزايا تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد

يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بالعديد من الخصائص التي تُميزه عن غيره من نظم

وأدوات إدارة التكلفة والتي يمكن توضيحها من خلال تحليل الدراسات المحاسبية التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد ومن هذه الخصائص (الشطبي، ٢٠١٧، ص ص ٧٥٢-٧٥٣؛ النافع، ٢٠١٧، ص ٢٨٥، p.25, Grasso, 2005)

١. توفير معلومات محاسبية مفصلة ذات جودة عالية تساعد في اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

٢. أهم ما يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الإقرار بوجود علاقات تبادلية بين مجموعات الموارد وبعضها البعض، والإقرار بالموارد العاطلة في مجموعات الموارد والقدرة على إدارة الطاقة العاطلة وحسن استغلال الموارد.

٣. الإدارة الجيدة والتخطيط الجيد للموارد وتحديد الجزء العاطل من هذه الموارد؛ مما يساعد الإدارة في تحديد كيفية استغلال هذه الموارد العاطلة في مجالات أخرى.

٤. يعالج بدقة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج والقدرة على تحقيق الإدارة الجيدة في ظل التحديات التنافسية التي تهدد العديد من الشركات.

٥. الدقة في قياس تكلفة المنتجات وذلك بعدم تحميل تكلفة الطاقة العاطلة للموارد على المنتجات، وتحملها على حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.

٦. الإعتماد على مفهوم التكاليف التناسبية للمنتج النهائي حيث تصنف التكاليف في مراكز التكلفة إلى ثابتة وتناسبية (متغيرة).

٧. دعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة للعميل، وتخفيض الإستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.

٨. أنه يُقلل البيانات المتكررة ويوفر مجموعة متكاملة من القدرات التكنولوجية التي تلبى احتياجات ورغبات العملاء (Clinton & Merwe, 2006, p.6).

تقييم مدي فاعلية نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية (أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA في تعزيز القدرة التنافسية)

تري (Kbelah, et al., 2019, p.577) أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يقوم بتحقيق القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال دوره فيما يلي:

أ- تحديد تكلفة المنتجات بدقة حيث أنه يأخذ في الاعتبار الطاقة العاطلة ولا يحملها على التكلفة النهائية للمنتجات ويقسم التكاليف إلى ثابتة وتناسبية مما يسمح للمديرين بتحديد تكلفة الطاقة العاطلة.

ب- توفير معلومات أكثر دقة وموثوقة عن التكلفة الحقيقية للمنتجات، وتحسين تكلفة المنتج حيث يوفر قيمة للعملاء من أجل الحفاظ على وجودهم في السوق، وتوقع ما يريد العملاء شراؤه ثم تلبية توقعاتهم مع الحفاظ على الربحية.

ج- زيادة القدرة التنافسية وذلك من خلال مساعدة المديرين في تحديد أقل سعر للمنتج، وتحديد الطاقة غير المستخدمة.

د- يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الإستغلال الأمثل لموارد الشركة، وذلك من

خلال تحقيق دقة أكبر في قياس التكاليف، وتحقيق دقة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الإستغلال الأمثل لموارد الشركة؛ حيث جعلت الطاقة غير المستخدمة يُمكن التحكم فيها وإدارتها. كما أن الطاقة النظرية زودت الإدارة بالإفصاح الكامل عن الموارد المتاحة حتي يُمكن إدارة الطاقة الكلية، مما يساهم في تحديد تكلفة المنتجات بدقة الأمر الذي يؤدي بدوره إلي تحسين المركز التنافسي داخل الشركات (Al-Qady, 2016, p.5). والتخلص من الفاقد في الموارد المستخدمة، وكذلك تعظيم قيمة المنتجات المقدمة للعملاء وتحقيق رغباتهم، كما أنه يساعد علي إدارة التكاليف من خلال قدرته علي توفير معلومات مالية وغير مالية هامة والتي سوف تساعد الإدارة علي اتخاذ القرارات الصحيحة وإدارة الطاقة العاطلة والإستغلال الأمثل للموارد، كما أنه تغلب علي القصور الموجودة في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، حيث يعتبر من أحدث نظم إدارة التكلفة (توفيق محمد، ٢٠١٩، ص ١٩٤-٢٠١).

هـ- يساهم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحقيق هدف تحسين الجودة من خلال قدرته في المساعدة علي اتخاذ قرار الشراء أو الصنع أو المساعدة في اتخاذ قرار الإستعانة بمصادر خارجية من خلال تركيزه بصفة أساسية علي الموارد من منظور شامل واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.

ومن ثم فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعد أحد النظم الملائمة للتغيرات التي تحدث في البيئة الصناعية، لقدرته على المزج ما بين أسلوب المحاسبة الألمانية لإدارة التكلفة وأسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط لتخصيص التكاليف وذلك لبلورة إطاراً شاملاً للمحاسبة الإدارية يسهم في عملية التنمية المستدامة لقدرات إدارة الموارد يراعي كلا من سلسلة القيمة والبعد الاستراتيجي للتكلفة سعياً نحو تحقيق موقف تنافسي مميز من خلال العمل على تحقيق التوازن بين الإدارة الاستراتيجية والتشغيلية على حد سواء، ومن ثم إمداد متخذي القرار بمعلومات إجمالية وملائمة على عكس العديد من النظم الأخرى والتي تقدم معلومات أكثر تفصيلاً، مما ينتج عنه عدم قدرة متخذ القرار على اختيار الأفضل (Polejewski, 2012, p.1-8).

وبالتالي فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد نتيجة لاعتماده علي الدمج بين أفضل مبادئ GPK مع أفضل مبادئ ABC فإنه يعمل علي التخطيط الجيد للموارد والقدرة علي التنبؤ بما تحتاجه الشركة من موارد مخططة، مما يؤدي إلي حُسن إدارة واستغلال الطاقة العاطلة ومن ثم تحسين قيمة الشركة، وتحسين الربحية وتعزيز القدرة التنافسية.

