



قسم المحاسبة



جامعة مدينة السادات

نظام معلوماتى مقترح للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد
والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة
التنافسية
"دراسة ميدانية"

إعداد

الباحثة / داليا المغورى رزق فرج
باحثة دكتوراه
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

2024 م - 1445 هـ

❖ ملخص البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في بيان دور التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى تعزيز الميزة التنافسية، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بمدينة السادات والمدرجة ضمن القطاعات الثلاثة التالية (قطاع الحديد والصلب، قطاع الغزل والنسيج، قطاع التشيد والبناء)، للتعرف على آراء فئات عينة الدراسة والمتمثلة فى مسئولى الإدارة العليا، وإدارة التكاليف، والإدارة المالية بالشركات الصناعية بشأن التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ودوره فى إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، واعتمدت الدراسة على عينة قوامها 210 مفردة، وبلغت القوائم المستلمة والصالحة لإجراء التحليل الإحصائى 191 مفردة بنسبة 90.6%.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يؤثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.818)، وهذا يشير إلى أن هناك علاقة ارتباط طردية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية، بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية للتكامل بين النظاميين زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 81.8%، وبلغ معامل الإنحدار (0.551) وهذا يعنى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث:

تعد المنشآت الصناعية من القطاعات المهمة وذلك لتأثيرها الجوهري على المجتمع اقتصادياً واجتماعياً، وتواجه منشآت الأعمال العالمية والمحلية تحديات واسعة النطاق في عصر العولمة والانفتاح الإقتصادي، فمع التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات كان لزاماً عليها الإهتمام بتبنى استراتيجيات رائدة لتعزيز الميزة التنافسية وتقديم منتجات تتميز بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة والوقت المناسب مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين منشآت الأعمال وأصبح البقاء للأفضل مما دعى المنشآت إلى ضرورة تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة وتمييز نفسها عن غيرها من المنشآت الأخرى من أجل البقاء والتفوق في السوق ومواكبة التغيرات المتلاحقة في المحيط الذى تنشط فيه (Bento&Tontini,2018).

وتعد التكلفة أحد المجالات التى من الممكن أن تتميز فيها المنشأة عن غيرها من المنشآت الأخرى لتعزيز الميزة التنافسية وذلك من خلال التحسين المستمر للتكلفة، بمعنى التخفيض المستمر للتكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب لاستمرار المنشأة في نشاطها، وبالتالي فإنه لا بد من إدارة التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية، وفي ظل التطورات المتلاحقة أصبحت المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف تواجه قصوراً واضحاً في تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من المعلومات اللازمة للاستخدامات الإدارية المختلفة، ومن ثم كان من الضروري البحث عن مداخل أخرى لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية؛ لتوفير المعلومات الملائمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (إبراهيم، 2019).

وقد ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوربا كأحد الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، ودمج هذا النظام بين مزايا التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام التكاليف الألمانى (GPK)، ويهدف هذا النظام بشكل أساسى إلى تعزيز الميزة التنافسية، حيث يعمل على زيادة قدرة المنشأة على إدارة الموارد النادرة والمحدودة بشكل أفضل ومن ثم إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية 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. ويمكن استخدام هذا النظام وخصائصه كنقطة انطلاق لجميع تدفقات التكلفة، فهو يجمع بشكل أساسى بين المعرفة والتطبيق والقواعد من أجل صنع القرار ويزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة.

كما ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء نتيجة للانتقادات الموجهة لكل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات أخرى بجانب تحديد تكاليف المنتج تتعلق بتقييم الأداء والرقابة على التكاليف وعلى كفاءة الأداء. فتطلب الأمر تصميم أنظمة لمحاسبة التكاليف توفر مقاييس أداء مستمدة من إستراتيجية المنشأة وتساعد في تحسين الأداء ليكون تنافسى وتدعم الإستراتيجية التشغيلية لأنظمة التصنيع الحديثة وتعالج المشكلات التى واجهت نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (السيد، 2019)، ولذلك قدم

Namazi (2009) نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء والذي يعمل على التوسع في تطبيقات (ABC) وحل الصعوبات التى واجهت (TD-ABC)، ويعتبر هذا النظام دعامة أساسية في توفير معلومات دقيقة عن تكاليف المنتج، والمعلومات اللازمة للرقابة وتقييم الأداء وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية.

ويسهم التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية من خلال قيادة وتوفير المتطلبات الأساسية لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية والمتمثلة في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف، معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد، معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة، حيث يعمل التكامل على تحقيق الدقة في قياس التكاليف من خلال استخدام مسببات موارد متعددة ومجمعات موارد أكثر تجانس وتبويب عناصر

التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية وهذا يؤدي إلى توفير بيانات تكاليفية أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها لإجراء التحليل التفاضلي في الأجل القصير، بالإضافة إلى عدم تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة غير المستغلة لاعتراض التكامل بوجود طاقة غير مستغلة في الظروف العادية ويتم تحديد هذه الطاقة لكل مجمع موارد على حده حتى لا تستطيع الإدارة إخفاء كميات الموارد غير المستغلة وهذا بدوره يؤدي إلى تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة فقط وبالتالي تخفيض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية، كما يعتمد التكامل على تتبع التفاصيل لمسارات استهلاك مخرجات الموارد وحساب الإنحرافات على مستوى كل مجمع موارد على حده وهذه الإنحرافات هي إنحرافات الموارد المرنة والمتمثلة في إنحراف السعر والكمية والكفاءة والفعالية، إنحرافات الموارد الملزمة والمتمثلة في إنحراف الموازنة والطاقة، بالإضافة إلى قياس الإنتاجية لكل نشاط من خلال عناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية.

ثانياً: مشكلة البحث:

تسعى العديد من المنشآت إلى تعزيز الميزة التنافسية لها في الأسواق، حيث تعتبر الميزة التنافسية ضمانة البقاء لمنشآت الأعمال اليوم نتيجة للتطور التكنولوجي والتطور في مجال الإنتاج والتصنيع، وثورة الاتصالات والمعلومات، وزيادة الاعتماد على الوسائل الآلية وغيرها من الظواهر التي كان لها تأثيرات ملموسة وجوهرية على أداء منشآت الأعمال وقدرتها التنافسية، وهذا يتطلب من المنشآت ضرورة السعي نحو الريادة والتميز لمواجهة هذه التحديات لتكون الأفضل على كل من المستوى المحلي والدولي.

وتعتبر إدارة التكلفة من الأدوات التي تساعد منشآت الأعمال في اكتساب الميزة التنافسية والمحافظة عليها نظراً لتركيزها على التحسين المستمر، وتخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة، وتتطلب إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية التركيز على ثلاث محاور أساسية وهي: المحور الأول: توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف، والمحور الثاني: توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد، المحور الثالث: توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة.

ونتيجة للإنتقادات 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 والمحملة لعناصر التكاليف، التركيز على الأنشطة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي صعوبة قياس وتحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده. (القسطاوي،2016).

ولذلك ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يساعد في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف ومعلومات تساعد في إدارة الطاقة من خلال استخدام مسببات موارد متعددة، إنشاء مجتمعات الموارد والاعتراف 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. إلا أن هذا النظام لا يوفر مقاييس موضوعية للتأكد من كفاءة وفعالية أداء الأنشطة.

ومن هنا يأتي دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، والذي يتميز بتوفير نوعية جديدة من المعلومات ترتبط بإعداد تقارير الأداء للأنشطة، حيث يعتبر تقييم الأداء حجر الزاوية للحفاظ على الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية (السيد،2019)، ويوفر هذا النظام ستة مقاييس للتأكد من كفاءة

وفاعلية أداء الأنشطة وهذه المقاييس هي إنحرافات السعروالكمية والكفاءة والفاعلية للموارد المرنة وإنحرافات الموازنة والطاقة للموارد الملزمة. إلا أنه يتعرض للإنتقادات في مجال توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف ومعلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد.

ومن ثم فإن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بصورة منفردة لا يوفر المحاور الثلاثة المطلوبة لإدارة التكلفة، وتعزيز الميزة التنافسية، وكذلك تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، لا يفي بمفرده في توفير المحاور الثلاثة المطلوبة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.

وهنا تبدو الإستفادة من التكامل بين النظامين في تحقيق المحاور الثلاثة المطلوبة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، حيث أن التكامل يمكن أن يوفر معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف ومعلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد بالإضافة إلى توفير معلومات لتحسين كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة، حيث أن مقاييس الأداء التي يقدمها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء تتطلب توفير بيانات عن التكاليف الفعلية وأخرى عن التكاليف المعيارية ويمكن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير بيانات عن التكاليف الفعلية كما تتميز محاسبة استهلاك الموارد باستخدام التحليل الفردي لكل مجمع موارد على حده ويمكن الإستفادة من التحليل الفردي في تحليل الإنحرافات على مستوى كل مجمع موارد على حده، ومن ثم تتحدد مشكلة الدراسة في تدنى مقومات تعزيز الميزة التنافسية نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في توفير المتطلبات والمحاور الأساسية لإدارة التكلفة بالشكل الذى يمكن من تعزيز الميزة التنافسية للشركة. وتسعى الدراسة الحالية إلى الإستفادة من التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال المصرية وذلك من خلال بناء وتصميم نظام معلوماتي مقترح يعكس التكامل بين النظامين، ومواجهة أوجه القصور الناتجة من تطبيق كل نظام على حده.

ويمكن بلورة المشكلة البحثية في الأسئلة التالية:

- 1- ما مدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية؟
- 2- إلى أى مدى يُسهم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية؟
- 3- ما دور تطبيق النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية؟

ثالثاً: عرض وتحليل الدراسات السابقة:

فيما يلي نستعرض ملخصاً لأهم البحوث والدراسات السابقة التي تناولت المجالات المختلفة لموضوع البحث، وذلك للتوصل إلى أهم نتائجها والتعرف على الفجوة البحثية، ويمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة من خلال المحاور التالية:

- ❖ دراسات تناولت محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة.
- ❖ دراسات تناولت التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء كأحد أدوات إدارة التكلفة.
- ❖ دراسات تناولت التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
- ❖ الفجوة البحثية، ودوافع إعداد الدراسة الحالية.

1- دراسات تناولت محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة:

استهدفت دراسة (Senan(2020) تحديد دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في الفكر الاستراتيجي، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة نظرية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يدعم الممارسات الشائعة لفكر الاستراتيجي مثل سنة 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 الي مجموعة من النتائج أهمها: أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد علي دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاسغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة ودعم قدرتها التنافسية.

و تناولت دراسة **فراج (2020)** قياس أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي اساس النشاط ومدى مساهمة هذا التكامل في تدعيم الموازنة علي أساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية. وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج أهمها: أن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط يؤثر علي تطوير وتدعيم الموازنة علي أساس الأنشطة في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

كما تناولت دراسة **الفاضي (2021)** تقديم إطار مقترح لاستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية 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 إلي عدة نتائج أهمها: أن لأسلوب 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.

وفى هذا السياق سعت دراسة **Mahmood & Mohammad (2022)** إلى تفسير دور محاسبة استهلاك الموارد فى تحقيق الميزة التنافسية وتخفيض تكاليف وتحديد الطاقة العاطلة فضلاً عن توفير المعلومات لغرض إدارة التكلفة واتخاذ القرارات السليمة لاستغلال الموارد بشكل مناسب، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على مصنع كوسار أربيل لعام 2021. وتوصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد للاستفادة من مزاياه فى محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث يعمل على تحديد الطاقة العاطلة على مستوى كل مجمع موارد على حده ومن ثم تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق الميزة التنافسية.

وناقشت دراسة **Hammoud & Jasim (2022)** دور التقنيات الحديثة الفعالة للتكلفة وخاصة نظام محاسبة استهلاك الموارد والتعرف على فلسفتها والأسس التى تقوم عليها ودورها فى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وتخفيض التكاليف، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على مجموعة من الشركات الصناعية. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يجعل الوحدات الإقتصادية قادرة على تعزيز الميزة التنافسية، حيث أنه يمكن الشركات من التخصيص الدقيق للتكلفة وتحديد حجم الطاقات غير المستغلة.

وهدفت دراسة حمودة؛ الثمالي (2023) إلى اختبار أثر استخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لنظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف البيئية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لنظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف البيئية.

واستهدفت 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.

كما استهدفت 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 يسهم في الاستخدام الأمثل للموارد والسيطرة عليها مما يؤدي إلى خفض التكاليف والتحكم فيها.

