

**دور نظام محاسبة استهلاك الموارد فى دعم القدرة
التنافسية لمنشآت الأعمال
(مع دراسة ميدانية)**

**The Role of Resource Consumption Accounting
System in Supporting the Competitiveness
Capabilities of Business Organizations
(With a Field Study)**

دكتورة

هبة السيد إبراهيم الطنطاوى
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

أستاذ دكتور

على مجاهد أحمد السيد
أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

الباحث

أحمد شعبان عبدالدايم القنصل

مستخلص البحث :

استهدف البحث دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ، واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض الإحصائية ، وتم توجيه قوائم الاستبيان إلى محاسبي التكاليف ، والمديرين الماليين وأعضاء مجالس الإدارة في منظمات الأعمال المصرية ، ومجموعة من الأكاديميين في الجامعات المصرية .

وتوصلت نتائج البحث إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ، حيث تساهم في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات مما يساهم في تخفيض تكلفة المنتج ، كما أنها تساهم في توفير معلومات تساعد في دعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها إلى الأنشطة ذات القيمة المضافة للعميل .

الكلمات الدالة : محاسبة استهلاك الموارد ، الموارد ، القدرة التنافسية للمنشأة .

الإطار العام للبحث

المقدمة :

إن التطور الذي حدث في بيئة الأعمال الحديثة في الآونة الأخيرة نتيجة للتقدم التكنولوجي، والتطور المذهل في مجال الإنتاج، والاتصال والمعلومات، والنظم الإدارية، وزيادة الاعتماد على الوسائل الآلية، زيادة حدة المنافسة العالمية، وغيرها من الظواهر، مما كان لها تأثيرات ملموسة وجوهرية على أداء منظمات الأعمال وقدرتها التنافسية.

فتزايد الاهتمام بالقدرة التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة مع زيادة حدة المنافسة يحتم على منظمات الأعمال المختلفة تمييز نفسها عن غيرها من المنظمات الأخرى، من أجل البقاء والتفوق في السوق ومواكبة المتغيرات المتلاحقة في المحيط الذي تنشط فيه. لذا يجب على منظمات الأعمال تدعيم قدرتها التنافسية، وذلك من خلال حصولها على المصادر التي تساهم في تحقيق تفوقها المطلوب من أجل تقديم منتجات تلبي احتياجات العملاء الحالية والمستقبلية بالشكل المناسب.

طبيعة مشكلة البحث :

اتسمت بيئة الأعمال الحديثة بمجموعة من الخصائص التي من أهمها التطور المذهل في تكنولوجيا الإنتاج، والنقل والاتصال، والمعلومات الأمر الذي نتج عنه ما يعرف الآن بظاهرة العولمة. ولقد صاحب هذه الظاهرة مجموعة من التحديات التي تهدد المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة بعدم القدرة على الاستمرار نظراً لزيادة حدة المنافسة، وإزاء هذه التحديات المتنامية كأن لا بد لمنظمات الأعمال من تبنى واحدة أو أكثر من الاستراتيجيات التي تدعم قدرتها على المنافسة. (السيد : ٢٠٠٦ ، ص ١)

حيث أجريت دراسة ميدانية على مدراء المصانع والشركات العامة في مصر بلغت ٣٠٠ مفردة لاستقصاء آرائهم حول الاستراتيجيات الملائمة من وجهة نظرهم لخلق وتدعيم المقدر التنافسية للمنشآت في بيئة الأعمال الحديثة. جاءت الردود بعد تجميعها وترتيبها محددة لأهم ثمان استراتيجيات على النحو التالي : استراتيجية التميز ، استراتيجية خفض التكلفة ، استراتيجية الريادة ، استراتيجية التحالف ، استراتيجية تطبيق الجودة الشاملة ، استراتيجية تنمية الموارد البشرية ، استراتيجية تكنولوجيا المعلومات ، استراتيجية التجديد والابتكار والتطور .

ونظراً لتعدد استراتيجيات مواجهة آثار العولمة وعدم قدرة منظمات الأعمال خاصة في الدول النامية على تبنى هذه الاستراتيجيات مجتمعة، فإن الأمر يحتم ضرورة المفاضلة بين هذه الاستراتيجيات واختيار الأكثر ملائمة. ولعل من أهم هذه الاستراتيجيات لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال استراتيجيتي تحسين الجودة وخفض التكلفة. (السيد : ٢٠٠٦ ، ص ١)

حيث تلعب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث أنها تمكن المنشأة من تخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي لها، وذلك من خلال استخدام أدوات إدارة التكلفة وتعتبر التكلفة إحدى الركائز الأساسية للاستراتيجيات التنافسية المختلفة (Srikanthan, 2003). حيث أن عدم الدقة في تحديد التكلفة قد يعرض المنشأة إلى مخاطر استراتيجية غير ملائمة، ومع زيادة الحاجة إلى المعلومات التي توفرها نظم محاسبة التكاليف لمقابله احتياجات الإدارة ازداد الاهتمام بتطوير الأساليب المستخدمة في عملية احتساب التكلفة والرقابة عليها، وضرورة وجود أنظمة تكاليف متطورة توفر بيانات تكلفه أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. (Tunji, et. al., 2013)

وقد أدت الانتقادات الموجهة إلى مداخل إدارة التكلفة التقليدية التي ظهرت نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والذي يعد مدخلا شاملا لإدارة التكلفة مصمم لتوفير معلومات دقيقة تساهم في اتخاذ قرارات مثلى لتقليل التكاليف وتحسين المركز التنافسي للمنشأة في ظل سوق يتسم بالمنافسة الشديدة . (Ahmed Moosa, 2011 & White, 2009) وبناء عليه يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي :

ما هو دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ؟

أهداف البحث :

يتمثل هدف البحث في بيان دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها البحث والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

أ- الأهمية العلمية :

تستمد هذه الدراسة أهميتها في أن تحقيق القدرة التنافسية يعتبر من أهم البحوث والدراسات التي تستحوذ على اهتمام منظمات الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة التي تسعى إلى البقاء والاستمرار والتي تعتمد على المداخل الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية .

ب- الأهمية العملية :

أن إدارة المنشآت الصناعية في حاجة ماسة إلى دعم قدرتها التنافسية ، وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتواكب التغيرات في البيئة المحيطة بما يمكنها من البقاء والنمو في ظل انفتاح الأسواق .

فروض البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة فرض البحث كما يلي :
لا يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

منهج البحث :

لتحقيق هدف البحث والإجابة على السؤال البحثي وفي محاولة لاختبار فرض البحث يعتمد الباحث على :

أ- المنهج الاستنباطي

ولتحقيق هدف البحث سوف يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للبحث وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق الاعتماد على الكتب والمراجع والدوريات العلمية العربية والأجنبية والمؤتمرات والندوات التي تناولت المتغيرات الخاصة بالبحث .

ب- المنهج الاستقرائي

يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي لجمع البيانات وتحليلها واختبار فرض البحث لتحديد دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، وذلك من خلال إعداد وتصميم قائمة الاستقصاء (الاستبيان) التي يتم توزيعها على عينة الدراسة ثم إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة والتي تخدم مشكلة وفرض البحث .

خطة البحث :

بناء على مشكلة البحث والهدف منها فإنه يمكن تقسيم الجزء المتبقى من البحث كالتالي

(الدراسات السابقة ، القدرة التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة ، محاسبة استهلاك الموارد والقدرة التنافسية ، الدراسة الميدانية ، الخلاصة والنتائج والتوصيات وقائمة المراجع) .

الدراسات السابقة :

عرض وتحليل الدراسات السابقة :

يتناول الباحث في هذا القسم الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات البحث حيث يتم تصنيف الدراسات السابقة إلى مجموعتين كما يلي :

١- المجموعة الأولى تتمثل في : الدراسات التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد .

٢- المجموعة الثانية تتمثل في : الدراسات التي تناولت طرق دعم القدرة التنافسية .

(أ) الدراسات التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد

نتائج الدراسة	أهداف الدراسة	القائم بالدراسة	اسم الدراسة
<p>توصلت الدراسة إلى :</p> <p>* أن نظام محاسبة استهلاك الموارد نظام يعزز الفهم بسلوك الموارد وتدققها مما يقدم معلومات قيمة للمديرين من أجل اتخاذ القرارات الملائمة، يظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد الطاقة العاطلة بشكل دقيق يمكن المديرين من خفض التكاليف بالاستغلال الأمثل للموارد وتقليل الهدر .</p> <p>* وأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعمل على تحسين العمليات التشغيلية وخاصة للمنشآت ذات العمليات المعقدة والاستثمارات المالية الكبيرة .</p> <p>* هناك أفضلية واضحة لنظام محاسبة استهلاك الموارد على معظم أنظمة المحاسبة الإدارية الأخرى مثل نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ونظام المحاسبة عن الفاقد LA ونظرية القيود TOC .</p>	<p>هدفت الدراسة إلى :</p> <p>* التأكيد على أن محاسبة استهلاك الموارد هي منهج يدعم بالدرجة الأولى الإدارة ويقدم المعلومات اللازمة للمديرين من أجل اتخاذ القرارات ولا يركز على المعلومات المالية المقدمة لأطراف خارجية فقط ، وتم إجراء بعض المقارنات بين نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام المحاسبة عن الفاقد (LA) ونظرية القيود (TOC) .</p> <p>* حيث اعتمدت الدراسة على الجانب النظري .</p>	(White, 2009)	Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting

اسم الدراسة	القائم بالدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة
Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute	(Ahmed Moosa, 2011)	هدفت الدراسة الى: * وضع اطار متكامل لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المعاهد والجامعات الباكستانية من اجل مساعدتها في تحديد تكلفة التعليم لكل طالب في كل برنامج تعليمي على حدة، كما هدفت الدراسة الى قياس الكفاءة التشغيلية والإنتاجية لمختلف الدوائر الخدمية ومراكز التكلفة المختلفة داخل الإدارات، وكذلك تتبع الموارد وتحديد غير المستغل منها وبيان مواطن الهدر في الموارد، وتنفيذ عمليات الرقابة على الميزانية والتخطيط السليم للمستقبل. * تقديم المعلومات والتقارير عند مختلف المستويات الإدارية في المعاهد والجامعات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات حيث تمثل مجتمع الدراسة في مؤسسات التعليم في باكستان	توصلت الدراسة الى: * أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتبر نظاماً شاملاً ومتكاملاً لإدارة التكلفة مما يساعد على توفير المعلومات لتحسين القرارات الخاصة بالمنشآت التعليمية. كما انه يعمل على فهم استراتيجية المنشأة التعليمية وتدفقات الموارد خلال المنشأة وتفاعلاتها مع بعضها البعض لأداء الخدمة. * يساعد في انتاج معلومات ملائمة لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات مما يعزز القدرة الإنتاجية للمنشأة * يركز على قياس وإدارة الطاقة كأساس لإدارة التكاليف وتخصيصها. يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد دعم لمتخذي القرارات عند مختلف المستويات الإدارية مما يساعد على التخطيط السليم ومراقبة الأداء في مختلف الإدارات.
دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الإسمنت اليمنية	(التوالبي ، ٢٠١٢)	هدفت الدراسة الى: * معرفة دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الإسمنت اليمنية، التعرف على متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية _ التعرف على دور محاسبة استهلاك الموارد ومنهجيته في تخفيض التكلفة واستغلال الطاقة، حيث اجريت دراسة ميدانية على منشآت صناعة الاسمنت اليمنية في القطاع العام والخاص (١١٠ مصنع اسمنت باليمن) وتم توجيه قائمة الاستبيان الى كلا من المدراء العموم، مدراء المالية، محاسبي التكاليف.	توصلت الدراسة الى : * أن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا منها: * تقديم صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها، والدقة في تحديد سلوك التكلفة (التناسبية - الثابتة). وتحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف، وفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات. كما انه يقدم معلومات عن تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة/ الفائضة. * واوصت الدراسة بتطوير نظم التكاليف في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية وتطبيق المداخل الحديثة في مجال قياس التكلفة.

