



جامعة مدينة السادات

استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية"

إعداد

الباحثة / داليا المغورى رزق فرج

باحثة دكتوراة

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

إشراف

أ.م.د/ محمد موسى شحاته
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

أ.د/ عبد الحميد أحمد شاهين
أستاذ المراجعة المتفرغ
وعميد كلية التجارة الأسبق
جامعة مدينة السادات

د/ مروة احمد البحيرى
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

2024م - 1445 هـ

❖ ملخص البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية، وذلك من خلال التعرف على دور المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية، بالإضافة إلى الكشف عن مدى وجود فروق جوهرية ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على شركة الزامل للهيكل الفولاذية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق العديد من الأهداف ومنها فهم وإدراك العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد، دقة أكبر في قياس تكلفة المنتجات، وضمان أن تكلفة المنتج تشتمل فقط على القدر المستغل من الموارد، وضوح وإبراز الطاقة غير المستغلة وعدم حجبها داخل تكاليف الإنتاج بالشكل الذي يمكن من التعامل مع هذه التكاليف وعمل إدارة فعالة لها، وذلك لأن استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة من تكاليف الإنتاج والإفصاح عنها في قائمة الدخل يحفز الإدارة في البحث عن الإجراءات والأساليب اللازمة لتخفيض هذه الطاقات غير المستغلة، كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.551)، وهذا يعني أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية لنظام محاسبة استهلاك الموارد زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 55%، علاوة على ذلك فقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد (44656124) وهو أقل من المتوسط الحسابي لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام التكاليف المتبع بالشركة (46807312)، وبلغ مستوى الدلالة P.Value لاختبار Wilcoxon (0.011) وهو معنوي بدرجة كبيرة.

❖ Abstract :

The main objective of the research is to study the role of the resource consumption accounting system in enhancing competitive advantage, by identifying the role of information provided by the resource consumption accounting system in enhancing competitive advantage, in addition to revealing the extent to which there are significant material differences between the cost of products calculated according to the resource consumption accounting system and those calculated according to the company's cost system, and to achieve this goal, an applied study was conducted on Zamil Steel Structures Company. The study reached a set of results, the most important of which are: that the application of the resource consumption accounting system contributes to achieving many goals, including understanding and recognizing the reciprocal relationships between resource pools, greater accuracy in measuring the cost of products, ensuring that the cost of the product includes only the amount of resources exploited, clarity and highlighting unused energy and not blocking it within production costs in a way that enables dealing with these costs and making effective management of them, because excluding unused energy costs from the costs of Production and disclosure in the income statement motivates management in the search for the procedures and methods necessary to reduce these unused energies, and the study also found that there is a significant relationship between the use of the resource consumption accounting system and the enhancement of competitive advantage, as the correlation coefficient reached (0.551), and this means that the more industrial companies use the resource consumption accounting system, the greater the enhancement of the company's competitive advantage by 55%. Moreover, the study found that there are significant differences between the cost of products calculated according to the resource consumption accounting system from those calculated according to the company's cost system, where the average of the cost of products according to the resource consumption accounting system (44656124), which

is less than the average of the cost of products according to the company's cost syst(46807312), and the level of significance P.Value for the Wilcoxon test (0.011), which is highly meaningful.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث:

تسعي جميع المنشآت الإنتاجية والخدمية إلى تطوير أدائها في تقديم المنتج أو الخدمة لتعزيز الميزة التنافسية، وتشير الميزة التنافسية إلى الخاصية التي تميز المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة، وتتلصق الميزة التنافسية بالجودة أو التكنولوجيا أو القدرة على تخفيض التكلفة أو الكفاءة التسويقية أو الابتكار والتطوير. ويمكن لأي منشأة أن تحقق الميزة التنافسية بطرق عديدة ولكن أهم هذه الطرق على الإطلاق هي أن تكون المنشأة ذات تكاليف منخفضة أو أن تكون قادرة على تمييز منتجاتها (Battour et al,2021)، ولذلك يجب على المنشآت الصناعية أن تسعي لتعزيز الميزة التنافسية في مخرجاتها كمحاولة لتحقيق طفرة استراتيجية للمجتمع، ولن يتحقق ذلك إلا عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة والوقت المناسب.

وفي ظل التطورات المتلاحقة أصبحت المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف تواجه قصوراً واضحاً في تلبية احتياجات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من المعلومات اللازمة للاستخدامات الإدارية المختلفة، ومن ثم كان من الضروري البحث عن مداخل أخرى لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وقد ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوربا كأحد الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وهو يعتبر أحد المداخل الحديثة في مجال قياس وإدارة التكاليف، ويتفوق هذا المدخل عن غيره من مداخل إدارة التكاليف في تخصيص الدقيق للتكاليف والتعامل مع الموارد المتاحة للمنشأة، ويجمع هذا النظام بين مزايا التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام التكاليف الألماني (GPK)، ويهدف هذا النظام بشكل أساسي إلى تحقيق الميزة التنافسية عن طريق خفض التكاليف ويمكن استخدام هذا النظام وخصائصه كنقطة انطلاق لجميع تدفقات التكلفة، فهو يجمع بشكل أساسي بين المعرفة والتطبيق والقواعد من أجل صنع القرار (Carraro,2018). ويزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة (Al-Hibari & Al-Matari,2019).

ثانياً: مشكلة البحث:

نتيجة للانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية وعدم ملاءمتها للقياس التكاليفي في ظل التغيرات التنافسية الجديدة وقصورها في توفير معلومات دقيقة وملاءمة تساعد مديري الشركات في اتخاذ القرارات، (Aleem,et.al,2016 ; Soekardan,2016; Hasan,2017)، وفي ضوء تلك الإنتقادات ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط الذي يركز على تعدد مسببات التكلفة بدلاً من نظام التكاليف القائم على الحجم الذي يعتمد على مسبب وحيد للتكلفة عند حساب تكلفة المنتج، إلا أن هذا النظام لم يعطى الموارد القدر المناسب من الاهتمام، بالإضافة إلى تجاهل العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد وعدم الأخذ في الاعتبار الطبيعة الأساسية والمحتملة لعناصر التكاليف، التركيز على الأنشطة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي صعوبة قياس وتحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده. (القسطاوى،2016).

ولذلك ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يساعد في توفير معلومات عن تخصيص الدقيق للتكاليف ومعلومات تساعد في إدارة الطاقة من خلال استخدام مسببات موارد متعددة، إنشاء مجتمعات الموارد والإعتراف بالعلاقات المتبادلة بين الموارد وبعضها البعض، وإظهار الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده، بالإضافة إلى توفير معلومات عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات غير المستغلة بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة وتدعيم مركزها التنافسي، ومن ثم تتحدد مشكلة هذا البحث في قصور نظم التكاليف التقليدية في إدارة التكلفة بالشكل الذي يمكن من تعزيز الميزة التنافسية للشركة.

ويمكن بلورة المشكلة البحثية في الأسئلة التالية:

- 1- إلى أي مدى يسهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية؟
- 2- إلى أي مدى توجد فروق جوهرية ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة؟

ثالثاً: الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

فيما يلي نستعرض ملخصاً لأهم الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت المجالات المختلفة لموضوع البحث. هدفت دراسة Allah (2018) إلى دراسة أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وممارسات الجودة الشاملة على إدارة التكلفة الإستراتيجية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية العاملة بالخرطوم، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن تكامل محاسبة استهلاك الموارد وممارسات الجودة الشاملة يؤثر إيجابياً على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، إلا أن معظم شركات الصناعات الغذائية السودانية تطبق الأنظمة التقليدية بنسبة 78.1% مما يؤثر على الثقة في المعلومات المحاسبية ويمكن أن يخلق مشاكل هائلة داخل المؤسسة.

واستهدفت دراسة Al-Rawi & Abdal-Hafiz (2018) التعرف على دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين إدارة التكاليف في البنوك التجارية الأردنية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مديري البنوك ونوابهم ورؤساء الأقسام بجميع البنوك التجارية بمحافظة الكرك، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يلعب دوراً إيجابياً في إدارة التكاليف من خلال توفير المعلومات المناسبة وخفض التكاليف وتحسين نوعية الخدمات المصرفية، كما أشارت الدراسة إلى أنه من الضروري تطوير أنظمة التكاليف المستخدمة حالياً لتلبية احتياجات إدارة التكلفة.

في حين سعت دراسة El - essawy (2018) إلى توضيح التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود، وتناولت تحليل مدخل محاسبة استهلاك الموارد من حيث المفهوم والأهداف والمبادئ من أجل التعرف على دوره في إدارة طاقة الموارد مما يمكن أن يساعد على تعزيز العمليات والأنشطة في منظمات الأعمال، وتم تحقيق هذه الأهداف من خلال دراسة تطبيقية، وتوصلت الدراسة إلى أن دقة وفاعلية مدخل محاسبة استهلاك الموارد يرجع إلى اعتماده على تجميع جميع الموارد المتجانسة داخل مورد واحد بالإضافة إلى القيام بتخصيص تكلفة الموارد المستخدمة فقط على المنتجات وبالتالي فإن تكاليف الموارد غير المستخدمة لن تكون مدرجة ضمن تكاليف المنتجات، كما أثبتت الدراسة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود قد حققوا نتائج أفضل عند التطبيق معاً وبالتالي يمكن اعتبارهم كأساليب مكملة تهدف إلى تحسين أداء منظمات الأعمال.

وناقشت دراسة عبدالطيف (2018) أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية في قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة حالة على شركة أتيب للشحن والتفريغ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع طبيعة منشآت الخدمات والتي تتميز بتعدد وتنوع الموارد وعدم تجانسه، وأشارت الدراسة إلى أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعتبر مدخل شامل ومتكامل لأنظمة إدارة التكلفة حيث يوفر حلاً أفضل للمشاكل التي تواجه الشركات من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة، واخيراً يتعامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد على أن تكاليف الموارد التي تتم الاستفادة بها تعد من ضمن تكاليف الخدمة، أما تكاليف الموارد العاطلة فتعد من المصروفات الخاصة بالفترة.

واستطاعت دراسة Kbelah et. al (2019) توضيح دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية لشركات الغزل والنسيج العراقية من خلال دراسة حالة لأحد مصانع الغزل والنسيج الحكومية، حيث قامت الدراسة بتحليل وتقييم النظام المطبق في المصنع وهو النظام التقليدي، ثم تم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ومقارنة نتائج تطبيق كلا النظامين. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تأخذ في الاعتبار الطاقة العاطلة من خلال تقسيم التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وبالتالي تخصيص تكاليف أقل للمنتجات بالمقارنة بنظام التكاليف التقليدي، وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات أكثر دقة وموثوقة مما يؤدي إلى تحقيق الشركة ميزة تنافسية تتعلق بالتكاليف وبالتالي مساعدة الإدارة في تسعير المنتج بسعر أقل من المنافسين.

وأشارت دراسة إبراهيم (2019) إلى دراسة تأثير التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن في ظل المعلومات المتولدة من تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبين أثر هذا التكامل على إدارة التكلفة، من خلال دراسة نظرية، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها لمتخذي القرارات والتي لا تتوفر في ظل مداخل التكاليف التقليدية، حيث أن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى تحقيق دقة القياس التكاليفي وكفاءة استغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته على التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد وتحمل تكلفة المنتجات بالجزء المستخدم فقط واستبعاد تكاليف الطاقة العاطلة مما ينعكس على معلومات التكلفة ودعم عملية اتخاذ القرار.

وركزت دراسة الإكيادي (2019) على تطوير الموازنات التخطيطية باستخدام مدخل محاسبة الموارد من خلال عرض كل من مفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد والأسس والمبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل، واعتمدت على دراسة نظرية وتوصلت إلى فاعلية مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الموازنات على أساس النشاط (ABB) من خلال توفير معلومات مهمة تراقب به سلوك التكلفة والطاقة العاطلة والمستغلة وتخطيط التشغيل، كما أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكفاءة الأنشطة التي تزاولها المنشأة.

وفي هذا السياق استهدفت دراسة السيد (2019) وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الوحدات الإقتصادية، واعتمدت على دراسة ميدانية لمجموعة من العاملين في منظمات الأعمال المصرية (محاسبى التكاليف، مهندسى الإنتاج) ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الجبل الملائم لإدارة التكلفة، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، وقدرته على توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات على المدى القصير والبعيد بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج. وبالرغم من المزايا التي يحققها هذا النظام إلا أنه يعجز منفرداً عن توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لإدارة ربحية العملاء.

وتناولت دراسة محمد (2019) التعرف على نظم إدارة التكاليف المستخدمة بالجامعات ومدى الحاجة إلى تطويرها، وكذلك التعرف على دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكاليف بالجامعات الخاصة بالإضافة إلى تصميم إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة باستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد، واعتمدت على دراسة نظرية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومنها أن نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في الجامعات غير قادرة على تلبية احتياجات مديري الجامعات، حيث أنها تقدم معلومات تكاليفية غير دقيقة، وأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد قد تغلب على أوجه القصور الموجودة في نظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط وقدم معلومات تكاليفية أكثر دقة، كما أشارت الدراسة إلى أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يعد من أفضل المداخل لإدارة التكلفة ويعتبر الجبل القادم لإدارة التكلفة حيث يتسم بالشمولية وتحليل الموارد إلى أدنى مستوى .

واستهدفت دراسة (Senan(2020) تحديد دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في الفكر الإستراتيجي، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة نظرية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يدعم الممارسات الشائعة للفكر الإستراتيجي مثل ستة سيجما وإدارة سلسلة التوريد والتكلفة المستهدفة من خلال دعم القيمة المقدمة للعملاء، ودعم القرارات طويلة الأجل، وتحويل ونقل الموارد من خلال تدفق القيمة، وقرارات الإنتاج المختلط والتكلفة المختلطة، واكتشاف الموارد المقيدة، ودعم العاملين، ودعم التخلص من المخلفات والتحسين المستمر، وتعظيم صافي التدفق النقدي.

وكذلك استهدفت دراسة الجبلي (2020) تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق الموارد ومحاسبة استهلاك الموارد ليساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوي الجودة وخفض التكاليف، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة ودعم قدرتها التنافسية.

وسعت دراسة فراج (2020) إلى توضيح أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط ومدى مساهمة هذا التكامل في تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تطوير وتدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

وتناولت دراسة القاضي (2021) تقديم إطار مقترح لاستخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال تحقيق التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في ظل بيئة التصنيع المرن؛ سعياً نحو تحسين الأداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية المصرية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية، وقد تمت هذه الدراسة من خلال توزيع قوائم استقصاء على عينة من الشركات التابعة لقطاع مواد البناء وقطاع الموارد الأساسية وقطاع الأغذية والمشروبات، ثم تطبيق الإطار المقترح على واحدة من الشركات العاملة في مجال المنتجات الكهربائية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد دور في تدعيم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي تحسين الأداء الاستراتيجي، من خلال تحقيق التخطيط السليم للموارد، تحقيق الرقابة الفعالة على الموارد، تحليل تكاليف الموارد، توفير

معلومات حول الطاقة العاطلة، يؤدي أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق دقة أفضل في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة، مما يؤدي إلى نتائج أفضل في تخصيص التكاليف، وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد، وتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وضمان أن تحتوي تكلفة المنتج على القدر المستخدم من الموارد.

واستهدفت دراسة (Hadi & Hatif, 2023) كيفية تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ذات الوقت المحدد لتخفيض تكاليف الإنتاج، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على أحد مصانع الشركة العراقية العامة. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد الموجه زمنياً يساهم في الاستخدام الأمثل للموارد والسيطرة عليها مما يؤدي إلى خفض التكاليف والتحكم فيها.