2- دراسات تناولت التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء كأحد أدوات إدارة التكلفة:

اهتمت دراسة Whitehouse (2018) بتقييم نظم التكاليف وتحديد أفضلها في المستشفيات، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط يعتمد على تتبع تكاليف الموارد للأنشطة وتتبع تكاليف الأنشطة لموضوعات التكاليف، وبالتالي يوفر تخصيص أدق للتكاليف مقارنة بنظام التكاليف التقليدي إلا أنه يتطلب وقت وجهد أكثر، كما يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (6) مقاييس لقياس إنحرافات أداء الأنشطة. وقد أشارت النتائج إلى أن اختيار نظام التكاليف يتأثر بحجم المستشفى، حيث أن المستشفيات الأقل حجماً تفضل تطبيق (TD-ABC)، في حين أن المستشفيات متوسطة الحجم يكون من الأفضل لها تطبيق (ABC)، أما المستشفيات الأكبر حجماً فيكون من الأفضل لها تطبيق (PF-ABC).

وناقشت دراسة Ali (2019) دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحسين الإنتاجية وتقييم الأداء، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من العاملين في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف بالعراق. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود طاقة غير مستغلة يرجع لسببين أحدهما هو عدم كفاءة الإدارة في استغلال تلك الطاقة، والثاني هو عدم وجود حماية للمنتج الوطني نظراً لتنوع المنتجات المنافسة في الأسواق المحلية، وأشارت نتائج الدراسة أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتقييم الأداء من خلال توفير المعلومات التي تساعد الشركة على الرقابة وتقييم الأداء.

وسعت دراسة Hassoun(2019) إلى التعرف على دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحقيق التميز المؤسسي في البيئة العراقية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة حالة على بنك بابل. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساعد البنك في التوصل إلى تحقيق التميز المؤسسي من خلال المقارنة بين الأقسام الفرعية وتحديد القسم المربح والذي يعتبر رانداً لأداء الأقسام الأخرى، كما أشارت الدراسة إلى أنه من الضروري تحليل أسباب الفروق في البنك سواء كانت مواتية أو غير مواتية حيث أن كلاهما مؤشر على عدم الكفاءة.

وقد حاولت دراسة (Mohsenei and Vafaei, 2019) استكشاف وتحديد أولوية العوامل الأكثر تأثيراً على نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة حالة على مستشفى نمازى بمدينة شيراز بإيران. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤشر الاقتصادي معبراً عنه بالهيكل الحالي للتكاليف يكون له أكبر تأثير على نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، أما المؤشر التنظيمي يكون له أقل تأثير على نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، وتتمثل العناصر الأكثر تأثيراً على نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في هيكل التكاليف الحالي وحدثة نظام التكاليف والموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط.

وركزت دراسة السيد (2019) على التعرف على دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة بما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية لها في الأسواق، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من العاملين في منشآت الأعمال المصرية (محاسبى التكاليف، مهندسى الإنتاج)، ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساعد في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف بالإضافة إلى توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة بغرض تخفيض التكاليف كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يوفر للمنشأة معلومات تزيد منفعتها كثيراً عن تكلفة تشغيل النظام.

وهدفت دراسة احمد (2019) إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء واثار تطبيقه في زيادة كفاءة تحليل الإنحرافات، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من العاملين (مدراء العموم، الإدارة العليا، محاسبى التكاليف) في الشركات الصناعية المصرية بمدينة السويس والبالغ عددها (69) شركة يتركز أغلبها في صناعة البترول وخدماته وصناعة الأسمدة وصناعة المواد الغذائية وصناعة تشغيل المعادن وصناعة الإنشاء والبناء وصناعة الملابس والنسيج وصناعة الزجاج ومنتجاته. وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بدرجة متوسطة في الشركات المصرية.

واستهدفت دراسة الفقى (2020) بيان أثر استخدام التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف والأكاديميين ذو الشأن بالممارسات المحاسبية والإدارية التي تعمل على تقييم مدى مساهمة العملاء في ربحية المنشآت، وكذلك المراجعين الإداريين المهتمين بالمراجعة الإدارية الشاملة. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يعالج مشكلة عدم تجانس الأنشطة بطريقة أفضل ويتكامله مع أسلوب محاسبة العميل يؤدي ذلك إلى تقليل أخطاء التوصيف والتجميع والقياس التي تقع فيها العديد من نظم التكاليف مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التكاليفية.

وناقشت دراسة منهل؛ نايف (2021) دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تخفيض التكاليف، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على شركة أور العامة وهي إحدى الشركات التابعة إلى وزارة الصناعة والمعادن بالعراق. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يعد مكملاً لكل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بلوقت، ويأخذ في الحسبان سلوك التكاليف للموارد المرنة والملزمة وتحديد التكلفة الفعلية لكل نشاط، والعمل على قياس التكاليف بطريقة أكثر دقة وهذا ينعكس على الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.

وهدفت دراسة العبان؛ الزبيدي (2022) إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة

التي تسودها الكثير من التغييرات والتطورات المتسارعة، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على مصنع نسيج وحياسة واسط. وتوصلت الدراسة إلى أن مصنع نسيج وحياسة واسط ما زال يعتمد على الأساليب التقليدية للتكاليف عند قياس تكاليف منتجاته، مما يجعله قاصراً عن مواكبة التطورات والتغييرات التي طرأت في بيئة الأعمال، نتيجة لقصوره في تحديد تكلفة منتجاته بشكل سليم، ولاسيما التكلفة الصناعية الغير مباشرة وأنعكاسه على تحديد السعر.

وسعت دراسة الشطناوي وآخرون (2023) إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في التحسين المستمر للأداء الإستراتيجي والمحافظة على بقاء واستمرارية الشركات الصناعية بالأقليم، وتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة تطبيقية على معمل خيرات هولير للألبان في إقليم كوردستان بالعراق. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بطريقة صحيحة يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشآت من خلال القياس الدقيق لتكلفة المنتجات، واستغلال الطاقات غير المستغلة في زيادة الإنتاج مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وبناء نظام إداري قوى بأمانة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء الإستراتيجي.

3- دراسات تناولت التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء:

تناولت دراسة شاهين (2018) دراسة التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة، واعتمدت على دراسة ميدانية على مجموعة من العاملين في منشآت الأعمال المصرية (محاسبى التكاليف، أعضاء مجلس الإدارة، مدير مالي)، مجموعة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى عدم فعالية نظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط في توفير المعلومات المطلوبة لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة، وأشارت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يوفر مقاييس إنحرافات السعر والكمية والكفاءة والفعالية للموارد المرنة، ومقاييس إنحرافات الموازنة والطاقة للموارد الملزمة، ويساعد في قياس الإنتاجية لكل نشاط من خلال تحليل عناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء يساعد في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة.

الفجوة البحثية، ودوافع إعداد الدراسة الحالية:

❖ تتمثل الفجوة البحثية في أن التطبيق المنفرد لنظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يوفر معلومات تكاليفية أقل فائدة من تلك التي يمكن الحصول عليها في حالة التكامل بينهما، ويعنى التكامل بينهما أن نقاط القوة الخاصة بكل منهما سوف تتكامل مع بعضها البعض للتخلص من نقاط الضعف الخاصة بالتطبيق المنفرد لكل منهما ويؤدي ذلك إلى إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، والاستغلال الأمثل والكفاء للموارد المتاحة، وإدارة الطاقة غير المستغلة على نحو سليم وهذه الجوانب يوفرها تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، بالإضافة إلى توفير مقاييس لأداء الأنشطة وحساب الإنتاجية، وهذه المقاييس يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء .

❖ لم يحظى التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على اهتمام كاف من قبل الدراسات العربية والأجنبية، حيث اهتمت أغلب الدراسات على دراسة نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء كلاً على حده، أو التكامل مع إحدى أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على سبيل المثال نظام قياس التكاليف على

أساس المواصفات، نظام التكاليف على أساس النشاط ، بطاقة الأداء المتوازن، مدخل تخطيط موارد المشروع، التكلفة المستهدفة.

❖ لا توجد دراسات تناولت التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء – فى حدود علم الباحثة – سوى دراسة شاهين (2018)، وتم دراسة التكامل لتعزيز الإدارة على أساس القيمة وتم ذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية . أما دراسة الباحثة فسوف تتناول دراسة أثر التكامل على إدارة التكلفة كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية، ومقارنة معلومات التكاليف قبل وبعد تطبيق النظام المعلوماتي المقترح، ومناقشة مدى فعالية التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير المحاور الثلاثة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، وهو ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

وبناء على ما سبق، تسعى الدراسة الحالية إلى تصميم نظام معلوماتي مقترح يعكس التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتحقيق القياس الدقيق لتكلفة المنتجات، وإدارة الطاقة غير المستغلة على نحو سليم، وتوفير مقاييس لأداء الأنشطة وقياس الإنتاجية.

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسى للبحث في بيان دور التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى تعزيز الميزة التنافسية، وينبثق من الهدف الأساسى الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على دور المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد فى تعزيز الميزة التنافسية.
- 2- بيان مدى مساهمة المعلومات التى يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى تعزيز الميزة التنافسية.
- 3- بناء وتصميم نظام معلوماتي مقترح لتوضيح مدى وجود دور تأثيرى للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية.

خامساً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تزايد اهتمام منشآت الأعمال باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتى من بينها نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، ويمكن تناول أهمية البحث كما يلى:

- 1- الأهمية العلمية:
 - ❖ تدعيم جهود البحث العلمى فى مجال دراسة فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فى توفير المعلومات الملائمة لأغراض إدارة التكلفة وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية.
 - ❖ التأصيل النظرى للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
- 2- الأهمية العملية:
 - ❖ تعظيم الاستفادة من تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة فى نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، لتعزيز الميزة التنافسية فى منشآت الأعمال المصرية.

❖ تزايد حاجة الإدارة بالشركات الصناعية إلى التعرف على كيفية الاستفادة من التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى إدارة التكلفة لتعزيز الميزة التنافسية.

❖ تعزيز استفادة العديد من الشركات من تطبيق النظام المعلوماتى المقترح فى إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، من خلال تقديم المعلومات الملائمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن إدارة التكلفة.

❖ تلبية رغبات العملاء وتعظيم القيمة المقدمة لهم وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد عن طريق توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة وتساعد المديرين فى اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية المرتبطة بالمنشأة من خلال ما يساهم به نظام محاسبة استهلاك الموارد فى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء مما يسهم فى الخفض الإيجابى 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 علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية.
- 3- يؤثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية.

سابعاً: منهج البحث:

يعتمد البحث على الجمع بين المنهجين التاليين:

1- **المنهج الإستنباطى:** يقوم هذا المنهج على دراسة وتحليل الإطار النظرى للدراسة وذلك بالإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الأنترنت، ذات الصلة بمتغيرات الدراسة تمهيداً لبناء العلاقات التكاملية بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

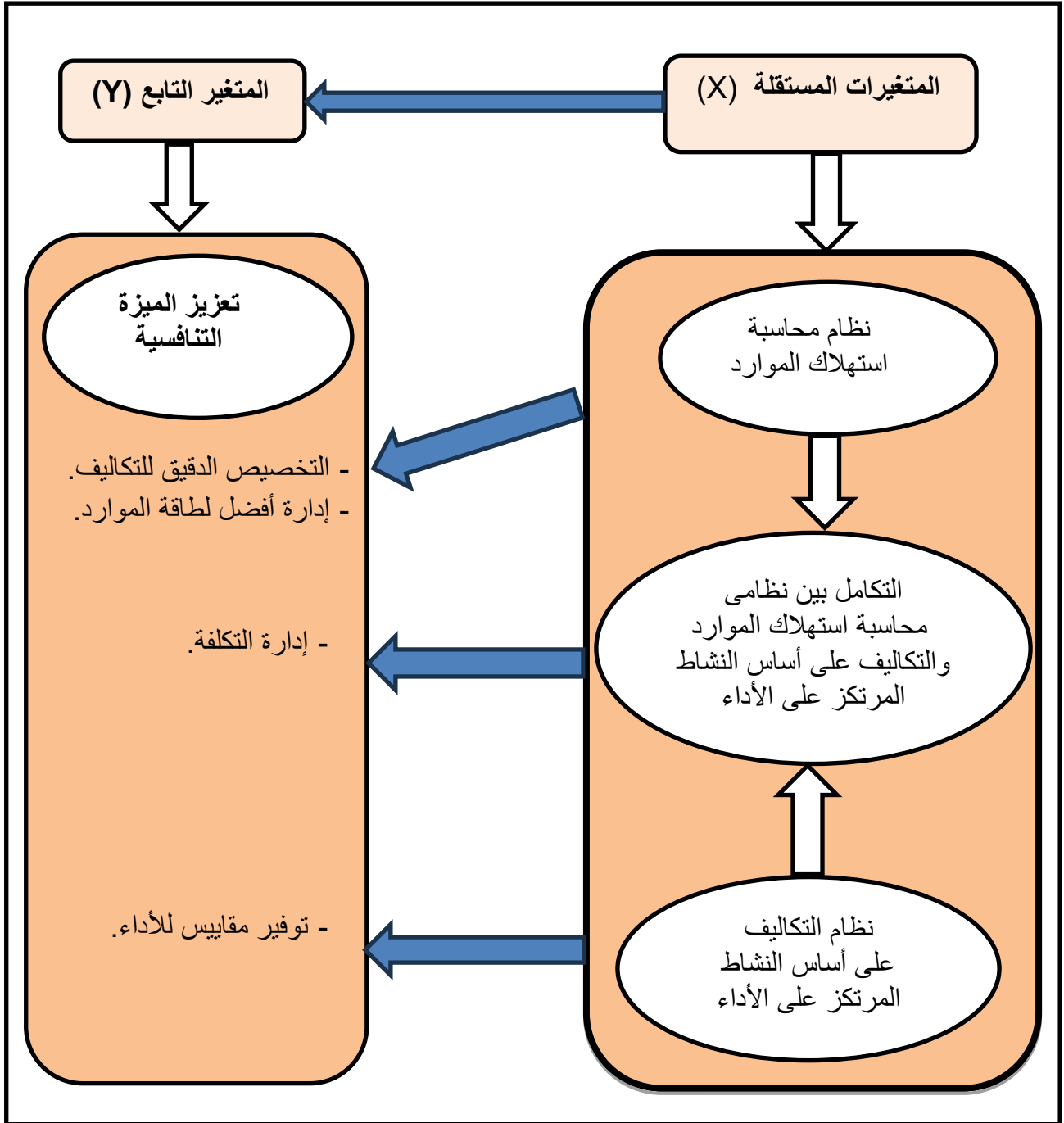
2- **المنهج الاستقرائى:** تعتمد الباحثة على هذا المنهج فى إجراء الدراسة التطبيقية على الشركات الصناعية بمدينة السادات لإختبار فروض الدراسة.