الدراسة الميدانية

الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلي التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة المتمثلة في محاسب التكاليف والمدير المالي وأعضاء مجلس الإدارة ومهندس الإنتاج ومدير الإنتاج والأكاديميين وتحليل الآراء لمجموعة من الشركات الصناعية التي تعمل في ظل بيئة صناعية حديثة حول أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

فرض الدراسة الميدانية:

"لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية"

مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

في ضوء تحقيق أهداف الدراسة الميدانية قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت خمس فئات، وتتمثل عينة الدراسة الميدانية فيما يلي :

(أ) **المجموعة الأولى:** وتتمثل في عينة عشوائية من العاملين بالشركات الصناعية المصرية وتتمثل في الفئات الآتية:

(١) عينة عشوائية من محاسبي التكاليف العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٢) عينة عشوائية من المديرين الماليين العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٣) عينة عشوائية من أعضاء مجلس الإدارة العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٤) عينة عشوائية من مهندسي الإنتاج العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(ب) **المجموعة الثانية:** عينة عشوائية من الأكاديميين والتي تتمثل في مجموعة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات.

أسباب إختيار العينة

(أ) **محاسبو التكاليف:** وكان أساس الإختيار باعتبارهم المسؤولين عن تسجيل وتبويب كافة العمليات في الشركات وإعداد التقارير وتقديم المعلومات المناسبة عن التكلفة التي تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

(ب) **المديرين الماليين:** وكان أساس الإختيار باعتبارهم الجهة المختصة بالإشراف علي إعداد التقارير المالية وعلي دراية بنظم التكاليف الحديثة.

(ج) **أعضاء مجلس الإدارة:** وكان أساس الإختيار باعتبارهم الجهة المنوط بها لإتخاذ وتنفيذ مختلف القرارات في الشركات وبالتالي تتأثر قراراتهم في ضوء المعلومات التي توفرها أنظمة المحاسبة الإدارية، لذلك تعد بمثابة حجر الزاوية في اعتماد وتطبيق الأساليب الحديثة في المجال المحاسبي والإداري.

(د) **مديري الإنتاج:** وكان أساس الإختيار باعتبارهم الجهة المسؤولة عن إختيار وتصميم وتنفيذ العملية الإنتاجية ومدى سير ومتابعة الأنظمة المختلفة بالشركات.

(هـ) **الأكاديميين:** وكان أساس الإختيار باعتبارهم المهتمين بدراسة وتقديم الأساليب المحاسبية والتكاليفيه الحديثة وتقييمها لرفع كفاءة الشركات الصناعية وهم أكثر دراية بما يطرأ من تغيرات في البيئة المحاسبية.

ونظرًا لعدم إمكانية إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة تم الإقتصار علي أسلوب العينة العشوائية من إجمالي الفئات السابقة، لذلك تم اللجوء إلي أسلوب العينة العشوائية أو الإحتمالية من أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة، مع مراعاة أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة، وقد تم توزيع عدد (٢٢٦) قائمة إستقصاء كما يلي:..

- عدد (٥٢) قائمة إستقصاء موزعة علي الأكاديميين في الجامعات المصرية.

- عدد (١٧٤) قائمة إستقصاء موزعة علي عدد (١٨) شركة صناعية تعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة في شتي المجالات.

الجدول التالي يبين مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية علي النحو التالي:-

جدول رقم (١) مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية

م	اسم الشركة	العنوان
١-	شركة الدلتا للغزل والنسيج.	طنطا - الغربية
٢-	إدارة شركة مصر للغزل والنسيج.	طنطا - الغربية
٣-	شركة LG للتليفزيونات.	العاشر من رمضان - مصر
٤-	شركة LG للغسالات.	العاشر من رمضان - مصر
٥-	شركة يونيفرسال للأجهزة الكهربائية.	مدينة ٦ أكتوبر الصناعية
٦-	شركة أبو قمر للوبريات القطنية.	المحلة الكبرى - الغربية
٧-	شركة أمريكانا للصناعات الغذائية.	طنطا - الغربية
٨-	شركة جهينة للصناعات الغذائية.	طنطا - الغربية
٩-	مصنع السكر.	الحامول - كفر الشيخ
١٠-	شركة النساجون الشرقيون للسجاد.	العاشر من رمضان
١١-	شركة فانتازيا لصناعة المراتب.	بلقاس - المنصورة
١٢-	شركة نهضة سمندو للنسيج.	سمندو - الغربية
١٣-	شركة شومان للبلاستيك.	بلقاس - المنصورة
١٤-	شركة السلام للأعلاف.	برج العرب - الإسكندرية
١٥-	شركة السلام للتعبئة والتغليف للمواد الغذائية.	مدينة ٦ أكتوبر الصناعية
١٦	الشركة المصرية السعودية لصناعة المعدات الطبية (Masco).	طنطا - الغربية
١٧	شركة الصيد للملابس الجاهزة.	المحلة الكبرى - الغربية
١٨	شركة طنطا للزيوت والصابون.	طنطا - الغربية

وتم توزيع العينة المقدر حجمها عدد (٢٢٦) استمارة استقصاء على الأطراف المعنية ويمكن توضيح عينة الدراسة وحجم إستمارات الإستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي من خلال الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢)

فئات عينة البحث وحجم استمارات الإستقصاء المرسله والمستلمة والقابلة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة	عدد الإستمارة الموزعة (المرسله)	الإستمارة الواردة (المستلمة)		الإستمارة المستبعدة		الإستمارة الصالحة للتحليل الإحصائي
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	
محاسب تكاليف	٥٠	٩٨٪	٤٨	٣٪	١٤	٩٠٪
مدير مالي	٤٥	٩٣٪	٤٢	٣٪	١٦	٨٦,٦٪
عضو مجلس إدارة	٤٠	٩٥٪	٣٨	٣٪	١٧	٨٧,٥٪
مهندس إنتاج	٤٣	٩٣٪	٤٠	٢٪	١١	٨٨,٣٪
أكاديمي	٤٨	٩٥٪	٤٦	١٪	١١	٩٣,٧٪
الإجمالي	٢٢٦	٩٤٪	٢١٤	١٢٪	١٢	٨٩,٣٪