وأخيراً استهدفت دراسة الغندور (2023) بيان دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل الظروف الراهنة (بيئة التصنيع الحديثة – الموارد المحدودة)، بالإضافة إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات المصرية ومجموعة من أعضاء هيئة التدريس من بعض الجامعات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإطار المقترح للتكامل بين النظامين قادر على ترشيد القرارات الإدارية في مختلف المستويات، حيث يهتم بتوفير معلومات عن كل من الموارد والأنشطة ومجمعات الموارد والأنشطة.

تحليل وتقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال عرض و تحليل الدراسات السابقة التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة يتضح ما يلي:

- ❖ اتفقت الدراسات السابقة جميعها على عدم ملاءمة النظام التقليدي للتكاليف في ظل التغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة، وأوصت بضرورة التحول إلى استخدام الأساليب والمداخل الحديثة التي تأخذ في الاعتبار ظروف المنافسة.
- ❖ تناولت معظم الدراسات السابقة (عبد اللطيف، 2018؛ Al- Rawi, 2018؛ Carraro, 2018؛ محمد، 2019؛ إبراهيم، 2019؛ السيد، 2019؛ Senan, 2020؛ Hammoud & Jasim, 2022؛ Hadi & Hatif, 2023) أثر استخدام أدوات ونظم التكاليف على تخفيض التكلفة، بما يؤكد اهتمام الدراسات السابقة باستراتيجية زيادة التكلفة كأحد أهم استراتيجيات المنافسة العامة.
- ❖ يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد تطور حديث للمحاسبة الإدارية وهو الجيل القادم لإدارة التكلفة نظراً لما يوفره من معلومات جوهرية عن العلاقات المتبادلة بين الموارد وبعضها البعض بالإضافة إلى توفير معلومات عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة وتدعيم مركزها التنافسي.
- ❖ اهتمت بعض الدراسات بالتأصيل النظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد، في حين اهتمت دراسات أخرى بالتطبيق العملي.

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية، وينبثق من الهدف الأساسي الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على دور المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية.
- 2- الكشف عن مدى وجود فروق جوهرية ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة.

خامساً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تزايد اهتمام منشآت الأعمال باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي من بينها نظام محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، ويمكن تناول أهمية البحث كما يلي:

1- الأهمية العلمية: وتتمثل في:

- ❖ تعظيم الاستفادة من تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة في نظام محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز الميزة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.
- ❖ حاجة الشركات الصناعية إلى استخدام نظام محاسبة تكاليف يركز على الموارد بهدف استغلالها أفضل استغلال ممكن؛ لتقديم منتجات ذات جودة عالية وتكاليف منخفضة.
- ❖ تقديم دليل تطبيقي لتوضيح أثر تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على تعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية.

2- الأهمية العملية: و تتمثل الأهمية العملية للبحث فيما يلي:

- ❖ تزايد حاجة الإدارة بالشركات الصناعية إلى التعرف على كيفية الاستفادة من نظام محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية.
- ❖ تلبية رغبات العملاء وتعظيم القيمة المقدمة لهم وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد عن طريق توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة وتساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم الاستراتيجية المرتبطة بالمنشأة من خلال ما يساهم به نظام محاسبة استهلاك الموارد مما يساهم في خفض الإيجابي للتكلفة مع الحفاظ على المستوى الملائم للجودة.

سادساً: فروض البحث:

تتمثل فروض البحث فيما يلي:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية.
- 2- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة.

سابعاً: منهج البحث:

يعتمد البحث على الجمع بين المنهجين التاليين:

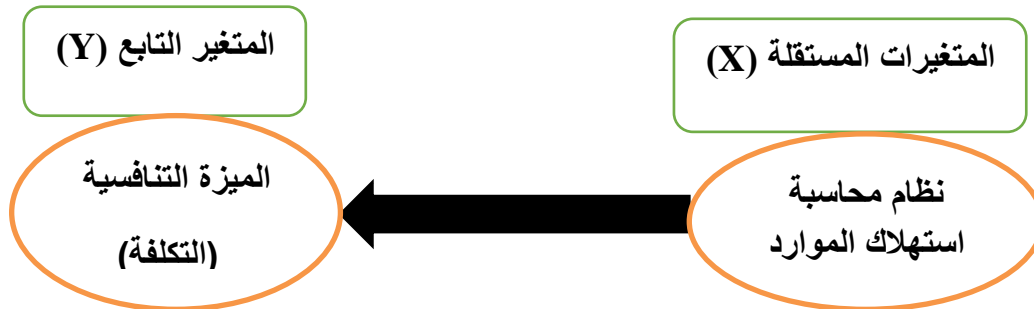
- 1- المنهج الإستنباطي: يقوم هذا المنهج على دراسة وتحليل الإطار النظري للبحث وذلك بالإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الأنترنت.
- 2- المنهج الاستقرائي: تعتمد الباحثة على هذا المنهج في إجراء الدراسة التطبيقية على الشركات الصناعية بمدينة السادات لإختبار فروض البحث.

ثامناً: حدود البحث:

- 1- حدود مكانية: يقتصر تطبيق البحث على الشركات الصناعية الكبرى بمدينة السادات.
- 2- حدود زمنية: تم تقديم دليل استرشادي لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على بيانات فعلية لشركة الزامل للهيكل الفولاذية لعام 2022م.
- 3- حدود منهجية: يقتصر البحث على تناول نظام محاسبة استهلاك الموارد فقط لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، ولم يتم التطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى إلا بالقدر الذى يخدم البحث.

تاسعاً: متغيرات البحث:

يمكن توصيف متغيرات البحث من خلال الشكل التالي:



عاشراً: تنظيم البحث:

في إطار محاولة الباحثة للإجابة على الأسئلة البحثية ولتحقيق هدف البحث واختبار مدى صحة فروضه، سوف تقوم الباحثة بتنظيم خطة البحث على النحو التالي:

- ❖ الإطار المنهجي لنظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة.
 - أولاً: طبيعة وأهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - ثانياً: مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - ثالثاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - رابعاً: تقييم نظام محاسبة استهلاك الموارد.
- ❖ الميزة التنافسية في منشآت الأعمال الصناعية.
 - أولاً: طبيعة وأهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال.
 - ثانياً: أبعاد ومداخل الميزة التنافسية.
 - ثالثاً: استراتيجيات دعم الميزة التنافسية في المنشآت.
 - رابعاً: دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية.
- ❖ الدراسة التطبيقية.

أولاً: طبيعة وأهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد:

تناولت الكثير من الجهود البحثية المتواصلة نظام محاسبة استهلاك الموارد باعتباره أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، والذي يتخطى المعوقات الخاصة بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ويعظم الاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، ويتم عرض طبيعة نظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال عرض كل من نشأة ومفهوم وأهداف ومكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد، ويتم ذلك على النحو التالي:

1- نشأة نظام محاسبة استهلاك الموارد:

نشأت محاسبة استهلاك الموارد عام 2002 وذلك من خلال الدمج بين مزايا كل من نظام التكاليف الألماني والذي يعد عملية استهلاك الموارد هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها في تحليل الطاقة والاستهلاك والرقابة ونظام التكاليف على أساس النشاط، والذي يعد الأنشطة هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها في تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة، وكانت بداية التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد عام (2004)، حيث تم تطبيقها على شركة (Clapay) والتي يقع مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية وتعد من أكبر الشركات في مجال الصناعات البلاستيكية، وقد تم التطبيق على الشركة من خلال المقارنة بين معلومات التكاليف قبل استخدام محاسبة استهلاك الموارد (Pre- RCA) وبعد استخدامها (Post-RCA). وأمتد التطبيق في عام (2006) ليشمل المنشآت الخدمية، حيث تم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مستشفى للأطفال (نقلاً عن شاهين، 2018).

وقام مجموعة من الأكاديميين والممارسين المهتمين بنظام محاسبة استهلاك الموارد في عام (2008) بإنشاء معهد في الولايات المتحدة الأمريكية تحت مسمى "RCA Institute"، ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، والإبتعاد عن الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء تقديم نظام التكاليف على أساس النشاط، ويقدم المعهد التأهيل والتدريب والشهادات والخدمات الإستشارية لدعم الشركات في التطبيق السليم لمحاسبة استهلاك الموارد (دسوقي، 2017).

وفي يوليو 2009 تم الاعتراف بنظام محاسبة استهلاك الموارد من قبل لجنة المحاسبين المهنيين في قطاعات الأعمال وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتم الاعتراف بالنظام من خلال منشور تحت مسمى "تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت"، وأوضحت النشرة والوثيقة المصاحبة لها بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد من النظم الأكثر تطوراً، ويبلغ أعلى مستوى من الوضوح والدقة مقارنة بغيره من نظم التكاليف ويوفر القدرة على تحديد وقياس تكاليف الطاقة غير المستغلة، ولذلك أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين نظام محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة (Yaqoup & Fadhil, 2020).

2- مفهوم وأهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد:

1/2- مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يشير الفكر المحاسبي إلى أنه لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لمفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت في الأدب المحاسبي لهذا النظام واختلفت الآراء حول وضع تعريف محدد لها، وفي محاولة وضع تعريف لمحاسبة استهلاك الموارد عرفها (Okutmus، 2015)، بأنها أسلوب إداري قائم على أساس كمي ويركز على أن سبب التكاليف هو استهلاك الموارد، ويدعم عملية صنع المديرين للقرار، ويركز على الاستخدام الأمثل للموارد، مما يؤدي إلى خفض تكلفة المنتج وتوفير معلومات يمكن الاعتماد عليها.

وعرفها أبو شعيشع (2016)، على أنها أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويعتمد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية.

كما عرفها النافع وجمعة (2017)، أنها أحد الأساليب المتطورة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، يجمع بين نظام التكاليف الألماني، ونظام التكاليف على أساس النشاط لتقديم نظرة مستقبلية حول كيفية الاستغلال الأمثل للموارد، ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وتعظيم القيمة المضافة للعملاء، كما أنه يوفر معلومات لتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة.

وفي هذا السياق عرفها الأشقر (2018)، بأنها مدخل ذو نظرة مستقبلية يدمج بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد بهدف الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع العمل على الحد من الموارد التي لا تضيف قيمة، وكذلك العمل على زيادة الإيرادات بما يهدف إلى تعظيم الربحية وتحقيق المزايا التنافسية للمنشآت.

وكذلك عرفها السيد (2019)، أنها نظام شامل للمعلومات يساعد في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها على الأنشطة وفقاً لمقدار استهلاك تلك الأنشطة للموارد وكذلك بمد الإدارة بمعلومات مفيدة عن الجزء غير المستغل من طاقة الموارد المتاحة أو المستخدمة، بهدف المساعدة في اتخاذ القرار الأفضل لاستغلال هذه الموارد وكذلك عدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستفد منها وبالتالي تسعير المنتجات بطريقة عادلة مما يساعد في زيادة القدرة التنافسية لمنتجات الشركة.

وعلى نحو مماثل عرفها (AI- Hibari & Al-Matari، 2019)، أنها مدخل للتكامل بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط بهدف الحصول على المعلومات التشغيلية والاستغلال الأمثل والكفاء للموارد المتاحة.

وترى الباحثة من خلال عرض وتحليل التعريف السابقة لمحاسبة استهلاك الموارد أن كل منها قد ركز على جانب من جوانب محاسبة استهلاك الموارد، حيث ركز تعريف (Okutmus، 2015) على فلسفة محاسبة استهلاك الموارد، في حين ركز تعريف (أبو شعيشع، 2016، والنافع، جمعة، 2017، AI- Hibari & Al-Matari، 2019) على السمات الرئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد من حيث التكامل والاستجابة الفورية والشمولية، وركز تعريف (الأشقر، 2018) على منظور ما تقدمه للشركة من معلومات، في حين ركز تعريف (السيد، 2019) على منظوري الأفكار والأهداف الأساسية التي يبني عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

ومن واقع الاسترشاد بالتعريفات السابقة تستطيع الباحثة استخلاص تعريف لنظام محاسبة استهلاك الموارد، أنها نظام حديث للمحاسبة الإدارية يعمل على إدارة التكلفة ويستمد جذوره الأساسية من نظام التكاليف الألماني حيث يدمج بين المزايا الخاصة بكل من نظام التكاليف الألماني الذي يركز على الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط الذي يركز على الأنشطة، ويعمل على التتبع التفصيلي لمسارات الموارد ودراسة العلاقات المتبادلة بينها وذلك للمساعدة في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة أفضل استغلال ممكن وإدارة الطاقة غير المستغلة بكفاءة وفعالية وبالتالي تحميل المنتجات بالتكاليف التي تستفيد منها فقط مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين الربحية، وتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة.

2/2- أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يتمثل الهدف الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية للمنشأة، كما أنه يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية ومنها:

- 1- تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية، من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للايرادات (دسوقي، 2017).
- 2- توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية مما يساعد على التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد الطاقات العاطلة وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها، وتحديد حجم الموارد الضائعة، ومن ثم أنخفاض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية (Sedgley, 2018).
- 3- وضع اطار متكامل عن موارد المنشأة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينهما وكيفية الاستغلال الكفء لها بالإضافة إلى تحديد العلاقة بين الموارد والأنشطة مما يساعد الإدارة في فهم أوجه استهلاك الموارد بشكل أفضل، وإعادة استخدام الموارد غير المستغلة في مجالات أخرى، مما يؤدي إلى زيادة الربحية وتعزيز الميزة التنافسية (السيد، 2019).
- 4- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقا لعاملتي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة، وهذا يؤدي إلى ضبط التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية (الشطبي، 2017).
- 5- المساهمة في الرقابة الفعالة على استخدام الموارد، حيث يتم تتبع كميات الموارد المستخدمة وكميات الموارد غير المستخدمة مما يساعد على تحديد الطاقة غير المستغلة لكل مورد بشكل دائم ومستمر، وهذا بدوره يؤدي إلى ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وتحقيق الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة، وتعزيز الميزة التنافسية (محاريق، 2017).

3- مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الأعمال:

أشارت العديد من الدراسات (الشطبي، 2016؛ دسوقي، 2017؛ الأكيدى، 2019؛ الجبلى، 2020؛ Senan, 2020؛ Hatif, 2023 Hadi, &) إلى أن مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد يتمثل في كل من الموارد، مجمعات الموارد والعلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد، ويتم توضيحها على النحو التالي:

1/3- الموارد: يقوم المفهوم الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على الموارد ويتم التركيز على الموارد بدلا من الأنشطة، وتمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها إلى موضوعات القياس التكاليفي وتعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، وتشمل المواد الخام والآلات واستهلاك الأصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي، ولا تشمل الموارد فقط الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها. وتتسم الموارد بمجموعة من الخصائص التي تساعد في فهم طبيعتها وإيضاح علاقات السبب والنتيجة وهذه الخصائص (الشطبي، 2016) هي:

- ❖ **قدرة الموارد:** وتعنى القدرة على إيجاد القيمة سواء لكل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى، و تتمثل في الخصائص الوصفية للموارد متمثلة في كيفية تدريب الأفراد، وجودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة، وبالتالي فكل مجمع للموارد يحتوى على موارد لها نفس المواصفات والخصائص.
- ❖ **طاقة الموارد :** وتمثل كمية الموارد التي يمكن أن تساهم بها في أداء الخدمات، حيث أن الطاقة كامنة في الموارد وليست في الأنشطة، وبالتالي فإن مسببات التكلفة والرقابة عليها تحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، والطاقة قد تكون أنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، وقد تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات والمخصصة للأنشطة الإدارية (دسوقي، 2017).
- ❖ **هيكل وسلوك التكاليف:** حيث أن تكاليف الموارد هي انعكاس لخصائص الموارد، وكل مجمع موارد له خصائص معينة، فعلى سبيل المثال الافراد كمورد لهم أجور مدفوعة واجازات ومزايا نقدية وعينية، والآلات كمورد تحتاج إلى صيانة وقطع غيار وقوى محرركة.