ثامناً: حدود ونطاق البحث:

- 1- **حدود مكانية:** اقتصر تطبيق البحث على الشركات الصناعية الكبرى بمدينة السادات.
- 2- **حدود منهجية:** اقتصر البحث على تناول التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فقط لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، ولم يتم التطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى إلا بالقدر الذى يخدم هدف البحث.

تاسعاً: متغيرات البحث:

يمكن توصيف متغيرات البحث من خلال الشكل التالى:



المصدر: اعداد الباحثة.

شكل رقم (1)
متغيرات البحث

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:

- ❖ التأصيل النظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة.
- ❖ الإطار المنهجي لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء كأحد أدوات إدارة التكلفة .
- ❖ الميزة التنافسية في منشآت الأعمال الصناعية.
- ❖ النظام المعلوماتي المقترح.
- ❖ الدراسة الميدانية.

التأصيل النظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة

أولاً: طبيعة وأهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد:

1- مفهوم وأهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد:

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. وعرفها (2019) AI- Hibari & Al-Matari على أنها مدخل للتكامل بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط بهدف الحصول على المعلومات التشغيلية والاستغلال الأمثل والكفاء للموارد المتاحة. ويتمثل الهدف الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العميل وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية ومنها: 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 الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة (محاريق، 2017). وضع اطار متكامل عن موارد المنشأة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينهما وكيفية الاستغلال الكفاء لها بالإضافة الى تحديد العلاقة بين الموارد والأنشطة مما يساعد الإدارة في فهم أوجه استهلاك الموارد بشكل افضل، وفهم افضل لعلاقات السبب والنتيجة (السيد، 2019). تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للإيرادات (دسوقي، 2017). توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية مما يساعد على التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى و تحديد الطاقات العاطلة وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها ، وتحديد حجم الموارد الضائعة (Sedgley, 2018). دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة (الشطبي، 2017).

وتستنتج الباحثة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يهدف إلى معالجة أوجه القصور في النظم التكاليفية السابقة له، حيث يهدف بصفة أساسية إلى تحديد الطاقة غير المستغلة وهذا بدوره يساعد في تحقيق هدفين: الأول: تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عدم تحميل الطاقة غير المستغلة على تكلفة هذه المنتجات. والثاني هو زيادة ربحية المنشأة من خلال إعادة استخدام الموارد غير المستغلة في مجالات أخرى.

2- مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الأعمال:

أشارت العديد من الدراسات (دسوقي، 2017؛ الاكيادي، 2019؛ الجبلي، 2020) إلى أن مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد يتمثل في كل من الموارد، مجمعات الموارد والعلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد، ويتم توضيحها على النحو التالي:

- ❖ **الموارد:** ويقوم المفهوم الاساسى لنظام محاسبة استهلاك الموارد على الموارد ويتم التركيز على الموارد بدلاً من الأنشطة، وتمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها الى موضوعات القياس التكاليفى وتعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد.
 - ❖ **مجمعات الموارد:** يعتبر بناء مجمعات الموارد إحدى الممارسات المقتبسة من نظام التكاليف الألمانى، وهي بمثابة حجر الزاوية في تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، ويعرف مجمع الموارد بأنه تجميع لمجموعة من العناصر المتجانسة داخل مجمع واحد.
 - ❖ **العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد:** حيث 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 مجمعات الموارد وبين مجمعات الموارد الأخرى، حيث أن بعض مجمعات الموارد قد تتواجد لخدمة مجمعات 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.
- ثانياً: المقومات الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

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

- ❖ **النظرة الشاملة للموارد:** تعد النظرة الشاملة للموارد أحد اهم المقومات والركائز الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث يركز النظام على الموارد بمفهومها الشامل ويعمل على تجميع الموارد في مجمعات الموارد حيث يتم تجميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة في مجمعات الموارد، كما يهتم النظام بالعلاقات التبادلية بين مخرجات مجمعات الموارد وبعضها البعض على اعتبار ان بعض مجمعات الموارد تتواجد لخدمة مجمعات موارد أخرى وبالتالي يجب توزيع تكاليفها لتلك الموارد؛ لتحديد التكاليف الكلية لمجمع الموارد (Tanis & Ozyapici H (2016)).
- ❖ **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 ان كافة التكاليف داخل مجمع التكلفة بمثابة تكاليف متغيرة، فان نظام محاسبة استهلاك الموارد يعترف باحتمال تغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك، وهذا الاعتراف يعد إحدى الممارسات المقتبسة من نظام التكاليف الألمانى (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. وتشير دراسة (Al-Qady & El-Helbawy, 2016) الى انه في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد يتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمجمع تكلفة الموارد الى: التكاليف الأولية: وهي التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع الموارد، وبالتالي يمكن للمسئول عن مجمع الموارد السيطرة والرقابة على هذه التكاليف. والتكاليف الثانوية: وهي التكاليف التي تُحمل على مجمع الموارد مقابل استفادته من مجمعات الموارد الأخرى، وتكون لإدارة مجمع الموارد رقابة محدودة على هذه التكاليف، وتتمثل هذه الرقابة في الكمية التي يستهلكها هذا المجمع من مجمعات الموارد الأخرى. ويتم تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمخرجات مجمع الموارد الى: 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.

❖ استخدام التكلفة الإستبدالية عند احتساب الإهلاك: يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد طريقة التكلفة الإستبدالية 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).

❖ 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:

❖ 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 لإنتاج مخرجات تستخدمها مجتمعات موارد أخرى، أو تستخدم مباشرة في إنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل. وأشارت دراسة (دسوقي، 2017؛ الأشقر، 2018) إلى أنه يتم تصنيف مجتمعات الموارد وفقاً لنظام محاسبة استهلاك الموارد إلى: مجتمعات الموارد الأولية: وهي تلك المجتمعات التي تؤدي الأنشطة الأساسية لإنتاج المنتجات والخدمات القابلة للبيع. ومجتمعات الموارد الثانوية: وهي مجتمعات الموارد التي توفر خدمات الدعم لمجتمعات الموارد الأولية، ولمجتمعات الموارد الثانوية الأخرى.

❖ 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 لمجتمعات الموارد، ثم تحديد العلاقات المتبادلة بينهما وذلك للتعرف على مقدار استفادة كل مجمع من مجتمعات الموارد الأخرى لتحديد التكلفة الثانوية لمجتمعات الموارد. وبعد تحديد التكاليف الأولية والثانوية لمجتمعات 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).
- ❖ **تحديد تكاليف مجتمعات 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 كمرکز مسؤولية، ويتم تخصيص تكاليف مجمع الموارد على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسببات الموارد طبقاً للاستهلاك الفعلي للنشاط من مجمع الموارد، مع ضرورة مراعاة ان اي نشاط لا يستهلك مورد من الموارد لا ينبغي تحميله باى نصيب من تكاليف هذا المجمع، حيث ان التخصيص يكون على قدر الاستفادة فقط، وهذا بدوره يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكاليف تلك الأنشطة بالإضافة الى تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد وبالتالي وضوح الرؤية امام الإدارة لاتخاذ القرارات والتصرفات التي من شأنها تخفيض هذه الطاقة غير المستغلة إلى أقل حد ممكن.
- ❖ **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 مجمع الموارد، بحيث أن أى 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.
- ❖ **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 الى توضيح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في المنتجات، بالإضافة الى قياس ما استهلكته المنتجات من خدمات الأنشطة.

الإطار المنهجي لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء كأحد أدوات إدارة التكلفة

أولاً: مفهوم وأهداف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء:

يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على أنه نظام يوفر معلومات متكاملة يمكن استخدامها في رقابة الأداء، وحل بعض المشاكل المتعلقة بنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، وتحقيق المزيد من التطور على نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت السيد(2019).

ويتمثل الهدف الأساسي لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في معالجة الانتقادات والصعوبات التي تواجه تطبيق كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، كما أنه يسعى الى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية وقد أشارت إليها بعض الدراسات (خطاب،2013؛ الحمروني،2016؛ شاهين،2018؛ احمد،2019؛ الفقي،2020) وهذه الأهداف هي: المساهمة في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بشكل كامل، التحسين والتطوير المستمر على كافة الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات بالمنظمة، يساهم في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والتكتيكية والاستراتيجية، توسيع الاستفادة من نظامى التكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.

ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

تناولت معظم أدبيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية (خطاب،2013؛ القسطاوى،2016؛ الحمروني،2016؛ شاهين،2018؛ السيد،2019؛ Hassoun،2019؛ Ali،2019؛ احمد،2019؛

الفقى، (2020) الخطوات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، والمتمثلة في تسعة خطوات رئيسية يتم عرضها على النحو التالي:

1- التعرف على الأنشطة الأساسية في المنظمة : يعتبر التعرف على الأنشطة الأساسية في المنظمة الخطوة الأولى من خطوات نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ويتشابه في ذلك مع الخطوة الأولى لنظام التكاليف على أساس النشاط والتي تم تجاهلها في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.

2- تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط: ويتم تحديد الموارد الفعلية في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بطريقة مختلفة مقارنة بالجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس النشاط، حيث تحسب الموارد الفعلية في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط على أساس نسبة مئوية من الوقت المنقضى لكل نشاط بناءً على مقابلات واستبيانات مع العاملين لتجميع المعلومات التي تساعد في تقدير الوقت الذى يحتاج اليه كل نشاط من الأنشطة كاساس لتخصيص التكاليف. وفى نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يتم استخدام مفهوم الطاقة العملية للموارد في شكل وحدات زمنية ويتم تحديد الوقت الكلى المنقضى لكل قسم ولا يتم تحديد مقدار الوقت اللازم لاداء كل نشاط على حده. اما في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فالعاملين القائمين بالنشاط مطالبين بتحديد نوع وكمية الموارد المستخدمة فعلاً في كل نشاط بناءً على سلوكهم أو من خلال نظم المعلومات بالمنشأة، ويتم تقسيم الموارد الفعلية في ظل هذا النظام إلى: الموارد المرنة: وتعرف بأنها الموارد التي لا يتطلب الحصول عليها من مصادر خارجية التزامات طويلة الأجل فيكون للمنظمة مطلق الحرية في شراء ما تحتاجه وعندما تحتاجه، وبالتالي لا توجد طاقة عاطلة لهذا النوع من الموارد، حيث أن كمية الموارد المتوفرة تساوى كمية الموارد المطلوبة تساوى كمية الموارد المستخدمة لذلك تأخذ تكلفة الموارد المرنة سلوك التكلفة المتغيرة. الموارد الملزمة: وهى الموارد التي يتم التعاقد عليها قبل الحاجة لاستخدامها بصرف النظر عن ما اذا كانت الكمية المتوفرة مستخدمة بالكامل أو لا، وبالتالي فمن الممكن ظهور طاقة غير مستغلة نتيجة توافر كمية أكبر من الكمية المستخدمة، فهى تمثل تكاليف زمنية غارقة حدثت في الماضى بموجب قرارات إدارية طويلة الاجل مثل الاستثمارات في الآلات والمعدات والمباني، الإهلاك، الضرائب والتأمين ومرتببات الإدارة العليا.