كيفية تصميم أداة الدراسة

وقد اعتمد الباحثون علي الإستقصاء كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة للدراسة، حيث قام الباحثون بطرح محتويات الدراسة الميدانية للدراسة في شكل قائمة إستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات والتي تحتوي علي عدد من الأسئلة المترابطة مع بعضها لتحقيق أهداف البحث مع مراعاة تطابق الأهداف البحثية مع الفروض الخاصة بها مع الأسئلة المستخدمة في التحليل الإحصائي وتحقيق الوضوح وسهولة التعامل في جميع مراحل الدراسة الميدانية ولذلك قام الباحثون بمراعاة ما يلي:

١. عند تصميم قائمة الإستقصاء تم مراعاة الدقة والوضوح في أسئلة الإستقصاء.
 ٢. أسئلة تتعلق بمعلومات عامة للمستقصي منهم تتعلق باسم الشركة، والنوع، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة والمؤهلات الدراسية.
 ٣. تعريف المصطلحات الواردة بقائمة الإستقصاء ليسهل استيفاء قائمة الإستقصاء.
 ٤. كما تم الإعتماد علي أسلوب المقابلات الشخصية لمفردات عينة الدراسة الميدانية.
 ٥. تم توزيع قائمة الإستقصاء من خلال اليد للوصول إلي أكبر عدد ممكن من الردود علي الأسئلة، كما اعتمدت الباحثة علي التواصل عبر المواقع الإلكترونية للمستقصي منهم.
- تم تبويب الأسئلة في قائمة الإستقصاء علي النحو التالي:

أولاً: **أسئلة فنوية** من خلال الإعتماد علي مقياس ليكرت الخماسي Likert scale لقياس إجابات أفراد العينة علي أسئلة الإستقصاء، وتم وضع أوزان ترجيحية تبدأ من (١:٥) ويمثل البند الذي يأخذ متوسط حسابي أكبر من ثلاثة درجات بند هام والبند الذي لا يحقق هذا المتوسط الحسابي يمثل بند غير هام كما يلي:

التصنيف	هام جدا	هام	محايد	غير هام	غير هام إطلاقاً
الوزن الترجيحي	٥	٤	٣	٢	١

وقد تضمنت هذه الأسئلة المحاور الآتية:

أ-المحور الأول: أسئلة متعلقة بأثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

ب- المحور الثاني: أسئلة متعلقة ببعض عناصر القدرة التنافسية التي تؤثر علي تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

ثانياً: / أسئلة مغلقة تم الإجابة عليها ب (نعم أو لا)، وقد احتوت علي سؤال مفردات العينة علي أسباب الإجابة ب (نعم أو لا) وذلك للإستفادة من الآراء المختلفة لمساعدة الباحثون في نتائج وتوصيات الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل البيانات:

بهدف الوصول إلي النتائج التي تحقق هدف الدراسة تم الإعتماد علي عدد من الأساليب الإحصائية وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي "Statistical Package for Social Sciences" (SPSS) الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية"، version 23 وتم تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية والتي تم عرضها علي النحو التالي:

إختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alfa:

من الصفات الهامة التي ينبغي توافرها في أدوات جمع البيانات الثبات والصدق وذلك لما لهما من تأثير مباشر علي مصداقية النتائج، ولذا قام الباحثون بإجراء إختبار الصدق والثبات لبند قائمة الإستقصاء، والثبات هو جزء من الصدق للتأكد من مدي صدق وثبات العبارات الواردة بقائمة الإستقصاء من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ. والذي يعتبر:

- أحد أكثر المقاييس الإحصائية المستخدمة لقياس مدي ثبات أسئلة قائمة الإستبيان.
 - يأخذ قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون واحد، وإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون صفر.
 - إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ تزيد عن ٠.٦ (٠,٦) إذاً فهي مقبولة للحكم علي ثبات الإستقصاء، وارتفاع معامل ألفا يعني عدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل.
- وفيما يلي توضيح لمعاملات الثبات والصدق لقائمة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة.

التحقق من مستوي الثبات (الإعتمادية) في المقاييس Reliability

ويقصد بالثبات استقرار النتائج إذا تم إعادة توزيع قائمة الإستقصاء علي نفس مفردات العينة وبنفس الشروط وتحت نفس الظروف او يكون التغير في النتائج بسيط لا يؤثر علي النتيجة النهائية،

ويمكن عرض معامل ثبات ألفا كرونباخ للمتغيرات (X1, Y) والذي يضم عدد (١٦) سؤال من خلال الجدول رقم (٣) كما يلي:

الجدول (٣) معامل الثبات لألفا كرونباخ

المتغيرات	عدد الأسئلة	معامل ثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق (الجذر التربيعي لمعامل الثبات)
محاسبة استهلاك الموارد (X1)	٩	.٨٥٥	.٩٢٥
تعزيز القدرة التنافسية (Y)	٧	.٩١٠	.٩٥٣

ويتضح من الجدول رقم (٣) ما يلي:

١- أنه يُمكن الإعتماد علي عدد (٩) أسئلة متعلقة بالمتغير المستقل للدراسة (محاسبة استهلاك الموارد) وأن معامل ثبات تلك الأسئلة للمتغير المستقل تمثل $85,5\%$ أي ان المتغير المستقل ثابت بدرجة عالية، ويمثل معامل الصدق $92,5\%$.

٢- أنه يُمكن الإعتماد علي عدد (٧) أسئلة متعلقة بالمتغير التابع للدراسة (العناصر المرتبطة بدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية) وأن معامل ثبات تلك الأسئلة للمتغير التابع تمثل 91% أي ان المتغير المستقل ثابت بدرجة عالية، ويمثل معامل الصدق $95,3\%$.

التأكد من صدق المفهوم لقائمة الإستقصاء:

قام الباحثون باستخدام أسلوب التحليل العائلي Factor Analysis ويمثل أحد الأساليب الإحصائية الهامة من حيث قدرته علي تحديد الأبعاد الأصلية، وفيما يلي نتائج التحليل العائلي لأبعاد الدراسة.