2/3- **مجمعات الموارد:** يعتبر بناء مجمعات الموارد إحدى الممارسات المقتبسة من نظام التكاليف الألماني، وهي بمثابة حجر الزاوية في تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، ويعرف مجمع الموارد بأنه تجميع لمجموعة من العناصر المتجانسة داخل

مجمع واحد، حيث يتم تجميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة في مجموعات الموارد ويكون لكل مجمع موارد مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى أو تستخدم مباشرة في إنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل، فمثلاً: استخدام مجمع موارد الأفراد ليشمل تكاليف الأجر الأساسي والمزايا النقدية والعينية والعلاوات والمكافآت وبدل الاجازات، ومجمع موارد الآلات لتجميع التكاليف الخاصة بالصيانة واهلاك الآلات وأجور الفنيين وتكلفة الكهرباء، ويتم ذلك للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجموعات التكلفة ولتحديد الطاقة العاطلة على مستوى الموارد وفقاً لمنطق عام وهو " ترجع نشأة التكاليف إلى كونها في خدمة الموارد".

وتوجد عدة معايير مرتبطة بالموارد داخل مجموعات الموارد وهي: (نقلاً عن: شاهين، 2018). أن تكون الموارد متجانسة وب نفس مستوى التكنولوجيا، أن تكون مخرجات مجموعات الموارد وعلاقات الاستهلاك يمكن قياسها كمياً، يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد.

3/3- العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد: يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بأن استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في استهلاكها للموارد، وإنما يستلزم تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجموعات الموارد وبين مجموعات الموارد الأخرى، حيث أن بعض مجموعات الموارد قد تتواجد لخدمة مجموعات موارد أخرى وبالتالي يجب توزيع تكاليفها على هذه الموارد لتحديد التكاليف الكلية لمجمع الموارد، ولذلك نجد أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعمل على توفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض. هذا وتتميز العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد بمجموعة من الخصائص وهي: العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية، العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة، تعتمد على كمية مخرجات الموارد، تؤثر على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك.

ثانياً: مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

من خلال تحليل جهود الباحثين التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد بالتحليل والعرض والمناقشة تتمثل مقومات محاسبة استهلاك الموارد في كل من مبادئ محاسبة استهلاك الموارد والركائز الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد، وسوف يتم عرض وتحليل هذه المبادئ والركائز بشكل موجز على النحو التالي:

1- المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد في ثلاث مبادئ، وقد تم تناولها من قبل بعض الدراسات (صاحب، 2016؛ دسوقي، 2017؛ بدوي، 2018؛ Carraro، 2018؛ الاكيادي، 2019؛ الجبلي، 2020؛ القاضي، 2021)، ويتم عرض هذه المبادئ على النحو التالي:

1/1- مبدأ السببية: يوفر مبدأ السببية المعقولة والمنطق لنظام محاسبة استهلاك الموارد؛ ولذلك يعد الأكثر أهمية، ويتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقات السبب والنتيجة، وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنشأة وبالتالي القضاء على التخصيص العشوائي بين مجموعات الموارد، فإذا لم يتطلب مجمع موارد الاستفادة من مخرجات مجمع موارد آخر فلا يحمل باى تكاليف من مجمع الموارد الاخر، وهذا يعنى أن المنتجات والخدمات النهائية لا تعكس التكلفة الكاملة على النحو الذي حددته مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً GAAP، وذلك لأن التكلفة الكاملة تتطلب تخصيصاً غير سببي للتكاليف على مستوى وحدة المنتج أو الخدمة.

وفي هذا الصدد يشير (صاحب، 2016)، إلى أن مبدأ السببية يتميز بمجموعة من الخصائص ومنها: يعكس هذا المبدأ نوعاً من الصدق في المحاسبة الإدارية، تضمن علاقة السبب الثقة في المعلومات، عندما يكون تخصيص التكاليف لا يعتمد على علاقة السبب فهو تخصيص حكى، عندما يكون هناك تحميلاً للتكاليف يكون هناك نوعاً من التحميل الحكى المبني على اجتهادات شخصية، ومهما بلغت درجة الدقة تظل هناك درجة من التقدير الشخصي، وجود علاقة سببية سواء كانت بشكل قوى او ضعيف افضل في جميع الأحوال من تخصيص التكاليف.

2/1- مبدأ الاستجابة: يشترك مبدأ الاستجابة مع مبدأ السببية في التركيز على سلوك التكلفة، حيث يصف العلاقة بين المدخلات الكمية والمخرجات الكمية، ويعتبر مبدأ الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر لمبدأ السببية حيث يحكم مبدأ الاستجابة العلاقات الثابتة والتناسبية بين مجموعات الموارد ويسمح بالخصائص الفريدة للعلاقات بمعنى تغير طبيعة التكلفة حسب نمط الاستهلاك، كما يسمح لهذه العلاقات التفصيلية بتدعيم اتخاذ القرارات على نحو فعال.

3/1- مبدأ العمل : يعتبر مبدأ العمل ضروري على الرغم من أنه ليس مبدأ عالمياً كمبدأ السببية والاستجابة؛ وذلك لأن تتبع تدفق الموارد بين موضوعات التكلفة غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، مما يتطلب ضرورة معرفة النشاط المتحكم في استهلاك الموارد بين مجتمعات الموارد، وهذا المبدأ مستمد بصورة أساسية من نظام التكاليف على أساس النشاط، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لشرح ماهية 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 تقديم معلومات عن الطاقة، وعن المدخلات على أساس كمي ويشكل نظام محاسبة استهلاك الموارد نموذجاً للتكلفة يبدأ بفهم استراتيجية الشركة وموقفها التنافسي وتدفق الموارد داخل الشركة وتفاعلها لدعم بعضها البعض للوصول للمنتج أو الخدمة (دسوقي، 2017).

و من خلال العرض السابق لمبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد، ترى الباحثة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد قد استطاع أن يتغلب على أوجه القصور التي تعرض لها نظام التكاليف على أساس النشاط، حيث يستند نظام التكاليف على أساس النشاط على مبدأ التغيير والذي يركز على التحليل الإجمالي، بينما استند نظام محاسبة استهلاك الموارد على مبدأ الاستجابة والذي يركز على التحليل الفردي للموارد.

2- الركائز الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يستند نظام محاسبة استهلاك الموارد على أربع دعائم أساسية، يمكن توضيحها على النحو التالي:

1/2- النظرة الشاملة للموارد: تعد النظرة الشاملة للموارد أحد أهم الركائز الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث يركز النظام على الموارد بمفهومها الشامل ويعمل على تجميع الموارد في مجتمعات الموارد حيث يتم تجميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة في مجتمعات الموارد، كما يهتم النظام بالعلاقات التبادلية بين مخرجات مجتمعات الموارد وبعضها البعض على اعتبار أن بعض مجتمعات الموارد تتواجد لخدمة مجتمعات موارد أخرى وبالتالي يجب توزيع تكاليفها لتلك الموارد؛ لتحديد التكاليف الكلية لمجمع الموارد (Tanis & Ozyapici H (2016)).

وفي هذا السياق أشار (Sedgley, 2018) إلى أن تحميل الموارد بكامل تكاليفها يساعد في تحقيق ما يلي: رؤية واضحة للتكاليف الكلية لتوفير الخدمات الداخلية، دقة أكبر في تحديد تكاليف الخدمات، رؤية واضحة عن تكاليف الطاقة الصحيحة، المساعدة في اتخاذ قرار الشراء أم الصنع، المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية.

2/2- النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة: يعتبر تحديد طبيعة التكلفة هي الركيزة الثانية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث أن الفهم الصحيح لطبيعة التكلفة يمثل حجر الزاوية في عملية قياس وتحليل التكلفة، ففي الوقت الذي يفترض نظام التكاليف على أساس النشاط أن كافة التكاليف داخل مجمع التكلفة بمثابة تكاليف متغيرة، فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعترف باحتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك، وهذا الاعتراف يعد إحدى الممارسات المقبولة من نظام التكاليف الألماني (دسوقي، 2017)، ومن ثم يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بين بعدين أساسيين عند تحديد طبيعة التكلفة وهما:

❖ **الطبيعة الأولية للتكلفة:** وهي الطبيعة المتأصلة للتكاليف وهي إما أن تكون ثابتة أو تناسبية وفقاً لنقطة استهلاك الموارد واستراتيجية المنشأة.

❖ **الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية:** وهي التي تفسر احتمال تغير التكاليف التناسبية عند نقطة الاستهلاك، فالطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد، في حين أن الطبيعة الأولية للتكاليف التناسبية يمكن استهلاكها بنمط ثابت، ويوضح الجدول التالي طبيعة التكلفة في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد:

جدول رقم (1)

طبيعة التكلفة في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد

الكمية المستهلكة التناسبية	الكمية المستهلكة الثابتة	نمط الاستهلاك
ثابتة	ثابتة	معدل التكاليف الثابتة
تناسبية	ثابتة	معدل التكاليف التناسبية

وتستنتج الباحثة من خلال عرض وتحليل الجدول رقم (1) أن التكاليف الثابتة حجمها أكبر من التكاليف التناسبية في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث أن التكاليف الثابتة تتمثل في (الكمية المستهلكة الثابتة مضروبة في معدل التكاليف الثابتة + الكمية المستهلكة التناسبية مضروبة في معدل التكاليف الثابتة + الكمية المستهلكة التناسبية فقط في (الكمية المستهلكة تناسيباً مضروبة في معدل التكاليف التناسبي). وبالتالي نلاحظ أن التكاليف الثابتة تبقى ثابتة لا تتغير، بينما التكاليف التناسبية يمكن إعادة تبويبها إلى ثابتة. وتتوصل إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يفترض استهلاك جميع الموارد إما بشكل ثابت أو بشكل تناسبي.

وتشير دراسة (Al-Qady & El-Helbawy, 2016) إلى أنه في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد يتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمجموع تكلفة الموارد إلى: التكاليف الأساسية: وهي التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع الموارد، وبالتالي يمكن للمسئول عن مجمع الموارد السيطرة والرقابة على هذه التكاليف، والتكاليف الدائمة: وهي التكاليف التي تُحمل على مجمع الموارد مقابل استفادته من مجتمعات الموارد الأخرى، وتكون لإدارة مجمع الموارد رقابة محدودة على هذه التكاليف، وتتمثل هذه الرقابة في الكمية التي يستهلكها هذا المجمع من مجتمعات الموارد الأخرى. ويتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمخرجات مجمع الموارد إلى: التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم مخرجات مجمع الموارد، والتكاليف التناسبية: وهي تلك التكاليف التي تتغير مع التغير في حجم مخرجات مجمع الموارد.

وترى الباحثة أن التكاليف التناسبية ليست هي التكاليف المتغيرة، حيث أن التكاليف التناسبية تتغير مع مخرجات مجمع الموارد وتتشابه مع مفهوم التكلفة شبه المتغيرة من حيث الجمع بين خصائص التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة وتقوم على استيعاب طبيعة وسلوك التكلفة في نفس وقت الاستهلاك. ولكن التكاليف المتغيرة تتغير مع تغير حجم الإنتاج وبالتالي تربط التكاليف التناسبية بين التكلفة وحجم مخرجات مجمع الموارد أما التكاليف المتغيرة تربط ما بين التكلفة وحجم المخرجات النهائية.

3/2- استخدام التكلفة الاستبدالية عند احتساب الإهلاك: يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد طريقة التكلفة الاستبدالية في احتساب الإهلاك؛ للتخلص من مشكلة التخصيص غير المتساوي للتكلفة على المنتجات المتماثلة التي تستهلك نفس الموارد ونفس الأنشطة المساعدة، وذلك على عكس أنظمة التكاليف الأخرى، حيث يتم تخصيص تكاليف الإهلاك في ظل نظامي التكاليف التقليدي والتكاليف على أساس النشاط وفقاً لطريقة التكلفة التاريخية، فيتم فيه تقييم أصول المنشأة بتكلفتها التاريخية دون الأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار بين تاريخ شراء الأصول وبين تاريخ إعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى تشويه التكلفة وتوفير مساعدات قليلة للمديرين عند اتخاذهم القرارات. ويمكن التخلص من تشوه بيانات التكلفة من خلال احتساب الإهلاك وفقاً للتكلفة الاستبدالية، وبالتالي توفير معلومات أفضل للمديرين، والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين جودة قراراتهم (القاضي، 2021).

4/2- استخدام نموذج التكلفة على أساس الكمية: يعد استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي أحد أهم الركائز التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث يساهم الاعتماد على هيكل الكمية في توفير بيانات أكثر موضوعية بالإضافة إلى المساعدة في التعبير عن العلاقات السببية، حيث يمكن استخدام الأسلوب القائم على الكمية للتعبير عن العلاقة بين كمية المخرجات المرسله والمستقبله ومن ثم توضيح العلاقات السببية في استهلاك الموارد وتوزيع التكاليف (Okutmus, 2015). ويهتم نظام محاسبة استهلاك الموارد بقياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية، بدلاً من قياسها في صورة مالية والتي يترتب عليها تشويه في المعلومات التكاليفية، مما يساعد على تحقيق الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفق العلاقات بين الموارد (Yilmaz, Ceran, 2017).

ثالثاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

من خلال دراسة وتحليل جهود الباحثين حول نظام محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تخصيص وإدارة التكاليف، أشارت العديد من الدراسات (الشطبي، 2016؛ إبراهيم، 2019؛ دسوقي، 2017؛ Abdullah, 2019؛ Carraro, 2018؛ الأشقر، 2018؛ Okutmus, 2015) إلى أن خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت تتمثل في مجموعة من الإجراءات، والتي تشكل في مجموعها هيكل النظام ويمكن عرض هذه الخطوات على النحو التالي:

1- بناء مجتمعات الموارد: يعتبر بناء مجتمعات الموارد المحور الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد ونقطة الإضافة مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط، حيث يعمل على تفادي عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجتمعات التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة للموارد. ووفقاً لهذه الخطوة، فإنه يتم تحديد كافة الموارد المملوكة للمنشأة من أفراد وآلات ومباني، وغيرها من الموارد باعتبارها الطاقة المتاحة لتحقيق أهداف المنشأة، ويتم تنظيم هذه الموارد في مجموعة متجانسة، ويكون لكل مجمع

موارد مجموعة من المدخلات التي تستخدم الإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو تستخدم مباشرة في إنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل.

وفي هذا السياق أشارت دراسة (دسوقي، 2017؛ الأشقر، 2018) إلى أنه يتم تصنيف مجموعات الموارد وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد إلى: مجموعات الموارد الأساسية: وهي تلك المجموعات التي تؤدي الأنشطة الأساسية لإنتاج المنتجات والخدمات القابلة للبيع، ومجموعات الموارد الداعمة: وهي مجموعات الموارد التي توفر خدمات الدعم لمجموعات الموارد الأساسية، ولمجموعات الموارد الداعمة الأخرى. ويتطلب تنفيذ بناء مجموعات الموارد ما يلي:

1/1- **تحديد وحدة قياس مخرجات مجموعات الموارد:** وهنا يتم تحديد وحدة لقياس حجم مخرجات مجموعات الموارد، مثل استخدام ساعات العمل المباشر كوحدة لقياس مخرجات مجمع موارد الأفراد، واستخدام ساعات تشغيل الآلات كوحدة قياس مجمع موارد الآلات، وتستخدم هذه الوحدة في تحديد المقدار المستغل من طاقة الموار وكذلك تحديد الطاقة غير المستغلة ووضعها أمام الإدارة بالشكل الذي يمكنها من تفادي المشكلات التي تنجم عن وجود مثل هذه الطاقة غير المستغلة.

