

عنوان البحث

التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)
لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية

هبة محمد نور عوض الله الأمين¹

¹ باحثة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

HNSJ, 2025, 6(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj61/29>

المعرف العلمي العربي للأبحاث: arsrri.org/10000/61/29

تاريخ النشر: 2025/01/01م

تاريخ القبول: 2024/12/15م

تاريخ الاستقبال: 2024/12/07م

المستخلص

تهدف الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد *cost material flow* ومحاسبة استهلاك الموارد *accounting (MFCA) resource consumption* ومحاسبة استهلاك الموارد *accounting (RCA)* يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف وقد استخدم الباحث الدراسة الميدانية نظراً لصعوبة الحصول على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية ، كما تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) ، كما تم استخدام الإحصاءات الوصفية، بالإضافة إلي استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع ، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة ، وتخفيض التكاليف ، والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال ، وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية ، دعم فلسفة التوجه بالعمل ، دعم عملية اتخاذ القرارات ، قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة ، كما يوفر لإدارة المنشأة قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في منتجاتها ، ان تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد يساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح ، كما أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، ودعم قدرتها التنافسية وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، مع ضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والهدر في الإنفاق.

الكلمات المفتاحية: محاسبة تدفق المواد ، محاسبة استهلاك الموارد ، الميزة التنافسية.

RESEARCH TITLE**INTEGRATION OF MATERIAL FLOW COST ACCOUNTING (MFCA) AND RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING (RCA) TO SUPPORT COMPETITIVENESS IN INDUSTRIAL FACILITIES****Abstract**

The study aims to provide a suggested framework for integration between the material flow cost accounting (MFCA) and resource consumption accounting (RCA) that helps support the competitiveness of businesses by increasing the level of quality and reducing costs. The researcher used the field study due to the difficulty Obtaining data that allows the implementation of an applied study, and the frequency and percentage method was used in the analysis through the Statistical Packages Program (SPSS), as well as the use of descriptive statistics, in addition to the use of simple linear regression to know the effect of the independent variable on the dependent variable, and the study concluded To a set of results, the most important of which is the proposed framework for integration that provides information that helps to improve quality, reduce costs, and help support the competitiveness of business enterprises, activate the responsibility accounting system, support the customer-oriented philosophy, support decision-making, greater ability in resource planning and thus optimal use of resources The facility, and provides the facility management with a database of all specifications and possible features In its products, the application of material flow cost accounting technology helps reduce waste, reduce the production time cycle, reduce cost and increase profits, and resource consumption accounting helps to support the competitiveness of business enterprises through the optimal use of the resources available to the facility, and support its competitiveness. The study recommended that Establishments' interest in developing their cost systems in order to reach a more accurate measurement in the light of the modern business environment, with the need to support cost reduction strategies and strategies with modern scientific and accounting methods of cost management in order to eliminate wasteful and wasteful sources of spending.

Key Words: material flow cost accounting, resource consumption accounting , competitive advantage.

أولاً: الإطار المنهجي

مقدمة :

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تغيرات سريعة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية مما حتم على المنشآت الصناعية ضرورة إنتاج منتجات تتميز بانخفاض تكلفتها فضلاً عن جودتها العالية، مما دعا هذه المنشآت الى البحث عن أساليب وتقنيات حديثة لمواجهة هذه التغيرات وأن ترتقي الى مصافي المنشآت الرائدة لتحقيق المزايا التنافسية ، وتعد تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد (*Material Flow Cost Accounting- MFCA*) أحد هذه التقنيات الحديثة القادرة على مواجهة تحديات المنافسة والاستجابة لتطلعات المنشأة في تخفيض تكلفة منتجاتها وتحسين جودتها لقدرتها على تقليل استخدام تدفقات المواد والطاقة والحد من النفايات كما توفر معلومات تسهم في مساعدة المنشأة على إنتاج منتجات ذات جودة عالية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، إذ يتم العمل على إيجاد وتفعيل طرق التحسين لرفع جودة المنتج الإيجابي وتخفيض تكلفته، في حين تسعى إلى الحد من المنتج السلبي والعمل على التخلص منه، ومن ثم يساعد المنشأة على مواكبة التطورات الحديثة لما يتضمنه من معلومات اقتصادية وبيئية تدعم عمليات تخفيض التكلفة وتحسين الجودة ومن ثم تكوين ميزة تنافسية تساعدها على الاستمرار في بيئة تتسم بالتحديث والتغيير .

وقد أدت الانتقادات الموجهة إلى مداخل إدارة التكلفة التقليدية إلى ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والذي يعد مدخلاً شاملاً لإدارة التكلفة مصمم لتوفير معلومات دقيقة تساهم في اتخاذ قرارات مثلى لتقليل التكاليف وتحسين المركز التنافسي للمنشأة في ظل سوق يتسم بالمنافسة الشديدة ، في أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/الفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنظمة ودعم مركزها التنافسي .