١. نتائج التحليل العائلي لقائمة الإستقصاء لأبعاد المتغير الأول نظام محاسبة استهلاك الموارد

- من خلال الجدول رقم (٤) تم عرض نتائج التأكد من جودة القياس (KMO) ومن خلال الجدول نلاحظ أن قيمة (KMO) تساوي 80 . وهي قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة 500 . وهذا يعني أن القياس مقبول عند درجة معنوية (0.000).
- تم التأكد من وجود علاقات إرتباط بين المتغيرات وتم ذلك من خلال إختبار Bartlett's Test، وأظهرت نتائج الإختبار أن قيمته تساوي ($811,934$) وهي قيمة كبيرة عند مستوي معنوية (0.000) أي لا توجد إرتباطات معنوية علي الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للإختبار كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٤)

نتائج إختبار Bartlett's Test للمتغير الأول

المتغير الأول (X1) نظام محاسبة استهلاك الموارد	
قيمة Kaiser-Meyer-Olkin Measure (KMO)	.٨٠٢
مربع (كاي ٢)	٨١١,٩٣٤
المعنوية	٠,٠٠٠

٢. نتائج التحليل العاملي لقائمة الإستقصاء لأبعاد المتغير الثاني (Y) تعزيز القدرة التنافسية

- من خلال الجدول رقم (٥) تم عرض نتائج التأكيد من جودة القياس KMO ومن خلال الجدول نلاحظ أن قيمة (KMO) تساوي ٠.٨٨٣. وهي قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة ٠.٥٠٠. وهذا يعني أن القياس مقبول عند درجة معنوية (٠.٠٠٠٠) .

- تم التأكيد من وجود علاقات ارتباط بين المتغيرات وتم ذلك من خلال إختبار Bartlett's Test، وأظهرت نتائج الإختبار أن قيمته تساوي (٨٨٤,٥٣٧) وهي قيمة كبيرة عند مستوي معنوية (٠,٠٠٠,٠) أي لا توجد ارتباطات معنوية علي الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للإختبار كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٥)

نتائج إختبار Bartlett's Test للمتغير الثاني

المتغير الرابع (Y) تعزيز القدرة التنافسية	
٠.٨٨٣	قيمة Kaiser-Meyer-Olkin Measure (KMO)
٨٨٤,٥٣٧	مربع (كاي ٢)
٠,٠٠٠	المعنوية
إختبار Bartlett's test	

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يتناول هذا الجزء من التحليل الإحصائي توضيح نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمجموعة الأسئلة المغلقة وكذلك لمتغيرات الدراسة وذلك بهدف عرض الخصائص الوصفية لمتغيرات الدراسة والتي تضمنت الخصائص الأساسية المتعلقة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري والجداول التكرارية كما يلي:

١- التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة:

جدول رقم (٦)

التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة

النسبة المئوية	التكرارات	الإجابة	العبارة
٩,٤%	١٩	لا	١. هل يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد علي تخفيض (تدنية) التكلفة؟
٩٠,٦%	١٨٣	نعم	
١٠٠%	٢٠٢		الإجمالي
٧,٩%	١٦	لا	٢. هل يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد علي دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية؟
٩٢,١%	١٨٦	نعم	
١٠٠%	٢٠٢		الإجمالي
٨,٤%	١٧	لا	٣. هل تعتبر خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد متداخلة كل مرحلة تؤثر وتتأثر بالمراحل الأخرى؟
٩١,٦%	١٨٥	نعم	
١٠٠%	٢٠٢		الإجمالي
١٥,٣%	٣١	لا	٤- هل يوفر مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تنفيذ استراتيجية وأهداف الشركة؟
٨٤,٧%	١٧١	نعم	
١٠٠%	٢٠٢		الإجمالي

الإحصاء الوصفي لآراء الأفراد المستقضي منهم حول أسئلة متغيرات الدراسة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي:

تم استخدام الإحصاء الوصفي من خلال كلا من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، وقد تم تفسير قيم الوسط الحسابي بناء على الفئات التالية:

جدول (٧)

تفسير قيم الوسط الحسابي

التفسير	قيمة الوسط الحسابي
غير هام إطلاقا	من ١ إلى أقل من ١.٨
غير هام	من ١.٨ إلى أقل من ٢.٦
محايد	من ٢.٦ إلى أقل من ٣.٤
هام	من ٣.٤ إلى أقل من ٤.٢
هام جدا	من ٤.٢ إلى ٥

ويمكن عرض الإحصاء الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة على النحو التالي:
أولاً: / الإحصاء الوصفي للمتغير الأول (المستقل) للدراسة (نظام محاسبة استهلاك الموارد) (X1)
يمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة من خلال الجدول رقم ٨ التالي:

الجدول رقم (٨)

الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة (نظام محاسبة استهلاك الموارد)

الإتجاه العام	الانحراف المعياري Std. deviation	الوسط الحسابي (Mean)	العناصر المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد
هام جدا	.٥٩١	٤,٦٤	١. يتيح نظام محاسبة استهلاك الموارد التعبير الدقيق عن العلاقات السببية لطبيعة التكلفة والعلاقات بين الموارد المحدودة.
هام جدا	.٦٨٥	٤,٣٩	٢. يمثل نظام محاسبة استهلاك الموارد للتكلفة حتمية للتغلب على أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف.
هام جدا	.٦١٤	٤,٤٥	٣. وفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات كمية عن الموارد في كل مجمع تكلفة Cost Pool.
هام جدا	.٦٩٦	٤,٥٧	٤. وفر نظام RCA معلومات عن الطاقة غير المستغلة، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التي تعمل على تخفيض الطاقة غير المستغلة.
هام جدا	.٦٩١	٤,٥٣	٥. عمل نظام RCA على زيادة دقة وجودة معلومات التكاليف بسبب استبعاد الطاقة العاطلة.