2/1- **تحديد حجم الطاقة لكل مجمع موارد:** حيث يستلزم تحديد حجم طاقة مجمع الموارد ضرورة التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة بالموازنة، وتعتبر الطاقة المتاحة عن الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية، أما الطاقة المخططة بالموازنة فهي تعبر عن المستوى المتوقع لاستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة، وفي كثير من الأحيان يكون المستوى المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة.

2- **تحديد تكاليف مجمع الموارد:** ويتم في هذه الخطوة تجميع عناصر التكاليف لكل مجمع موارد، ومن خلال الاطلاع على السجلات والقوائم والتقارير المختصة يتم تحديد التكلفة الأولية لمجموعات الموارد، ثم تحديد العلاقات المتبادلة بينهما وذلك للتعرف على مقدار استفادة كل مجمع من مجموعات الموارد الأخرى لتحديد التكلفة الثانوية لمجموعات الموارد.

وبعد تحديد التكاليف الأساسية والثانوية لمجموعات الموارد يتم حساب معدلات التحميل، وهنا يتم حساب معدل تحميل للتكاليف التناسبية ومعدل تحميل للتكاليف الثابتة، ويتم صياغة معدلات تخصيص التكاليف التناسبية على أساس الطاقة المخططة، ولكن التكاليف الثابتة يتم صياغة معدلات تخصيصها على أساس الطاقة النظرية (Okutmus, 2015). وتختلف الباحثة مع دراسة (Okutmus, 2015)، في صياغة معدلات تخصيص التكاليف الثابتة على أساس الطاقة النظرية، وتتفق مع دراسة (دسوقي، 2017)، حيث أن الطاقة النظرية لا تأخذ في الاعتبار التوقفات والإعطال الضرورية أو غير الضرورية والاختناقات بين المراحل الإنتاجية وقدرة المنشأة على تسويق كل ما يمكن إنتاجه، وتفترض توافر كافة الظروف المثالية التي تم تصميم المنشأة على أساسها، ولذلك ترى الباحثة استبعاد مفهوم الطاقة النظرية عند صياغة معدلات تخصيص التكاليف الثابتة واستبدالها بمفهوم الطاقة العملية والتي تشير إلى الطاقة النظرية بعد استبعاد كافة الاختناقات بين المراحل بالإضافة إلى الأعطال والتوقف الحتمي. وفي ضوء ذلك يتم تحديد معدلات التحميل في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد على النحو التالي: معدل تحميل التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد / حجم الطاقة العملية، معدل تحميل التكاليف التناسبية = التكاليف التناسبية لمجمع الموارد / حجم الطاقة الفعلية.

وفي هذه الخطوة يتم تخصيص تكاليف مجموعات الموارد على مجموعات الأنشطة باستخدام مجموعات الموارد، وفقاً لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مخرجات هذه المجموعات، مع مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مورد من الموارد لا يتم تحميله باى نصيب من تكاليف هذا المجمع، فالتخصيص يكون على قدر الاستفادة فقط (دسوقي، 2017).

3- **تحديد تكاليف مجموعات الأنشطة:** يتم تجميع الأنشطة المتجانسة التي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد في شكل مجمع نشاط ويضم كل نشاط أكثر من عملية تشغيلية، ويشار إليه كمركز مسئولية، فمثلاً: يتم تجميع عمليات النقل وتحريك المواد الأولية والمهمات في مركز نشاط واحد يسمى نشاط مناولة المواد، وبعد ذلك يتم تخصيص تكاليف مجمع الموارد على مجموعات الأنشطة باستخدام مسببات الموارد طبقاً للاستهلاك الفعلى للنشاط من مجمع الموارد، مع ضرورة مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مورد من الموارد لا ينبغي تحميله باى نصيب من تكاليف هذا المجمع، حيث أن التخصيص يكون على قدر الاستفادة فقط، وهذا بدوره يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكاليف تلك الأنشطة بالإضافة إلى تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد وبالتالي وضوح الرؤية أمام الإدارة لاتخاذ القرارات والتصرفات التي من شأنها تخفيض هذه الطاقة غير المستغلة إلى اقل حد ممكن.

4- **تحديد تكاليف الطاقة:** وفي هذه الخطوة يتم تحديد تكاليف الطاقة المستغلة وغير المستغلة، حيث يتم تخصيص تكلفة مجتمعات الموارد على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسببات الموارد، وذلك وفقاً لمقدار الاستهلاك الفعلي للنشاط من مجموع الموارد، بحيث أن أي نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المورد، وبالتالي تحمل التكاليف التناسبية بالكامل بينما تحمل التكاليف الثابتة في ضوء الطاقة المستغلة فقط، بهدف استبعاد تكلفة الطاقة غير المستغلة، حيث تحمل على قائمة الدخل ولا تدخل ضمن تكاليف الإنتاج، و نجد أن تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده يساعد الإدارة بالشكل الذي يجعلها تتخذ القرارات والتصرفات التي من شأنها تخفيض هذه الطاقة إلى أقل ما يمكن، ويتم حساب الطاقة غير المستغلة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{كمية الطاقة غير المستغلة} = \text{الطاقة المتاحة} - \text{الطاقة الفعلية}$$

$$\text{تكلفة الطاقة غير المستغلة} = \text{كمية الطاقة غير المستغلة} \times \text{معدل تحميل التكاليف الثابتة.}$$

5- **تحديد تكاليف المنتج:** وفي هذه الخطوة يتم تخصيص تكاليف مجتمعات الأنشطة على المنتجات طبقاً لاستفادة كل منتج من تكاليف الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة والتي تعتبر مقياس لقياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط بواسطة المنتجات، وترجع أهميتها إلى توضيح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في المنتجات، بالإضافة إلى قياس ما استهلكته المنتجات من خدمات الأنشطة.

رابعاً: تقييم نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد أحد الأدوات المستحدثة لإدارة التكلفة، ويعمل على توفير المعلومات المالية المرتبطة بالبيانات التشغيلية، مما يؤدي إلى إمكانية الوصول للقرار السليم بشأن الاستغلال الأمثل للموارد، وتعزيز المركز التنافسي لمنشآت الأعمال (Flaah, 2020). إلا أنه يعاني من بعض المشاكل التي تقف عائقاً عند تطبيقه في الوحدات الاقتصادية، ولذلك يتم تناول تقييم نظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال عرض كل من المزايا التي يتمتع بها نظام محاسبة استهلاك الموارد، والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على النحو التالي:

1- مزايا نظام محاسبة استهلاك الموارد:

أشارت العديد من الدراسات (الجبلى، 2020؛ Michael، 2019؛ الأكيادي، 2019؛ السيد، 2019؛ إبراهيم، 2019؛ النافع وجمعة؛ 2017) إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يتمتع بمجموعة من المزايا مقارنة بنظم التكاليف الأخرى وهذه المزايا هي:

- ❖ يعترف بالعلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد وبعضها البعض.
- ❖ يعكس الطبيعة الأولية للتكاليف حيث يتم تصنيف التكاليف في مجتمعات الموارد إلى ثابتة وتناسبية ويتم حساب معدل تحميل مختلف لكل منها، ويتم صياغة معدلات تخصيص التكاليف الثابتة على أساس الطاقة العملية في حين يتم صياغة معدلات تخصيص التكاليف التناسبية على أساس الطاقة الفعلية.
- ❖ يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على نفس منطق قياس التكاليف ذو المرحلتين المتبعة في نظام التكاليف على أساس النشاط بالإضافة إلى خطوة إلى الوراء وهي بناء مجتمعات الموارد.
- ❖ يمثل خطوة إيجابية نحو تخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة للموارد من تكاليف التشغيل الخاصة بالفترة وتحميلها على قائمة الدخل.
- ❖ يعتمد على التكلفة الاستبدالية في حساب الإهلاك؛ لتوفير معلومات تدعم اتخاذ القرارات.
- ❖ يقدم رؤية شاملة للإدارة عن الجزء غير المستغل من طاقة الموارد، وبالتالي إبراز الطاقة غير المستغلة بشكل واضح أمام الإدارة مما يمكنها من استثمارها في مجالات أخرى.
- ❖ يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد المعلومات اللازمة لجميع المستويات الإدارية، فعلى المستوى الإستراتيجي يساعد تطبيق النظام على اتخاذ قرار الإستمرار من عدمه في بيئة الأعمال الحديثة، وعلى المستوى التكتيكي فهو يساعد في اتخاذ قرارات الشراء الخارجي أو التصنيع الداخلي، وعلى المستوى التنفيذي يساعد في إدارة الطاقة.
- ❖ يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة بهدف استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع المنشأة إلى زيادة إنتاجيتها
- ❖ يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد مصطلح التكلفة التناسبية بدلاً من مصطلح التكلفة المتغيرة في النظام التقليدي.

❖ يتصف مدخل محاسبة استهلاك الموارد بتعدد موضوعات القياس التي توجد في النظام (الموارد ، مجموعات الموارد ، الأنشطة ، العمليات ، الوظائف ، المنتجات ، الخدمات ، العملاء) .

2- الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في بيئة الأعمال، وقد أشارت بعض الدراسات (الجبلى، 2020؛ Karaca&Kucuk، 2017؛ الشطبي، 2017؛ Elshahat، 2016) إلى هذه الصعوبات، ويتم عرضها على النحو التالي:

- ❖ صعوبة جمع المعلومات الأساسية بتفاصيل دقيقة عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى تكلفة أولية وأخرى ثانوية.
- ❖ مقاومة تطبيق النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية؛ لقلة المعرفة بالقواعد اللازمة للتطبيق والخوف من الاستغناء عن القوى العاملة بالشركة.
- ❖ نظراً لأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوزع التكاليف على الموارد (نصيب مجمع الموارد من تكاليف مجموعات الموارد الأخرى)، فهذه العملية تتطلب مجموعات أكبر من تلك التي يتطلبها نظام التكاليف على أساس النشاط.
- ❖ ارتفاع تكاليف التطبيق ويحتاج إلى الكثير من الوقت اللازم للتخطيط.
- ❖ وجود عوامل أخرى لا تؤخذ في الاعتبار عند تقسيم الموارد على مجموعات الموارد، مثل: إدارة التكلفة والمسئولية، الأهداف التنظيمية والعمليات الإنتاجية في بعض الصناعات مما يؤدي إلى زيادة الصعوبة في تحديد وتقسيم مجموعات الموارد بشكل دقيق.
- ❖ نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يتوافق في جوانب كثيرة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث توجد بعض العناصر السلبية التي تؤثر على العلاقة بينهما والتي تتمثل في الاختلاف الجذري في طبيعة ومضمون آليات الرقابة التشغيلية، قلة اعتماد بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على نظم الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى ضخامة عدد مراكز التكلفة في نظام محاسبة استهلاك الموارد وزيادة تكلفته ودرجة تعقده.
- ❖ عدم توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية.

وترى الباحثة أنه على الرغم من وجود صعوبات تواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، إلا أن هذه الصعوبات ليست بالقدر الذي يؤثر على النظام من حيث كفاءته وفاعليته، حيث أنه يركز بصفة أساسية على الموارد وتعتبر بمثابة حجر الزاوية، ويوجد منظورين في نظام محاسبة استهلاك الموارد هما: منظور الموارد والمستمد بصفة أساسية من نظام التكاليف الألماني ويركز على إدارة وتحليل الطاقة، ومنظور العمليات والمستمد بصفة أساسية من نظام التكاليف على أساس النشاط ويركز على إدارة وتحليل الأنشطة، ووفقاً لهذا النظام يتم تخصيص التكاليف على الوحدات المنتجة باستخدام العلاقات السببية على أسس كمية لتعكس بدقة التكلفة الحقيقية للمنتجات على أساس ما استهلكته فعلياً من موارد. ويقدم هذا النظام صورة واضحة عن العلاقات المتبادلة بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض مما يساعد في اكتشاف طاقة الموارد غير المستغلة والعمل على إدارتها بشكل صحيح، مما يؤدي إلى تعزيز المركز التنافسي للمنشأة.

❖ الميزة التنافسية في منشآت الأعمال الصناعية:

تسعي جميع المنشآت الإنتاجية والخدمية إلى تطوير أدائها في تقديم المنتج أو الخدمة لتعزيز الميزة التنافسية، وتشير الميزة التنافسية إلى الخاصية التي تميز المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة، وتحقق لهذه المنشأة موقفاً قوياً تجاه الأطراف المختلفة، وتتبع الميزة التنافسية من قدرة المنشأة على استغلال مواردها المختلفة، وأشارت دراسة (محاريق، 2017) إلى أن الميزة التنافسية تتعلق بالجودة أو التكنولوجيا أو القدرة على تخفيض التكلفة أو الكفاءة التسويقية أو الابتكار والتطوير. ويمكن لأي منشأة أن تحقق الميزة التنافسية بطرق عديدة ولكن أهم هذه الطرق على الإطلاق هي أن تكون المنشأة ذات تكاليف منخفضة أو أن تكون قادرة على تمييز منتجاتها، لذلك يجب على المنشآت الصناعية أن تسعى لتعزيز الميزة التنافسية في مخرجاتها كمحاولة لتحقيق طفرة استراتيجية للمجتمع، ولن يتحقق ذلك إلا عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة والوقت المناسب. ونظراً لأهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال تتناول الباحثة بالدراسة، والتحليل، والتقييم في هذا الجزء التأسيس النظري للميزة التنافسية من خلال النقاط التالية:

أولاً: طبيعة وأهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال:

1- مفهوم الميزة التنافسية: تعرف الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بأنها قدرة الشركة علي تحسين والحفاظ علي موقعها التنافسي في السوق والبقاء والتفوق ضد منافسيها علي مدي فترة زمنية طويلة (Kadir et al.,2018). وعرفها (سيد،2019) علي أنها قدرة القطاعات علي المنافسة في الأسواق الخارجية من خلال توسيع حصتها في السوق أو أن تكون قادرة علي الحفاظ علي حصتها في السوق في ظل نظم التجارة التنافسية المفتوحة.

وفي هذا السياق عرفها (الجبلي،2020) علي أنها قدرة المنشأة علي منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة لنفس السلع والخدمات والعمل علي تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين، وتتجسد الميزة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف وجودة المنتج. وترى الباحثة أن الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية تعني قدرة المنشأة علي امتلاك مجموعة من الموارد والامكانيات النادرة والعمل علي استغلالها أفضل استغلال ممكن، حتى تكون في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات المحلية والإقليمية الأخرى العاملة في نفس المجال مما يؤدي إلى قدرة المنشأة علي اكتساب عملاء جدد بجانب العملاء الحاليين.

2- أهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال:

تمتلك المنشأة ميزة تنافسية عندما تمتلك القدرة علي خلق قيمة لعملائها من خلال إشباع رغباتهم، زيادة الحصة السوقية، وتحقيق معدل ربحية يضمن لها البقاء والإستمرار، وقد أشارت بعض الدراسات (محاريق،2017؛ عبد الحميد،2018؛ عباس،2019؛ حسيبة، 2020) إلى أهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، وتكمن هذه الأهمية في:

- ❖ قدرة المنشأة علي تحقيق التميز الإستراتيجي عن المنافسين في المنتجات المقدمة للعملاء، ويتم تحقيق ذلك من خلال التميز في الموارد والإستراتيجيات المطبقة في ظل المنافسة السائدة، وكذلك احتفاظ المنشأة بحصة مناسبة لها في السوق تحقق لها أرباح عالية وتضمن لها البقاء والإستمرار.
- ❖ تعتبر الميزة التنافسية هي القاعدة الأساسية التي يركز عليها أداء المنشآت، ومن النادر أن تمتلك منشآت الأعمال سبباً تنافسياً في كافة المجالات قياساً بالمنافسين الآخرين، نظراً لمحدودية موارد المنظمة من جانب، وعمل قرارات مبادلة لغرض بناء قدرات مميزة تستند وتبادل التأثير مع الجدارات المميزة للمنظمة من جانب آخر.
- ❖ تعطي للمنشآت توفراً نوعياً وكمياً وأفضلية علي المنافسين، مما يؤدي إلى تحقيق نتائج أداء عالية وتمتيزة وبالتالي ضمان البقاء والنمو والإستمرار.
- ❖ تساهم في التأثير الإيجابي علي إدراك العملاء للخدمات المقدمة لهم، وبالتالي تحفيزهم لاستمرار واستدامة التعامل معها
- ❖ الميزة التنافسية تعد مفتاحاً لنجاح منشآت الأعمال، ولذلك أصبح من الضروري العمل علي تهيئة العوامل الأساسية التي تساهم في إستدامتها وتحويلها إلى ميزة تنافسية مستدامة، تمثل المستوى الأعلى في إدارة المنظمة.
- ❖ تحديد مدى توافر عناصر النجاح الأساسية مقارنة بالمنافسين، وعلى المنظمة أن تبني إستراتيجياتها اعتماداً علي ميزة تنافسية لا تتوافر لدى المنافسين.
- ❖ مواجهة تحديات السوق والمنافسين، ويتم ذلك من خلال تطوير المنشأة لقدراتها باستمرار لتكون أكثر قابلية علي استثمار الفرص.

وتؤكد الباحثة علي أهمية الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، حيث تعمل علي تشجيع الإبتكار والإبداع، وبالتالي تحسين وتعزيز والإرتقاء بمستوى نوعية المنتجات المقدمة للعملاء، بمعنى حصولهم علي المنتجات بأعلى جودة وأقل تكلفة مما يؤدي إلى جذب العملاء الجدد إلى المنشأة بجانب العملاء الحاليين، وبالتالي زيادة الحصة السوقية وتحقيق معدل ربحية يضمن للمنشأة البقاء والنمو والإستمرار.

ثانياً: أبعاد الميزة التنافسية:

أشارت بعض الدراسات (موسى،2021؛ Battour& AlAwlaqi, 2021؛ Bambang et al., 2021؛ Kang& Lee, 2021) إلى أن الميزة التنافسية للمنشأة تتحدد من خلال مجموعة من الأبعاد، ويتوقف مدى نجاح المنشأة وقدرتها علي الإستمرار في المنافسة والتميز محلياً وعالمياً علي مدى التحسين الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بهذه

الأبعاد، وهذه الأبعادي: التكلفة: وتشير إلى قدرة المنشأة على تقديم منتجاتها إلى السوق بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على الجودة، ويقصد بها مدى توافق المنتجات في المواصفات مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً، الابتكار والمرونة: ويقصد بالابتكار استمرار المنشأة في تقديم منتجات جديدة إلى السوق، ويعتبر الابتكار عاملاً أساسياً لاستمرار نجاح المنشأة لسببين وهما زيادة حدة المنافسة، وسرعة تغير أذواق وتفضيلات العملاء مما يؤدي إلى قصر دورة حياة المنتج والحاجة إلى منتجات جديدة. أما المرونة فيقصد بها قدرة المنشأة على الإستجابة السريعة للتغيرات في احتياجات العملاء وتوقعاتهم، الوقت: ويقصد به السرعة في الإستجابة لطلبات العملاء، ويؤثر الوقت على نجاح المنشأة وقدرتها التنافسية، حيث تقع المنشأة تحت ضغط الإسراع في أداء الأنشطة والوظائف المختلفة حتى تتمكن من الوفاء بمواعيدها المحددة والسرعة في الإستجابة لطلبات العملاء وكذلك الوفاء بمواعيد التسليم.

وتستنتج الباحثة أنه يمكن لأي منشأة أن تحقق الميزة التنافسية وترتبط هذه الميزة اما بالتكلفة المنخفضة أو الجودة أو المرونة والابتكار أو التوقيت، ويمكن للمنشأة تحقيق بعد التكلفة المنخفضة من خلال استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ممكن وتقديم المنتجات للعملاء بأسعار أقل من أسعار المنافسين دون المساس بمستوى الجودة المطلوب، أما بعد الجودة فيمكن تحقيقه من خلال قيام المنشأة بتلبية متطلبات العملاء وتوفير مميزات خاصة بالمنتج مما يجعلها في مركز متقدم عن المنافسين، وأن تبذل المنشآت العديد من الجهود لتحسين جودة منتجاتها في وقت مبكر عند مرحلة التصميم بدلاً من الانتظار وفحص الجودة بعد الإنتاج، ويمكن للمنشأة أن تحقق بعد الابتكار والمرونة من خلال حرصها الدائم على تدريب العاملين بها والعمل على كسبهم العديد من المعارف والمهارات والخبرات المتنوعة والتي تجعلهم قادرين على الإبداع والابتكار، بالإضافة إلى قيامها بتطوير أساليب جديدة لتبسيط إجراءات عملياتها حتى يسهل علي العميل الحصول علي المنتج بسهولة علاوة على تقديمها خدمات إضافية متميزة ومبتكرة لخدمة عملائها مقارنةً بالمنافسين، وأخيراً يمكن للمنشأة أن تحقق بعد التوقيت المناسب من خلال تفاعلها السريع مع التغيرات التي تؤثر علي حسن سير العمل، وتقديم المنتجات للعملاء في الوقت المناسب، ومبادراتها بأن تكون أول من يقدم أنواع مختلفة من المنتجات إلى الأسواق، بالإضافة إلى قدرتها المستمرة علي تقديم المنتجات للعملاء في وقت أسرع من المنافسين.

ثالثاً: استراتيجيات دعم الميزة التنافسية في المنشآت:

أشارت بعض الدراسات (محمد، 2019؛ السيد، 2019؛ الجبلي، 2020) إلى أنه يمكن دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال تبني إحدى الاستراتيجيات التنافسية التالية:

- 1- **استراتيجية زيادة التكلفة:** تقوم هذه الاستراتيجية على أساس أن المنشأة التي تمتلك القدرة على تحقيق تكاليف أقل من المنافسين تكون هي الأكثر تنافسية. ويمكن تعريف هذه الاستراتيجية على أنها عملية تبني الطرق والأفكار والأساليب التي تحددها المنشأة حتى تكون بمثابة المسار أو المسلك الذي تطبقه لاستخدام الموارد المتاحة بهدف تخفيض تكاليف إنتاج السلع والخدمات بتكاليف أقل من المنافسين لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة في ظل تغيير الظروف المحيطة. وتهدف هذه الإستراتيجية إلى تخفيض التكلفة إلى أقل حد ممكن مع المحافظة على المستوى المقبول من الجودة وذلك من خلال: استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن، وتخفيض تكاليف الفاقد والتالف، تخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، المرونة في الإستجابة لطلبات العملاء.
- 2- **استراتيجية التمييز:** ويمكن تعريف هذه الاستراتيجية على أنها قدرة المنشأة على إنتاج سلع وخدمات ذات قيمة أكبر من سلع وخدمات المنافسين الآخرين، ووفقاً لهذه الاستراتيجية تهدف المنشأة إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن منتجات المنافسين ويتم من خلالها تقديم قيمة للعميل، وبالتالي تقوية المركز التنافسي للمنشأة عن طريق تمييز منتجاتها وخدماتها عن المنافسين الآخرين وتكون المنشأة القادرة على تمييز منتجاتها قادرة على فرض سعر عالي لمنتجاتها المتميزة ويكون أعلى من متوسط السعر للصناعة، وتتعدد مجالات هذه الإستراتيجية حيث أن التمييز يتحقق من خلال مجموعة من الصفات للمنتج وهذه الصفات هي: التميز على أساس الجودة، التميز على أساس التفوق الفني، التميز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للعملاء، التميز على أساس أنشطة التسويق والخدمات المقدمة للعملاء.
- 3- **استراتيجية التركيز:** وتعتبر السمة الأساسية لهذه الإستراتيجية هي تخصص المنشأة في خدمة نسبة معينة من السوق الكلي وليس كل السوق، حيث تعتمد هذه الإستراتيجية على اختيار نطاق تنافسي ضيق داخل الصناعة، واختار المنشأة جزءاً أو مجموعة من الشرائح في الصناعة ويتم تصميم استراتيجيتها لخدمة هذه الشرائح دون غيرها، وتهدف هذه الإستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال: اشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين. أو التركيز على سوق جغرافي محدد. أو التركيز على استخدامات محددة للمنتج.

رابعاً: دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية:

يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد أحد النظم الحديثة لإدارة التكلفة، التي تنظر إلى التكلفة على أنها تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى الأنشطة، وأشارت دراسة (محاريق، 2017) إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد بمثابة الجيل القادم لإدارة التكلفة القادر على توفير المعلومات اللازمة لمساندة اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية والتنظيمية على النحو التالي:

- ❖ **المستوى الاستراتيجي:** يساعد في اتخاذ القرارات مثل قرار إدخال أو استبعاد منتج، قرار الدخول أو الخروج من السوق.
- ❖ **المستوى التكتيكي:** يساعد في فهم طبيعة التغير في سلوك التكلفة وطبيعة قرارات الشراء أم الصنع.
- ❖ **المستوى التشغيلي:** يساعد في إدارة الطاقة وبالتالي المساعدة في ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وتحقيق الاستغلال الكفء للموارد المتاحة.

وفي هذا السياق اشارت بعض الدراسات (Tanis, 2016؛ دسوقي، 2017؛ النافع وجمعة، 2017؛ شاهين، 2018؛ بدوى، 2018؛ محمد، 2019؛ الاكبادى، 2019) إلى أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم تعزيز الميزة التنافسية، وذلك من خلال تحقيقه للمجالات التالية:

1- مجال التخصيص الدقيق للتكاليف: يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف، وذلك من خلال:

- ❖ **الإستغلال الأمثل للموارد:** يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بقدرته على الإستغلال الأمثل للموارد، نظراً لقدرته على القياس الدقيق للطاقة غير المستغلة وذلك عن طريق التتبع التفصيلي لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة وتمييز الطاقة غير المستغلة ومن ثم توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها، ويساهم الإستغلال الأمثل للموارد في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة، حيث يعتبر مؤشر للتأكد من الاستخدام الفعلي لكل مورد من الموارد المتاحة للمنشأة طبقاً للطاقة القصوى.
- ❖ **تخفيض التكلفة:** حيث يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى زيادة قدرة المنشأة على إدارة الموارد النادرة والمحدودة بشكل أفضل ومن ثم إدارة التكلفة بشكل أكثر كفاءة من خلال تحديد مواطن الفاقد والتخلص منه عن طريق تحديد مناطق عدم الكفاءة في استغلال الموارد وبالتالي الوصول إلى هدف تخفيض التكاليف.
- ❖ **تحسين الجودة:** حيث يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرار الشراء أم الصنع بالإضافة إلى المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية وذلك من خلال تركيزه بصفة أساسية على المنظور الشامل للموارد واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وهذا يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.
- ❖ **دقة قياس التكاليف:** حيث يستطيع نظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال توفيره للدقة في تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية أن يوفر بيانات تكاليفية أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها لاجراء التحليل التفاضلي في الاجل القصير.
- ❖ **الاعتماد على هيكل الكمية:** حيث يساهم الاعتماد على هيكل الكمية في توفير بيانات أكثر موضوعية والتعبير عن العلاقات السببية وتخصيص التكاليف المرسله فقط عندما تستخدم وليس في مجملها.
- ❖ **الاعتماد على التحليل الفردي للموارد:** حيث يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على التحليل الجزئي لكل مورد من الموارد على حده.

2- مجال إدارة طاقة الموارد: يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد، وذلك من خلال:

- ❖ **توفير معلومات عن الطاقة غير المستغلة:** حيث يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد بوجود موارد غير مستخدمة بالكامل داخل المنشأة، وبالتالي يتم تخصيص تكاليف الموارد على مجتمعات التكلفة على أساس كمية الموارد المستهلكة بالفعل في العمليات التشغيلية وليس على أساس كمية الموارد الملتزم بها، وعلى ذلك يتم اعتبار تكاليف الموارد المستخدمة بالفعل ضمن تكاليف الإنتاج، ويتم الاعتراف بالموارد التي لا يتم استخدامها على أنها موارد غير مستغلة والتكاليف المرتبطة بها تعالج على أنها تكاليف طاقة غير مستغلة تدرج ضمن تكاليف الفترة.

- ❖ **دعم اتخاذ القرارات:** حيث يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بقدرته على توفير معلومات مالية وغير مالية للإدارة مما يمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف، ومعالجة الطاقة غير المستغلة في مجالات أخرى وهذا يؤدي إلى زيادة الربحية وتعزيز الميزة التنافسية.
 - ❖ **الأخذ في الاعتبار العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد:** حيث يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأن مخرجات مجتمعات الموارد يمكن أن تستهلك عن طريق مجتمعات الموارد الأخرى، ولذلك يتم تصنيف مجتمعات الموارد إلى مجتمعات الموارد الأساسية ومجتمعات الموارد الداعمة.
 - ❖ **توفير رؤية متجانسة لقياس الطاقة:** حيث يوجد تجانس بين عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد وبين مقياس المخرجات المستخدم كقياس للطاقة.
 - ❖ **الأخذ في الاعتبار الطبيعة الأولية والمحملة للتكلفة:** حيث يتم تصنيف التكاليف وفقاً لعلاقتها بمخرجات مجمع الموارد إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية. ويعترف النظام أنه يمكن لجميع مستهلكي مخرجات الموارد سواء كانت أنشطة أو منتجات أو موارد أخرى أن تؤثر على طبيعة التكلفة التناسبية وقت الإستهلاك.
- 3- **مجالات كفاءة وفعالية أداء الأنشطة:** يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة، وذلك من خلال:

- ❖ **تحقيق الرقابة الفعالة على الموارد:** حيث أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة مثل: الرقابة المانعة والتي تتحقق عن طريق الرقابة على مصادر التكلفة، والرقابة اللاحقة و المتزامنة وتتحقق عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة لتحقيق الموازنة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يؤدي إلى ترشيح تكاليف استهلاك الموارد واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
 - ❖ **التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية:** حيث يسمح تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالتطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية في جميع وظائف ومهام المنشأة وفي تحقيق الرقابة التشغيلية بصورة أكثر فعالية من خلال توفير معلومات أكثر عدالة ودقة وتسلط الضوء على الانحرافات.
- ومن خلال العرض السابق، ترى الباحثة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد له دور فعال في تعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، من خلال قدراته على إدارة التكلفة بشكل جيد وذلك من خلال القياس الدقيق للتكاليف والاعتراف بالطبيعة الأولية والمحملة للتكاليف وتحسين الجودة والتجديد والابتكار وإظهار الطاقة غير المستغلة بشكل واضح للمديرين ومعالجتها في مجالات أخرى، وبالتالي يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد مساهمة حقيقية وخطوة إضافية لإنتاج المعلومات المالية وغير المالية واتخاذ القرارات على المدى القصير والطويل لمساعدة المنشآت في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، فهذا النظام يعمل على توفير جزء من المعلومات المطلوبة لتعزيز الميزة التنافسية والمتعلقة بالتخصيص الدقيق للتكاليف وإدارة طاقة الموارد.