3- تحديد معدل تحميل فعلى لكل نشاط: يعتمد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تحديد معدلات التحميل الفعلية للتكاليف بشكل منفصل لكل نشاط من أنشطة المنشأة على أساس مسببات مختلفة وذلك بالإستعانة بالمعلومات المستمدة من نظام المعلومات القائم بالمنشأة مع الأخذ في الاعتبار نوع الموارد وسلوك تكلفتها.

4- تحديد تكاليف كل نشاط: يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على أخذ سلوك تكلفة الموارد في الحسبان عند تحديد تكاليف كل نشاط، فعندما تكون الموارد مرنة فإن تكلفتها عبارة عن تكلفة متغيرة ويتم تحديد تكلفة عوامل المدخلات من خلال المعادلة التالية: التكلفة الفعلية للنشاط = كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط × السعر الفعلى للموارد التي استهلكها النشاط. فالموارد المرنة مثل كمية المواد المباشرة وساعات العمل المباشر والعمليات الصناعية الإضافية من الممكن تحديدها والتعرف على خصائصها بسهولة ويتم تتبعها لأنشطة معينة ولا توجد ضرورة لتخصيص تلك التكاليف، أما بالنسبة للتكاليف الملزمة فتتطلب ضرورة تخصيصها على الأنشطة وتوجد خمسة طرق لتخصيص هذه التكاليف ويعتمد الاختيار على أى منها على حجم المعلومات المتاحة، وتفضيل الإدارة، والدقة المرغوبة لتخصيص التكاليف وتحليل التكلفة والعائد، وهذه الطرق هى: طريقة التخصيص بالتكاليف المرنة، طريقة التخصيص بمسبب التكلفة، طريقة المتوسط المرجح، طريقة صافى القيمة القابلة للتحقق، نموذج القرار متعدد المعايير.

- 5- **حساب المعدل المعياري للنشاط** : تعتبر هذه الخطوة خطوة رئيسية في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، وهى غير موجودة في كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، وفي هذه الخطوة يتم تقدير معدل معيارى لكل نشاط وهذا التقدير يتم إنجازه من خلال عدة طرق مختلفة مثل: أساليب قياس العمل، المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية، ميكانيكية السوق بالإضافة الى الطرق الإحصائية مثل تحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية، وهذا المعدل يجب حسابه بدقة لأنه سيستخدم كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية. ولذلك يجب على الإدارة اتخاذ التعديلات الضرورية للعوامل التي تؤثر في وضع المعايير مثل: الظروف التي تحيط بالنشاط، السلوك الجوهري خلال دورة حياة المنتج، والتلف غير الطبيعي وأى أبعاد أخرى غير طبيعية تؤثر في الوصول إلى معايير صحيحة، وهذه الخطوة قد تحتاج إلى وقتاً طويلاً وتكلفة أكبر ويبرر ذلك الدقة المطلوبة في النموذج بالإضافة إلى توفير أساس يمكن الاعتماد عليه لقياس العمليات التشغيلية الفعلية.
- 6- **حساب إنحراف السعر للنشاط**: تعتبر هذه الخطوة أيضاً من الخطوات الرئيسية لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، حيث أنها غير موجودة في كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، ولتحديد إنحراف السعر للموارد المرنة يتم حساب كمية الموارد الفعلية المطلوبة بواسطة النشاط مضروبة في السعر المعياري للموارد المستهلكة ثم يتم طرح من التكلفة الفعلية للنشاط.
- 7- **حساب التكاليف المحملة للأنشطة**: يدرس نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء سلوك الموارد من خلال تقسيمها إلى موارد مرنة وموارد ملزمة، وتتمثل المهمة الأولى في تحديد الكمية المعيارية من الموارد المستهلكة لأداء النشاط ويلى ذلك حساب التكلفة المحملة، ويجب أن يتم تحديد الكمية المعيارية بدقة لأنها تستخدم كمقياس مرجعي للمقارنة مع الكمية الفعلية المستخدمة من الموارد، ولحساب تلك الكمية المعيارية يتم استخدام مقاييس العمل أو الأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار.
- 8- **حساب إنحراف الكمية**: يتم قياس إنحراف الكمية من خلال مقارنة التكاليف المحملة بالموازنة المرنة، ويقاس إنحراف الكمية أداء مديري الإنتاج، حيث يبين هذا الإنحراف ما إذا كان مديري الإنتاج بالشركة قد استخدموا موارد أكثر من الكمية المعيارية من الموارد في عملية الإنتاج الفعلية لإنتاج المنتجات أو الخدمات.
- 9- **حساب الإنتاجية لكل نشاط**: تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الهامة في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، حيث ان المعلومات الأكثر أهمية بالنسبة لتقييم العملية الإدارية ترتبط بعمليات تحديد الإنتاجية بالنسبة للأنشطة، ويتم قياس الإنتاجية من خلال الكفاءة والفعالية.
- الميزة التنافسية في منشآت الأعمال الصناعية.**
- نوع الإهتمام بالميزة التنافسية من التغيرات العديدة التي ظهرت في مختلف الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفيما يخص المستجدات والتطورات التي شهدتها المنشآت الصناعية والتي تمثلت في التقدم التكنولوجي الهائل وإنفتاح الأسواق على بعضها البعض في الدول المختلفة بصورة غير مسبوقه، وتعرف 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).
- أبعاد الميزة التنافسية:** أشارت بعض الدراسات (موسى، 2021؛ Battour& AlAwaqi, 2021 ؛ Kang& Lee, 2021 ؛ Bambang et al., 2021) إلى أن الميزة التنافسية للمنشأة تتحدد من خلال مجموعة من الأبعاد، ويتوقف مدى نجاح المنشأة وقدرتها على الإستمرار في المنافسة والتميز محلياً وعالمياً على مدى التحسين الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بهذه الأبعاد، وهذه الأبعاد هي:
- 1- **التكلفة**: وتشير إلى قدرة المنشأة على تقديم منتجاتها إلى السوق بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على الجودة.
 - 2- **الجودة**: ويقصد بها مدى توافق المنتجات في المواصفات مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً.

3- **الإبتكار والمرونة:** ويقصد بالإبتكار استمرار المنشأة فى تقديم منتجات جديدة إلى السوق، ويعتبر الإبتكار 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 الاستجابة السريعة للتغيرات في احتياجات العملاء وتوقعاتهم.

4- **الوقت:** ويقصد به السرعة فى 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 فى الاستجابة لطلبات العملاء وكذلك الوفاء بمواعيد التسليم.

دور نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية.

1- 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 بعض الدراسات (Tanis, 2016؛ دسوقي، 2017؛ النافع وجمعة، 2017؛ شاهين، 2018؛ بدوى، 2018؛ محمد، 2019؛ الاكيادى، 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:

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

❖ **الاستغلال الأمثل للموارد:** يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بقدرته على الاستغلال الأمثل للموارد، نظراً لقدرته على القياس الدقيق للطاقة غير المستغلة وذلك عن طريق تتبع التفاصيل لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة وتمييز الطاقة غير المستغلة ومن ثم توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها، ويساهم الاستغلال الأمثل للموارد في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة، حيث يعتبر مؤشر للتأكد من الاستخدام الفعلى 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 إن يوفر بيانات تكاليفية أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها لإجراء التحليل التفاضلى في الأجل 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 الجزئى لكل مورد من الموارد على حده.

2-1/ 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 مجموعات التكلفة على أساس كمية الموارد المستهلكة بالفعل في العمليات التشغيلية وليس على أساس كمية الموارد الملتمزم 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 الى زيادة الربحية وتعزيز الميزة التنافسية.

❖ **الأخذ في الاعتبار العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد:** حيث يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد بان مخرجات مجموعات الموارد يمكن ان تستهلك عن طريق مجموعات الموارد الأخرى، ولذلك يتم تصنيف مجموعات الموارد الى مجموعات الموارد الأولية ومجموعات الموارد الثانوية.

❖ **توفير رؤية متجانسة لقياس الطاقة:** حيث يوجد تجانس بين عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد وبين مقياس المخرجات المستخدم كمقياس للطاقة.

❖ **الأخذ في الاعتبار الطبيعة الأولية والمحتملة للتكلفة:** حيث يتم تصنيف التكاليف وفقاً لعلاقتها بمخرجات مجمع الموارد الى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية. ويعترف النظام انه يمكن لجمع مستهلكي مخرجات الموارد سواء كانت أنشطة او منتجات او موارد أخرى ان تؤثر على طبيعة التكلفة التناسبية وقت الاستهلاك.

3/1- مجال 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 ان 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 الى ترشيد 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 اكثر فعالية من خلال توفير معلومات اكثر عدالة ودقة وتبسيط الضوء على الانحرافات.

ومن خلال العرض السابق، ترى الباحثة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد له دور فعال في تعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الأعمال، من خلال قدراته على إدارة التكلفة بشكل جيد وذلك من خلال القياس الدقيق للتكاليف والإعتراف بالطبيعة الأولية والمحتملة للتكاليف وتحسين الجودة والتجديد والإبتكار 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، إلا أنه يتعرض إلى انتقادات في مجال توفير المعلومات المتعلقة بقياس أداء الأنشطة.

2- دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية:

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء أداة رقابية هامة تساهم بشكل كبير في عملية تقويم أداء الأنشطة، حيث يتم التعرف على الأنشطة الاستراتيجية في المنشأة وفهم سلوك التكاليف مما يؤدي الى زيادة معرفة الإدارة لكيفية خفض التكاليف وأين يتم تخفيضها وهذا ينعكس بدوره على تحسين الأداء وتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة.

وفي هذا السياق اشارت بعض الدراسات (Carroll&Lord,2016؛ القسطاوي،2016؛ الحمروني،2016؛ شاهين،2018؛ السيد،2019؛ Hassoun,2019؛ Ali,2019؛ احمد،2019) الى ان استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط يؤدي الى إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم تعزيز الميزة التنافسية، وذلك من خلال تحقيقه للمجالات التالية:

1/2- مجال التخصيص الدقيق للتكاليف: يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في التخصيص الدقيق للتكاليف وذلك من خلال:

- ❖ التركيز على مرحلة التعرف على الأنشطة الرئيسية: مثل نظام التكاليف على أساس النشاط.
- ❖ اظهار الطاقة المستغلة وغير المستغلة بصورة واضحة للمديرين: وتقاس الطاقة المستغلة بمقدار الكمية الفعلية للموارد المرنة والملزمة التي تم استخدامها في أداء الأنشطة، اما الطاقة غير المستغلة فيتم قياسها من خلال انحراف الطاقة للموارد الملزمة.
- ❖ العمل على تقليل خطأ التخصيص: من خلال استخدام مسببات موارد متعددة، مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.
- ❖ العمل على تقليل خطأ التجميع: من خلال الإهتمام بمشكلة عدم تجانس الأنشطة وتقديم الحلول لها.
- ❖ التركيز على علاقة السبب والنتيجة حيث أن مسبب الموارد من الممكن أن يكون الوقت أو كمية الموارد الأولية أو أي مقياس آخر بشرط أن يعكس علاقة السبب والنتيجة مع موضوع القياس التكاليفي.
- ❖ الأخذ في الاعتبار تحديد سلوك تكاليف الموارد مما يؤدي إلى تحديد أكثر دقة لتكاليف كل نشاط.
- ❖ يأخذ نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الإعتبار الهيكل التدريجي للتكلفة في أربعة مستويات: مستوى الوحدة، مستوى الدفعة الإنتاجية، مستوى المنتج، مستوى المنشأة ككل، مما يؤدي الى تحليل اكثر دقة للتكاليف.

وترى الباحثة أن هذه المزايا تتحقق عند مقارنة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بكل من نظامي التكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، أما عند مقارنة هذه المزايا بنظام محاسبة استهلاك الموارد نجد أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يحقق دقة أكثر في تخصيص التكاليف للأسباب التالية:

- ❖ يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد بسلوك تكلفة الموارد من خلال بعدين وهما: الطبيعة الأولية والمحتملة للتكاليف، اما نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فيتجاهل الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية.
- ❖ إظهار الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده، اعتماداً على التحليل الفردي.
- ❖ استخدام مسببات موارد متعددة على مستوى مجمع الموارد.
- ❖ الإبقاء على خطوة التعرف على الأنشطة الأساسية، نظراً لأنها تشتمل على منظورين: الأول مستمد من نظام التكاليف الألمانى ويركز على الموارد، والثانى مستمد من نظام التكاليف على أساس النشاط ويركز على الأنشطة.
- ❖ المساعدة في حل مشكلة التجانس بصورة أفضل من نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء؛ نظراً لاعتمادها على مجتمعات الموارد وبالتالي وجود تجانس بين عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد، وتجانس بين التكاليف ومسبب الموارد الذى تم اختياره.