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري Std. deviation	الوسط الحسابي (Mean)	العناصر المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد
هام جدا	.٦٤٥	٤,٥٦	٦. يساعد نظام RCA في تحقيق دقة القياس في حساب تكلفة المنتجات النهائية.
هام جدا	.٧٦٠	٤,٣٩	٧. يُوفر نظام RCA معلومات أكثر مصداقية وموضوعية لقياس الأداء وتحليل الإنحرافات خلال العملية الإنتاجية.
هام جدا	.٦٤٢	٤,٥٨	٨. يساعد نظام RCA الشركات علي الاستفادة من الفرص المتاحة لها بالسوق لدعم موقفها التنافسي.
هام جدا	.٨٤٠	٤,٣٢	٩. يحقق نظام RCA الرقابة الفعالة علي الموارد المتاحة بما يساعد الشركة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
هام جدا	.٤٦٨	٤,٤٩٦	المجموع

ويتضح من الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة أظهرت نتائج هامة جدا في أن المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد تُؤثر علي تعزيز القدرة التنافسية في الشركات الصناعية؛ حيث أن الوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة ككل كان (٤,٤٩٦) وبنحرف معياري (٠,٤٦٨)، وهذا يعكس أهمية دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساهم في تحسين جودة الأداء التشغيلي وإدارة التكاليف.

الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني التابع للدراسة

ويمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الرابع للدراسة من خلال الجدول رقم (٩) التالي:

الجدول رقم (٩)

الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني التابع للدراسة (Y)

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري Std. deviation	الوسط الحسابي (Mean)	العناصر المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية
هام جدا	.٧٠٢	٤,٤١	١. تحقيق رضا العملاء وتوطيد العلاقات معهم يعمل علي تعزيز القدرة التنافسية.
هام جدا	.٦٨٣	٤,٣٨	٢. يساعد التركيز علي البيئة الداخلية والخارجية في الشركة علي التعرف علي القيود والإختناقات والقضاء عليها مما يساعد في التعرف علي الطاقة العاطلة واستغلالها ومن ثم تخفيض التكلفة.

العناصر المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية	الوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري Std. deviation	الإتجاه العام
٣- يساهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال تقديم المنتجات للعملاء في الوقت المناسب.	٤,٣٦	.٧٧٤	هام جدا
٤- تعتبر استراتيجية تخفيض التكلفة وتحسين الجودة، من أهم الإستراتيجيات التي تعمل علي تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية.	٤,٣٨	.٦٨٢	هام جدا
٥- يعتمد تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية علي استخدام أدوات إدارة التكلفة الحديثة (CMT).	٤,٤١	.٦٨٠	هام جدا
٦- يساعد عند تدنية تكاليف المنتجات دراسة إستراتيجيات وأسعار المنافسين بغرض تحديد المجالات لتتمكن الشركة من تحقيق قدرة تنافسية عليهم.	٤,٣٥	.٧١٢	هام جدا
٧- يتحقق التفوق علي المنافسين من خلال توفير معلومات للمساعدة في اتخاذ قرار امتلاك مستوي مناسب من الطاقة، وكذلك الجزء غير المستهلك.	٤,٣٠	.٨٣٠	هام جدا

ويتضح من الجدول السابق أن هناك إجماع لآراء عينة الدراسة بشأن الموافقة علي أهمية عبارات العناصر المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية حيث بلغ الوسط الحسابي لآراء العينة ككل (٤,٣٧٣) وانحراف معياري قدره (٠,٥٨٥)، كما يتضح أن أكثر العناصر التي تؤثر في تعزيز القدرة التنافسية هي تقديم المنتجات للعملاء في الوقت المناسب وتخفيض التكلفة.

إختبارات الفروض

في هذا النوع من التحليل الإحصائي استخدم الباحثون اختبار أسلوب تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) ويستخدم هذا التحليل لمعرفة أثر المتغير المستقل علي المتغير التابع، واختبار فرض الدراسة الذي ينص علي أنه "لا يوجد أثر لاستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية" عند مستوي معنوية (٠,٠٥) والجدول رقم (٩) يوضح نوع ودرجة العلاقة بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتحسين القدرة التنافسية في الشركات الصناعية علي النحو التالي:

جدول رقم (١٠):

نوع ودرجة العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز القدرة التنافسية

معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)	معامل الانحدار	أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية
.٤٥٧	.٦٧٦	.٨٤٥	نظام محاسبة استهلاك الموارد
١٦٨,٦١٣ (٢٠١ / ٢٠٠ / ١) ٠,٠٠٠ (معنوي)			قيمة (F) المحسوبة
			درجات الحرية
			مستوي الدلالة (Sig)

ويتضح من الجدول رقم (١٠) ما يلي:

أ- صلاحية النموذج المستخدم في توضيح أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (متغير مستقل) في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية (متغير تابع)؛ حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار (١٦٨,٦١) عند مستوي معنوية (٠,٠٥) وهذا يدل علي مدي صلاحية النموذج المستخدم في التنبؤ بقيم المتغير التابع، مما يعني وجود علاقة جوهرية عند مستوي معنوية (٠,٠٥)

ب- يتضح أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا يدل علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

ج- وفقاً لمعامل التحديد البالغ قيمته (٠,٤٥٧) يتضح أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يعزز القدرة التنافسية للشركات الصناعية، أما باقي النسبة فترجع لعوامل لم يتم إدراجها في نموذج التحليل. وبناءً على ما سبق تقرر رفض الفرض العدمي السابق وقبول الفرض البديل القائل " يوجد أثر لاستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية "

تحليل التباين الأحادي (ANOVA) One Way Analysis Of Variance

يستخدم هذا التحليل لقياس معنوية الفروق بين محاسبي التكاليف ومديري الإنتاج وأعضاء مجلس الإدارة ومهندسي الإنتاج ومديري الإنتاج والأكاديميين كما يلي:

أولاً/ تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بنظام محاسبة استهلاك الموارد

الجدول رقم (١١) : نتائج اختبار تحليل التباين تبعا لمقياس الوظيفة الحالية لقياس معنوية الفروق

للعناصر المرتبطة بنظام محاسبة استهلاك الموارد

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
محاسبة استهلاك الموارد	بين المجموعات	٢,٦٩٤	٤	.٦٧٣	٣,٢٠٤	.٠١٤	دال إحصائياً
	داخل المجموعات	٤١,٤٠٨	١٩٧	.٢١٠			
	الكلية	٤٤,١٠٢	٢٠١				

ويتضح من الجدول السابق رقم (١١) لدراسة الوظيفة الحالية علي نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك عند مستوي معنوية (٠,٠٥) نجد أنها دالة ذات دلالة إحصائية حيث أن قيمة مستوي المعنوية أكبر من قيمة مستوي الدلالة الإحصائية مما يعني وجود إختلافات ذات دلالة جوهريه بين أصحاب الوظائف المختلفة.