الدراسة التطبيقية:

لتحقيق الفائدة المرجوة من هذا البحث وربط الجانب النظري بالواقع العملي، كان من الضروري التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها في الجانب النظري، اعتماداً على بيانات حقيقية من الواقع العملي. وقامت الباحثة بتطبيق المراحل والخطوات التفصيلية لنظام محاسبة استهلاك الموارد على شركة الزامل للهيكل الفولاذية ويتم توضيح ذلك على النحو التالي:

أولاً: توصيف الشركة محل التطبيق:

تأسست شركة الزامل للهيكل الفولاذية طبقاً لأحكام القانون 8 لسنة 1997 ولائحته للاستثمار، وهي شركة مساهمة مصرية بنظام المناطق الحرة الخاصة، وقيدت بالسجل التجاري برقم 30503 بمكتب سجل تجاري استثمار القاهرة في 20/2/2008، ويتمثل الغرض من الشركة في القيام بتصنيع الهياكل الفولاذية والمباني الحديدية مسبقة الهندسة والأبواب المعدنية وتجميع مستلزماتها، ومدة الشركة خمسة وعشرون عاماً تبدأ من تاريخ القيد في السجل التجاري. وتقع الشركة بالمنطقة الصناعية السابعة قطع أرقام (7097 إلى 7110) بمدينة السادات، وترجع أسباب اختيار الباحثة هذه الشركة كمجال للتطبيق للاعتبارات التالية: الأهمية النسبية لصناعة الحديد بالنسبة للاقتصاد القومي، ويمكن توضيح الأهمية النسبية للشركة بالنسبة للاقتصاد القومي من خلال البيانات التالية: رأس المال المرخص به: 20 000 000 دولار أمريكي، رأس المال المصدر والمدفوع 10 000 000 دولار أمريكي، إجمالي أصول الشركة: 549 49 748 دولار أمريكي، إجمالي حقوق الملكية 017

26 114 دولار أمريكي، إمكانية الحصول على البيانات التي تلبى غرض البحث، تنوع منتجات الشركة، حيث تقوم الشركة بتصنيع الهياكل الفولاذية والمباني الحديدية مسبقة الهندسة والأبواب المعدنية وتجميع مستلزماتها ويضم كل نوع عشرات الأصناف لكل منها مواصفاته الفنية الخاصة ببناءً على طلبات العملاء، وقد ترتب على ذلك تعدد الأنشطة داخل خطوط الإنتاج والتشكيل بالإضافة إلى تعدد أنشطة الخدمات الإنتاجية المساعدة، وهذا يعني ارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتنوعها، ومن ثم تظهر الحاجة إلى نظام محاسبة استهلاك الموارد لحصر وقياس وتخصيص هذه التكاليف على نحو أكثر دقة، حيث أن الشركة تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط في تخصيص هذه التكاليف.

ثانياً المراحل الأساسية لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يتناول هذا الجزء المراحل الأساسية والإجراءات التفصيلية التي اتبعتها الباحثة لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، والذي اعتمدت فيه الباحثة على بيانات فعلية بعد إجراء مقابلات شخصية مع مسؤولي الإدارة المالية ومسؤولي إدارة التكاليف وعدد من رؤساء خطوط الإنتاج وبعض المهندسين والفنيين المشرفين داخل مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة، ويمر المنتج بالشركة بست مراحل أساسية وهذه المراحل هي:

- ❖ **مرحلة التقطيع والتجهيز:** ويتم فيها تقطيع وتشكيل الألواح الحديدية المستخدمة في إنتاج وتصميم المباني الحديدية مسبقة الهندسة.
- ❖ **مرحلة التخريم:** ويتم فيها تخريم الألواح الحديدية المستخدمة في إنتاج وتصميم المباني الحديدية مسبقة الهندسة من أعلى ومن أسفل، ويتم ذلك من خلال ماكينات تجهيز الخامات مثل ماكينات القطع والتخريم والقص واستخدام المكابس الهيدروليكية كل هذا بغرض تشكيل الهياكل المعدنية المؤسسة للمبنى.
- ❖ **مرحلة اللحامات:** ويتم فيها أعمال اللحام القياسية المتنوعة بغرض تجميع المواد وصلها ببعضها البعض ويتم لحام الأجزاء الفولاذية من خلال عملية القوس الكهربائي، وفي الأماكن التي لا تتوفر فيها الكهربائي يتم استخدام طريقة اللحام بالغاز باستخدام لهب أو كسي أسيتيلين. ويتم اللحام من خلال عمال لحام مدربين وذوي خبرة كاملة.
- ❖ **مرحلة الترميل:** ويتم فيها إزالة الصدأ من على الألواح الحديدية المستخدمة في إنتاج وتصميم المباني الحديدية مسبقة الهندسة ويُمكن إزالة الطبقات الرقيقة من الصدأ بحكها أو باستخدام مسحوق تلميع، أما الطبقات السميكة من الصدأ فتتطلب استخدام المبرد لإزالتها، كما تستخدم الأحماض لإزالة الصدأ.
- ❖ **مرحلة الدهان:** وفيها يتم طلاء الألواح الحديدية المستخدمة في إنتاج وتصميم المباني الحديدية مسبقة الهندسة، ويتم الطلاء بالدهان المقاوم للصدأ حيث أنه يحمي الحديد من التآكل بشكل دائم، فهو جيد جداً كطبقة تمهيدية للحديد والسبائك التي تحتوي الحديد، وهو أيضاً خالي من الصدأ والشحم ومناسب جداً للهياكل الفولاذية، والمعدات الزراعية، والأقفال، والمراجل الصناعية والبناء، وما إلى ذلك.
- ❖ **مرحلة الشحن:** وفيها يتم شحن المباني الحديدية مسبقة الهندسة من الساحة بالشركة إلى مقر العميل، وإذا كان مقر العميل من داخل مصر أو السودان فيتم الشحن والنقل من خلال عربات النقل الثقيل المخصصة لذلك (تريلات مفتوحة)، أما إذا كان مقر العميل خارج مصر فيتم الشحن والنقل من خلال حاويات مغلقة.

ونظراً لكبر حجم شركة الزامل للهياكل الفولاذية وتعدد مراحل الإنتاج بها، تجد الباحثة أنه من الصعوبة بمكان قياس تكلفة المنتج وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال جميع المراحل، ومن أجل التبسيط ولتوفير الوقت والجهد تقوم الباحثة بقياس تكلفة المنتج الرئيسي للشركة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال المرحلة الأولى فقط (التقطيع). وفيما يلي الخطوات الإجرائية لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في مرحلة التقطيع على النحو التالي: بناء مجتمعات الموارد للمنتج محل الدراسة، تحديد تكاليف مجمع الموارد للمنتج محل الدراسة، تحديد تكاليف مجتمعات الأنشطة للمنتج محل الدراسة، تحديد تكاليف الطاقة للمنتج محل الدراسة، تحديد تكاليف المنتج محل الدراسة.

1- بناء مجتمعات الموارد للمنتج محل الدراسة:

يعتبر بناء مجتمعات الموارد المحور الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد حيث يعمل على تفادي عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجتمعات التكلفة وتحديد الطاقة غير المستغلة للموارد. ويتم تصنيف مجتمعات الموارد وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد إلى: مجتمعات الموارد الأساسية: وهي تلك المجتمعات التي تؤدي الأنشطة الأساسية لإنتاج المنتجات والخدمات القابلة للبيع، مجتمعات الموارد الداعمة: وهي الموارد التي توفر خدمات الدعم لمجتمعات الموارد الأساسية،

ولمجمعات الموارد الداعمة الأخرى. ويتم توضيح مجتمعات الموارد الداعمة والأساسية التي تتضمنها مرحلة التقطيع على النحو التالي:

1/1- تحديد مجتمعات الموارد الداعمة على مستوى مرحلة التقطيع: بالاستعانة بأراء ومقترحات المسؤولين بشأن تحديد مجتمعات الموارد الداعمة التي توفر الدعم إلى كل من مجتمعات الموارد الأساسية (الإنتاجية) وإلى مجتمعات الموارد الداعمة الأخرى، تم التوصل إلى أن مرحلة التقطيع بالشركة تتضمن مجعنين موارد داعمة وهما: مجمع موارد الفحص والاختبار لإجراء عمليات الفحص والاختبار لكل مدخلات ومخرجات الألواح الحديدية للتأكد من مدى جودتها وأنها مطابقة للمواصفات القياسية، مجمع موارد الصيانة لتوفير الصيانة للأجزاء الميكانيكية للمعدات؛ حيث يتم إجراء عمليات الصيانة الدورية الوقائية شهرياً، بالإضافة إلى عمليات الصيانة الطارئة بناء على طلبات الأقسام والإدارات المعنية.

2/1 تحديد مجتمعات الموارد الأساسية على مستوى مرحلة التقطيع: يمكن تقسيم مرحلة التقطيع إلى مجعنين أساسيين، ويمثل المجمع الأول مجمع موارد الآلات (آلات القطع) ويشتمل على المواد والآلات المستخدمة في قطع الألواح الحديدية، أما المجمع الثاني والخاص بالعنصر البشري ويطلق عليه مجمع موارد الأفراد (مجمع موارد عمال قطع الألواح الحديدية) ويختص بعمال قطع الألواح الحديدية، ويشتمل على الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الإجتماعية والبدلات وما إلى ذلك .

2- تحديد تكاليف مجمع الموارد للمنتج محل الدراسة.

وفى هذه الخطوة يتم تحديد تكاليف مجتمعات الموارد الداعمة والمتمثلة في مجمع موارد الفحص والاختبار ومجمع موارد الصيانة، وكذلك تحديد تكاليف مجتمعات الموارد الأساسية والمتمثلة في مجمع موارد الآلات ومجمع موارد الأفراد، ويتم توضيح ذلك على النحو التالي:

1/2- تحديد تكاليف مجتمعات الموارد الداعمة:

1/1/2- مجمع موارد الصيانة: يمكن توضيح تكاليف مجمع موارد الصيانة من خلال الجدول رقم (2) على النحو التالي:

جدول رقم (2)
تكاليف مجمع موارد الصيانة

كمية المخرجات: 4160 ساعة						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
			التكاليف الأساسية:			
528984	211,594	317,390	زيوت وشحومات			
1929708	1,003,448	926,260	قطع غيار ومواد صيانة			
917608	610,988	306,620	أجور ومرتبآت			
20970	0	20,970	إهلاك مباني			
67994	0	67,994	إهلاك آلات			
9800	0	9,800	إهلاك أثاث ومعدات مكاتب			
3,475,064	1,826,030	1,649,034	إجمالي التكاليف الأساسية			
			التكاليف الداعمة:			
39292	0	39292	كمية تناسبية	كمية ثابتة	مقياس المخرجات	مجمع الموارد
324294	0	207784	0	76	عدد العاملين	تنمية الموارد البشرية

	116510		61321	56604	المنصرف من قطع الغير	المخازن
363586	116510	247076	إجمالي التكاليف الداعمة			
3838650	1942540	1896110	إجمالي تكاليف مجمع موارد الصيانة			
922.75	466.95	455.79	معدل تكلفة وحدة مخرجات مجمع موارد الصيانة			

يتبين من الجدول رقم (2) ما يلي:

❖ يتم تحديد التكاليف الداعمة لمجمع موارد الصيانة من خلال احتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك على النحو التالي: مجمع موارد تنمية الموارد البشرية بكمية ثابتة 76 عامل بمعدل تحميل ثابت 250 دولار، ومعدل تحميل تناسبي 267، مجمع موارد المخازن بكمية ثابتة 56604 قطعة بمعدل تحميل ثابت 0.85 دولار/ قطعة ومعدل تناسبي 1.9 دولار/ قطعة بكمية تناسبية 61321 قطعة.

2/1/2- مجمع موارد الفحص والاختبار: وهذا المجمع مسئول عن إجراء عمليات الفحص والاختبار لكل مدخلات ومخرجات الألواح الحديدية للتأكد من مدى جودتها وأنها مطابقة للمواصفات القياسية. ويمكن توضيح تكاليف هذا المجمع كما يلي:

جدول رقم (3)
تكاليف مجمع موارد الفحص والاختبار

مقياس المخرجات: ساعات العمل			مجمع موارد الفحص والاختبار			
كمية المخرجات: 2080 ساعة						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
			التكاليف الأساسية:			
264557	121232	143325	مواد ومهمات			
62780	0	62780	أدوات كتابية			
1858546	1142694	715852	أجور ومرتبوات العاملين			
24567	0	24567	إهلاك مباني			
165218	0	165218	إهلاك آلات			
22320	0	22320	إهلاك عدد وأدوات			
20242	0	20242	إهلاك أثاث ومعدات مكاتب			
2418230	1263926	1154304	إجمالي التكاليف الأساسية			
			التكاليف الداعمة:			
			كمية تناسبية	كمية ثابتة	المخرجات	مجمع الموارد
318345.3	98059.5	220285.8	210	135	ساعات العمل	الصيانة
34122	0	34122	0	66	عدد العاملين	تنمية الموارد البشرية
29727.5	8113	21614.5	4270	6540	المنصرف من قطع الغير	المخازن
382194.8	106172.5	276022.3	إجمالي التكاليف الداعمة			
2800424.8	1370098.5	1430326.3	إجمالي تكاليف مجمع موارد الفحص والاختبار			
1346.36	658.7	687.66	معدل تكلفة وحدة مخرجات مجمع موارد الفحص والاختبار			

يتبين من الجدول رقم (3) ما يلي:

❖ تم تحديد التكاليف الداعمة لمجمع موارد الفحص والاختبار من خلال احتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك على النحو التالي: مجمع موارد الصيانة بكمية ثابتة 135 ساعة بمعدل تحميل ثابت 455.79 دولار / ساعة عمل، ومعدل تناسبي 466.95 بكمية تناسبية 210 ساعة، و مجمع موارد تنمية الموارد البشرية بكمية ثابتة 66 عامل بمعدل تحميل ثابت 250 دولار، ومعدل تحميل تناسبي 267، ومجمع موارد المخازن بكمية ثابتة 6540 قطعة بمعدل تحميل ثابت 0.85 / قطعة ومعدل تناسبي 1.9 / قطعة بكمية تناسبية 4270 قطعة.

ونظراً لأن مجمع موارد الفحص والاختبار يقدم خدماته إلى المنتجات النهائية لمرحلة التقطيع مباشرة، وطبقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد يتم تخصيص تكاليف مجمع موارد الفحص والاختبار إلى مجمع نشاط وسيط (ثانوي) وهو مجمع نشاط الفحص والاختبار، وذلك على خلاف مجمع موارد الصيانة الذي يقدم خدمات الصيانة إلى مجوعات الموارد الأساسية لمرحلة التقطيع وليس إلى المنتجات النهائية لهذه المرحلة. ويمكن توضيح تكاليف مجمع نشاط الفحص والاختبار من خلال الجدول التالي رقم (4):

جدول رقم (4)
تكاليف نشاط الفحص والاختبار

مقياس المخرجات: كمية الإنتاج السليم			نشاط الفحص والاختبار			
كمية المخرجات: 34600 طن						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
لا يوجد			التكاليف الأساسية:			
			التكاليف الداعمة:			
			كمية تناسبية	كمية ثابتة	المخرجات	مجمع الموارد
2800428.8	1370096	1430332.8	2080	0	ساعات العمل	مجمع موارد الفحص والاختبار
2800428.8	1370096	1430332.8	إجمالي تكاليف نشاط الفحص والاختبار			
80.94	39.60	41.34	معدل تكلفة وحدة مخرجات نشاط الفحص والاختبار			

ومن خلال عرض وتحليل بيانات تكاليف مجمع نشاط الفحص والاختبار يتضح:

❖ تم استخدام كمية الإنتاج السليم كوحدة قياس لمخرجات مجمع نشاط الفحص والاختبار.
❖ يختلف مجمع نشاط الفحص والاختبار عن مجمع موارد الفحص والاختبار، حيث أن مجمع نشاط الفحص والاختبار يخصص مباشرة على المنتج النهائي لمرحلة التقطيع، وبالتالي تقاس مخرجاته بكمية الإنتاج السليم والجيد الذي مر بنقطة الفحص لتحديد تكلفة الطن من نشاط الفحص والاختبار، أما مجمع موارد الفحص والاختبار فتقاس مخرجاته بعدد ساعات العمل التي يؤديها العمال في الفحص والاختبار.