<p>مدى فاعلية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة</p>	<p>(الشهاوي ، ٢٠١٤)</p>	<p>هدفت الدراسة الى: * التعرف على مدى فاعلية محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة وتحقيق دقة وعدالة أكثر في تحديد تكلفة المنتج، وتوفير معلومات تفصيلية عن طاقة الموارد المستخدمة والعاطلة بغرض تعظيم الطاقة المتاحة. حيث اجريت دراسة ميدانية على شركات الصناعة بجمهورية مصر العربية وتم توجيه قائم الاستبيان الى المدراء العموم، مدراء المالية، محاسبي التكاليف.</p>	<p>توصلت الدراسة الى: * اهمية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لما له من دور كنظام معلومات شامل يساهم في الوصول الى التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها على الانشطة طبقا لمقدار استهلاكها من الموارد، كما انه يوفر معلومات مفيدة للإدارة عن الجزء العاطل (الغير مستغل) من طاقة الموارد المستخدمة * ابرزت النتائج انه بدون دعم وتأييد الادارة لتطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد لن يكتب له النجاح وكذلك عقد دورات تدريبية للإداريين والمحاسبين للتعرف على طبيعة النموذج الجديد واحتياجات تطبيقه.</p>
<p>Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory</p>	<p>(Okutmus, 2015)</p>	<p>هدفت الدراسة الى: * التعرف على كيف يمكن أن يساهم المحاسبة عن استهلاك الموارد في تقديم معلومات أكثر تفصيلا للإدارة (مصنع لإنتاج الزجاج) تساعد في عملية اتخاذ القرار، كيف يمكن أن تساعد المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحديد التكلفة المتعلقة بالإنتاج بدقة وحصر وتحديد الطاقة المتاحة، كيف يمكن أن تساعد المحاسبة عن استهلاك الموارد ادارة المصنع في تحديد الطاقة الغير مستغلة، حيث اجريت دراسة حالة على مصنع لإنتاج الزجاج ب انتاليا بتركيا.</p>	<p>توصلت الدراسة الى: * انه بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد نتج عنه تحسن كبير في المعلومات المقدمة لإدارة المصنع التي تتعلق بتكاليف الإنتاج مما ساعد متخذي القرارات في الادارة على اتخاذ القرارات الملائمة. * ساعد تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على تحديد تكلفة المنتجات المختلفة بالمصنع بدقة * ساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد ادارة المصنع على حصر وتحديد الموارد المتاحة حيث انه بعد استخدام RCA تم اظهار الطاقة الغير المستغلة وتحديدها.</p>
<p>المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة</p>	<p>(أبو شيبشع ، ٢٠١٦)</p>	<p>هدفت الدراسة الى: * التعرف على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل يسعى إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة ودعم قدرتها التنافسية، التعرف على نظم ادارة التكلفة في شركات التصنيع الحديثة. * تصميم إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية للشركة في ظل بيئة التصنيع الحديثة. حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لاستقراء ما ورد في الدراسات والبحوث المتعلقة بمحاسبة استهلاك الموارد والاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار المقترح.</p>	<p>توصلت الدراسة الى : * أن تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في مجالات التخطيط الفعّال للموارد فضلا عن دعمه لفلسفة التوجه نحو إرضاء العملاء . * يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة في توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة للأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتدفقات القيمة . * يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تكلفة المواصفات في تحليل خطوات تحديد تكلفة مواصفات المنتج وخصائص المنتج وتحديد مجتمعات الموارد ومسبباتها والعلاقات التشابكية . * يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع مدخل نظرية القيود في تحديد خطوات القيود والاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية وتدعيم وتحسين الأداء التشغيلي للشركة في النقاط التي بها اختناقات او قيود.</p>

<p>استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد (دراسة نظرية)</p>	<p>(الشطي ، ٢٠١٧)</p>	<p>هدفت الدراسة إلى: * التعرف على مدى إمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة. * كما هدفت إلى دراسة وتحليل الإطار الفكري لمدخلي تكاليف مسار تدفق القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد في ضوء متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، * حيث اعتمد الباحث على المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي لتحقيق أهداف الدراسة.</p>	<p>توصلت الدراسة إلى: * أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتمتع بالعديد من المزايا أهمها: تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف وكفاءة استغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته على التنبؤ التفصيلي لاستهلاك الموارد، وتحديد المستخدم من كل مورد واستبعاد تكاليف الطاقعة الغير مستخدمة من تكلفة المنتجات، مما ينعكس على منفعة معلومات التكلفة ودعم عملية اتخاذ القرار في كلا من المدى الزمني قصير وطويل الأجل . * يلعب مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد دورا بارزا في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال التغلب على قصور هذا المدخل في تخصيص بعض التكاليف الأخرى على مسارات تدفقات القيمة وبالتالي التحديد الدقيق لتكلفة مسارات تدفق القيمة، ومن ثم دقة قياس تكلفة المنتجات وتقديم مجموعة من التقارير تساعد جنباً إلى جنب مدخل تكاليف تدفق القيمة في مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات</p>
<p>محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية</p>	<p>(حامد ، ٢٠١٨)</p>	<p>هدفت الدراسة إلى: * التعرف على دور محاسبة استهلاك الموارد في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية * دراسة طبيعة التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية - دراسة مجتمعات الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية * معرفة قياس التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية التعرف على مسببات التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي</p>	<p>توصلت الدراسة إلى: * أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل لإدارة التكلفة يتفاعل مع تخطيط الموارد والأنشطة في المنشأة * أوصت الدراسة بضرورة وضع خطة واضحة لاستغلال الطاقة العاطلة بالمنشآت الصناعية من خلال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد . * ضرورة استغلال موارد المنشآت الاستغلال الذي يحقق فاعلية الأداء البيئي * يؤدي مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد دورا بارزا في مجال تخصيص الموارد وقياس التكلفة حيث يوفر معلومات لمتخذي القرارات .</p>

اسم الدراسة	القائم بالدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة
أطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة	(عبد المنعم عبد المنعم عبد المنعم)	هدفت الدراسة الى: * جمع و ترتيب أهم أدوات ادارة التكلفة (مدخل التكلفة المستهدفة، دورة حياة المنتج، التكلفة على أساس النشاط، مدخل تحليل سلسلة القيم، ادارة الجودة الشاملة، الشراء و الإنتاج الأني / مدخل التخفيض المستمر للتكاليف، نظرية القيود، مدخل تكنولوجيا الإنتاج و المعلومات، مدخل إعادة الهندسة) في اطار يحقق التكامل بين هذه الأدوات ويزيد من كفاءة استخدامها، وبخاصة في مجال خلق وتدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال ومساعدتها في مواجهة العولمة. * استخدم الباحث كلا من المنهج الاستقرائي و المنهج الاستنباطي لبناء الاطار النظري و الاطار المقترح للتكامل.	توصلت الدراسة الى: * أن أهم استراتيجيات مواجهة تحديات العولمة والمنافسة العالمية للمنظمات تتمثل في محاولة زيادة التكلفة (بتخفيضها) ليتسنى لها بيع منتجاتها بسعر أقل من المنافسين مع المحافظة على مستوى جودة المنافسين * أن هذه الأدوات يمكن أن تعمل في شكل يكمل بعضها البعض الآخر في سبيل تحقيق الهدف المرجو منها و هو خلق ميزة تنافسية للمنظمة عن طريق تخفيض التكلفة و زيادة مستوى الجودة او زيادة القيمة المقدمه للعميل. يقدم الاطار المقترح إمكانية استخدام هذه الأدوات بشكل تتعاقد فيه الادوار و تتكامل من اجل تعظيم الفائدة المحققة من استخدام هذه الأدوات، أن هناك مجموعة ليست بقليلة من أدوات ادارة التكلفة التي تخدم منظمات الأعمال في تحقيق استراتيجيتي خفض التكلفة وتحسين الجودة. * اوصت الدراسة بتطبيق الاطار المقترح من جانب منظمات الأعمال المصرية من أجل تطويعه ليناسب ظروف منظماتهم الخاصة
استخدام أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال	(عبد المنعم عبد المنعم عبد المنعم)	هدفت الدراسة الى : * استخدام احد الأساليب الحديثة وهو اسلوب ادارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. * تقييم الوضع الحالي لنظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، دراسة الاطار الفكري لإدارة التكلفة الاستراتيجية. * دراسة انعكاسات تطبيق اسلوب الادارة الاستراتيجية على نظم التكاليف في ظل بيئة الإنتاج الحديثة * حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي	توصلت الدراسة الى: * اثر التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على هيكل عناصر التكلفة حيث زادت أهمية عنصر المواد وانخفضت أهمية عنصر العمل كنتيجة للانتحاء الى الأوتوماتيكية كذلك زادت نسبة التكاليف الثابتة والمتغيرة . * أن نظم معلومات التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع تغيرات بيئة التصنيع الحديثة، أن تطبيق الأساليب الحديثة مثل اسلوب التكلفة على اساس النشاط او اسلوب التكلفة المستهدفة لا يتم بالصورة الصحيحة. * اوصت الدراسة بزيادة التوعية لإدارة المنشآت بأهمية وجود نظم التكاليف وما سيوفره من معلومات تفيد في اتخاذ القرارات.