مشكلة الدراسة :-

تعتبر الجودة إلى جانب التكلفة من أهم عوامل النجاح في الوقت الحاضر فالفشل في الجودة سوف يؤدي إلى تحمل المنشأة تكاليف إضافية نتيجة للجودة الرديئة في منتجاتها مما ينعكس سلباً على رضا العميل. لذلك فإن المدخل الحديث لإدارة الجودة يركز على تحسين جودة المنتجات والعمليات بالشكل الذي يؤدي لإنتاج منتجات سليمة خالية من العيوب من المرة الأولى للإنتاج، مما يؤدي الى تخفيض تكاليف الجودة بشكل عام نتيجة عدم حدوث عيوب في الإنتاج .

وترتكز محاسبة تكاليف تدفق المواد على إيجاد القيمة للعميل من خلال تحديد كل ما هو مهم لتلبية حاجات العميل وحمايته من الحصول على منتج أو خدمة بجودة منخفضة أو تكون تكلفة

المنتج أو الخدمة متضخمة بسبب ما تعانیه من انحراف ، من ناحية أخرى يؤدي تطبيق تلك التقنية إلى تحمل المنشأة أدنى تكلفة مقابل أعلى مستوى جودة ممكن. لذا فإن تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد تعد منهجاً يهدف إلى تحسين العمليات باعتبار أن المنتج النهائي هو خلاصة ما يحدث أثناء العمليات، وبالتالي تعتبر تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد مدخلاً موجهاً بالعمل من خلال كسب رضا العميل، وذلك بتقديم منتجات ذات جودة عالية من وجهة نظر العميل وليس من وجهة نظر إدارة المنشأة، بل إن واضح تلك المواصفات هو العميل نفسه، كما يعد الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد هو دقة قياس التكلفة وتقديم نظرة مستقبلية عن كيفية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة

المضافة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة ، وبناء على ما سبق يرى الباحث أن التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي :-

هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال ؟

ويمكن الإجابة على هذا السؤال الرئيسي من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :-

- هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات ؟
 - هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات ؟
 - هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تساعد على دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال؟
- أهمية الدراسة : -

تتبع أهمية الدراسة من حداثة موضوعها والمتمثل في تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال تحسين مستوى جودة المنتجات وخفض التكاليف وتنقسم الى :-

أ - الأهمية العلمية :-

✓ في ظل تعدد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية تحتاج المكتبة المحاسبية الى التعرف على مدى التكامل بين أكثر وأحدث تلك الأدوات تأثيرا على المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية وبالتالي فان اختبار مدى التكامل بين الأسلوبين والتعرف على المبادئ والافتراضات والمزايا الخاصة بكل من الأسلوبين إنما يضيف مزيد من المعرفة المحاسبية.

✓ في حدود علم الباحث لا توجد دراسات تناولت التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد والحاجة إلى مزيد من البحوث المحاسبية لتأصيل الإطار النظري وإرساء دعائم التطبيق لهذا التكامل.

✓ تستمد هذه الدراسة أهميتها في أن تحسين الجودة وخفض التكلفة للمنتج يعتبر من أهم البحوث والدراسات التي تستحوذ على اهتمام منظمات الأعمال التي تسعى إلى البقاء والاستمرار وتحقيق القدرة التنافسية والتي تعتمد على المداخل الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

ب - الأهمية العملية

إن إدارة المنشآت الصناعية في حاجة ماسة إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتواكب التغيرات في البيئة المحيطة بما يمكنها من البقاء والنمو ودعم قدراتها التنافسية، حيث إن تطبيق الإطار المقترح للتكامل في بيئة الأعمال المصرية يجعل

منظمات الأعمال المصرية قادرة على مواجهة المنافسة الشديدة التي تواجهها تلك المنظمات في ظل انفتاح الأسواق، حيث يعد الإطار المقترح مدخلا لتحسين الجودة وخفض التكلفة وتحقيق مزايا إضافية أخرى.

فروض الدراسة :-

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي :- الفرض الرئيسي للدراسة :
 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين (MFCA) و (RCA) للمعلومات و المساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال .
ويتفرع من الفرض الرئيسي فرضين فرعيين هما :-

✓ الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين (MFCA) و (RCA) للمعلومات و المساعدة على تحسين مستوى الجودة .

✓ الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للتكامل بين (MFCA) و (RCA) للمعلومات و المساعدة في تخفيض التكاليف .

هدف الدراسة :-

تهدف الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .
 ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :-

- بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات.
- بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات .

منهج الدراسة :-

للتحقيق هدف الدراسة والإجابة على أسئلتها البحثية وفي محاولة لاختبار فروضها يعتمد الباحث على ما يلي:

المنهج الاستنباطي: أعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للبحث وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث.

المنهج الاستقرائي: استخدم الباحث المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية لتحديد ما إذا كان من الممكن قبول فروض البحث أو رفضها.

وسيلة الدراسة : اعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء التي وزعت على العينة المختارة من محاسبي التكاليف، المديرين الماليين، مدير الإنتاج، الإدارة العليا، والأكاديميون .

أداة الدراسة : تمثلت أداة الدراسة في استخدام النماذج الكمية والإحصائية التي تخدم عينة الدراسة الميدانية مع اختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية من خلال الاختبارات الإحصائية المختلفة.

➤ حدود الدراسة :-

□ اقتصرت الدراسة علي أداتين من أدوات إدارة التكلفة هما محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد دون التعرض الى باقى الأدوات إلا بما يخدم هدف الدراسة □ اقتصرت الدراسة علي الدراسة الميدانية داخل نطاق محافظات القاهرة الكبرى نظراً لصعوبة حصول الباحث على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية .

➤ خطة الدراسة :-

- بناء على مشكلة الدراسة والهدف منها تم تقسيم خطة الدراسة كما يلي :
- المحور الأول : الإطار النظري لمحاسبة تكاليف تدفق المواد .
- المحور الثانى : القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .
- المحور الثالث : محاسبة استهلاك الموارد .
- المحور الرابع : الإطار المقترح للتكامل و دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال .
- المحور الخامس : الدراسة الميدانية .

ثانياً: الدراسات السابقة:

يقوم الباحث بعرض عدد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث كما يلي:

1. Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting Resource (White2009)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى : التأكيد على أن محاسبة إستهلاك الموارد هي منهج دعم بالدرجة الأولى الإدارة ويقدم المعلومات اللازمة للمديرين من اجل اتخاذ القرارات ولا يركز على المعلومات المالية المقدمة لأطراف خارجية فقط ، وتم إجراء بعض المقارنات بين نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام المحاسبة عن الفاقد (LA) ونظرية القيود (TOC) حيث اعتمدت الدراسة على الجانب النظرى . توصلت الدراسة إلى : أن نظام محاسبة استهلاك الموارد نظام يعزز الفهم بسلوك الموارد وتدفعها مما يقدم معلومات قيمة للمديرين من اجل اتخاذ القرارات الملائمة، يظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد الطاقة العاطلة بشكل دقيق يمكن المديرين من خفض التكاليف بالاستغلال الأمثل للموارد وتقليل الهدر . وأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعمل على تحسين العمليات التشغيلية وخاصة للمنشآت ذات العمليات المعقدة الاستثمارات المالية الكبيرة. هناك أفضلية واضحة لنظام محاسبة استهلاك الموارد على معظم أنظمة المحاسبة الإدارية الأخرى مثل نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ونظام المحاسبة عن الفاقد LA ونظرية القيود TOC .

¹() White, Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting Resource 2009.

2. دراسة أحمد (2010م) استخدام أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال⁽²⁾ :

هدفت الدراسة الى : استخدام احد الأساليب الحديثة وهو أسلوب ادارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، تقييم الوضع الحالي لنظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، دراسة الاطار الفكري لإدارة التكلفة الاستراتيجية.

دراسة انعكاسات تطبيق اسلوب الادارة الاستراتيجية على نظم التكاليف في ظل بيئة الإنتاج الحديثة حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي، توصلت الدراسة الى:

اثر التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على هيكل عناصر التكلفة حيث زادت اهمية عن صر المواد وانخفضت اهمية عن صر العمل كنتيجة للالتجاء الى الاوتوماتيكية كذلك زادت نسبة التكاليف الثابتة والمتغيرة .

أن نظم معلومات التكاليف التقليدية لاتتلاءم مع تغيرات بيئة التصنيع الحديثة ،أن تطبيق الأساليب الحديثة مثل اسلوب التكلفة على اساس النشاط او اسلوب التكلفة المستهدفة لا يتم بالصورة الصحيحة. اوصت الدراسة بزيادة التوعية لإدارة المنشآت بأهمية وجود نظم التكاليف وما سيوفره من معلومات تفيد في اتخاذ القرارات.