2/2- تحديد تكاليف مجوعات الموارد الأساسية:

يشتمل المنتج محل الدراسة "المباني الحديدية مسبقة الهندسة" على مجعنين موارد أساسيين، مجمع موارد الآلات ومجمع موارد الأفراد، ويتم تحديد تكلفة كل مجمع من مجوعات الموارد الأساسية على النحو التالي:

1/2- مجمع موارد الآلات: تمتلك شركة الزامل للهيكل الفولاذية عدد 2 مقص شريطي لقطع الألواح الحديدية للحصول على الأبعاد والمقاسات المطلوبة من العملاء واستبعاد القطعيات ليعاد بيعها في صورة خردة، ويتم تسليم الألواح الحديدية إلى

آلات القطع وتعمل هذه الآلات (المقص الشريطي) طوال اليوم بدون توقف إلا لأغراض الصيانة الدورية ويتم توضيح تكاليف مجمع موارد الآلات من خلال الجدول رقم (5) على النحو التالي:

جدول رقم (5)

تكاليف مجمع موارد الآلات

مقياس المخرجات: ساعات العمل			مجمع موارد الآلات			
الطاقة العملية: 17270 ساعة						
الطاقة الفعلية: 12230 ساعة						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
			التكاليف الأساسية:			
160000	0	160000	اهلاك آلات			
606745	326280	280465	قطع غيار ومواد الصيانة			
9383086	3886420	5496666	مواد ومهمات			
10149831	4212700	5937131	إجمالي التكاليف الأساسية			
			التكاليف الداعمة:			
			مجمع الموارد	المخرجات	كمية ثابتة	كمية تناسبية
49446	43680	5766	الشبكات والتحكم	كيلو وات/ ساعة	210325	4368000
59835	4851	54984	المخازن	المنصرف من قطع الغيار	19205	2553
959649	323596	636053	الصيانة	ساعات العمل	347	693
1068930	372127	696803	إجمالي التكاليف الداعمة			
11218761	4584827	6633934	إجمالي تكاليف مجمع موارد الآلات			
759.03	374.9	384.13	معدل تكلفة وحدة مخرجات مجمع موارد الآلات			
كمية الطاقة غير المستغلة = الطاقة العملية - الطاقة الفعلية = 17270 - 12230 = 5040 ساعة.						
تكلفة الطاقة غير المستغلة = كمية الطاقة غير المستغلة × معدل التكلفة الثابتة = 1936015 دولار.						

يتبين من الجدول رقم (5) ما يلي:

❖ يتم تحديد التكاليف الداعمة لمجمع موارد الآلات من خلال احتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك على النحو التالي: مجمع موارد الشبكات والتحكم بكمية ثابتة 210325 كيلو وات / ساعة بمعدل تحميل ثابت 0.0008 دولار، وكمية تناسبية 4368000 بمعدل تحميل تناسبي 0.010 دولار، ومجمع موارد المخازن بكمية ثابتة 19205 قطعة بمعدل تحميل ثابت 0.85 / قطعة ومعدل تناسبي 1.9 / قطعة بكمية تناسبية 2553 قطعة، ومجمع موارد الصيانة بكمية ثابتة 347 ساعة بمعدل تحميل ثابت 455.79 دولار / ساعة عمل، ومعدل تناسبي 466.95 بكمية تناسبية 693 ساعة.

❖ الطاقة العملية لآلات القطع = الطاقة النظرية - ساعات الصيانة الدورية

$$= (2 \times 365 \times 24) - 17270 = 250 \text{ ساعة.}$$

❖ الطاقة الفعلية لآلات القطع = الوقت المنقضى فعلاً في القطع والتجهيز

$$= (2 \times 260 \times 24) - 12230 = 250 \text{ ساعة.}$$

2/2- مجمع موارد الأفراد: يبلغ عدد عمال آلات قطع وتجهيز الألواح الحديدية 42 عامل في الورديّة، حيث تعمل الشركة بنظام الورديات، وتبلغ عدد ساعات الورديّة 8 ساعات، وتعمل الشركة ثلاث ورديات باليوم، وتبلغ عدد أيام العمل الفعلية لكل عامل 260 يوم في السنة، ويتم توضيح تكاليف مجمع موارد الأفراد من خلال الجدول رقم (6) على النحو التالي:

مقياس المخرجات: ساعات العمل			مجمع موارد الأفراد			
الطاقة العملية: 367670 ساعة						
الطاقة الفعلية: 261830 ساعة						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
			التكاليف الأساسية:			
683726	195350	488376	أجور نقدية			
61090	0	61090	مزايا عينية			
87318	0	87318	تأمينات اجتماعية			
832134	195350	636784	إجمالي التكاليف الأساسية			
			التكاليف الداعمة:			
65142	0	65142	كمية تناسبية	كمية ثابتة	المخرجات	مجمع الموارد
45817	0	45817	0	126	عدد العاملين	تنمية الموارد البشرية
			0	126	عدد الركاب	نقل الأفراد
110959	0	110959	إجمالي التكاليف الداعمة			
943093	195350	747743	إجمالي تكاليف مجمع موارد الأفراد			
2.78	0.75	2.033	معدل تكلفة وحدة مخرجات مجمع موارد الأفراد			
كمية الطاقة غير المستغلة = الطاقة العملية - الطاقة الفعلية = 367670 - 261830 = 105840 ساعة.						
تكلفة الطاقة غير المستغلة = كمية الطاقة غير المستغلة × معدل التكلفة الثابتة = 105840 × 2.033 = 215173 دولار.						

جدول رقم (6)
تكاليف مجمع موارد الأفراد

يتبين من الجدول رقم (6) ما يلي:

- ❖ يتم تحديد التكاليف الداعمة لمجمع موارد الأفراد من خلال احتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك على النحو التالي: مجمع موارد تنمية الموارد البشرية بكمية ثابتة 126 عامل بمعدل تحميل ثابت 250 دولار، ومعدل تحميل تناسبي 267، ومجمع موارد نقل الأفراد بكمية ثابتة 126 راكب بمعدل تحميل ثابت 242.42 دولار/ راكب، ومعدل تحميل تناسبي 121.21.
- ❖ الطاقة العملية لعمال القطع والتجهيز = ساعات العمل النظرية - ساعات التوقف لإجراء عمليات الصيانة الدورية = $365 \times 8 - 250 = 2618$ ساعة.
- ❖ الطاقة الفعلية لعمال القطع والتجهيز = الوقت المنقضى بالفعل في قطع وتجهيز الألواح الحديدية = $260 \times 8 - 250 = 1930$ ساعة عمل مباشر.

3- تحديد تكاليف مجمعات الأنشطة للمنتج محل الدراسة:

وفي هذه الخطوة يتم تجميع الأنشطة المتجانسة التي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد في شكل مجمع نشاط، وبعد ذلك يتم تخصيص تكاليف مجمع الموارد على مجمعات الأنشطة باستخدام مسببات الموارد طبقاً للاستهلاك الفعلي للنشاط من مجمع الموارد، مع ضرورة مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مورد من الموارد لا ينبغي تحميله باى نصيب من تكاليف هذا المجمع. وينتج عن مرحلة التقطيع والتجهيز منتج وحيد وهو الألواح المقطوعة، ويتم نقله مباشرة إلى المرحلة الإنتاجية التالية وهي مرحلة التخريم، وبالتالي فإن مرحلة التقطيع والتجهيز تتضمن نشاط رئيسي واحد وهو " نشاط قطع الألواح"، ويتضمن هذا النشاط عمليات قطع الألواح الحديدية للحصول على الأبعاد والمقاسات المطلوبة من العملاء واستبعاد القطعيات ليعاد بيعها في صورة خردة، ويتم توضيح تكاليف نشاط قطع الألواح من خلال الجدول رقم (7) على النحو التالي:

جدول رقم (7)
مجمع نشاط قطع الألواح

مقياس المخرجات: طن من الألواح المقطوعة			نشاط قطع الألواح			
كمية المخرجات: 34700 طن						
الإجمالي	تناسبية	ثابتة				
			التكاليف الأساسية:			
31450000	31450000	0	خامات أساسية			
1020	0	1020	إهلاك أثاث ومعدات مكاتب			
210000	0	210000	إهلاك وسائل النقل			
8840	0	8840	إهلاك عدد وأدوات			
936	0	936	أدوات كتابية			
165034	98780	66254	زيوت وشحومات			
31835830	31548780	287050	إجمالي التكاليف الأساسية			
			التكاليف الداعمة:			
9282937	4585027	4697919				
728857	196373	532570				
			كمية تناسبية	كمية ثابتة	المخرجات	مجمع الموارد
			12230	0	ساعات العمل	مجمع موارد الآلات
			261830	0	ساعات العمل	مجمع موارد الأفراد
10011794	4781400	5230489	إجمالي التكاليف الداعمة			
41847624	36330180	5517539	إجمالي تكاليف مجمع نشاط قطع الألواح			
1205.98	1046.98	159	معدل تكلفة وحدة مخرجات مجمع نشاط قطع الألواح			

يتضح من خلال عرض وتحليل بيانات الجدول رقم (7) ما يلي:

- ❖ وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد يتم تحميل مجتمعات الموارد الأساسية على مجمع نشاط قطع الألواح وفقاً لمبدأ التكلفة المستغلة، حيث تحمل التكاليف التناسبية بالكامل بينما تحمل التكاليف الثابتة في ضوء الطاقة المستغلة فقط، بهدف استبعاد تكلفة الطاقة غير المستغلة وتحميلها على قائمة الدخل وعدم ادراجها ضمن تكاليف الإنتاج.
- 4- تحديد تكاليف الطاقة للمنتج محل الدراسة:

وفي هذه الخطوة يتم تحديد تكاليف الطاقة المستغلة وغير المستغلة، حيث يتم تخصيص تكلفة مجتمعات الموارد على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسيات الموارد، و نجد أن تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده يساعد الإدارة بالشكل الذي يجعلها تتخذ القرارات والتصرفات التي من شأنها التخلص من هذه الطاقة غير المستغلة أو تخفيضها إلى أقل ما يمكن، ونلاحظ أنه قد تم تحديد تكاليف الطاقة في الخطوات السابقة على مستوى مجمع موارد الآلات ومجمع موارد الأفراد ويتم توضيحها وتخصيصها من خلال الجدول رقم (8) على النحو التالي:

جدول رقم (8)
تكاليف الطاقة

مجمع موارد	التكاليف الثابتة	التكاليف الثابتة المستغلة	التكاليف الثابتة غير المستغلة
مجمع موارد الآلات	6633934	4697919	1936015
مجمع موارد الأفراد	747743	532570	215173
الإجمالي	7381677	5230489	2151188

5- تحديد تكاليف المنتج:

وفي هذه الخطوة يتم تخصيص تكاليف مجتمعات الأنشطة على المنتجات طبقاً لاستفادة كل منتج من تكاليف الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة والتي تعتبر مقياس لقياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط بواسطة المنتجات، وترجع أهميتها إلى توضيح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في المنتجات، بالإضافة إلى قياس ما استهلكته المنتجات من خدمات الأنشطة. وتتضمن مرحلة التقطيع منتجاً وحيداً وهو الألواح المقطوعة ويتم تسليم منتج مرحلة التقطيع إلى مرحلة التخريم مباشرة، ووفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد يتم قياس تكلفة المنتج " الألواح المقطوعة" من خلال تخصيص تكاليف مجتمعات الأنشطة على المنتج النهائي لمرحلة التقطيع. ويتم توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (9) على النحو التالي:

جدول رقم (9)

قياس تكلفة المنتج وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد

كمية المخرجات: 34700 طن			البيان
الإجمالي	تناسبية	ثابتة	
80.94	39.60	41.34	معدل تكلفة وحدة مخرجات نشاط الفحص والاختبار
1205.98	1046.98	159	معدل تكلفة وحدة مخرجات نشاط تقطيع الألواح
1286.92	1086.58	200.34	إجمالي تكلفة المنتج

يتبين من الجدول السابق: أن تكلفة الوحدة من المنتج محل الدراسة " 34700 طن من الألواح المقطوعة" تبلغ 1286.92 دولار، حيث تم تحميل تكاليف مجتمعات الأنشطة التي استفاد منها المنتج وفقاً لطبيعة العملية الصناعية للشركة محل الدراسة، وتم تحميل المنتج بمعدل ثابت 41.34 دولار ومعدل تناسبي 39.60 دولار من مجمع نشاط الفحص والاختبار، وكذلك تم تحميل المنتج بمعدل ثابت 159 دولار ومعدل تناسبي 1046.98 دولار مجمع نشاط تقطيع الألواح.

ومن خلال عرض وتطبيق المراحل الأساسية والخطوات الإجرائية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، يتأكد ما يلي:

- ❖ نظام محاسبة استهلاك الموارد له دور فعال في تعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، من خلال قدراته على إدارة التكلفة بشكل جيد، وتوفير معلومات تساعد في تخصيص التكاليف وإدارة طاقة الموارد، بالإضافة إلى تحسين الجودة، حيث يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرار الشراء ام الصنع بالإضافة إلى المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية وذلك من خلال تركيزه بصفة أساسية على المنظور الشامل للموارد واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وهذا يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة، ونستنتج من ذلك أن المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تعزيز الميزة التنافسية. وبالتالي توجد علاقة بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، ويتم التأكيد على ذلك بالدلالات الإحصائية على النحو التالي:
- ❖ نتائج التحليل الإحصائي لإختبار الفرض الأول: بشأن مدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية:

ينص الفرض الأول من فروض البحث على أنه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية"، وإختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الإعتماد على مؤشرات نتائج اختبار الارتباط الخطى لبيرسون للتأكد من وجود علاقة بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، ويمكن عرض معامل ارتباط بيرسون من خلال الجدول رقم (10) على النحو التالي:

جدول رقم (10)

معامل ارتباط بيرسون لنظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية

المتغيرات	نظام محاسبة استهلاك الموارد	تعزيز الميزة التنافسية
نظام محاسبة استهلاك الموارد	1	0.551
تعزيز الميزة التنافسية	0.551	1

يتبين من الجدول رقم (10) أن هناك علاقة ارتباط طردى بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية لنظام محاسبة استهلاك الموارد زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 55%.

وبناءً على ذلك يتم قبول الفرض الأول والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية".

وفي نهاية هذه المرحلة الإنتاجية، يتم عمل إجراء مقارنة بين تكلفة الألواح المقطوعة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد من جانب ونظام التكاليف المطبق بالشركة من جانب آخر، ويتم توضيح هذه المقارنة من خلال الجدول رقم (11) على النحو التالي:

جدول رقم (11)

مقارنة بين تكلفة المنتج وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف بالشركة

بيان	نظام التكاليف بالشركة	نظام محاسبة استهلاك الموارد	الفرق	نسبة الفرق
إجمالي التكاليف	46807312	44656124	2151188	4.8 %
تكلفة الطن	1348.92	1286.92	62	

ومن خلال عرض وتحليل بيانات الجدول رقم (11) يتبين:

انخفاض تكاليف إنتاج الألواح المقطوعة في ظل نظام تكاليف محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكاليف المتبع في الشركة، حيث بلغت إجمالي التكاليف وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد 44656124 دولار في حين بلغت التكاليف وفقاً لنظام التكاليف المتبع بالشركة 46807312 دولار، وبالتالي فإن هناك اختلافات بين التكاليف في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد عن التكاليف وفقاً للنظام المتبع بالشركة، ويتمثل هذا الاختلاف في انخفاض التكاليف وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن التكاليف وفقاً للنظام المتبع بالشركة بمقدار 2151188 دولار، وكانت نسبة هذا الانخفاض 4.8%، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرض الثاني من فروض الدراسة، ويتم التأكيد على ذلك من خلال الدلالات الإحصائية واختبار الفرض إحصائياً على النحو التالي:

تقوم الباحثة أولاً بتحديد مدى تبعية متغيرات البحث للتوزيع الطبيعي، ويتم ذلك من خلال الإعتماد على اختبار Shapiro-Wilk لتحديد مستوى تبعية متغيرات البحث للتوزيع الطبيعي بدرجة ثقة قدرها 95%، ويكون المتغير تابع للتوزيع الطبيعي إذا كانت مستوى المعنوية أكبر من 0.05، ويتم توضيح ذلك على النحو التالي:

جدول رقم (12)

نتائج اختبار Shapiro-Wilk

الدلالة	مستوى الدلالة P.Value	قيمة Z لاختبار Wilcoxon	المتوسط الحسابي لتكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لكل من	
			نظام تكاليف الشركة	نظام محاسبة استهلاك الموارد
معنوي	0.011	6.201-	44656124	46807312

Shapiro-Wilk		المتغير
معنوية الاختبار	إحصائية الاختبار	
0.001	0.633	نظام التكاليف بالشركة.
0.001	0.614	نظام محاسبة استهلاك الموارد.