اسم الدراسة	القائم بالدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة
JIT Production System and its effect on achieving Competitive Advantage for public shareholding industrial companies in Jordan	(Seif, et. al., 2011)	هدفت الدراسة الى: * التعرف على نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وتأثيره على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، حيث تنبوع أهمية الدراسة في بيان أي مدى يؤثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تحقيق مزايا تنافسية للشركات الصناعية العامة في الأردن نظراً لأن التطورات التكنولوجية والمنافسة في الأسواق العالمية تجعل من الصعب على المنشآت التي لا تعتمد على الاستراتيجيات التنافسية أن تتمكن من البقاء في بيئة تحث على هذه التعقيدات واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.	توصلت الدراسة الى: * أن هناك علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تنفيذ الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية في الأردن. * واوصت الدراسة بأن على متخذي القرار في الشركة الصناعية اعتماد وتنفيذ نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) والفعالية في خفض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتج.
Hybrid Strategy: A New Strategy for Competitive Advantage	(Baroto, et. al., 2012)	هدفت الدراسة الى : * تقديم دليل على أن معظم الشركات الناجحة في شتى أنحاء العالم قد أصبحت تمارس وتنفذ استراتيجية تنافسية مختلطة مكونة من (استراتيجية القيادة بالكلفة واستراتيجية التمايز معاً)، ولتحقيق هدف الدراسة تم وضع منهجية تحليلية قائمة على ثلاث مراحل هي مراجعة الاديبيات ذات الصلة، تحليل القضية، اجراء مقابلات ميدانية في الشركة العملاقة لصناعة الادوات المنزلية الماليزية.	توصلت الدراسة الى: * أن الاستراتيجية المختلطة المكونة من عمليات الخلط المدروسة لإيجابيات استراتيجية قيادة الكلفة التنافسية واستراتيجية التمايز التنافسية هي الأكثر نجاحاً في تحقيق الميزة التنافسية للعديد من الشركات في أنحاء العالم، ومن أبرز الشركات التي نجحت وتفوقت جراء تنفيذها شركة Apple- iTunes وشركة Wal-Mart * وخلصت الدراسة الى نتيجة مفادها أن الاستراتيجية المختلطة أصبحت اتجاهاً جديداً للتنافس بين الشركات وانها الاستراتيجية الجديدة لتحقيق الميزة التنافسية.
Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization and Its Competitive Advantage	(ELhwaity, 2013)	هدفت الدراسة الى: * التعرف على أهمية التكامل والترابط بين أدوات واساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية لها، وما اذا كانت هناك امكانية لتطبيق هذا المنهج في الشركات الصناعية في قطاع غزة مع الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في الشركات الصناعية، والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث قام الباحث باجراء دراسة ميدانية على ٤٤ شركة من الشركات الصناعية بقطاع غزة.	توصلت الدراسة الى: * امكانية تطبيق منهج تكامل أدوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة مع وجود بعض المعوقات ومنها : عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية ويرجع السبب في عدم اخذ الشركات محل الدراسة بفكرة الربط والتكامل بين أدوات واساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة الى عدم امكانية تطبيق بعض الأساليب بشكل منهجي وكامل من ناحية، والى عدم دراية متخذي القرار في بعض تلك الشركات بالمنافع المتوقعة من تحقيق هذا التكامل من ناحية اخرى، وأن الشركات تطبق أدوات وأسلوب هذا المدخل بشكل مبسط دون اتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة.

<p>توصلت الدراسة إلى:</p> <p>* أن استخدام إدارة الجودة الشاملة والرقابة الإحصائية للعمليات قد ساهم بشكل إيجابي في تعزيز القدرات التنافسية للشركات محل الدراسة، من خلال التميز في تقديم المنتجات الناتجة من عمليات التحسين المستمر وتحسين العلاقات مع اصحاب المصالح، ومن خلال تخفيض التكاليف الكلية في العمليات الإنتاجية للشركات.</p> <p>* كما أن الاستمرار بعمليات إدارة الجودة الشاملة يعطى إمكانية الاحتفاظ بالميزة التنافسية.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى:</p> <p>* تحديد تأثير إدارة الجودة الشاملة وادواتها الرقابية الإحصائية على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية في زيمبابوي، ولتحقيق اهداف الدراسة تم توجيه قوائم الاستقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من ١٥ شركة تم اختيارها بطريقة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة المكون من ٢٨ شركة صناعية وطنية في زيمبابوي.</p>	<p>(Magaa, et, al., 2013)</p>	<p>Use Of Total Quality Management (TQM) And Statistical Process Control (SPC) In Enhancing Business competitiveness An Investigation Into Zimbabwean Manufacturing Companies</p>
<p>توصلت الدراسة إلى:</p> <p>* أن تلك التقنيات من التكاليف المستهدفة والتحسين المستمر من بين أهم التقنيات لإدارة التكاليف الاستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة لتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية.</p> <p>* وأن التكامل بينهما يؤدي إلى تأثير كبير في نجاح تنفيذ ودعم المركز التنافسي للمنشأة وذلك من خلال تحقيق الاستراتيجيات التنافسية (التكلفة الأقل ، والتميز ، والتركيز).</p>	<p>هدفت الدراسة إلى:</p> <p>* بيان أهم التقنيات بين تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ((SMA)) في مجال إدارة التكلفة الاستراتيجية ((SCM)) والتي تشمل التكلفة المستهدفة TC والتحسين المستمر CL والتي تهدف الى تطوير الأداء الاستراتيجي للمنظمات وتعزيز قدرتها التنافسية، وذلك من خلال إيجاد طرق لخفض التكاليف وتحسين جودة منتجاتها. في هذه الدراسة بين الباحث ما هو المقصود بكلا من تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر؟ ماهي المتغيرات التي ساهمت في ظهور كل من هذه التقنيات؟ ما هي أهمية التكامل بين هذه التقنيات في تحقيق خفض التكاليف والمزايا التنافسية للمؤسسات؟ وذلك من خلال دراسة الفلسفة من التكلفة المستهدفة وأساليب التحسين المستمر.</p>	<p>(Maryan, 2015)</p>	<p>The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage</p>

<p>دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة</p>	<p>عثمان ، ٢٠١٦ ()</p>	<p>هدفت الدراسة الى: _ بيان دور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة وكذلك دورها في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي والاستنباطي في صياغة محاور وفرضيات الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة. حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على شركات الصناعية بمنطقة الخرطوم وتم توجيه قوائم الاستقصاء الى ١٧٥ موظف بالشركة وتم استرداد ١٤٠ قائمة صالحة للتحليل.</p>	<p>توصلت الدراسة الى: * أن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤدي الي دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، يؤدي تحليل سلاسل القيمة الي تخفيض تكاليف الأنشطة، وأن تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي الي تخفيض تكاليف الأنشطة كما أن تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة لا يمكن من تخفيض تكاليف الأنشطة وأن تخفيض تكاليف الأنشطة يؤدي الي دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية * وأوصت الدراسة بضرورة تبني أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية التي تواجه منافسة عالية، والاهتمام بتطبيق أسلوب تحليل سلاسل القيمة في تخفيض التكاليف.</p>
<p>Service quality, Competitive advantage and Business performance in service providing SMEs in Sri Lanka</p>	<p>(Wijetung et, al, 2016)</p>	<p>هدفت الدراسة الى: * توضيح دور جودة الخدمات المقدمة في الشركات الصغيرة والمتوسطة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات في سيريلانكا، و استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قوائم الاستبيان وتوجيهها الى ١٥٠ موظف يعملون في قطاع الخدمات بعدة ولايات في سيريلانكا وتم استرداد ١٢٥ قائمة صالحة للتحليل.</p>	<p>توصلت الدراسة الى: * أن العلاقة بين تحسين جودة الخدمات و تحقيق الميزة التنافسية علاقة ايجابية ومعامل الترابط بينهما عالي، ومعامل الارتباط بين جودة الخدمات والأداء الإداري عالي وإيجابي. * وقد أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بجودة الخدمات المقدمة في المنشآت المختلفة وذلك من اجل تعزيز مكانتها التنافسية ، كذلك أوصت الدراسة بزيادة الأبحاث والدراسات الخاصة بجودة الخدمات وكيفية تأثيرها على الميزة التنافسية.</p>
<p>دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية</p>	<p>(براهيم ، ٢٠١٨ ()</p>	<p>هدفت الدراسة الى: - هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر على القدرة التنافسية، وأثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على القدرة التنافسية.</p>	<p>توصلت الدراسة الى: - أن أسلوب التحسين المستمر يساهم في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية، ويساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية. و أوصت الدراسة بعدة توصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، والعمل على عقد دورات تدريبية لبيئات أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية</p>

التعليق على الدراسات السابقة :

التعليق على الدراسات التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد :

- أظهرت نتائج الدراسات السابقة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يمثل أحد الاتجاهات المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية، يعتبر هذا النظام الامتداد الطبيعي لتطبيقات نظام محاسبة تكلفة النشاط بالشكل الذي يساعد علي سد الثغرات التي اخفق نظام محاسبة تكلفة النشاط في تحقيقها .
- كما أظهرت الدراسات أهمية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لما له من دور كنظام معلومات شامل يساهم في الوصول إلى التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها على الأنشطة طبقاً لمقدار استهلاكها من الموارد ، كما انه يوفر معلومات مفيدة للإدارة عن القدر العاطل (الغير مستغل) من طاقة الموارد المستخدمة .
- أبرزت بعض الدراسات أن المعلومات المستمدة من تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لدى تلك المنظمات تكون أكثر دقة وتفصيلاً، حيث تم اتخاذ القرارات بالمعلومات التي تساعد في انجاز استراتيجيات المنشأة .
- كما أوضحت بعض الدراسات انه نظام يساعد على التتبع التفصيلي لمسارات الموارد مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط، كما انه يوفر معلومات تكاليفية عند كل مستوى من هذه الموارد مما يساهم في تخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات بصورة أكثر دقة وعدالة .

التعليق على الدراسات التي تناولت طرق دعم القدرة التنافسية :

- أبرزت الدراسات التي تناولت القدرة التنافسية أن هناك آليات مختلفة لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال منها :
- أن تكاليف الجودة المتمثلة في (تكاليف الوقاية ، تكاليف التقييم ، تكاليف الفشل الداخلي ، وتكاليف الفشل الخارجي) تعد مؤشر رئيسي في تحقيق القدرة التنافسية بما لها من تأثير إيجابي في تخفيض تكاليف الإنتاج التي تساهم بدورها في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .
- أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تمثل استجابة لحاجات الشركات في مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة التنافسية الحديثة. وأن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية من أهم متطلبات بيئة الأعمال الحديثة حيث أنها تؤدي دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .
- وأشارت بعض الدراسات أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً هاماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية وأن أهم تلك الاستراتيجيات هي استراتيجيات خفض التكلفة وتحسين الجودة كما أشارت نتائج بعض الدراسات أن أكثر الشركات نجاحاً هي التي تتبع استراتيجيات تنافسية مختلطة (استراتيجية قيادة التكلفة التنافسية ، واستراتيجية التمايز التنافسية) حيث تعتبر أكثر الاستراتيجيات تحقيقاً للميزة التنافسية .
- كما أوضحت الدراسات أن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤدي إلي دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية . و كما أوصت الدراسات بضرورة الاهتمام بتطبيق تحليل مسيات التكلفة وتحليل الموقف الاستراتيجي لتتمكن المنشآت من دعم موقفها التنافسي ، وأن تكون للمنشأة استراتيجية تنافسية واضحة .
- كما أشارت بعض الدراسات أن نجاح الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودعمها للقدرة التنافسية يرتبط بملائمة الأهداف الاستراتيجية والتكامل مع الاستراتيجيات المختلفة حيث تساعد في توفير معلومات للإدارة سواء كان داخلية أو خارجية. أوصت بعض الدراسات

بضرورة توجيه الاهتمام بدرجة أكبر لبيانات التكاليف وتحليلها، لأنها تمثل المدخل الفعال لوصول الشركات الإنتاجية إلى مركز تنافسي مميز .
ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

أن الدراسات السابقة استهدفت التأصيل العلمي لنظام محاسبة استهلاك الموارد وعلاقته مع نظم إدارة التكلفة الأخرى ، والمزايا التي يمكن أن يقدمها في قياس التكلفة مقارنة بالمداخل الأخرى لإدارة التكلفة. حيث تمت الدراسات السابقة في بيئات مختلفة مع اختلاف أهداف كل دراسة في حين أن الدراسة الحالية يتم تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية حيث تهدف إلى بيان دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الأعمال .