- ❖ تطبيق مبدأ السببية بصورة أفضل من نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لأنها تأخذ في الاعتبار العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض.
- وبالتالي يمكن القول أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف بصورة أفضل من نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
- 2/2- مجال إدارة طاقة الموارد:** يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد وذلك من خلال:
 - ❖ الفصل بين الموارد المرنة والموارد الملزمة.
 - ❖ التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أى من الموارد إلى الأنشطة مما يؤدي إلى ظهور نوعين من الانحرافات وهما الانحرافات الناتجة من الموارد المرنة والانحرافات الناتجة من الموارد الملزمة.
 - ❖ إظهار الطاقة غير المستغلة للمديرين.
- وترى الباحثة أن هذه المزايا تتحقق عند مقارنة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بكل من نظامى التكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، أما عند مقارنة هذه المزايا بنظام محاسبة استهلاك الموارد نجد أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يحقق دقة أكثر في توفير المعلومات اللازمة لإدارة الطاقة للأسباب التالية:
 - ❖ يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد مجموعات الموارد ويعترف بالعلاقات التبادلية بين الموارد، وهذا لا يتوافر في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
 - ❖ يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد التحليل الفردي للموارد.
 - ❖ يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد بالطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية.

3/2- مجال كفاءة وفعالية أداء الأنشطة: يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة؛ لتخفيض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية وذلك من خلال توفير مقاييس لتحليل انحرافات الموارد المرنة والملزمة بالإضافة إلى قياس الإنتاجية من خلال عناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية ويتم توضيح ذلك على النحو التالي:

1/3/2- إنحرافات الموارد المرنة: وتشمل كل من إنحراف السعر والكمية والكفاءة والفعالية، ويتم تناول كل إنحراف على النحو التالي:

- ❖ **إنحراف السعر:** ويتم حسابه من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع الموازنة المرنة
 - ❖ **إنحراف الكمية:** ويتم حسابه من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة
 - ❖ **إنحراف الكفاءة:** يعبر انحراف الكفاءة عما اذا كانت الموارد استخدمت بكفاءة أم لا، ويتم حسابه من خلال حاصل جمع إنحرافى السعر والكمية.
 - ❖ **إنحراف الفعالية:** يوضح ما اذا كانت الإدارة قد نجحت في تحقيق الأهداف المحددة أم لا، ويتم قياسه من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة.
- 2/3/2- إنحرافات الموارد الملزمة:** وتشمل كل من إنحراف الموازنة وإنحراف الطاقة، ويشير إنحراف الموازنة إلى سوء إدارة الموارد ويتم حسابه من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف بالموازنة الشاملة. أما انحراف الطاقة فيشير إلى وجود طاقة غير مستغلة، حيث يتم استخدام الطاقة الإنتاجية بنسبة أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة، ويتم حساب هذا الانحراف من خلال مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف المحملة.

وتستنتج الباحثة أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساهم في توفير جزء من المعلومات المطلوبة لتعزيز الميزة التنافسية والمتعلقة بقياس أداء الأنشطة والتي لا يستطيع نظام محاسبة استهلاك الموارد توفيرها، ولكنه يتعرض إلى انتقادات في مجالى توفير معلومات عن التخصيص

الدقيق للتكاليف وإدارة الطاقة مقارنة بنظام محاسبة استهلاك الموارد. ولتوفير المجالات الثلاثة المطلوبة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية والمتمثلة في توفير معلومات عن تخصيص الدقيق للتكاليف وإدارة طاقة الموارد و توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية تقوم الباحثة بدراسة التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الجزء القادم.

النظام المعلوماتي المقترح

يعتبر نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء من أهم نظم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تسعى إلى إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة، وذلك من خلال ما تقوم به من التخطيط الإستراتيجي للتكلفة، وتحقيق ميزة تنافسية خلال الأجل الطويل والقصير، لذلك يمكن القول أن إحداث التكامل بين كل من نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء يُسهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية والتي تحتاجها المنشآت الصناعية لتفعيل نظام معلومات التكاليف في مجال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بهدف خفض أو ترشيد التكاليف، حيث أن حلقة الوصل التي تكفل نجاح نظام محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية تتمثل في استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء والذي يوفر ستة مقاييس للاداء، حيث تؤدي النظرة التكاملية بينهما الى توفير المجالات الثلاثة المطلوبة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية والمتمثلة في توفير معلومات عن تخصيص الدقيق للتكاليف وإدارة طاقة الموارد و توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية، ولذلك يتناول هذا الجزء إسهامات التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: أركان ومحاور النظام المعلوماتي المقترح:

1- دوافع التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

- ويمكن بيان أهم الدوافع نحو تحقيق التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، والتي تعد عوامل هامة ومحددة لنجاح المنشآت وقدراتها على الإستمرار في مزاولة نشاطها، وهذه الدوافع هي:
- ❖ تزايد حدة المنافسة بين المنشآت الصناعية نتيجة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة.
 - ❖ قصور نظم التكاليف التقليدية في مجال توفير المعلومات لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.
 - ❖ قصور نظام التكاليف على أساس النشاط في مجال توفير المعلومات لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.
 - ❖ التغلب على قصور نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في مجال توفير المعلومات لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.
 - ❖ الإستفادة من مزايا تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في مجال توفير معلومات عن تخصيص الدقيق للتكاليف.
 - ❖ الإستفادة من مزايا تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد.
 - ❖ التغلب على قصور نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية، مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
 - ❖ المزايا المتوقعة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية.

- ❖ التغلب على قصور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في مجال توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف، مقارنة بنظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - ❖ التغلب على قصور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد، مقارنة بنظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - ❖ تقديم نظام معلوماتي متكامل لمنشآت الأعمال يساعدها في تحقيق أرباح مناسبة لضمان البقاء والنمو والإستمرار في مزاولة النشاط.
- 2- أهداف التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء:

يتمثل الهدف الرئيسي للنظام المعلوماتي المقترح في إدارة التكلفة، مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة وتعزيز الميزة التنافسية لها، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى النظام المعلوماتي المقترح إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ❖ تحديد تكلفة المنتجات بدقة، حيث يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على المساعدة في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف وإدارة طاقة الموارد، وبالتالي تحديد ربحية المنتجات بدقة.
 - ❖ خفض الإيجابي للتكاليف مع المحافظة على المستوى المقبول والملائم من الجودة، من خلال إعداد الخريطة التنظيمية للموارد وتحديد طاقتها والكشف عن الموارد المستغلة وغير المستغلة وتكلفتها والعلاقات المتشابهة فيما بينها، وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وتحديد تكلفتها والعمل على تخصيصها للعمليات التشغيلية حسب المسببات المرتبطة بها، واستبعاد الموارد والأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.
 - ❖ تحسين الأداء، من خلال ما يقوم به نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء من توفير مقاييس دقيقة وعادلة للتأكد من كفاءة وفعالية أداء الأنشطة وحساب الإنتاجية من خلال عناصرها والتمثلة في الكفاءة والفعالية.
 - ❖ التطبيق السليم لمبادئ محاسبة المسؤولية في جميع وظائف المنشأة، من خلال توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات، وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن الكمية المناظرة لها.
 - ❖ توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال النظام المعلوماتي المقترح مما يؤدي إلى المساعدة في تخطيط دقيق للموارد المطلوبة والتكاليف المرتبطة بها، وتوفير تنبيهات متقدمة للإدارة عندما يتجاوز الطلب قدرات التشغيل العادية، بالإضافة إلى تحديد الآثار المترتبة على الطاقة غير المستغلة خلال أوقات انخفاض الطلب.
 - ❖ فهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد من خلال تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة، وتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وضمان أن تحتوي تكلفة المنتج على القدر المستخدم من الموارد، وبالتالي الإفصاح عن تكلفة الطاقة غير المستغلة للإدارة بشكل واضح.
 - ❖ زيادة القدرة التنافسية للمنشأة، من خلال العمل على تعزيز دور الأنشطة المضيئة للقيمة، وبذل المزيد من الجهود لتخفيض تكاليف الأنشطة خلال المراحل المختلفة، مما يؤدي إلى انخفاض التكاليف بشكل إجمالي وبالتالي زيادة الأرباح وتعظيم المركز التنافسي.
 - ❖ التعرف على طاقة الموارد المتاحة وإدارتها بكفاءة وفعالية وبالتالي تمتع المنشآت الصناعية بميزة تنافسية تتمثل في ترشيد تكاليف الموارد غير المستغلة.
 - ❖ تحسين جودة المعلومات التكاليفية والتعامل مع كافة التغيرات المستجدة والمحيطية ببيئة العمل، من خلال توفير نظام معلوماتي بالمنشآت الصناعية يتميز بالدقة والشمولية في قياس التكاليف.
- 3- المقومات والركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المعلوماتي المقترح:

يعتمد بناء النظام المعلوماتي المقترح على مجموعة من المقومات والركائز الأساسية والتي تعتبر بمثابة الأسس اللازمة لوجود آلية سليمة لعمل النظام وتحقيق أهدافه، وهذه المقومات والركائز هي:

❖ **نظام تخطيط موارد المنشأة:** يعتبر نظام تخطيط موارد المنشأة من الركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المعلوماتي المقترح، حيث أنه يعتبر عاملاً حاسماً في نجاح وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، وأشارت دراسة (عساف، الغايش، 2021) إلى أن نظام تخطيط موارد المنشأة يعتبر من أهم النظم الحديثة التي تقدمها تكنولوجيا المعلومات والأكثر استخداماً في السنوات الأخيرة وتهدف إلى وجود نظام معلومات متكامل داخل المنشأة يضم كافة الأنشطة الداخلية ويركز على استخدام الحاسب الآلي.

❖ **العمل بروح الفريق:** من خلال التوجه الجماعي لفريق العمل والتركيز على العمل بصورة جماعية والتعاون المستمر بين العاملين بكافة الأقسام داخل المنشأة من إداريين وماليين ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف وغيرهما؛ للتغلب على أية صعوبات قد تظهر عند التطبيق.

❖ **تأهيل وتنمية قدرات ومهارات الأفراد العاملين بالمنشأة:** من خلال إعداد برامج ودورات تدريبية للحصول على مستوى عالي من التأهيل العلمي والعملية؛ للتكيف مع ثقافة تحقيق الجودة، وتخفيض التكاليف وزيادة وتحسين الربحية ومن ثم تعزيز الميزة التنافسية.

❖ **وجود قنوات اتصال مستمرة:** بين كافة الإدارات والأقسام داخل الشركة؛ لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

ثانياً: المراحل والخطوات التنفيذية للنظام المعلوماتي المقترح:

إن اعتماد المنشآت الصناعية على نظام واحد فقط لقياس تكاليف المنتجات يؤدي إلى الاستفادة من مزايا هذا النظام، ولكنها ستعاني من عيوبه، فمن الأنسب تبني عدة نظم لقياس التكاليف بصورة متكاملة وذلك لمحاولة الاستفادة من مزايا كل نظام، وتستخدم المنشآت الصناعية نظام محاسبة استهلاك الموارد كنظام لقياس التكاليف من أجل القياس والتحديد الدقيق للتكلفة، حيث يساهم هذا النظام في زيادة الربحية وتعزيز الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل والرشيد للموارد المتاحة وفهم العلاقات التبادلية بين الموارد وتحديد الطاقة غير المستغلة بصورة واضحة، وكذلك يستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير المعلومات اللازمة لقياس كفاءة وفعالية أداء الأنشطة وبالتالي دعم الإدارة في اتخاذ القرارات، وتصحيح سياسات الإدارة.

ويستند التكامل المقترح بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على إيجاد علاقات تبادلية وتكاملية بين نظامين مختلفين، حيث يشتمل كل نظام على نقاط قوة ونقاط ضعف، ويركز التكامل على الجمع بين نقاط الاختلاف بينهما في التطبيق حيث يظهر نقاط القوة لكلا النظامين، والاستفادة من المزايا الخاصة بكل نظام وتلاشي نقاط الضعف لكل منهما؛ لتوفير المعلومات المطلوبة لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، كما يستند التكامل على أساس ان مخرجات نظام محاسبة استهلاك الموارد والمتمثلة في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف والتحليل الفردي للموارد تستخدم من قبل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لاعداد تقارير الأداء، وتقوم الباحثة بعرض المراحل والخطوات التنفيذية للنظام المعلوماتي المقترح على النحو التالي:

1- استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة المنتجات:

يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة المنتجات من خلال القياس الدقيق لتكلفة الطاقة المستغلة من الموارد وتوفير معلومات عن تكاليف الطاقة غير المستغلة لكل مجمع موارد على حدة، كما يتم استخدام مخرجات نظام محاسبة استهلاك الموارد كمدخلات أساسية للمرحلة التالية لتطبيق النظام المعلوماتي المقترح، وتتمثل الخطوات الإجرائية لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الآتي:

1/1- بناء مجتمعات الموارد: يعتبر بناء مجتمعات الموارد المحور الأساسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد ووفقاً لهذه الخطوة، فإنه يتم حصر وتجميع كافة الموارد المملوكة للمنشأة ويتم تنظيم هذه الموارد في مجموعات متجانسة، وتتمثل الإجراءات التفصيلية لهذه الخطوة في الآتي:

- ❖ حصر وتجميع الموارد.
 - ❖ تصنيف الموارد.
 - ❖ تجميع المورد المتشابهة في مجتمعات الموارد.
 - ❖ تحديد مجتمعات الموارد الداعمة.
 - ❖ تحديد مجتمعات الموارد الأساسية.
 - ❖ تحديد وحدة قياس مخرجات مجتمعات الموارد في شكل كمى.
 - ❖ تحديد حجم الطاقة لكل مجمع موارد.
- 2/1- تحديد تكاليف مجمع الموارد:** ويتم في هذه الخطوة تجميع عناصر التكاليف لكل مجمع موارد، وتتمثل الإجراءات التفصيلية لهذه الخطوة في كل من:
- ❖ تحديد التكاليف الأساسية لمجتمعات الموارد.
 - ❖ تحديد العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد.
 - ❖ تحديد التكاليف الداعمة لمجتمعات الموارد.
 - ❖ حساب معدلات تحميل للتكاليف الثابتة والتناسبية.