ثانياً/ تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بتعزيز القدرة التنافسية.

الجدول رقم (١٢)

إختبار تحليل التباين تبعاً لمقياس الوظيفة الحالية لقياس معنوية الفروق للعناصر المرتبطة بعناصر تعزيز القدرة التنافسية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الإحتمالية	الدلالة الإحصائية
تعزيز القدرة التنافسية	بين المجموعات	٤,٣٩٨	٤	١,٠٩٩	٣,٣٦٢	.٨٣٩	غير دال إحصائياً (غير معنوي)
	داخل المجموعات	٦٤,٤١٦	١٩٧	.٣٢٧			
	الكلية	٦٨,٨١٤	٢٠١				

ويتضح من الجدول السابق رقم (١٢) لدراسة الوظيفة الحالية في تعزيز القدرة التنافسية وذلك عند مستوي معنوية (٠,٠٥) أنها غير ذات دلالة إحصائية حيث أن قيمة مستوي المعنوية أكبر من قيمة مستوي الدلالة الإحصائية مما يعني عدم وجود إختلافات ذات دلالة جوهريه بين أصحاب الوظائف المختلفة.

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث:

خلاصة ونتائج البحث:

استهدف البحث محاولة التعرف علي أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وقد حاول البحث تحقيق هذا الهدف وفيما يلي عرض لأهم النتائج النظرية والميدانية:

أ- نتائج الدراسة النظرية للبحث:-

(١) يُمثل نظام محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA) أحد الإتجاهات المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية حيث يقوم علي الدمج بين أفضل ممارسات محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط (ABC)، ويقوم علي أساس أن الموارد هي السبب الرئيسي لحدوث التكلفة، وأن لكل مورد طاقة مما يساعد في توفير معلومات دقيقة عن حجم الطاقة العاطلة والإفصاح عنها، والبحث عن الإجراءات المناسبة لتخفيضها، ومن ثم قياس تكلفة المنتجات بدقة وتحسين الربحية.

(٢) يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية؛ وذلك من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق عدم تحميل المنتجات بتكلفة الطاقة العاطلة.

(٣) أنه في ظل المنافسة العالمية، وزيادة الإعتماد علي الآلة بدلاً من العنصر البشري، فرض علي الشركات حتمية التغيير وإعادة النظر في النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف والبحث عن أساليب متطورة تستجيب لهذه التطورات والتغييرات حتي تتمكن الشركات من البقاء والإستمرار في سوق المنافسة وذلك من خلال إدارة موارد الشركة بكفاءة، والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لذلك أصبح الهدف الأساسي للشركات حتي تتمكن من الإستمرار في بيئة التصنيع الحديثة هو إرضاء العملاء، وتقديم منتجات بتكلفة أقل من المنافسين وسرعة الإستجابة لرغباتهم واحتياجاتهم ومن ثم تحقيق التفوق علي المنافسين.

(٤) أن نظام محاسبة استهلاك الموارد وما يحققه من دقة في قياس تكلفة المنتجات، وتوفير معلومات دقيقة عن الطاقة والموارد المتاحة، يمكن أن يكون داعماً للعديد من مداخل إدارة التكلفة الأخرى، كما أنه في حالة تكامله مع تلك المداخل تزداد المنفعة المحققة للشركة أفضل من التطبيق المنفرد لتلك المداخل.

(٥) أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في مجال الطاقة والتنبؤ بالموارد، واستغلال كافة الكفاءات والطاقات، وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل الذي يساعد الشركات في وضع موازاناتها علي أساس كمية الموارد المتوقعة.

ب- نتائج الدراسة الميدانية للبحث:-

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلي رفض الفرض البحثي العدمي الذي ينص علي أنه " لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية".

وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد أثر لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية"؛ لأن محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات تساعد في خفض التكلفة، الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة ودعم فلسفة التوجه بالعمل.

توصيات البحث:

في ضوء ما انتهى إليه البحث يوصي الباحثون بما يلي :-

(١) ضرورة تطوير مداخل إدارة التكلفة بالشركات وتطبيق المداخل الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة؛ لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتخفيض وقت الإنتاج والإنتظار وسرعة التسليم للعملاء وتحقيق التفوق علي المنافسين.

(٢) ضرورة اهتمام الشركات بتفعيل استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد؛ لقدرة في تحقيق دقة القياس التكاليفي، وتوفير المعلومات المالية وغير المالية وتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها علي التكلفة النهائية للمنتجات.

المجالات البحثية المستقبلية:

في ضوء طبيعة المشكلة البحثية وأهداف البحث يوصي الباحثون بالأبحاث المستقبلية التالية:-

١. دراسة أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرار التسعير في الشركات الصناعية.
٢. دراسة أثر تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت (TD- ABC) علي إدارة التكلفة.
٣. دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية المستدامة للشركات الصناعية في ظل جائحة كورونا Covid-19.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ-الكتب العلمية

١. الهلباوي، سعيد محمود، تهاني محمود النشار، (٢٠١٨) "المحاسبة الإدارية المتقدمة (مدخل إدارة التكلفة)"، كلية التجارة -جامعة طنطا، بدون نشر.
٢. حجاج، أحمد حامد، باسيلي، مكرم عبد المسيح (٢٠٠١)، "المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر (التخطيط-الرقابة-إتخاذ القرارات)، الطبعة الثالثة.
٣. هلال، سمير رياض (٢٠١٢)، "دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة" كلية التجارة - جامعة طنطا.