طرق دعم القدرة التنافسية :

مفهوم القدرة التنافسية للمنشأة :

تعرف القدرة التنافسية للمنشأة على أنها قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين ، وتتجسد القدرة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف وجودة المنتج ، كما يمكن تعريفها على أنها القدرة على مواجهة المنافسين بغرض تحقيق الربحية . (عبدالله : ٢٠١٥ ، ص ٥٣) . ويتبلور مفهوم القدرة التنافسية في كونها مجموعة المهارات والتقنيات والموارد والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين : لإنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل، الاختلاف عن المنافسين . (عبدالسميع : ٢٠١١ ، ص ٥٣)
تتمثل أهم مؤشرات تكوين القدرة التنافسية للمنشأة فيما يلي :
(عبدالله : ٢٠١٥ ، ص ١٦٠)

✳ توفير نظم وآليات معلوماتية تنظيمية وإنتاجية ومالية تتيح فرصاً أفضل للأداء المؤسسي المتميز .

✳ توافر إمكانيات البحث والتطوير D&R .

✳ توفر مصادر المعلومات عن السوق والعملاء والمنافسين واستيعاب التطورات التقنية الحديثة .

✳ تناسب تنظيم منشآت الأعمال مع متطلبات التعامل في السوق العالمي .

✳ وضوح واعتبار السوق العالمي كأساس في فكر وعمل وقرارات الإدارة .

✳ توفر الموارد البشرية المتميزة من ذوى المعرفة والكفاءات العالية .

محركات القدرة التنافسية :

تعبّر عن مجموعة العوامل التي تساعد على خلق القدرة التنافسية ومنها الجودة الأعلى للسلع والخدمات العناية الأكفأ والأشمل للعملاء الوقت الأقل في الإنتاج والسرعة في تلبية طلبات العملاء ، التكلفة الأقل والسعر الأفضل للعميل ، العلاقات الكفاء مع الموردين ، المرونة في التنظيم والأساليب وسرعة التكيف مع المتغيرات ، ترشيد التكاليف ، استخدام التقنيات المتقدمة والموارد البشرية الفعالة والقيادة الاستراتيجية (على : ٢٠١٨ ، ص ١٢٠)

كيفية بناء القدرات التنافسية :

تتمثل كيفية بناء القدرات التنافسية للمنشأة في كل من (عبدالسميع : ٢٠١١ ، ص ٥٣-٥٤)

- **مدخلات** : موارد بشرية متفوقة قادرة على إدارة أنشطة المنشأة بكفاءة عالية ، ومعلومات متجددة عن كل ما يتعلق بطرق الإنتاج والأساليب الحديثة في إدارة الأنشطة المختلفة في

المنشأة وإمكانيات تكنولوجية ومادية حيث يجب أن تعمل المنشأة على اقتناء التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج حتى تستفيد من المزايا التي توفرها هذه التكنولوجيا، وكذلك توفير الإمكانيات المادية اللازمة . ومن أهم هذه الإمكانيات هو إدخال فرص وتحديات يجب أن تعمل إدارة المنشأة على إدخالها من تغيرات في الأساليب الإدارية والتخطيط الاستراتيجي لإدخال هذه الفرص والتحديات .

- **العمليات** : يجب أن تعمل المنشأة على تحقيق ما يأتي : تحسين الجودة ، تخفيض التكاليف ، تحقيق العالمية ، تطوير المنتجات ، ابتكار وتحديث الموارد ، التطور التكنولوجي ، إعادة التصميم ، إعادة الهندسة ، التغير المستمر .

الاستراتيجيات العامة للتنافس :

في ظل عولمة الأسواق وزيادة حدة المنافسة يصبح من الضروري أن تحدد المنشأة استراتيجيتها التنافسية وكيفية كسب الميزات التنافسية من خلال ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم على أساسها تحديد الموقف التنافسي الاستراتيجي للمنشأة وأهم هذه الاستراتيجيات هي (Jef et. al., 2005 ، نصار : ٢٠١٢ ، ص ٢٦٢ ، عبداللطيف : ٢٠١٤ ، ص ٦٦ ، زيدان : ٢٠٠٤ ، ص ١٠٧) :

١- **استراتيجية قيادة التكلفة** : تعبر عن قدرة المنشأة للإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال ترشيد استخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد ، تخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع ، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج ، الاعتمادية ، المرونة في الاستجابة لطلبات العملاء أي أن القيادة في التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة .

٢- **استراتيجية التميز** : وفقا لهذه الاستراتيجية فإن المنشأة تهدف إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة ويتم من خلالها تقديم قيمة للعميل ويكون هذا التميز إما في الجودة أو التقنية وخلاصة هذه الاستراتيجية أن العميل يكون على استعداد لدفع السعر المطلوب مقابل المنتجات ذات التميز العالي كونها قادرة على تحقيق القيمة التي يرغب الحصول عليها، بحيث تسمح للمؤسسة بالمحافظة على نفسها من المنافسين .

٣- **استراتيجية التركيز** : تعنى استراتيجية التركيز أن المنشأة تركز عند وضع استراتيجيتها على تحقيق هدف معين بشكل واضح مثل شريحة معينة من العملاء في ظل الأسواق العالمية المفتوحة أي سوقا واحدا في ظل العولمة. خط معين من خطوط الإنتاج لإضافة تحسينات وخصائص معينة على المنتجات بما يحقق لها ميزة تنافسية ، منتج معين من مزيج من المنتجات ، ونمط معين من التكنولوجيا المستخدمة سواء في التصميم أو الإنتاج أو التسويق أو التسليم أو السداد .

محاسبة استهلاك الموارد :

مفهوم محاسبة استهلاك الموارد :

يشير الفكر المحاسبي إلى أنه لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لمفهوم محاسبة استهلاك الموارد ، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت في الأدب المحاسبي لهذا المدخل والتي يمكن عرضها كالآتي :

حيث يري (Kupper & Pedell: 2005, pp. 56-57) أن محاسبة استهلاك الموارد هي أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة، حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل،

وتفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، ويساعد على الكشف عن الطاقة العاطلة وتكلفتها في أوعية الموارد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

ويرى الكومي بأنه أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة / الفائضة بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي .
(الكومي ، ٢٠٠٧ ، ص ١٨٢)

ويرى (White, 2009, p. 63) أن المحاسبة عن استهلاك الموارد هي نموذج لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة عن جميع أنحاء المنظمة لدعم عملية اتخاذ القرارات حتى يتمكنوا من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المنشأة بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنظمة .

بينما عرفه (الناظور : ٢٠١٣ : ص ٢٨٤) انه نظام تشغيلي يوفر معلومات مالية ترتبط مع البيانات التشغيلية مما يؤدي إلى وضوح عملية اتخاذ القرار في كافة أرجاء المؤسسة، بالتركيز على الموارد بمساعدة نموذج التكلفة على أساس النشاط ، وبالتالي فهو يكون المزج الأفضل لمبادئ إدارة التكلفة لتوفير المعلومات من أجل اتخاذ القرار المثالي . وهو نموذج اقتصادي متكامل للعمليات التشغيلية يقسم الطاقة النظرية للموارد إلى مورد طاقه إنتاجي ، مورد طاقه غير إنتاجي، ومورد طاقه فائض .

ويرى (Dey & Kumar, 2014: p. 5) انه مدخل متكامل وشامل لإدارة التكاليف يركز بشكل رئيسي على خلق المعلومات لاتخاذ القرار الأمثل للوحدة ويقسم الموارد ذات طاقة إنتاجية وموارد ذات طاقة غير إنتاجية وموارد ذات طاقة عاطلة ويتبع ثلاث مبادئ (السببية والاستجابة والعمل) من أجل استهلاك الموارد ونمذجة التكاليف .

وعرفه (عبدالدايم) أنه يعد مدخلا لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وعدم تحميل المنتجات بتكلفه الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تكلفة تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة (المنتجات / الخدمات) التي استفادت منها . وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للمنشأة . (عبدالدايم : ٢٠١٤ ، ص ٢٣٩) .

بينما عرفه (Okutmus, 2015, p46) بأنه نظام محاسبة إدارية قائم على أساس كمي يؤيد أن سبب التكاليف هي الموارد وفيه توزع التكاليف وفقاً لاستهلاك الموارد ، ويدعم عملية صنع المديرين للقرار .

ويرى (أبو شيعشع : ٢٠١٦ ، ص ٤١٩) بأنه أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويعتمد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة / الفائضة ودعم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية

ومن خلال استعراض المفاهيم السابقة المختلفة لمدخل محاسبة استهلاك الموارد نستنتج أن : محاسبة استهلاك الموارد هي أداة لإدارة التكلفة تعمل على ترشيد التكاليف من خلال الاستغلال الكفء للموارد المتاحة حيث تهدف إلى قياس التكلفة بدقة وتوفير المعلومات الملائمة للإدارة التي تدعم عملية اتخاذ القرار من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة بما يسهم في دعم قدرتها التنافسية .

فلسفه محاسبة استهلاك الموارد :

تقوم فلسفه محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن هذه الموارد يجب أن تكون منظمة في مجتمعات يطلق عليها مجتمعات موارد، ويكون لكل مجمع موارد مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجتمعات مواد أخرى أو تستخدم لإنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل، مما يساعد منشأة الأعمال بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق المقدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة الشديدة. (Ahmed & Moosa, 2011, p. 756)

كما يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوي الموارد وليس على مستوى النشاط، وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة لخلق القيمة بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى. (على : ٢٠١٣، ص ٢٦٥) ومن ضمن فلسفه المدخل انه يقوم ببناء مجتمعات التكاليف على أساس الموارد وتقسّم التكاليف داخل مجمع التكلفة إلى جزئيين ثابت وتناسبي وفقا للعلاقة مع مخرجات مجمع التكلفة ومن ثم يعد معدل تحميل للجزء الثابت على أساس الطاقة النظرية ومعدل تحميل آخر للجزء النسبي (المتغير) على أساس الطاقة الفعلية وذلك لكل مجمع تكلفة. (أبو العزم : ٢٠١٥، ص ٥)

أهداف محاسبة استهلاك الموارد :

هناك مجموعة من الأهداف التي يسعى نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيقها والتي يمكن إيجازها فيما يلي : (الكومي : ٢٠٠٧، ص ١٩١، الصغير : ٢٠١١، ص ٨٦، أبوشعشع : ٢٠١٦، ص ٤٢٣، Merwe & Grasso, 2006, pp:6-7، الشطبي : ٢٠١٧، ص ٧٤٩-٧٥٠)

- يهدف مدخل محاسبة استهلاك الموارد بشكل رئيسي إلى دقة قياس التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج والكشف عن الطاقة العاطلة بما يحقق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية .
- تقديم معلومات أساسية حول موارد الشركة تشمل : تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنظمة، العلاقة بين الموارد والأنشطة ، تكاليف الموارد المتاحة ، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .
- دراسة اثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقا لعاملي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة .
- تفعيل قدرة المورد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض .
- تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق المواءمة بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وزيادة الإنتاجية .
- توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية مما يساعد على التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى و تحديد الطاقات العاطلة وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها، وتحديد حجم الموارد الضائعة غير المتوقعة .