3/1- تحديد تكاليف مجتمعات الأنشطة: وفي هذه الخطوة يتم تجميع الأنشطة المتجانسة التي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد في شكل مجمع نشاط ويضم كل نشاط أكثر من عملية تشغيلية، وتتمثل الإجراءات التفصيلية لهذه الخطوة فيما يلي:

- ❖ التعرف على الأنشطة.
- ❖ تحديد مجتمعات الأنشطة.
- ❖ تحديد الموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط.
- ❖ تحميل تكاليف مجتمعات الموارد الأساسية على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسيبيات الموارد طبقاً للاستهلاك الفعلى للنشاط من مجمع الموارد.
- ❖ تحديد معدلات تحميل فعلية لكل نشاط.

4/1- تحديد تكاليف الطاقة: وفي هذه الخطوة يتم تخصيص تكلفة مجتمعات الموارد على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسيبيات الموارد، وذلك وفقاً لمقدار الاستهلاك الفعلى للنشاط من مجمع الموارد، بحيث أن أى نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المورد، وتتمثل الإجراءات التفصيلية لهذه الخطوة فيما يلي:

- ❖ تحديد تكاليف الطاقة المستغلة لكل مجمع موارد على حده.
- ❖ تحديد تكاليف الطاقة غير المستغلة لكل مجمع موارد على حده.

5/1- تحديد تكاليف المنتج: وتعتبر هذه الخطوة الأخيرة من الخطوات الإجرائية لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة المنتجات، وتتمثل إجراءات هذه الخطوة في: تخصيص تكاليف مجتمعات الأنشطة على المنتجات طبقاً لاستفادة كل منتج من تكاليف الأنشطة باستخدام مسيبيات الأنشطة.

2- استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في قياس وإدارة الأداء:

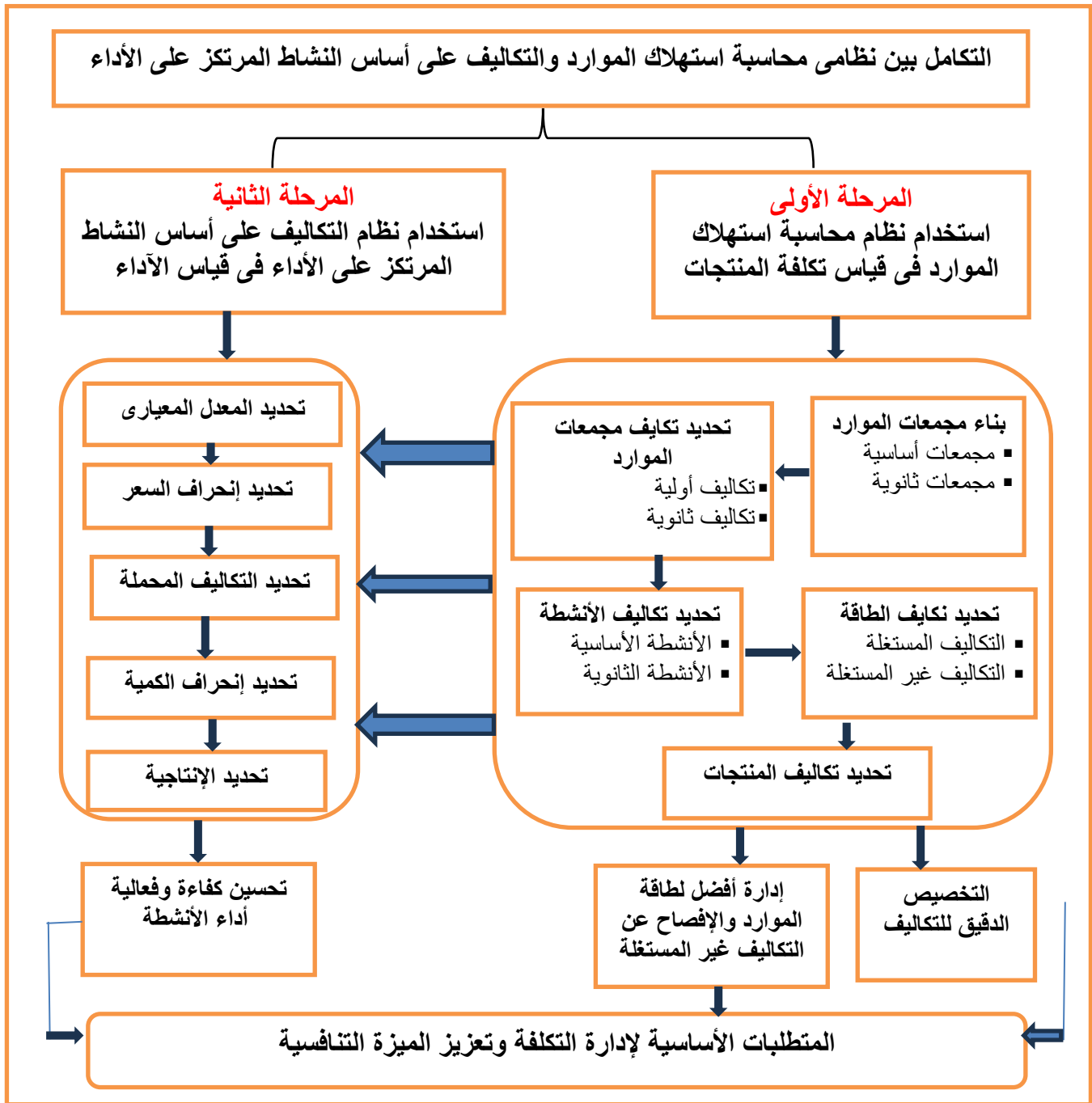
يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء احد النظم الإدارية الحديثة التي تركز على قياس وإدارة الأداء من خلال توفير مقاييس لقياس كفاءة وفعالية أداء الأنشطة والمتمثلة في: انحراف السعر والكمية والكفاءة والفعالية للموارد المرنة وإنحراف الموازنة والطاقة للموارد الملزمة، بالإضافة إلى

توفير معلومات لقياس الإنتاجية من خلال عناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية، ويمكن عرض المنهج الاجرائى لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء والبيانات المطلوبة لاعداد مقاييس الإنحرافات على النحو التالى:

- 1/2- حساب إنحراف السعر للنشاط: ويتم حسابه من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع الموازنة المرنة.
- 2/2- حساب إنحراف الكمية: ويتم قياس إنحراف الكمية من خلال مقارنة التكاليف المحملة بالموازنة المرنة
- 3/2- حساب إنحراف الكفاءة: ويتم قياسه من خلال حاصل جمع إنحراف السعر وإنحراف الكمية، أو من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحملة.
- 4/2- حساب إنحراف الفعالية: ويتم حساب إنحراف الفعالية من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة.
- 5/2- حساب إنحراف الموازنة: ويتم حسابه من خلال مقارنة التكاليف الفعلية للموارد الملزمة مع تكاليف الموازنة الرئيسية.
- 6/2- حساب إنحراف الطاقة: ويتم حسابه من خلال مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف المحملة للموارد الملزمة.

ويتم تدعيم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بالبيانات الفعلية الدقيقة من خلال استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد حيث يعمل على توفير معلومات فعلية أكثر دقة وموضوعية لقياس الأداء وتحليل الإنحرافات وتميز بين الكمية المستهلكة من الموارد والقيمة المناظرة لها، وبالتالي يتم استخدام مخرجات نظام محاسبة استهلاك الموارد كمدخلات لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

ويمكن توضيح النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء من خلال الشكل التالى:



المصدر: اعداد الباحثة

شكل رقم (2)

النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

ثالثاً: دور النظام المعلوماتي المقترح في تعزيز الميزة التنافسية:

يعد تحسين جودة المعلومات التكاليفية أمراً ضرورياً لتقليل مخاطر القرارات الإدارية وتدعيمها عند كل المستويات مما يؤدي إلى مساعدة الإدارة على إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية، وترى الباحثة أن النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يعمل على توفير معلومات تكاليفية لإدارة المنشأة تساعدها في دعم اتخاذ القرارات، من خلال إنتاج معلومات مالية وغير مالية تحقق القياس الدقيق لتكاليف الموارد والعمل على استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ممكن من خلال تحديد وإدارة الموارد بكفاءة وفعالية مما يعظم الهدف العام للمنشآت الصناعية بمعالجة تكاليف الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها على المنتجات والتي تمثل محور اهتمام الدولة في إطار رؤية مصر 2030، فالتكامل بين النظامين في نظام معلوماتي واحد سيعمل على سد الثغرات والانتقادات التي توجه للنظام الأخر في حالة التطبيق المنفرد، وسيقود إلى التميز والكفاءة في تنفيذ وتشغيل العمليات والأنشطة المختلفة وتحسين جودة المنتج وخفض التكاليف، ودعم عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية، ولذلك يتم عرض دور النظام المعلوماتي المقترح في تعزيز الميزة التنافسية على النحو التالي:

1- مجال التخصيص الدقيق للتكاليف:

- يساعد التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في توفير معلومات عن التخصيص الدقيق للتكاليف، وذلك من خلال:
 - ❖ **الاستغلال الأمثل للموارد:** يؤدي التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء إلى الاستغلال الأمثل للموارد من خلال قدرته 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، ويسهم الاستغلال 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 التكاليف:** يسهم التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في مجال خفض التكاليف من خلال 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، بالإضافة إلى عدم تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة غير المستغلة لاعتراض التكامل بوجود طاقة غير مستغلة في الظروف العادية ويتم تحديد هذه الطاقة لكل مجمع موارد على حده حتى لا تستطيع الإدارة إخفاء كميات الموارد غير المستغلة في التحليل الفردي للموارد من خلال التلاعب في معدلات تخصيص تكلفة الموارد، وهذا بدوره يؤدي إلى تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة فقط وبالتالي تخفيض التكاليف.
 - ❖ **تحسين الجودة والحفاظ عليها:** يساعد التكامل في تحسين الجودة والحفاظ عليها من خلال تحليل ودراسة الموارد واستخدام الموارد المناسبة لتنفيذ العمليات وتجنب الهدر في الموارد أو استخدام موارد غير ملائمة، مما يساعد في حصر الخطوات والعمليات التي تضيف القيمة على المنتج وتحقيق المنتج المطلوب عند التكلفة المحددة، كما أن التركيز بصفة أساسية على المنظور الشامل للموارد والاهتمام بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض يساعد في اتخاذ قرار الشراء أم الصنع بالإضافة إلى المساعدة في اتخاذ قرار الإستعانة بمصادر خارجية وهذا يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.
 - ❖ **دقة قياس التكاليف:** يستطيع التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء تحقيق الدقة في قياس التكاليف من خلال استخدام مسببات موارد متعددة ومجمعات

موارد أكثر تجانس وتبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية وهذا يؤدي إلى توفير بيانات تكاليفية أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها لإجراء التحليل النفاضلى في الأجل القصير.

❖ **الاعتماد على هيكل الكمية:** حيث يعتمد التكامل على هيكل الكمية ويسهم ذلك في توفير بيانات أكثر موضوعية والتعبير عن العلاقات السببية وتخصيص التكاليف المرسله فقط عندما تستخدم وليس في مجملها.

2- مجال إدارة طاقة الموارد:

يساعد التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى في توفير معلومات تساعد في إدارة طاقة الموارد، وذلك من خلال:

❖ **توفير معلومات عن الطاقة غير المستغلة:** حيث يشير التكامل إلى أنه قد لا تستخدم الموارد الملزمة بالكامل، ويتم تحديد كميات الطاقة غير المستغلة لكل مجمع موارد على حده حتى لا تستطيع الإدارة إخفاء كميات الموارد غير المستغلة في التحليل الفردى للموارد من خلال التلاعب في معدلات تخصيص تكلفة الموارد، وتحدد الموارد غير المستغلة على مستوى كل مورد من الموارد عن طريق المقارنة بين إجمالى التكاليف الخاصة بمجمع الموارد وتكاليف الموارد المستخدمة والمسجلة في مجتمعات التكلفة 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 التكامل 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، فالتكامل يعمل على توفير معلومات ملائمة وواضحة ودقيقة عن موارد المنشأة، لدعم اتخاذ القرارات أيًا كان نوعها.