ب- الدوريات العلمية

١. أبو شعيشع، أحمد مختار، (٢٠١٦)، " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة" *المجلة العلمية التجارية والبيئية - مصر*، المجلد السابع، العدد الأول، ص ص ٤١٣-٤٤٦.
٢. الكومي، أمجاد محمد، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية" *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر*، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص ١٦٩-٢٥٩.
٣. الحوالي، خالد حسين صالح (٢٠١٣)، " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمينية" *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة، جامعة الإسماعيلية، المجلد الرابع، ص ص ٧٥-٩٩.*
٤. الغروري، علي مجد سعد (٢٠١٠)، "المحاسبة عن استهلاك الموارد" *المجلة المصرية لدراسات التجارية، المجلد الرابع وثلاثون، العدد الأول، كلية التجارة - جامعة المنصورة، ص ص ٣٤٧: ٣٦٦.*
٥. الشطبي، علي عبدا لله صالح (٢٠١٧)، "استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد: دراسة نظرية" *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية - مصر، المجلد الثامن، ص ص ٧٤٣-٧٧١.*
٦. السيد، علي مجاهد أحمد (٢٠١٩) " أطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة علي أساس المواصفات ABCII لتدعيم ربحية العميل " *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ، العدد السابع، ص ص ٤٣٨-٤٨٣.*
٧. النافع، فهد بن سليمان بن محمد (٢٠١٧)، " زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود" *مجلة الفكر المحاسبي، مصر، العدد الأول، المجلد الواحد وعشرون، ص ص ٢٥٩ - ٣٠٦.*
٨. الصغير، محمد السيد محمد (٢٠١١) " إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ABC11 ومحاسبة استهلاك الموارد RCA لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة " *مجلة*

- البحوث التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة سوهاج - مصر، المجلد الخامس وعشرون، العدد الأول، ص ص ٦٨-١٠٩.
٩. الجنابي، معاد خلف إبراهيم (٢٠١١)، "الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة في تحقيق قيادة التكلفة المستهدفة" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد السابع، العدد الواحد وعشرون، ص ص ١٧٣-١٩٢.
١٠. زغلول، جودة عبد الرؤوف (٢٠٠٣)، " منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج علي سلسلة القيمة" المجلة العلمية التجارة والتمويل، العدد الأول، العدد الأول، ص ص ١-٦٨.
١١. شكر، إيناس جمعة فهمي (٢٠٢١) " استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية " :دراسة ميدانية" مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد - كلية التجارة، المجلد الثاني وعشرون، العدد الثاني، ص ص ٤٥٥-٥٣١.
١٢. شاهين، محمد أحمد (٢٠١٠) "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٢٢٩-٣٠٥.
١٣. طيفور، أحمد محمد ربيع (٢٠١١)، "دور أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الاعمال، العدد الثالث، ص ص ٣٥٩-٣٨٨.
١٤. عبد العظيم، أماني سمير (٢٠١٢) " إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة - مصر، المجلد الثالث، العدد الثالث، ص ص ١١٣٧-١١٤٩.
١٥. عبد اللطيف، ناصر نور الدين؛ خلف، مصطفى حسن (٢٠١٨) "أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية: دراسة حالة علي قطاع الخدمات اللوجستية" جامعة البصرة - كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد الثالث عشر، العدد الخمسون، ص ص ١١٧-١٣٩.
١٦. قحطان، منير علي مدهش (٢٠١٨)، "قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية: دراسة تطبيقية" مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، المجلد الرابع وعشرون، العدد الثاني، ص ص ٦١-٨٥.
١٧. محمد، كريم محمد حافظ (٢٠١٩) " دراسة تحليلية لإمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد العاشر، العدد الرابع، ص ص ١٩٤-٢٢٣.
١٨. محارق، هاني احمد (٢٠١٧)، " أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية : دراسة نظرية وميدانية "، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٤٩٣ - ٥٣٤.

١٩. هاشم، محمد صالح (٢٠٠٣)، "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة" مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - مركز البحوث والاستشارات والتطوير، المجلد الواحد وعشرون، العدد الأول، ص ص ٢١٠-٢٢٩.

ج- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه)

١. القصاص، أحمد شعبان عبد الدايم (٢٠٢٠) "إطار مقترح لتكامل ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة-كفر الشيخ-قسم المحاسبة.
٢. إبراهيم، إسلام سعيد صالح (٢٠١٩)، "أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن علي إدارة التكلفة : دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة - غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
٣. الدسوقي، سميحة عبدالعليم (٢٠١٨)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة: مع دراسة ميدانية: رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة-جامعة كفر الشيخ-قسم المحاسبة.
٤. الدنف، محمد عمر محمد (٢٠١٣) " تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد" رسالة ماجستير في المحاسبة - غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
٥. دسوقي، أحمد فتح الباب محمد (٢٠١٧)، "نموذج مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية: مع دراسة حالة" رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة - جامعة أسيوط.
٦. سامي، أحمد يسري أمين (٢٠١٢) "استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت بهدف إدارة التكلفة: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة - غير منشورة، كلية التجارة، الإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
٧. شاهين، محمود محمد عبد المولى، (٢٠١٨)، "تكامل محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة: مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
٨. صاحب، دينا جاسم (٢٠١٦) " استخدام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير في المحاسبة - غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٩. صالح، صباح فوزي (٢٠١٤) " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة دراسة ميدانية" رسالة ماجستير- منشورة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

A: Book

- 1- Merwe, Clinton, Cokins, Thomas (2013) "Conceptual Framework for Managerial Costing": **Report of the IMA Managerial Costing Conceptual Framework Task Force.**
- 2- Porter, Michael E.(1985)" Competitive Advantage Creating and Sustaining" **The Free Press, chapter1, PP.1-30.**