دعائم محاسبة استهلاك الموارد (RCA) :

يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على أسس وركائز تعبر عن رؤية هامة ومحددة ترتبط بالموارد ، وطبيعة التكلفة ، واستخدام منهج قائم على الكمية تتمثل فيما يلي : (خطاب : ٢٠٠٩ ، ص ١٩-٢٢ ، كيوان : ٢٠١٣ ، ص ١١٢٤-١١٢٧ ، عبدالدايم : ٢٠١٤ ، ص ٢٤٠-٢٤٢ ، قحطان : ٢٠١٨ ، ص ٦٨-٦٩ ، محاريق : ٢٠١٧ ، ص ٥١١-٥١٢ ، Okutmus, 2015, P. ؛ Webber & Clinto, 2004, p. 12 ، Moosa & Ahmed ، ، pp.770) ؛ (Eschenbach & Zehetner, 2017, p. 463 ؛ 47

الدعامة الأولى : النظرة الشاملة للموارد Comprehensive Resources View

تتمثل الموارد في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل مثل (الأفراد ، الخامات ، الأموال ، الآلات) أو في صورة غير مادية (معنوية) مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات Information Technology (IT) وتعكس تكاليف المورد طبيعة المورد نفسه، فعلى سبيل المثال تمثل المرتبات والمزايا العينية وأجور الإجازات تكلفة الموارد البشرية، في حين تمثل مصاريف الصيانة والإهلاكات وأجور الفنيين تكلفة مورد الآلات وبناء عليه تتكون المنشأة من مجموعة معينة من الموارد تتحمل في سبيل تشغيلها واستغلالها مجموعة معينة من النفقات تعكس تكلفة استغلال هذه الموارد والاستفادة منها (كيوان : ٢٠١٣ ، ص ١١٢٤) ويتضمن مفهوم الموارد ثلاثة خصائص أساسية هي : (الشبطي : ٢٠١٧ ،

ص ٧٥٢)

- **المقدرة** : فالموارد ذات قدرات كامنه على أداء عمل ما أو تقديم خدمة ما .
- **الطاقة** : أن الطاقة كامنه في الموارد وليس في النشاط، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات والمخصصة للأنشطة الإدارية ، أو قد تكون طاقة عاطلة بسبب نقص الطلب .
- **التكلفة** : تعتبر تكلفة الموارد من ضمن خصائص الموارد، فعلى سبيل المثال تتطلب الموارد الآلية تكاليف صيانة وتكاليف تشغيل وتكاليف المساحة التي تحتاجها هذه الطاقة الآلية .

وتتجمع الخصائص السابقة في كل مجمع موارد وتنتج مخرجات بوحدات متجانسة يتم تحويلها إلى مجتمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي ، وهذا يعنى أن التكاليف ترتبط أساسا بالتدفق العيني للموارد غير مجتمعات الموارد وصولاً إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية (عبدالدايم : ٢٠١٤ ، ص ٢٤١) وتركز هذه الدعامة على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة والذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة، على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد، وأن مجتمعات الموارد Resource Pools ما هي إلا وسيلة لإدارة الطاقة، وبالتالي فإن محاسبة استهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجتمعات Resource Pools تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد ، وتساعد في التعرف على العلاقات التشابكية بين الموارد . (خطاب : ٢٠٠٩ ، ص ١٥٢)

الدعامة الثانية : تخصيص التكاليف على أساس كمي

(Quantity-Based Cost Assignment)

يعتمد نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA على قياس مخرجات الموارد Resource outputs في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر، وعدد الكيلوات من الكهرباء، وعدد ساعات دوران الآلات ... إلخ، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعليّة على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمياً من مخرجات هذه الموارد، مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعليّة المستنفدة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة التقديّة بعد ذلك وليس مقدماً كما في حالة نظم التكلفة التقليديّة (على سبيل المثال ٥ ساعات تشغيل/ وحدة منتجة) ، وإذا تعذر إقامة هذه العلاقات السببية، فإن تخصيص التكاليف يتم على المستوى التنظيمي الأعلى في المنشأة، فعلى سبيل المثال لو حدث هبوط (ركود) في حجم المبيعات فإن إدارة المنشأة وإدارة المبيعات تكونان مسؤولان عن ذلك ومن ثم يجب أن يتحملا بهذه التكاليف (طاقة فائضة) ولا يتم تضخيم تكلفة المنتجات بها . (كيوان : ٢٠١٣ ، ص ١١٢٦-١١٢٧)

الدعامة الثالثة : منظور طبيعة التكلفة Cost Nature View

يعتبر استهلاك الموارد هو سبب التكلفة حيث أن للموارد طاقة غالباً ما يتم قياسها والتعبير عنها بوحدات المخرجات، والحصول على هذه الطاقة بواسطة الأنشطة (استهلاك المورد) هو ما يسبب حدوث التكلفة . ولا شك أن الفهم الجيد للتكلفة ومسبباتها وسلوكها يعتبر العمل الأساسي في عملية قياس التكلفة . (عبدالدايم : ٢٠١٥ ، ص ٢٤١) ويرى (الغندور : ٢٠١٥ ، ص ٥٧) أن من خلال هذه الركيزة يفرق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بين مجموعات الموارد وعناصر الموارد ، حيث تعد عناصر الموارد بمثابة وحدات البناء الأساسي في مجمع الموارد وهي التي تنتج عنها التكاليف الخاصة بهذا المجمع ، أما مجموعات الموارد فتعبر عن هدف التكلفة المبدئي خلال إجراءات تخصيص التكاليف في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

وتنقسم التكاليف وفقاً لعلاقتها بمجمع تكلفة الموارد إلى قسمين هما :
(Okutmus, 2015, p. 49 ، محاريق : ٢٠١٧ ، ص ٥١٢)

التكاليف الأولية (Primary Cost) : هي التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع التكلفة ويمكن للمسئول عن المجمع التحكم فيها والرقابة عليها وذلك لأنها تكلفة متولدة داخل مجمع الموارد نفسه .

التكاليف الثانوية (Secondary Costs) : هي تلك التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد أخرى . وتكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة على هذه التكاليف إلا بالقدر الذي يستهلكه هذا المجمع من موارد المجمعات الأخرى . ويعتمد طبيعة تكلفه الموارد الثانوية على بعدين أساسيين: Webber & Clinton (2004(a), p.5)

- **البعد الأول :** الطبيعة الأولية / الملازمة للتكاليف: وهي الطبيعة المتأصلة للتكاليف سواء كانت ثابتة أو متغيرة وفقاً لنماذج استهلاك الموارد. واستراتيجية المنشأة وخياراتها التنظيمية هي التي تحدد طبيعة التكلفة عند حدوثها مبدئياً ما إذا كانت ثابتة أو تناسبية . وذلك حسب العلاقة مع مقياس حجم المخرجات الخاصة بمجمع الموارد، فمثلاً الكهرباء المستغلة داخل المنظمة ككل لو كانت مشتراة تكون تكاليف متغيرة ولكن لو كانت مملوكة للمنظمة (الآلات والمباني الخاصة بتوليد الكهرباء....) تكون تكاليف ثابتة.

- **البعد الثاني** : الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة: ويفسر هذا البعد احتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطه استهلاك الموارد، فالموارد المتوفرة في الطبيعة المتغيرة يمكن استهلاكها بطريقة تتفق مع معاملة التكلفة الثابتة ومن ثم يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج التكاليف المتغيرة إما تكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة حسب ما تملبه نماذج الاستهلاك ، وفي المقابل لا تتغير الطبيعة الملازمة للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد .

مبادئ محاسبة استهلاك الموارد

هنالك مبادئ لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يجب أن تأخذ في الاعتبار ليسمح النموذج بتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد المدراء في اتخاذ القرارات الصحيحة وتمثل هذه المبادئ فيما يلي : (الناطور : ٢٠١٣ ، ص ٢٨٦-٢٨٨ ، الحوالى : ٢٠١٣ ، ص ٨٥-٨٦ ، عبدالله : ٢٠١٥ ، ص ٨١-٨٤ ، سرور : ٢٠١٧ ، ص ٤٢-٤٣ ، & Moosa, & Ahmed؛White, 2009, 67-71 ؛ Webber Clinton, 2004, p.42 (2011, pp. 756-757

(١) مبدأ السببية Causality

وهو المفهوم الأكثر أهمية لأنه يوفر المعقولية والمنطق والمسئولية لهذا النموذج ، حيث يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقة السبب والآخر وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنظمة وتقضى على التخصيص الحكمي Allocation Arbitrary للتكاليف بين مجموعات الموارد ، ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة وهو المصطلح الذى أوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير Attributable والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الإدارية اللازمة لترشيد القرار (سرور : ٢٠١٧ ، ص ٤٢)

(٢) مبدأ الاستجابة Responsiveness

يصف علاقة الارتباط بين المخرجات الكمية لمنتج ما والمدخلات الكمية اللازمة لإنتاج هذا المنتج ، حيث يتطلب هذا المفهوم الإذعان والتوافق مع مبدأ السببية في تشكيل نموذج استهلاك الموارد مع التركيز الأساسي على سلوك التكلفة . (White, 2009, p 67) يتحكم مبدأ الاستجابة بالعلاقات الثابتة والمتغيرة ما بين مجموعات الموارد ، ويسمح بخصائص مفردة لتلك العلاقات الأكثر تفصيلاً والتي تعزز القرار الفعال . كمثل فإن الكهرباء تأتي للمنظمة كمورد متغير بشكل كامل لكن حين يستهلك للإنارة أو تدفئة البناء يصبح تكلفة ثابتة، وبعض آلات الإنتاج تتطلب تدفق مستمر للكهرباء حين لا تعمل . أي أن مبدأ الاستجابة يحدد سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية ، حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية ، فالاستجابة تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب أن تكون كمية . وأن ترجمة الموارد إلى وحدات كمية بغض النظر عن صورتها المالية يخلق نموذج تكلفة يدعم قرارات المدراء في جميع أنحاء الوحدة وذلك لأن الوحدات الكمية للموارد تساعد المدراء في تحديد كمية الموارد المستغلة في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ، حيث أن كمية الطاقة العاطلة تكون أكثر وضوحاً مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات طويلة وقصيرة الأمد (سرور : ٢٠١٧ ، ص ٤٣) .

(٣) مبدأ العمل Work / (Process)

وهذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط وهو ليس مبدأ أساسياً كمبدئي السببية والاستجابة ولكن مهم وضروري، ويرسم مبدأ العمل مخطط نموذج الأنشطة الذي غالباً ما يكون متشعب وغاية في التعقيد ولا يعتمد عليه في المدى الطويل، فأحياناً تكون

تدفقات المورد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لتشرح ما هي الأنشطة التي كان تنفيذها سبباً لاستهلاك الموارد بين مجتمعات الموارد ، ويطبق مبدأ العمل أو النشاط من خلال تعريف النشاط أو المحركات على أساس كمي لتكون قادرة على تزويد معلومات عن الطاقة والمدخلات لأساس كمي لتناسب حاجة

المحاسبة عن الطاقة العاطلة في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

يعتمد توزيع تكاليف الموارد في الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط على افتراض الاستخدام الكامل لجميع الموارد في عمليات المنظمة ، لذلك يتم تخصيص تكاليف الموارد على مجتمعات التكلفة بالكامل ، وهذا الافتراض قد يكون صحيحاً للموارد المادية الملموسة كالمواد الخام ، إلا أنه لا يصلح للموارد الغير ملموسة مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات ، لذا فإن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تلقت الانتباه إلى وجود مثل هذه الموارد العاطلة في سياق الأعمال الطبيعية للمنظمة والتي لا تكون مستغلة بشكل كامل ، وعلى هذا الأساس يقوم النظام بربط تكاليف الموارد بوحدات تلك الموارد ويتم توزيع تكاليف الموارد على مجتمعات التكاليف عندما تستهلك تلك الموارد من قبل تلك المجتمعات فقط ، أما الموارد غير المستغلة في العمليات (العاطلة) فلا يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة .

(Michael, et. al., 2009, p. 43)

يقوم نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد بتحميل تكاليف الموارد تبعاً لكميات الموارد المحملة على مجتمعات التكلفة، ويتم تحميل تكاليف الموارد من خلال محركات لها تتمثل في استخدامات الموارد المسجلة، وعلى عكس مستويات الأنشطة فلا يكون بالضرورة توفر علاقات بين الاستخدامات المسجلة للموارد ومستويات المخرجات (الإنتاج).

وبناء على ذلك فإن مستخدمي نظم إدارة التكاليف المعتمدة على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد هم أكثر قدرة على إدارة الموارد العاطلة وذلك من خلال السيطرة أو التحكم في مستويات الموارد المخصصة لأن تأثير التغيرات في المخرجات على كميات الموارد العاطلة أضعف من تأثير التغيرات في مستويات الموارد المخصصة على كميات الموارد العاطلة في ظل نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد، كما أن الاعتراف بالموارد العاطلة في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد جعل من القيام بتعديلات على نموذج التكاليف للمنشأة أمراً بسيطاً وذلك من خلال تغيير طريقة تحليل تكاليف الموارد المؤداة . وبالتالي فإن تحليل تدفق التكاليف من مجتمعات الموارد إلى مجتمعات التكلفة يعتبر عملاً هاماً لتطوير نظم إدارة التكاليف .

حيث يقوم نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد بتبسيط عملية تحليل تكلفة الموارد وذلك من خلال التحول من التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد إلى التحليل الفردي لها، لذلك تقوم محاسبة استهلاك الموارد RCA برفض فرض المساواة بين الموارد المتاحة والموارد المستهلكة وذلك بسبب وجود الموارد العاطلة (الفرق بين الموارد المتاحة والموارد المستهلكة) فغياب هذا الفرض يزيل الحاجة إلى التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد . (عقل: ٢٠١٣، ص ٢٧٣-٢٧٤)

ويؤكد (شاهين : ٢٠١٠ ، ص ٢٥٣-٢٥٤) أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يتعامل على أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة بها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج أما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة وتتبع هذه التفرقة من أن هذا المدخل يستحدث ما يعرف بمجمعات الموارد وبهذا فإنه ينتقل بمستوى تكاليف الموارد من المستوى الكلي (كما في محاسبة تكاليف على أساس النشاط) إلى المستوى الجزئي على

مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين إجمالي التكلفة المتواجدة لكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجامع التكلفة الخاصة بالأنشطة، وتؤدي هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة إلى المزايا التالية : (منير : ٢٠١٨ ، ص ٦٦)

- التبسيط والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد : وذلك عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف المورد .

- المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة، حيث أنه في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات المساندة لاتخاذ القرارات وهي :

- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد الشركة .

- معلومات تفيد في الربط بين مجامع الموارد ومجمعات التكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة .

- معلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة الشركة في وضع أفضل يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة .

بناء على ما سبق يمكن القول أن اعتراف محاسبة استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين ..

يمثل الاتجاه الأول : في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة .

ويمثل الاتجاه الثاني : في قدرة إدارة المنشأة في السيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها أو التخلص منها .

حيث أن اعتراف نظام محاسبة استهلاك الموارد بالموارد العاطلة يساعد في دعم القدرة التنافسية للمنشأة وذلك عن طريق تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف ، وقدرة أكبر على تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة / الفائضة بطريقة أكثر وضوحاً وتصبح تكاليف المنتجات متضمنة تكلفة الموارد المستخدمة فقط وغير محملة بتكاليف الموارد العاطلة .

أن نظام محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك من خلال دعم فلسفة التوجه بالعميل حيث من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة المضيئة للقيمة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق ، مع التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة المنشأة ذات القيم المضافة للعميل وبذلك يكون فرض البحث اثبت نظرياً هو ما يسعى الباحث لاختباره من خلال الدراسة الميدانية .

الدراسة الميدانية :

هدف الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار فرض الدراسة في بيئة الأعمال المصرية حيث تقوم بدراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث تم جمع البيانات الميدانية بواسطة استمارة استقصاء صممت خصيصاً لهذا الغرض ولقد تضمنت

استمارة الاستقصاء الجوانب المتعلقة بمتغيرات الدراسة بغرض تجميع البيانات لتحليلها إحصائياً لاختبار فرض الدراسة .

تصميم أداة البحث :

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استمارة الاستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات وقام بإعداد الأسئلة التي تكونت لديه بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع الدراسة ولقد حاول الباحث مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة وذلك من خلال الآتي :

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة .
- الحصول على معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالنوع والوظيفة الحالية وعدد سنوات الخبرة والمؤهلات الدراسية الحاصل عليها .
- تم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس إجابات أفراد العينة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (١)

التصنيف وفقاً لمقياس ليكرت

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وقد تم تقسيم استمارة الاستقصاء إلى عدة أجزاء :

الجزء الأول : تعريف المصطلحات الواردة في قائمة الاستقصاء .

الجزء الثاني : أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن الأشخاص الذين قاموا بتعبئة استمارة الاستقصاء من حيث : الاسم ، النوع ، الوظيفة الحالية ، عدد سنوات الخبرة ، المؤهلات الدراسية الحاصل عليها ، وطبيعة النشاط الذي ينتمي إليه .

الجزء الثالث : ويتضمن أسئلة قائمة الاستقصاء حيث يهدف هذا الجزء إلى اختبار فرض الدراسة الخاص بالمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من العاملين في منظمات الأعمال المصرية ونظراً لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع حيث تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من (٢٢٩) فرد . وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت (٥) فئات وهم محاسبي التكاليف ، والمدريين الماليين ، وأعضاء مجالس الإدارة ، والأكاديميين في الجامعات المصرية بالإضافة إلى وظائف أخرى . ويوضح الجدول التالي عدد استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي .

جدول (٢)

فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

بنود العينة	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة الى المرسله	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
					الصححة	النسبة
محاسب التكاليف	١١٠	١٠٤	%٥,٩٤	٧	٩٧	%٤,٤٢

مدير مالي	٦٥	٥٣	٥,٨١%	٩	٤٤	٤٤	٢,١٩%
عضو مجلس إدارة	٣٠	٢٧	٩٠%	١٠	١٧	١٧	٤,٧%
أكاديمي	٦٠	٤٩	٦,٨١%	٩	٤٠	٤٠	٥,١٧%
أخرى	٤٠	٣٥	٥,٨٧%	٤	٣١	٣١	٥,١٣%
إجمالي	٣٠٥	٢٦٨	٨,٨٧%	٣٩	٢٢٩	٢٢٩	١٠٠%

خصائص عينة الدراسة :

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فتم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص أفراد العينة الدراسة وذلك كالآتي :

أولاً : الوظيفة

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحالة الوظيفية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٣)

التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة حسب متغير الحالة الوظيفي

الفئات	محاسب تكاليف		مدير مالي		عضو مجلس إدارة		أكاديمي		أخرى		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٩٧	٤,٤٢%	٤٤	٢,١٩%	١٧	٤,٧%	٤٠	٥,١٧%	٣١	٥,١٣%	٢٢٩	١٠٠%

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وفقاً للحالة الوظيفية فنجد أن ٩٧ مفردة بنسبة ٤,٤٢% من حجم عينة الدراسة من محاسب التكاليف في حين نجد أن ٤٤ مفردة بنسبة ٢,١٩% من حجم عينة الدراسة يعملون كمديرين ماليين كما نجد أن ١٧ مفردة بنسبة ٤,٧% من حجم عينة الدراسة يعملون كأعضاء مجلس إدارة وأيضاً نجد أن ٤٠ مفردة بنسبة ٥,١٧% من حجم عينة الدراسة يعملون أكاديميين وأخيراً نجد أن ٣١ مفردة بنسبة ٥,١٣% يعملون في وظائف أخرى وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة .

ثانياً : المؤهل العلمي

تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٤)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس		ماجستير		دكتوراه		اخرى		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	١٢٩	٣,٥٦%	٥٦	٥,٢٤%	٢٩	٧,١٢%	١٥	٦,٦%	٢٢٩	١٠٠%

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي نجد أن عدد الحاصلين على بكالوريوس تجارة ١٢٩ مفردة بنسبة ٣,٥٦% من حجم عينة الدراسة في حين نجد أن ٥٦ مفردة بنسبة ٥,٢٤% من حجم عينة الدراسة حاصلين على درجة ماجستير في المحاسبة كما نجد أن ٢٩ مفردة بنسبة ٧,١٢%

من حجم عينة الدراسة حاصلين على درجة الدكتوراه في المحاسبة وأيضاً نجد أن ١٥ مفردة بنسبة ٦,٦% من حجم عينة الدراسة حاصلين على درجات علمية أخرى وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة .

ثالثاً : الخبرة العلمية

يمكن استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة طبقاً للخبرة العلمية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٥)

التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة حسب متغير للخبرة العلمية

الفئات	اقل من ٥ سنوات		من ٥-١٠ سنوات		أكثر من ١٠ سنوات		إجمالي
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
إجمالي	١٠٠	٧,٤٣%	٨٠	٩,٣٤%	٤٩	٤,٢١%	٢٢٩

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العلمية نجد أن ١٠٠ مفردة بنسبة ٧,٤٣% من حجم عينة الدراسة لديها خبرة اقل من ٥ سنوات في حين نجد أن ٨٠ مفردة بنسبة ٩,٣٤% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ٥ - ١٠ سنوات كما نجد أن ٤٩ مفردة بنسبة ٤,٢١% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من ١٠ سنوات وهذا يعكس بدوره على قدرة أفراد عينة الدراسة على فهم قائمة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة .

التحقق من مستوى الثبات في المقاييس :

بعد الثبات سمه أساسية في أي أداة من أدوات القياس ويقصد بالثبات مدى استقرار واتساق القياسات الناتجة عن أي أداة من الأدوات أي أن الثبات يعنى مدى قدرة الأداة على إنتاج قياسات متقاربة أو متساوية إذا ما تم تطبيق أداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف وقد تم قياس الثبات باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ وبأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر و الواحد الصحيح وعندما تكون قريبة من الواحد الصحيح دل ذلك على ثبات الاستقصاء مع مراعاة انه تم استبعاد أي متغير له معامل ارتباط إجمالي اقل من ٣٠% بينه وبين باقي المتغيرات في نفس المقياس مع العلم أن نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء ويتم قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالاتي :

أولاً : قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بالمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ..