❖ **الاعتماد على العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد:** حيث يعترف التكامل بأن مخرجات مجتمعات الموارد يمكن أن تستهلك عن طريق مجتمعات الموارد الأخرى، ولذلك يتم تصنيف مجتمعات الموارد إلى مجتمعات الموارد الأساسية ومجتمعات الموارد الداعمة.

❖ **الاعتماد على الاعتبار الطبيعية الأساسية والمحتملة للتكلفة:** حيث يشير التكامل إلى أنه يمكن لجميع مستهلكى مخرجات الموارد سواء كانت أنشطة أو منتجات أو موارد أخرى أن تؤثر على طبيعة التكاليف التناسبية وقت الاستهلاك ويتم تصنيف التكاليف وفقاً لعلاقتها بمخرجات مجمع الموارد إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية.

❖ **الاعتماد على التحليل الفردى للموارد:** حيث يؤدي التكامل إلى تبسيط تحليل تكاليف الموارد بإجراء التحليل الفردى لكل مورد من الموارد على حده وبالتالي توضيح الطاقة المستغلة وغير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده.

3- مجال كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة:

يسهم التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة، وذلك من خلال:

❖ **التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسئولية:** حيث يسمح التكامل بالتطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسئولية في جميع وظائف ومهام المنشأة وفى تحقيق الرقابة التشغيلية بصورة أكثر فعالية من خلال توفير معلومات أكثر عدالة ودقة وتبسيط الضوء على الإنحرافات.

❖ **توفير معلومات أكثر عدالة ودقة لقياس الأداء:** يعمل التكامل على توفير معلومات أكثر عدالة ودقة لقياس الأداء وتحليل الإنحرافات حيث يتم استخدام مخرجات نظام محاسبة استهلاك الموارد كمدخلات أساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ويعتبر التخصيص الدقيق شرط أساسى لقياس الأداء.

❖ **الاعتماد على التحليل الفردي للموارد في حساب الإنحرافات:** حيث يعتمد التكامل على التتبع التفصيلي لمسارات استهلاك مخرجات الموارد وحساب الإنحرافات على مستوى كل مجمع موارد على حده وهذه الإنحرافات هي إنحرافات الموارد المرنة والمتمثلة في إنحراف السعر والكمية والكفاءة والفعالية، إنحرافات الموارد الملزمة والمتمثلة في إنحراف الموازنة والطاقة، بالإضافة إلى قياس الإنتاجية لكل نشاط من خلال عناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية.

ومن خلال العرض السابق تستطيع الباحثة القول أن التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساهم في إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية.

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بمدينة السادات والمدرجة ضمن القطاعات الثلاثة التالية (قطاع الحديد والصلب، قطاع الغزل والنسيج، قطاع التشيد والبناء) من خلال وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي اتبعت لتحقيق الهدف من الدراسة لتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك تحديد أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لأغراض التحليل واختبار الفروض في ضوء طبيعة وأنواع البيانات لاختبار فروض الدراسة ولبحث أثر التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على إدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية. ومن ثم يتناول هذا الجزء:

1- مجتمع وعينة الدراسة:

1/1- **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية بمدينة السادات والمدرجة ضمن القطاعات الثلاثة التالية (قطاع الحديد والصلب، قطاع الغزل والنسيج، قطاع التشيد والبناء).

2/1- **عينة الدراسة:** تتمثل عينة الدراسة في 21 شركة موزعة على القطاعات الثلاثة من خلال مسؤولي الإدارة العليا، وإدارة التكاليف، والإدارة المالية بالشركات الصناعية المختارة، ويعكس الجدول التالي مكونات مفردات عينة الدراسة:

جدول رقم (1)
حجم وتوزيع عينة الدراسة

بيان	عدد الشركات	الإدارة العليا	إدارة التكاليف	الإدارة المالية	الإجمالي
قطاع الحديد والصلب	6	18	12	30	60
قطاع الغزل والنسيج	8	24	16	40	80
قطاع التشيد والبناء	7	21	14	35	70
الإجمالي	21	63	42	105	210

المصدر: جمعية مستثمري مدينة السادات، 2023.

وقد تم اختيار هذه القطاعات للأسباب التالية: أن الشركات الصناعية بمدينة السادات المقيدة بسوق الأوراق هي الشركات التابعة لهذه القطاعات، وتشمل هذه الشركات في شركة عز للحديد والصلب، والشركة العربية للصلب المخصوص، شركة الكان للغزل والنسيج، وشركة الجوهره للسيراميك، إمكانية الحصول على البيانات التي تلي غرض البحث، يتوافر في الشركات التابعة لهذه القطاعات ظروف تطبيق

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وتستخدم هذه الشركات تكنولوجيا عالية في عمليات التصنيع، وتمثل التكاليف غير المباشرة نسبة عالية من تكاليف هذه الشركات.

2- مصادر وأساليب جمع البيانات: اعتمدت الباحثة على المصادر الأساسية لجمع البيانات ويمكن توضيح هذه المصادر على النحو التالي:

❖ **الملاحظة الميدانية:** تم إجراء عدة زيارات للمنشآت للتعرف على خط سير العمليات والمهام المؤداة ونظام الإنتاج والتكاليف، وكان الهدف من هذه الزيارات هو الوصول إلى فهم طبيعة العمليات الإنتاجية والتنفيذ الفعلي لإستراتيجيات العمل الموضوعه.

❖ **المقابلات الشخصية:** تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة للحصول على إجابات عن بعض الأسئلة والاستفسارات، وقد تمت هذه المقابلات مع مسؤولي الإدارة المالية ومسؤولي إدارة التكاليف وعدد من رؤساء خطوط الإنتاج وبعض المهندسين و الفنيين المشرفين داخل مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية، وكان الهدف من هذه المقابلات الحصول على معلومات وإرشادات تساعد في توفير معلومات عن الشركة.

❖ **قائمة الإستقصاء :** قامت الباحثة بإعداد قائمة الإستقصاء وتوزيعها على مسؤولي الإدارة العليا، إدارة التكاليف، الإدارة المالية، بالشركات الصناعية محل الدراسة، لاستخلاص دور كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لإدارة التكلفة وتعزيز الميزة التنافسية ومن ثم تطبيق النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين النظامين، وقد قامت الباحثة بتوزيع قوائم الإستقصاء على مفردات العينة السابق بيانها بإجمالي عدد (210) قائمة استقصاء تم تسليمها باليد، وتم فرز هذه القوائم لتحديد مدى إمكانية إخضاعها للتحليل الإحصائي، وكانت نسبة الإستجابة الكلية من قبل فئات الدراسة (90.6%) كما يوضحها الجدول التالي رقم (2).

جدول رقم (2)

عدد قوائم الإستقصاء الموزعة والقوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

بيانات	عدد قوائم الإستقصاء الموزعة	عدد قوائم الإستقصاء المستلمة	نسبة الإستجابة	عدد قوائم الإستقصاء السليمة
قطاع الحديد والصلب	60	51	85%	51
قطاع الغزل والنسيج	80	74	92.5%	74
قطاع التشيد والبناء	70	66	94.3	66
الإجمالي	210	191	90.6%	191

ومن الجدول السابق تتمثل نسبة الإستجابة (90.6%) بواقع 191 مفردة ، وبفحصها لم يتم استبعاد أي مفردة لعدم الثقة في إجابتها ، وبذلك تصبح نسب القوائم السليمة والصالحة للاختبار 191 مفردة بنسبة (90.6%)، وهي نسبة مرتفعة تعكس التمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الإحصائي.

3- أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة:

تم استخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences في اجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة ، وقد اعتمدت الباحثة على الأساليب الإحصائية التالية:

❖ **مقاييس الاعتمادية (Reliability Measures):** التي تبين مدى الاعتماد علي نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء، ومدى تعميم النتائج علي مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس ألفا

- (Alpha Test) ، حيث أنه من المتعارف عليه إذا زاد هذا المقياس عن 0.60، أمكن الاعتماد علي نتائج الدراسة وتعميمها علي المجتمع والعكس.
- ❖ أدوات التحليل الوصفية (Descriptives Analysis Methods): والتي تستخدم لإعطاء صورة عامة متكاملة عن الخصائص الإحصائية لمتغيرات الدراسة، من خلال المعلمات الإحصائية الآتية :
- ✓ المتوسط الحسابي (Mean).
- ✓ الانحراف المعياري (Standard Deviation).
- ❖ تحليل الارتباط Correlation Analysis: وذلك لتحديد مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرات الدراسة ، وتعطى صورة أساسية عن دوال الأنحدار التي يمكن تكوينها في مرحلة تالية من التحليل الإحصائي.
- ❖ تحليل الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis): لدراسة قوة العلاقة بين متغيرين، أي دراسة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.
- 4- نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية:
- 1/4- اختبار الإحصائية والصلاحية لمتغيرات الدراسة: اعتمدت الباحثة على استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية Reliability والذي يستخدم للتأكد من اتساق متغيرات الدراسة مع بعضها البعض، من خلال ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات ببعضها البعض، وذلك بالاعتماد على اختبار ألفا للاعتمادية والثقة Alpha Test ، ومن المتعارف عليه إحصائياً أن معامل صلاحية الاختبار يجب ألا تقل عن 0.6. ويوضح الجدول التالي رقم (3) معامل الارتباط ألفا كرونباخ Cronbach-Alpha لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (3)

قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد المتغيرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصلاحية
مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية.	10	0.705	0.840
مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية.	10	0.659	0.812
أركان ومحاور تطبيق النظام المعلوماتي المقترح للتكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية.	22	0.706	0.840
أثر التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية.	8	0.758	0.871
تعزيز الميزة التنافسية.	5	0.734	0.857
قيمة ألفا الإجمالية للدراسة	55	0.878	0.937

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول السابق أن درجة الارتباط الكلية سواء على مستوى قائمة الإستقصاء ككل أو على مستوى كافة المتغيرات تتراوح ما بين (0.659) و(0.878) وذلك بدرجة ثقة قدرها 95% ، وهذا يؤكد أن هناك درجة عالية من التجانس والتناسق بين متغيرات الدراسة، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة

لمتغيرات الدراسة ككل حيث بلغ معامل الصلاحية (0.937)، وتعتبر هذه القيم مقبولة بالشكل الذى يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة وهذه النتائج تدعم الثقة في متغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

2/4- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قامت الباحثة باستخدام الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة، للتعرف على مدى موافقة المستقصى منهم على متغيرات الدراسة وكذلك التعرف على مدى قبول المستقصى منهم للنظام المعلوماتي المقترح من قبل الباحثة بشأن التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية، ويتم توضيح الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة من خلال الجدول التالى:

جدول رقم (4)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
0.3113	4.378	نظام محاسبة استهلاك الموارد
0.2939	4.259	نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
0.2589	4.240	أركان ومحاور النظام المعلوماتي المقترح.
0.3142	4.292	أهداف النظام المعلوماتي المقترح.
0.4088	4.254	المقومات والركائز الأساسية التى يقوم عليها النظام المعلوماتي المقترح.
0.4117	4.206	المراحل والخطوات التنفيذية للنظام المعلوماتي المقترح
0.3786	4.214	المرحلة الأولى: استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد فى قياس تكلفة المنتجات.
0.4447	4.198	المرحلة الثانية: استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فى قياس وإدارة الأداء.
0.3634	4.288	التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء.
0.38648	4.329	مؤشرات تعزيز الميزة التنافسية

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول السابق:

- ❖ ارتفاع نسبة الموافقة على جميع متغيرات الدراسة، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع متغيرات الدراسة ما بين (4.198) إلى (4.378) وهو ما يشير إلى اتجاه آراء المستقصى منهم إلى موافق تماماً، ويأتي في مقدمة هذه المتغيرات استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية حيث حصل على متوسط حسابي (4.378).
- ❖ تم قبول المستقصى منهم للنظام المعلوماتي المقترح من قبل الباحثة بشأن التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية، حيث حصلت أركان ومحاور النظام المعلوماتي المقترح من قبل الباحثة على وسط حسابي عام (4.240)، وحصلت أهداف النظام المعلوماتي المقترح على وسط حسابي (4.292)، أما المقومات والركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المعلوماتي المقترح فقد حصلت على وسط حسابي (4.254)، وحصلت المراحل والخطوات التنفيذية للنظام المعلوماتي المقترح على وسط حسابي (4.206).
- ❖ أكد المستقصى منهم على أهمية التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية، حيث حصل التكامل بين النظامين على وسط حسابي (4.288). وكذلك تم قبول المستقصى منهم لأبعاد تعزيز الميزة التنافسية وحصلت هذه الأبعاد على وسط حسابي (4.329).