يتضح من الجدول رقم (12) أن مستوى المعنوية (0.001) وهي أقل من 0.05 ، وبالتالي تكون متغيرات الدراسة غير تابعة للتوزيع الطبيعي، ولذلك سوف يتم استخدام اختبار ولكوكسن Wilcoxon بهدف اختبار معنوية الفروق ويوضح الجدول التالي نتيجة تحليل الاختبار الإحصائي للفرض الثاني:

جدول رقم (13)
 اختبار معنوية الفروق لتكلفة المنتجات
 وفقاً لنظام التكاليف المتبع بالشركة ونظام محاسبة استهلاك الموارد

يتضح من الجدول رقم (13) أن:

المتوسط الحسابي لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد (44656124) أقل من المتوسط الحسابي لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام التكاليف المتبع بالشركة (46807312)، وبلغ مستوى الدلالة P.Value لاختبار Wilcoxon (0.011) وهو معنوي بدرجة كبيرة، ولذلك يتم قبول الفرض الثاني والذي ينص على " توجد فروق ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة".

الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية:

❖ نتائج البحث:

- 1- تستخدم شركة الزامل للهيكل الفولاذية نظام التكاليف على أساس النشاط في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، ولم يقدم هذا النظام أى مجهود يذكر حول قياس الطاقة غير المستغلة أو تحديد تكلفتها على مستوى كل مجمع موارد على حده، وبالتالي اخفاء تكلفة هذه الطاقة وعدم الافصاح الصريح عنها من خلال إدراجها ضمن تكاليف الإنتاج بالشركة، ومن ثم فإن الطاقة غير المستغلة وتكلفتها غير واضحة للإدارة، وبالتالي لم يتم البحث عن الإجراءات والأساليب المناسبة لتخفيض هذه التكاليف.
- 2- ترتب على تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد للمنتج محل الدراسة تحقيق العديد من الأهداف ومنها: فهم وإدراك العلاقات التبادلية بين مجمعات الموارد، دقة أكبر في قياس تكلفة المنتجات، وضمان أن تكلفة المنتج تشمل فقط على القدر المستغل من الموارد، وضوح وإبراز الطاقة غير المستغلة وعدم حجبها داخل تكاليف الإنتاج بالشكل الذى يمكن من التعامل مع هذه التكاليف وعمل إدارة فعالة لها، وذلك لأن استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة من تكاليف الإنتاج والافصاح عنها فى قائمة الدخل يحفز الإدارة فى البحث عن الإجراءات والأساليب اللازمة لتخفيض هذه الطاقات غير المستغلة.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية المنتجات المحسوبة ، حيث بلغ معامل الارتباط (0.551)، وبالتالي فإن هناك علاقة ارتباط طردى بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية لنظام محاسبة استهلاك الموارد زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 55%.
- 4- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين تكلفة المنتج وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد عن تلك المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف المطبق بالشركة، حيث بلغ المتوسط الحسابى لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد (44656124) وهو أقل من المتوسط الحسابى لتكلفة المنتجات وفقاً لنظام التكاليف المتبع بالشركة (46807312)، وبلغ مستوى الدلالة P.Value لاختبار Wilcoxon (0.011) وهو معنوى بدرجة كبيرة.

❖ توصيات البحث:

- 1- العمل على تطوير نظم التكاليف وتطبيق الأساليب الحديثة فى مجال إدارة التكلفة وبما يتواءم مع التغيرات فى أساليب الإدارة وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وتكنولوجيا الإنتاج، وظروف المنافسة العالمية.
- 2- إنشاء قاعدة بيانات تعمل على توفير المعلومات المالية وغير المالية حيث يتطلب تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد توفير معلومات متكاملة وشاملة ويتم ذلك من خلال الاستعانة بنظام تخطيط موارد المشروع الذي يوفر المعلومات على المستوى التشغيلي والتكتيكي والاستراتيجي.
- 3- ضرورة توجه المنشآت الصناعية إلى تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث يعمل على تحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده وعدم تحميل المنتج بتكاليف الطاقة غير المستغلة والتي لا تصيف قيمة للمنتج الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية.
- 4- سعي المنشآت جاهدة نحو التطبيق الفعال والناجح لأساليب المحاسبة الإدارية ودون النظر لعوائد التطبيق في السنوات الأولى بعد التطبيق، كمحاولة لسد فجوة الممارسة العملية لأدوات المحاسبة الإدارية.
- 5- عقد دورات تدريبية للقائمين على تطبيق نظام التكاليف بالشركات للتعرف عن مزايا نظام محاسبة استهلاك الموارد، وبما يؤدي إليه من تعديلات فى النظام السابق ومبررات هذه التعديلات.
- 6- عقد الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات لتنمية قدرات محاسبى التكاليف فى منشآت الأعمال المصرية بشأن ممارسات تطبيق النظم الحديثة فى التكاليف.

❖ مجالات البحث المستقبلية المقترحة:

- 1- أثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع فى تعزيز الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية.
- 2- نموذج مقترح لتطوير نظام محاسبة استهلاك الموارد فى ضوء دورة حياة المنتج وسياسات الانتاج الخالى من الفاقد لتعزيز الميزة التنافسية.
- 3- دراسة مقارنة لنظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فى قياس تكاليف الطاقة غير المستغلة.
- 4- استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد فى إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الموارد (ABRP) لتحسين الأداء.
- 5- أثر تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت (TD-RCA) على إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1- إبراهيم، اسلام سعيد صالح (2019)، "التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (10)، عدد (3)، ص ص 746-797.
- 2- الأشقر، أسماء رفعت عبدالقادر (2018)، "إطار مقترح لتطوير محاسبة استهلاك الموارد في ضوء دورة حياة المنتج وسياسات الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق المزايا التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة السويس.
- 3- أبو شعيشع، أحمد مختار (2016)، "المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (7)، عدد (1)، ص ص 413-446.
- 4- الإكيادي، ريهام عوض شحاته (2019)، "استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الموازنات التخطيطية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (10)، عدد (3)، ص ص 859-883.
- 5- الجبلي، وليد سمير، 2020، "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال- دراسة ميدانية - مجلة البحوث المالية، العدد الثالث، مجلد 21.
- 6- السيد، على مجاهد (2019)، "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، الجزء الثاني.
- 7- الغنور، سعد سامي فتحي (2023)، "استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، مجلد (4)، عدد (2)، ص ص 1461-1510.
- 8- القاضي، كريم محمد حافظ (2021)، "إطار مقترح لأثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة المستهدفة على تحسين الأداء الاستراتيجي في ظل بيئة التصنيع المرن- دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.
- 9- عباس، إسماعيل جاب الله، (2019)، "دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد 10، العدد 3.
- 10- 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، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (٨)، ص ص ٧٤٣-٧٧١.
- 11- النافع، فهد بن سليمان؛ جمعة، مصطفى محمد (2017)، "زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (21)، عدد (1)، ص ص 259 - 306.
- 12- بدوي، محمد منير محمود؛ عبدالرحيم، عبدالله فراج؛ غطاس، برنس ميخائيل (2018)، "استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لريادة التكلفة في المنشآت الصناعية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، عدد (64)، ص ص 159-202.
- 13- حسيبة، ملاس، (2020)، "ثقافة التميز في المنظمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة" مجلة العلوم الأنسانية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، مج 7، ع 1.
- 14- دسوقي، أحمد فتح الباب محمد (2017)، "نموذج مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية مع دراسة حالة" رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- 15- شاهين، محمود محمد عبدالمولى (2018)، "تكامل محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- 16- صاحب، دنيا جاسم (2016)، "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- 17- عبدالطيف، ناصر نور الدين (2018)، " أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية : دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية"، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد (13)، عدد (50)، ص ص 117-139.
- 18- عبد الحميد، عفاف السيد بدوي، (2018)، "عمليات إدارة المعرفة المحاسبية وتأثيرها في بناء الميزة التنافسية المستدامة: دراسة ميدانية علي مكاتب المحاسبية والمراجعة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج – كلية التجارة، المجلد 32، العدد4.
- 19- عساف، سوسن فوزى؛ الغايش، امل محمود (2021)، " دور نظم تخطيط موارد المنشآت في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، عدد(1)، ص ص 1-57.
- 20- فراج، منال حامد، (2020) " أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط علي تطوير الموازنة علي أساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية- دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية، العدد الثالث.
- 21- محاريق، هانى أحمد (2017)، " أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال- دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص 493 - 534.
- 22- محمد، أحمد عبدالعليم اسماعيل (2019)، " دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (10)، عدد (3)، ص ص 180-210.
- 23- محمود، لوسى يسرى(2017)، " تطوير نموذج أنحرافات التكاليف في ظل تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد – دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Abdullah, Hanan & Kazem, Hatem, (2019) "The Role of Integration Between The Target Costing and Resource Consumption Accounting Techniques in Reducing Costs and Supporting Competitive Advantage-Analytical Study of The Opinions of a Sample of Employees of The Babylon Cement Factory". journal of Economics And Administrative Sciences, Vol.(25), Issue. (111) Pp.504-530.
- 2- AI- Hibari, Adeb Abdulwahab & Al-Matari, Ebrahim Mohammed,(2019) " Role of Time-Driven Resource-Consumption Accounting in Strategic Cost Reduction and Support of Supply Chain Management ",Accounting Dept. of Business Administration, Community College – Muhayil, King Khalid University (KKU), Kingdom of Saudi Arabia , Ibb University, Yemen. Vol. (8), No,(2).
- 3- Aleem, Muhammad; Alamdar, Khan; Hamad, Wasim,(2016) "A Comparative Study of The Different Costing Techniques and Their Application in The Pharmaceutical Companies",The Audit Financial Journal, Vol.(12), Issue.(143), Pp.1253- 1263.
- 4- Allah, Linda Oieish, (2018), " The Effect of Integration of Resource Consumption Accounting and Total Quality on Strategic Cost Management in Sudanese Food Industrial Companies", Sudan University of Science & Technology, College of Graduate Studies.
- 5- Al-Qady, Mostafa ; El- Helbawy, Said (2016), " Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", Journal of Applied Management Accounting Research, Clayton North, Vol.(14), No(1).
- 6- Al-Rawi, Abdulkhaliq 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.
- 7- BAMBANG, A., KUSUMAWATI, A., NIMRAN, U., & SUHARYONO, S. (2021). The effect of spiritual marketing and entrepreneurship orientation on determining sustainable competitive advantage. The Journal of Asian Finance, Economics, and Business, 8(2), 231-241.
- 8- Battour, M., Barahma, M., & Al-Awlaqi, M. (2021). The Relationship between HRM Strategies and Sustainable Competitive Advantage: Testing the Mediating Role of Strategic Agility. Sustainability, 13(9), 5315
- 9- Carraro, Wendy, (2018) "Resource Consumption Accounting RCA: Alternative Approach for Cost Management", Pretext Journal,Brazil, Vol. (19), Pp 56-72.
- 10-Carroll, Nathan; Lord, Justin, (2016), "The Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals", Journal of Health Care Finance, Vol. (43), No. (2), PP170-185.
- 11-El-essawy, Nariman Mohamed (2018)," Integration between Resource Consumption Accounting Approach and Theory of Constraints to Rationalize Capacity Utilization Decisions",Thesis (m.s)-, Faculty of Commerce, Ain shama University.
- 12- 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, 4(1), 205-230.
- 13-Flaah, H. J (2020), "A suggested model for the application of resource consumption accounting approach in the oil refining industry Applied study in south refineries company", Managerial Studies Journal, 13(27).
- 14-Ggatebi, M, Ramezani, E, and Shiraz, M.,(2013)," Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, Interdisciplinary", Journal of Contemporary Research in Business, pp 269 – 274.
- 15-Hadi A. N. and Hatif M. H., (2023), "The Role of Time-Directed Resource Consumption Accounting Technology in Monitoring and Reducing Product Costs: An Applied Study", International Journal of Advances in Engineering and Management (IJAEM), Vol. 5, No. (3), Pp 391-405.
- 16-Hasan, Abed alqader,(2017)" Implementation Problems of Activity Based Costing A Study of Companies in Jordan" , British Journal of Economics, Management& Trade , VOL.(17), No.(1),Pp.1 – 9.
- 17-Kadir, A. R. A., Aminallah, A., Ibrahim, A., Sulaiman, J., Yusoff, M. F. M., Idris, M. M., ... & Malek, Z. A. (2018). The Influence of Intellectual Capital and Corporate Entrepreneurship Towards Small and Medium Enterprises'(SMEs) Sustainable Competitive Advantage: Building a Conceptual Framework. In Proceedings of the 2nd Advances in Business Research International Conference (pp. 67-77). Springer, Singapore
- 18-Kang, E., & Lee, H. (2021). Employee Compensation Strategy as Sustainable Competitive Advantage for HR Education Practitioners. Sustainability, 13(3), 1049.

- 19-Karaca & Kucuk, (2017) "Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting- A Comparative Application", Journal of Business Research-Turk – 353-375.
- 20-Kbelah, S, Amusawi, E, and Almagtome, A,(2019)," Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advanta in Textile Industry", Journal Of Engineering and Applied Science,Vol.(14), No.(2), Pp.575- 582.
- 21-Michael S.C. Tse, Maleen Z. Gong, (2019) " 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)
- 22-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.
- 23- Perkins, D ; Scoot Stovall, O (2011), "Resource Consumption accounting – Where does it fit ?" Journal of applied business research , VOL.(27).NO 5.
- 24-Rodriguez, R., Molina-Castillo, F. J., and Svensson, G. (2020), “Enterprise resource planning and business model innovation: process, evolutionand outcome”, European Journal of Innovation Management,Vol (23), No (4), PP: 728-752.
- 25-Sedgley, Dawn J. (2018), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting.
- 26- Sedgley, Dawn J. (2018), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting.
- 27-Senan, N& Alhebri A (2020) "Role of Resource Consumption Accounting in Supporting the Practices of Value-Maximizing and Cost-Reduction in Strategic Thought: A Theoretical Study", Journal of Talent Development and Excellence Vol. (12), No. (2).
- 28-Soekardan, Daban, (2016) " An Analysis of Activity Based Costing: Between Benefit and Cost For Its Implementation ", International Journal of Scientific & Technology Research, Vol.(5), No,(6), Pp. 334 – 336.
- 29-Tanis , V ; Ozyapici H (2016), "Improving health care costing with resource consumption accounting", International Journal of Health Care Quality Assurance, Vol.(29), Issue.(6), PP . 646 – 663.
- 30-Whitehouse, Amanda, (2018), " Hospital Cost Accounting: Saving Lives and Saving on Costs", Honors Projects in Accounting Faculty Sponsor, pp 1-18.
- 31-Yilmaz, b.,&Ceran, m.b,(2017)" The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation". Economics, Management & Financial Markets, 12(2) 131-140.