جدول (٦)

تقييم ثبات وصدق المقياس الخاص بمدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

مقياس الصدق (الجزر التربيعي لألفا)	معامل ألفا (بعد الحذف)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفاكرونباخ (مقياس الثبات)	Correlated item-total correlation	عدد المقاييس
٠,٩٧٨	٠,٩٥٧	--	٠,٩٥٧	٠,٨١٩	X1 ₁
				٠,٨٣٥	X1 ₂
				٠,٨٧٩	X1 ₃
				٠,٩٠٥	X1 ₄
				٠,٩٤٢	X1 ₅
				٠,٩١٩	X1 ₆
				٠,٨٥٠	X1 ₇
				٠,٩٤٩	X1 ₈
				٠,٩٠٧	X1 ₉

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك كما هو موضح في الجدول السابق .

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من ٣٠% بالإضافة إلى أن معامل ألفا لهذا المقياس بلغ (٠,٩٥٧) هو معامل ثبات مرتفع وكذلك معامل الصدق الذاتي يساوي (٠,٩٧٨) بالتالي نجد هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق الذاتي .

التحقق من مستوى الصدق في الاستبانة :

يقصد بالصدق مدى قدرة أداة القياس على تحقيق أهدافه وذلك لقياس ما وضعت لقياسه وقد استعان الباحث للتأكد من صدق الاستبانة بعدة أنواع من الصدق وهما صدق المحتوى والصدق الذاتي وصدق الإشارة الداخلي .

صدق المحتوى :

ويقصد به إلى أي مدى يشمل المقياس خصائص الشيء المراد قياسه في كل الجوانب اللازمة وحيث أن الأداة المصممة لا تحتوى على كل الأسئلة الممكنة حول موضوع البحث وإنما يكتفى الباحث بعينة من الأسئلة حول موضوع الدراسة ولذلك فإنه ينبغي التأكد من أن تلك المجموعة من الأسئلة كافية لتغطية محتوى موضوع البحث وقد قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورته الأولية على عدد من المحكمين الأكاديميين المتخصصين في مجال الدراسة وذلك للتأكد من قدرة الاستبيان على قياس متغيرات الدراسة ومدى وضوح الفقرات ودقتها من الناحية العلمية واستطلاع آراء المحكمين حول مدى ملائمة كل عبارة من عبارات الاستبيان لقياس ما وضعت لأجله ولإجراء تعديل أو تصحيح أو نقل العبارات الغير مناسبة وقد تم الأخذ بآرائهم بما يحقق أهداف الدراسة .

الصدق الذاتي :

تم حساب الصدق الذاتي لجميع المقاييس وذلك بأخذ الجذر التربيعي لمعامل ألفاكرونباخ واتضح أن جميع الأبعاد ذات درجة صدق مرتفعة وذلك كما هو واضح في الجداول السابقة .

يمكن قياس صدق الأداة المستخدمة وذلك بقياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة المقياس الكلية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٧)

نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل مجال والمعدل لكل الفقرات

Correlations

AVTOTAL	AVX1		
**0.932	1	Pearson Correlation	AVX1
.000		(tailed-2)Sig.	
46	46	N	
1	**0.932	Pearson Correlation	AVTOTAL
	.000	(tailed-2)Sig.	
46	46	N	

من جدول (٧) نجد أن معامل الارتباط بين المتوسط العام للاستقصاء ومتوسط العام لدور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية يبلغ (٠,٩٣٢) وهو متوسط مقبول ودال إحصائياً وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة صالحة للتطبيق علي عينة الدراسة الأساسية .

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لكي يقوم الباحث باختبار فرض الدراسة فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSSV22) ولكي نقوم بتجريد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة .

وقد اعتمد الباحث على اختيار كولمجرروف سمرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ، ويقوم اختيار كولمجرروف سمرنوف على اختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) بالمقارنة بالمستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإذا كانت قيمة (sig) أكبر من قيمة (α) فإن ذلك يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ، وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات العلمية parametric tests ، أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) دل ذلك على قبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعملية Non-parametric tests ، ولقد قام الباحث بتطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة . وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (٨)

نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

أبعاد الدراسة	احصاء الاختبار Kolmogorov-Smirnov	مستوى الدلالة الإحصائي Asymp Sig	القرار
معلومات يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال	٤٥٤,٣	٠,٠٠٠,٠	غير طبيعي

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لإبعاد الدراسة أقل من مستوى المعنوية ، وبالتالي تم قبول الفرض البديل بأن البيانات مسحوبة من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية بالنسبة لجميع الفروض وبالتالي فإن الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة هي :

أولاً : عمل تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء وذلك لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف على الاتجاه العام للإجابات وذلك لكل عبارة وفقاً لمقياس ليكرت .

ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test

وهو اختبار اللامعلمي يستخدم كبديل لاختبار T وهو يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس

وهو اختبار لامعلمي يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة آراء مجموعات عينات الدراسة وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) بقيمة مستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أقل من مستوى الدلالة (α) فإن ذلك يعنى وجود اختلافات جوهرية بين آراء مجموعات العينة .

اختبار فرض الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي :

ينص الفرض في صورته العدمية على أنه لا يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. يتم اختبار ذلك الفرض من خلال الآتي :
أولاً : نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال يتم عمل تحليل وصفي لعبارات هذا البعد من خلال الجدول التالي :

جدول (٩)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة الخاصة باختبار الفرض

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 ₁	٩٣	٨٧	٢٢	٢٣	٤	٠٤٨٠,٤	٠١٨٤١,١	موافق تماما
	%٦,٤٠	%٣٨	%٦,٩	%١٠	%٧,١			
X1 ₂	٩١	٨٩	٢٠	٢٧	٢	٠٤٨٠,٤	٠١٨٤١,١	موافق تماما
	%٧,٣٩	%٩,٣٨	%٧,٨	%٨,١١	%٩,٠			
X1 ₃	٩٨	٧٩	٢٠	٢٩	٣	٠٤٨٠,٤	٠٦٨٨٤,١	موافق تماما
	%٨,٤٢	%٥,٤٣	%٧,٨	%٧,١٢	%٣,١			
X1 ₄	٩١	٩٠	١٧	٢٤	٧	٠٢١٨,٤	٠٨١٩٣,١	موافق تماما
	%٧,٣٩	%٣,٣٩	%٤,٧	%٥,١٠	%١,٣			
X1 ₅	٨٩	٩٣	١٨	٢٣	٦	٠٣٠٦,٤	٠٥٢٩٥,١	موافق تماما
	%٩,٣٨	%٦,٤٠	%٩,٧	%١٠	%٦,٢			
X1 ₆	٩٧	٨٧	١٥	٢٥	٥	٠٧٤٢,٤	٠٥٢٩٥,١	موافق تماما
	%٤,٤٢	%٣٨	%٦,٦	%٩,١٠	%٢,٢			
X1 ₇	٩٦	٩٠	١٤	٢٤	٥	٠٨٣٠,٤	٠٤٥٩٣,١	موافق تماما
	%٩,٤١	%٣,٣٩	%١,٦	%٥,١٠	%٢,٢			
X1 ₈	٩٧	٩١	١٣	٢٤	٤	١٠٤٨,٤	٠٢٤٨٨,١	موافق تماما
	%٤,٤٢	%٧,٣٩	%٧,٥	%٥,١٠	%٧,١			
X1 ₉	٩٧	٨٩	١٥	٢٤	٤	٠٩٦١,٤	١٠٣٠٠٠	موافق تماما
	%٤,٤٢	%٩,٣٨	%٦,٦	%٥,١٠	%٧,١			
الإجمالي	٨٤٩	٧٩٥	١٥٤	٢٢٣	٤٠	٠٦٢٦,٤	٠٤٥٨,١	موافق تماما
	%٢,٤١	%٦,٣٨	%٥,٧	%٨,١٠	%٩,١			

من الجدول السابق يتبين أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر فرض الدراسة والمتعلق بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث نجد أن المتوسط العام للعبارة بلغ (٠٦٢٦,٤) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهذا يدل على أن محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

ثانياً : اختبار الإشارة sign test

لقياس مدى دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال يتم اختبار الإشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (١٠)

نتائج اختبار الإشارة لفرض الدراسة

Binomial Test						
Asymp. Sig. (2-tailed)	Test Prop.	Observed Prop.	N	Category		
.٠٠٠	.٥٠	.٢٠	٤٦	٣.٤ =>	Group 1	معلومات يوفرها نظام محاسبة استهلاك
		.٨٠	١٨٣	٣.٤ <	Group 2	الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال
		.١٠٠	٢٢٩		Total	

من الجدول السابق يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا يعني رفض الفرض العدم القائل بأن محاسبة استهلاك الموارد لا يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وقبول الفرض البديل بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس

يتم استخدام كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات عينة الدراسة وفقاً للوظيفية والمؤهل العلمي والخبرة حول دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك على النحو التالي :

١- اختبار معنوية الفرق بين آراء عينة الدراسة وفقاً للوظيفة

يتم قياس معنوية الفرق في آراء عينة الدراسة من جانب الوظيفة وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (١١)

نتائج اختبار كروسكال والاس وفقاً للوظيفة

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp sig	قيمة chi_squqr	أخرى	اكاديمي	عضو مجلس إدارة	مدير مالي	محاسب تكاليف	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٢٠٠	٩٩٠,٥	٢٦,٩١	٨٢,١١٨	٣٨,١٠٤	٢٤,١١٥	٧٦,١٢٢	دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.200$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة وفقاً للوظيفة حول دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

- اختبار معنوية الفرق بين آراء عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

يمكن قياس معنوية الفرق في آراء عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (١٢)

نتائج اختبار كروسكال والاس وفقاً للمؤهل العلمي

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp sig	قيمة chi_squqr	أخرى	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٩٦	٣٥٣,٦	٤,٧	٦٢,١١٤	١٦,١١٩	٠٥,١١٨	دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

من الجدول السابق يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.096$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي حول دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك بدرجة ثقة 95% .

- اختبار معنوية الفرق بين آراء عينة الدراسة وفقاً للخبرة
يمكن قياس معنوية الفرق في آراء عينة الدراسة وفقاً للخبرة وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (١٣)
نتائج اختبار كروسكال والاس وفقاً للخبرة

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp sig	قيمة chi_squqr	أكثر من ١٠ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	أقل من ٥ سنوات	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٣٣٢	٢٠٦,٢	١٢٤,٥	٦١,١١٧	٢٦,١٠٨	دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

بالنظر للجدول السابق يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.332$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة وفقاً للخبرة حول دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

الخلاصة :

تناول الباحثون في هذا الجزء الدراسة الميدانية استكمالاً لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك من خلال استقراء عينة الدراسة ٢٢٩ مفردة وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS22) وذلك لاختبار فرض الدراسة وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل اختبار (K-S) واختبار الإشارة واختبار كروسكال والاس وهذا بالإضافة إلى التحليل الوصفي للبيانات ، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى :

- رفض الفرض العدم القائل بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ، وقبول الفرض البديل بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث أن :
- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد على خفض التكلفة.
- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد على قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل للموارد المنشأة .
- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه بالعمل .

نتائج البحث :

يمكن بلورة نتائج الدراسة بشقيها النظري والميداني كما يلي :
- أظهرت الدراسة النظرية أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يهدف بشكل رئيسي إلى دقة قياس التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة ، من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج

والكشف عن الطاقة العاطلة بما يحقق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية .

- أظهرت الدراسة النظرية أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الي تفعيل قدرة المورد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض .

- أظهرت الدراسة النظرية أن نظام محاسبة استهلاك الموارد في مجال الطاقة والتنبؤ بالموارد يحقق العديد من المزايا أهمها استغلال كافة الكفاءات والقدرات والطاقات ، وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل يُمكن المنشآت من وضع موازنتها على أساس كمية الموارد المتوقع .

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض الفرض العدم القائل بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يؤدي دوراً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، وقبول الفرض البديل بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث أن :

- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد علي خفض التكلفة .
- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد على قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة .
- ** نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد علي دعم فلسفة التوجه بالعمل .

توصيات البحث :

- ضرورة اهتمام المنشآت المصرية بعمل برامج تدريبية للعاملين لإنشاء كوادر محاسبية متفهمه للأدوار الجديدة التي تقع على عاتقها، وذلك لمواكبة التطور العلمي في النظم التكاليفيه والإدارية في بيئة الأعمال الحديثة .
- تطوير نظم التكاليف المطبقة في منشآت الأعمال المصرية وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة لمواجهة المنافسة الشرسة .
- ضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس تكلفه المنتجات بشكل أكثر دقة في بيئة الأعمال الحديثة .
- ضرورة تبنى منظمات الأعمال المصرية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لما له من مزايا تساعد على دعم القدرة التنافسية في ظل المنافسة الشديدة .

مقترحات بحثية مستقبلية :

- دور محاسبة استهلاك الموارد RCA في زيادة كفاءة الأداء المالي للوحدات الاقتصادية .
- أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت الخدمية على قرارات تسعير المنتجات .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

١. السيد ، علي مجاهد أحمد (٢٠٠٦) ، " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية في مواجهة تحديات العولمة " ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية التجارة ، جامعة إسكندرية بعنوان تعزيز القدرة التنافسية : الاستراتيجيات والسياسات والآليات ، الإسكندرية ، من ٢٧-٢٩ يوليو ، المجلد (٢) .
٢. الحوالي ، خالد حسين صالح (٢٠١٣) ، " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمت اليمنية" ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، م(٤) ، العدد (١) ، ص ٧٥-٩٩ .
٣. الغندور ، سعد سامي فتحى (٢٠١٥) ، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال المصرية : دراسة اختبارية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد .
٤. الكومي ، أمجاد محمد (٢٠٠٧) ، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (١) ، العدد (١٠٧) ص ١٧٠-٢٢٨ .
٥. الناطور ، جهاد ربحي عبدالقادر (٢٠١٣) ، " أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية " - دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي مصر ، مجلد (١٧) ، العدد (٣) ، ص ٢٧٧-٣٠٣ .
٦. إبراهيم ، فضل الله برير جعفر (٢٠١٨) دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا ، كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا ، العدد (٧) ، ص ١٢٩-١٧٠ .
٧. أبو العزم ، فهميم (٢٠١٥) ، " العلاقة بين مستوى التطور في تخصيص التكاليف غير المباشرة واعتماد قرارات المنتج على معلومات التكاليف " ، دليل من الشركات الصناعية في السويس ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد (١٩) ، العدد (١) ، ص ١-٣٧ .
٨. أبو شيعشع ، أحمد مختار إسماعيل (٢٠١٦) ، " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، م(٧) ، العدد (١) ، ص ٤١٣-٤٤٦ .
٩. أحمد ، محمد رمضان إبراهيم (٢٠١٠) ، " استخدام أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة بنها .
١٠. أيوب ، حسن بسيوني حسن (٢٠٠٠) ، " استراتيجيات منشآت الأعمال الصناعية المصرية لمواجهة التحديات التنافسية " - دراسة تطبيقية على منشآت الأعمال الصناعية بمدينة العاشر من رمضان ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد (٢) ، ص ٣١٩-٤١٥ .
١١. حامد ، إبراهيم محمد (٢٠١٨) ، " محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية " - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم ، رسالة دكتوراه ، جامعة النيلين ، السودان .

١٢. خطاب ، محمد شحاته (٢٠٠٩) ، " إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " - دراسة نظرية وميدانية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد (٢) ، ص ص ١٣٣-١٨٨ .
١٣. زيدان ، عبدالعزيز محمد أيوب (٢٠٠٤) ، " إطار مقترح لتطوير فاعلية وظائف المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة في ظل التجارة الالكترونية " ، رسالة دكتوراه كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس .
١٤. سرور ، منال جبار (٢٠١٧) ، " دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل الطاقة ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، العدد (٥١) .
١٥. شاهين محمد أحمد (٢٠١٠) ، " دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد(٤) ، ص ص ٢٣٠-٢٦٠ .
١٦. الشبطي ، على عبدالله صالح (٢٠١٧) ، " استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد " - دراسة نظرية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مجلد(٨) ، ص ص ٧٤٣-٧٧١ .
١٧. الشهاوي ، صلاح احمد محمد (٢٠١٤) ، " مدى فاعلية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مجلد(٥١) ، العدد(١) ، ص ص ٣٩٥-٤٣٢ .
١٨. الصغير ، محمد السيد محمد (٢٠١١) ، " إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCLL) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، مجلد (٢٥) ، العدد (١) ، ص ص ٦٨-١٠٩ .
١٩. عبدالدايم ، صفاء محمد (٢٠١٤) ، " مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جوده قياس التكلفة " - مع دراسة ميدانية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد(٢) ، ص ص ٢٦٦-٢٣٤ .
٢٠. عبدالسميع ، سيد عبدالرازق (٢٠١١) ، " استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة " - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الغذائية للسيارات ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
٢١. عبداللطيف ، محمد محمد (٢٠١٤) ، " أثر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تعظيم الاستفادة من رأس المال الفكري لتدعيم الميزة التنافسية في البنوك التجارية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد(٢) ، المجلد (١) .
٢٢. عبدالله ، ناجي فائز (٢٠١٥) ، " مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد لتحليل وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة بالتطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .
٢٣. عثمان ، فارس الطيب محمد (٢٠١٦) ، " دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة " - دراسة ميدانية ، رسالة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان .
٢٤. عقل ، يونس حسن (٢٠١٣) ، " استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في إدارة التكلفة " ، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، مجلد(٢٧) ، العدد (٣) ، ص ص ٢٨٤-٢٦٣ .

٢٥. علي ، ادم علي موسى (٢٠١٨) ، " أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ودورها في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة " - دراسة ميدانية على شركات الأمن الغذائي الصناعية ، رسالة دكتوراه ، جامعة النيلين ، السودان .
٢٦. علي ، وليد أحمد محمد (٢٠١٣) ، " أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة " دراسة ميدانية ، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد (١) ، ص ص ٢١٥-٢٩٩ .
٢٧. قحطان ، منير علي مدهش (٢٠١٨) ، " قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفيه " - دراسة تطبيقية ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، مجلد (٢٤) ، العدد (٢) ، ص ص ٦١-٨٥ .
٢٨. كيوان ، راندا مرسي (٢٠١٣) ، " استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة " - حالة تطبيقية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد(٢) ، ص ص ١١٠٧-١١٥٢ .
٢٩. محاريق ، هاني أحمد (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(١) ص ص ٥٣٤-٤٩٣ .
٣٠. منير ، محمد محمود (٢٠١٨) ، " استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقا لزيادة التكلفة في المنشآت الصناعية " ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد (٦٤) ، ص ص ١٥٩-٢٠٢ .
٣١. نصار ، حمدي جابر محمد (٢٠١٢) ، " أثر العلاقة بين الذاكرة التنظيمية وتحقيق الميزة التنافسية في المنظمات " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها العدد (٣) ، ص ص ٢٥٩-٢٨٣ .

ثانياً : المراجع الأجنبية

32. Ahmed, Syed; Moosa, Mehboob, (2011), " Application of Resource Consumption Accounting In An Education Institute "Pakistan Business Review, Vol. (12), No.(4), PP. 755-775.
33. Baroto, M., Abdullah, M., wan, H. (2012), Hybrid Strategy: A New Strategy for Competitive Advantage International Journal of business and Management ,Vol. 7, No. 20, pp. 120-133.
34. Dey, Shuvankar & Kumar K. Arindam (2014), " Cost and management accounting, resource consumption accounting", MBAZ 2nd semester department of business administration.
35. El-hwaty, Abeer M.; (2013) " Strategic Cost Management To Maximize The Value of The Organization and Its Competitive Advantage"; Research For Master Degree In Accounting and Finance, Islamic University - Gaza.
36. Jaf. Rizgar Sabr. Sarsar. Naser. Karim, (2015), Impact of Management Accounting Techniques o Achieve Competitive Advantage, Research Journal Of Accounting Finance And Accounting Vol. (6), No. (4), PP. 46-57.

37. Kupper G. H. and B. Pedell, (2005), " Relevance added: combining ABC with German cost accounting", Strategic Finance, Vol. (86), No (12), pp. 56-61.
38. Magaa, F., Mugwindiri, K., & Madanhire, I. (2013), Use of Total Quality Management (TQM) And Statistical Process Control (SPC) In Enhancing Business competitiveness An Investigation Into Zimbabwean Manufacturing Companies International Journal of Application or Innovation in & Management (IJAIEEM) Vol. (2), No. (6), pp. 171-178.
39. Maryani, M. (2015), " The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage: An analytical study" Merit Research Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance Vol. (3), No. (4), p. 46-53.
40. Merwe, A. V. & Grasso, L. P., (2006), " Letters to the Editors / RCA is Not Lean-A Reply", Journal of Cost Management, Vol. 20, No. 6, PP. 5-8.
41. Michael S. C. Tse, Maleen Z. Gong, (2009), " Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models" Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. (7) No. (2), PP. 41-54.
42. Okutmus, Ercument., (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.
43. Seif Obeid, Qasim Ahmed (2011), JIT Production system and it effect on achieving Competitive Advantage for public shareholding industrial companies in Jordon a man : interdisciplinary of contemporary research in business, Vol. (4). No. (6), p. 883-892.
44. Sri Srikanthan, (2003), " Success Through Strategic Management Accounting", Articles of Merit Competition, New York : International Federation of Accounting.
45. Tunji, Siyanbola& Mojeed, Raji. (2013), " The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries Profitability", International Journal of management and Social Sciences Research, Vol. 2, No. 4, PP. 1-7.
46. Webber, Sally; Clinton ,Douglas (2004,a), " Resource consumption Accounting Applied : The Coplay Case " Strategic Finance, Vol. (6), No. (1), PP. 1-14.
47. Webber, Sally; Clinton, Douglas (2004,b) RCA at Cloyay : Here's Innovation In Management Accounting With Resource Consumption Accounting", Strategic Finance, PP. 21-26.

48. White, Larry, (2009), " Resource Consumption Accounting : Manager Focused Management Accounting ", The Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. (86), No. (3), PP. 63-77.
49. Wijetunge, W. A. D. S, (2016), Service quality, Competitive advantage and Business performance in service providing SMEs in SriLanka, International Journal of Scientific and Research Publications, Vol. (6), No.(7), PP. 720-728.
50. Zehetner, Karl; Eschenbach, Sebastian., (2017), " Closing The Gap Between U.S. And German Managerial Accounting" Humanities And Social Sciences Review, Vol. (7), PP. 461-474.