3/4- عرض نتائج تحليل اختبارات الفروض البحثية:

تستعرض الباحثة في هذا الجزء عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي بهدف إختبار مدى صحة فروض البحث وذلك على النحو التالي:

- ❖ **نتائج التحليل الإحصائي لإختبار الفرض الأول:** مدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية، حيث ينص الفرض الأول من فروض الدراسة 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 إختبار الارتباط الخطي لبيرسون للتأكد من وجود علاقة بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، ويمكن عرض معامل ارتباط بيرسون من خلال الجدول رقم (5) على النحو التالي:

جدول رقم (5)

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

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

يتبين من الجدول السابق 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".

- ❖ **نتائج التحليل الإحصائي لإختبار الفرض الثاني:** بشأن مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية، وينص على أنه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة

التنافسية"، وإختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الإعتماد على معامل الارتباط الخطى لبيرسون للتأكد من وجود علاقة بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية، ويمكن عرض معامل ارتباط بيرسون من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (6)

معامل ارتباط بيرسون

لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية

تعزيز الميزة التنافسية	نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء	المتغيرات
0.740	1	نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء
1	0.740	تعزيز الميزة التنافسية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

يوضح الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط طردى بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط وتعزيز الميزة التنافسية، بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 74%.

وبناءً على ذلك يتم قبول الفرض الثانى والذى ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية".

❖ نتائج التحليل الإحصائى لإختبار الفرض الثالث: بشأن تأثير التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية، والذى ينص على " يؤثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية "، وإختبار مدى صحة هذا الفرض، تقوم الباحثة أولاً: بعرض معامل الارتباط الخطى لبيرسون للتأكد من وجود تكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ثم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار البسيط لعرض نوع ودرجة العلاقة للتكامل بين النظامين، ويتم توضيح ذلك على النحو التالى:

جدول رقم (7)

معامل ارتباط بيرسون

بشأن التكامل بين النظامين وتعزيز الميزة التنافسية

تعزيز الميزة التنافسية	التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء	المتغيرات
0.818	1	التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء
1	0.818	تعزيز الميزة التنافسية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى.

ويتضح من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط طردية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية،

بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية للتكامل بين النظاميين زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 81.8%، وتقوم الباحثة بعرض نوع ودرجة العلاقة للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال الجدول التالى رقم (8).

جدول رقم (8)

نوع ودرجة العلاقة للتكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد
و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية

معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	معامل الإنحدار	التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية
0.669	0.818	0.551	التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء
قيمة (F) المحسوبة			69.427
درجات الحرية			(190 /189 /1)
مستوى الدلالة			,000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى.

ومن خلال عرض هذا الجدول يتبين الأتى:

- ❖ وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، حيث بلغ معامل الإنحدار 0.551.
 - ❖ بلغ معامل الارتباط فى حالة التطبيق المنفرد لنظام محاسبة استهلاك الموارد 0.551، وفى حالة التطبيق المنفرد لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فقد بلغ 0.740، اما فى حالة التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فقد بلغ 0.818، وهذا يدل على أهمية التكامل بينهما لتعزيز الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية.
- ولذلك يتم قبول الفرض الثالث والذى ينص على " يؤثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية "

نتائج البحث:

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن تناولها على النحو التالى:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وتعزيز الميزة التنافسية، 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%.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.740)، ويعنى ذلك أن هناك علاقة ارتباط طردى بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية،

- بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 74%.
- 3- يؤثر التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على تعزيز الميزة التنافسية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.818)، وهذا يشير إلى أن هناك علاقة ارتباط طردية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية، بمعنى أنه كلما زاد استخدام الشركات الصناعية للتكامل بين النظاميين زاد تعزيز الميزة التنافسية للشركة بمقدار 81.8%، وبلغ معامل الإنحدار (0.551) وهذا يعنى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.
- 4- تحقق النتائج السابقة ببرهن ويؤكد على كفاءة وفعالية النظام المعلوماتى المقترح من قبل الباحثة بشأن التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية، وتأكيداً على ذلك فقد تم قبول المستقصى منهم للنظام المعلوماتى المقترح من قبل الباحثة بشأن التكامل بين النظامين، حيث حصلت أركان ومحاور النظام المعلوماتى المقترح من قبل الباحثة على وسط حسابى عام (4.24)، وحصلت أهداف النظام المعلوماتى المقترح على وسط حسابى (4.29)، أما المقومات والركائز الأساسية التى يقوم عليها النظام المعلوماتى المقترح فقد حصلت على وسط حسابى (4.25)، وحصلت المراحل والخطوات التنفيذية للنظام المعلوماتى المقترح على وسط حسابى (4.21).
- 5- أكد المستقصى منهم على أهمية التكامل بين نظامى محاسبة استهلاك الموارد و التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتعزيز الميزة التنافسية، حيث حصل التكامل بين النظاميين على وسط حسابى (4.28). وكذلك تم قبول المستقصى منهم لأبعاد تعزيز الميزة التنافسية وحصلت هذه الأبعاد على وسط حسابى (4.32).

المراجع

أولاً: المراجع 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- احمد، دعاء سعد الدين بكرى (2019)، "مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بالشركات الصناعية المصرية وفاعلية اثره في زيادة كفاءة تحليل الإنحرافات- دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مجلد (8)، ص ص 111 – 142.
- 3- 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 دكتوراة*، كلية التجارة، جامعة السويس.
- 4- 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.
- 5- الإكيادى، ريهام عوض شحاتة (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.
- 6- 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.
- 7- الحمرونى، مفتاح محمد على (2019)، " دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحسين الأداء التنافسى بالمنشآت الصناعية- دراسة ميدانية على الشركات البتروكيماوية بليبيا"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد (7)، ص ص 429-458.
- 8- السيد، على مجاهد (2019)، " استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء PF-ABC في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة مع دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، الجزء الثانى، العدد السابع.
- 9- ----- (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 الثانى.
- 10- الغندور، سعد سامى 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.
- 11- 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 دكتوراة*، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.
- 12- القسطاوى، إسرائ السيد (2016)، " التكلفة على أساس النشاط لأغراض تقييم الأداء كمدخل مقترح لتطوير إدارة الأداء مع دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في مصر"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.

- 13- الغبان، ثائر صبرى محمود؛ الزبيدي، فلاح لافقة فرحان(2023)، " استعمال التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تخفيض التكاليف وإنعكاسه في تحسين الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية في مصنع نسيج وحياكة واسط"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، مجلد (17)، عدد (60)، ص ص 1-29.
- 14- حمودة، منال محمد كامل؛ الثمالي، مرام عبدالرحمن (2023)، " أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف البيئية – دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية"، *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، مجلد (7)، عدد (26)، ص ص 415-446.
- 15- 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.
- 16- الشبلي، 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.
- 17- الشطناوي وآخرون (2023)، " التكاليف على أساس الأنشطة المرتكزة على الأداء وأثرها في تقييم الأداء الاستراتيجي – دراسة تطبيقية"، *مجلة يوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، مجلد (4)، عدد (1)، ص ص 1056 - 1067.
- 18- 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.
- 19- بدوي، محمد منير محمود؛ عبدالرحيم، عبداللاه 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.
- 20- حسين، منال؛ ابتهاج إسماعيل يعقوب؛ سلمى منصور سعد (2016)، " دراسة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: (ABC) دراسة حالة"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، العدد(47)، ص ص 149-170.
- 21- حسيبة، ملاس، (2020)، "ثقافة التميز في المنشأة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة" *مجلة العلوم الإنسانية*، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، مج7، 1ع .
- 22- خطاب، محمد شحاته (2013)، " تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء – دراسة حالة"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (3)، ص ص 36–94.
- 23- 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.
- 24- 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.
- 25- صاحب، دنيا جاسم (2016)، " استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية – دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- 26- 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.
- 27- 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.
- 28- عساف، سوسن فوزى؛ الغايش، أمل محمود (2021)، " دور نظم تخطيط موارد المنشآت في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة لسلسة التوريد: دراسة استطلاعية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، عدد(1)، ص ص 1-57.
- 29- فراج، منال حامد، (2020) " أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي اساس النشاط علي تطوير الموازنة علي اساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية- دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية*، العدد الثالث.
- 30- 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.
- 31- 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.
- 32- محمود، لوسى يسرى (2017)، " تطوير نموذج إنحرافات التكاليف في ظل تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد – دراسة تجريبية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 33- منهل، اسماعيل عباس ؛ نايف، أحمد رعد (2021)، " دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تخفيض التكاليف"، *مجلة الكوت للإقتصاد والعلوم الإدارية*، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة واسط، مجلد (13)، عدد (42)، ص ص 670 - 708.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 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- Al-Hibari, Adeeb Abdulwahab & AlMatari, Ebrahim Mohammed, (2019)" Role of Time-Driven Resource-Consumption Accounting in Strategic Cost Reduction and Support of Supply Chain Management", International Journal of Supply Chain Management, Vol.(8), No.(2), Pp.771 – 783.
- 5- Ali, Ahmed Maher Mohammad, (2019)"The Role of Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in Productivity Improving and Performance Evaluating, Case study in the General Company for tire industry in Najaf - Iraq International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP), Vol.(2), Issue (6), pp. 35-41. .
- 6- 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.
- 7- 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).**
- 8- 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.
- 9- 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.
- 10-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
- 11-Bento, Santos G., & Tontini, (2018) "Developing an instrument to measure lean manufacturing maturity and its relationship with operational performance", Total Quality Management & Business Excellence, 1-19.
- 12-Carraro, Wendy, (2018) "Resource Consumption Accounting RCA: Alternative Approach for Cost Management", Pretext Journal, Brazil, Vol. (19), Pp 56-72.
- 13-Carroll, Nathan; Lord, Justin, (2016), "The Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals", **Journal of Health Care Finance**, Vol. (43), No. (2), PP170-185.
- 14-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.

- 15- 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 Suf University, 4(1), 205-230.
- 16-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).
- 17-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.
- 18-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.
- 19-Hammoud M. S. and Jasim A. L., (2022), "The Role Of Resource Consumption Accounting In Achieving Competitive Advantage: An Applied Study", *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. (10):Pp1413-1427.
- 20-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.
- 21-HASSOUN, Laith Noman,(2019)" The role of Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in the institutional excellence/Field study on Babylon Bank. **Tikrit Journal Of Administrative and Economic Sciences**, [S.l.],Vol. (4), No(44), Pp. 28-49, . ISSN 1813-1719. Available at: <<http://jaes.tu.edu.iq/index.php/j/article/view/6>>.
- 22-Heydari, M., Xiaohu, Z., Lai, K. K., & Yuxi, Z. (2020). Evaluation Of Organizational Performance Strategies. **Proceedings of National Aviation University**, 82(1), 77-93.
- 23-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
- 24-Kang, E., & Lee, H. (2021). Employee Compensation Strategy as Sustainable Competitive Advantage for HR Education Practitioners. *Sustainability*, 13(3), 1049.

- 25-Karaca & Kucuk, (2017) "Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting- A Comparative Application", **Journal of Business Research-Turk** – 353-375.
- 26-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.
- 27-Kowsari, Fatemeh, (2013), " Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)", *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, Vol.(2), No.(3), pp 2479-2508.
- 28-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)
- 29-Mohammad M. K. and Mahmood O., (2022), "The Role of Applying Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Advantage and Reducing Production Costs: A Practical Case Study", *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. (8):Pp 4718-4737.
- 30-Mohsenei, A., and vafaei, P. R., (2019), "Prioritizing the influential factors on third generation of performance focused activity based costing (PFABC), case study of Namazi hospital of shiraz city",**Research paper**,vol.12,Issue.41,pp171-184.
- 31-Namazi, Mohammad, (2009), " Performance Focused ABC A Third Generation of Activity Based Costing System ", *Cost Management*, VOL.(23), NO. (5), PP:43-46.
- 32-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.
- 33- Perkins, D ; Scoot Stovall, O (2011), "Resource Consumption accounting – Where does it fit ?" **Journal of applied business research** , VOL.(27).NO 5.
- 34-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.
- 35-Sedgley, Dawn J. (2018), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", *CAM-I CMS Group*, 4th Quarterly Meeting.

- 36-Sedgley, Dawn J. (2018), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, **4th Quarterly Meeting**.
- 37-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).
- 38-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.
- 39-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.
- 40-Whitehouse, Amanda, (2018), " Hospital Cost Accounting: Saving Lives and Saving on Costs", Honors Projects in Accounting Faculty Sponsor, pp 1-18.
- 41- Yaqoub, F. A., & Fadhil, K. J. (2020). Using Resource Consumption Accounting to determine Customer Cost of Banks, **Journal of Economics and Administrative Sciences**, Vol.26, NO. 120, pp. 93-104
- 42-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.