A: periodicals

- 1) Alrawi , Abdulkhalik M ., Abd Al-hafiz , Hiba (2018) " The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks " , **International Journal of Economics and Finance**; Vol. 10, No. 10, PP.28-39.
- 2) Ahmed, Syed ; Moosa ,Mehboob, (2011) " Application Of Resource Consumption Accounting In An Education Institute ",**Pakistan Business Review** ,Vol. 12, No. 4 , PP.755-775.
- 3) Al-Hibari, A. A., & Al-Matari, E. M., (2019)"Role of Time – Driven Resource Consumption accounting in Strategic Cost Reduction and Support of Supply chain Management "**International Journal of Supply Chain Management**, Vol.8, No.2, PP. 771-783.
- 4) Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, Vol., 14, No., 1, PP. 39-54.
- 5) Balakrishnan, R., Labro, E., and Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part I), **Accounting Horizons** ,Vol. 26,No. 1,PP, 1-20.
- 6) Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part,2), **Accounting Horizons**, Vol., 26, No., 1, PP. 21-41.
- 7) Clinton, B. D and van der Merwe, A. (2008). understanding resource consumption and cost behavior—Part II, **Cost Management**, Vol. 22, No.4, PP. 14-20.
- 8) Clinton, B. D. & D. E. Keys, (2002)" Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems "**Focus**

- Management for the Performance Management Professional**, No.5, PP.35-42.
- 9) Clinton, B. D., & van der Merwe, A. (2006)" Management Accounting: Approaches, Techniques, and Management Processes", **Cost Management**, Vol. 20, No. 3, PP.1- 16.
- 10) Copuroglua, F., & Ibrahim, H. K., (2018)" Development of Resource Consumption Accounting and Application in an Enterprise" **International Journal of Lean Thinking** , Vol, 9, Issue 2,PP.12-28.
- 11) Elshahat, M. F. (2016). Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in The Egyptian Automotive Industry. **Journal Of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Beni Suef University**, Vol.10, Issue 1, PP. 205-230.
- 12) Fattah, Mohammed Ibrahim Hasan, Lucy, Al-Qurra &Al Kaabi, Buthaina Rashid Humeedi (2020) "Application of Resource Consumption Accounting to Achieve Sustainability – An Empirical Stud" **Route Educational and Social Science Journal**,Vol. 7, No.54, PP.:24-62.
- 13) Grasso, L. (2005), "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 7, No. 1, PP .12-27.
- 14) Karaca, Nevran, H. K., (2017)" Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting- A Comparative Application", **Journal of Business Research Turk**, VOL.9, NO.2, PP. 335-357.
- 15) Kanaan, Raed Kareem,U.,Obeidat,M.,Al-Zubi,M., Abuhasdest (2020)"The Effect of Intellectual Capital on Competitive Advantage in the Jordanian Telecommunication Sector" **Journal of Business & Management (COES&RJ-JBM)**, Vol.8, No.1,PP. 1-19.
- 16) Kbelah, S. I., Amusawi, E. G., & Almagtome, A. H. (2019). Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry. **Journal of Engineering and Applied Sciences**, VOL.14, NO .2, PP. 575-582. ISSN: 1816-949X.
- 17) Maina, Charles., Eric, Bett Kiprotich., Njehia, Benard K. (2020)" Source of Competitive Advantage in the Dairy Industry: Supply Chain

- Management Practices" **International Journal of Supply Chain Management**, Vol.5, Issue 1, No.3, pp 54-72.
- 18) Okutmus, E. (2015). Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory. **international journal of academic research in accounting, finance and management sciences**, Vol. 5, No.1, pp. 46-57.
- 19) Ozyapici, H., & Tanis, V. N. (2016). Improving health care costing with resource consumption accounting. **International journal of health care quality assurance**, Vol. 29, Issue: 6, pp. 646-663.
- 20) Polejewski, A, Shirley.,(2012)"German Cost Accounting V.s ActivityBased Costing", **Strategic Finance**, **PP.1-8**.
- 20) Perkins, D. , & Stoval , S. (2011) "Resource Consumption Accounting _ Where Does It Fit? **Journal of Applied Business Research**, Vol.2, No.5, PP. 41 – 52.
- 21) Rumwiede, K., C., Cpa, (2007)." Comparing U.S. And German Cost Accounting Methods" **Management Accounting Quarterly**, VOL. 8, NO. 3, PP 1-9.
- 22) Rahimi, Zahra S., Ehsan S. & Fazeh A., (2014) "Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting" **Management and Administrative Science Review**, Vol.3, Issue :4, PP532-539.
- 23) Sedgley, Dawn.,(2005)," Keys for Successfully Implementing Resource Consumption Accounting", **Http:// WWW. Altavia. Com/ Library / Public/ Keys- For- Successfully- Implementing- RCA- 2005 Pdf**.
- 24) van der Merwe, A., & Keys, D. E. (2001). The case for RCA: understanding resource interrelationships. **Journal of Cost Management**, Vol.15, No. 4, PP. 27-36.
- 25) White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.20, Issue 4., PP. 63-77.
- 26) 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.
- 27) Yaqoub, F. A., & Fadhil, K. J. (2020). Using Resource Consumption Accounting to determine Customer Cost of Banks, **Journal of Economics and Administrative Sciences**, Vol.26, NO. 120, pp. 93-104.

B: Thesis

- 1) AL-Qady, Mostafa A. A. (2013) " Improving The Cost Planning Process: RCA Approach, A Case Study "**Thesis Submitted to Fulfill the Requirements for The Master Degree in Accounting (Cost Accounting)**, Tanta University, Faculty of Commerce.

C. Conferences

1. Abbas, Karim & Wagdi, Osama, (2014), "Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms: A Competitive Study between ABC and RCA Systems", **The 21st International Economic Conference (ISCS)**. Prospects of Economic Recovery in a volatile international Context: Major obstacles, initiatives and projects"; SIBIU, Romania, PP. 1-7.
2. Al-Qady, Mostafa A., (2016)," Implementing Resource Consumption Accounting (RCA) in a Manufacturing Company", **Tanta University, Tanta, Egypt, The 4th Conference for Enhancing Scientific Research**, DOI:10.13140/RG.2.1.3781.0161