3. Ahmed Moosa (2011) Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute⁽³⁾

هدفت الدراسة الى: وضع اطار متكامل لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المعاهد والجامعات الباكستانية من اجل مساعدتها في تحديد تكلفة التعليم لكل طالب في كل برنامج تعليمي على حدة، كما هدفت الدراسة الى قياس الكفاءة التشغيلية والإنتاجية لمختلف الدوائر الخدمية ومراكز التكلفة المختلفة داخل الإدارات، وكذلك تتبع الموارد وتحديد غير المستغل منه او بيان مواطن الهدر في الموارد، وتنفيذ عمليات الرقابة على الميزانية والتخطيط السليم للمستقبل، تقديم المعلومات والتقارير عند مختلف المستويات الادارية في المعاهد والجامعات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. حيث تمثل مجتمع الدراسة في مؤسسات التعليم في باكستان، توصلت الدراسة الى: أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعتبر نظام لإدارة التكلفة مما يساعد على توفير المعلومات لتحسين القرارات الخاصة بالمنشآت التعليمية. كما انه يعمل على فهم استراتيجية المنشأة التعليمية وتدفقات الموارد خلال المنشأة وتفاعلاتها مع بعضها البعض لأداء الخدمة. يساعد في انتاج معلومات ملائمة لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات مما يعزز القدرة الإنتاجية للمنشأة، يركز على قياس وإدارة الطاقة كأساس لإدارة التكاليف وتخصيصها. يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد دعم لمتخذي القرارات عند مختلف المستويات الادارية مما يساعد على التخطيط السليم ومراقبة الأداء في مختلف الإدارات.

4. دراسة (Liu & Wang, 2017) محاسبة استهلاك الموارد⁽⁴⁾ :

هدفت إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، ومعرفة مكوناته، وميزانيته، ومقارنته مع الأنظمة الأخرى، ولتحقيق ذلك تمت دراسة حالة على شركة تختص بصناعة الملابس في دولة الصين، ومن أهم نتائجها: إن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن حساب الموارد غير المستغلة، والإنتاج غير المستغل، ويوفر معلومات التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة؛ وبالتالي فهو مفيد لقياس أداء المؤسسة وتقييمها، وكذلك فهو يفيد في حساب المنفعة الحدية وتحليلها.

² أحمد، استخدام أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية لزيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، 2010م

³(Ahmed Moosa, Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute, 2011.

⁴(Liu & Wan, محاسبة استهلاك الموارد، 2017م.

وَتَقَدِّمُ محاسبة استهلاك الموارد نظرة مستقبلية لمعرفة كيفية استغلال الموارد بصورة أمثل، وتقوم بتقديم المعلومات عن الموارد ومكان تواجدتها الأمر الذي يؤدي إلى ترشيدها بشكل سليم.

5. دراسة (Sözen, 2017) محاسبة استهلاك الموارد لخفض التكاليف: (5)

هدفت إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لخفض التكاليف، ولزيادة القدرة على اتخاذ القرار الإستراتيجي للشركة، حيث يقدم المعلومات المناسبة التي تقيّد المدراء في اتخاذ القرارات. وكذلك يصنف محاسبة استهلاك الموارد التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، ويحدد الطاقة العاطلة، ويوفر بيانات التكلفة الحقيقية دون توزيع الطاقة العاطلة إذ يقوم بتحليل الجزء الثابت، وعزله عن التكاليف المتغيرة، ولتحقيق ذلك تم دراسة حالة لشركة تصنيع ملابس في دولة تركيا، ومن أهم نتائجها أن حساب الطاقة غير المستغلة، وفصلها عن التكاليف يزيد من أداء الشركة وكفاءتها وربحيتها. كما أن الفصلين التكاليف إلى ثابت ومتغير يساعد المدراء في اتخاذ قراراتهم القريبة والبعيدة. كذلك فهي تبرز كنظام تكلفة مفيد في إدارة تكاليف الطاقة بفاعلية. تسمح محاسبة استهلاك الموارد برصد سلوك التكاليف على مستوى الموارد مما يجعل المعلومات التي توفرها محاسبة استهلاك الموارد مفيدة في اتخاذ القرارات طويلة وقصيرة المدى على حد سواء لأنه يعزل التكاليف الثابتة عن التكاليف النسبية وكذلك يقوم بتحديد الطاقة العاطلة.

6. دراسة ابراهيم، 2018م: دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية: (6)

هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، حيث تمثلت في شكل الدراسة في بيان أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر على القدرة التنافسية، وأثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على القدرة التنافسية، توصلت الدراسة إلى: أن أسلوب التحسين المستمر يساهم في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية، ويساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية. وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، والعمل على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية.

7. دراسة (Karabayir & Koç, 2019) محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في المؤسسات التعليمية (7):

هدفت إلى تقديم محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في المؤسسات التعليمية؛ لكونه نظام متكامل لإدارة التكاليف، وتحديد الاختلافات في نظام عن نظام التكلفة على أساس النشاط. لهذا الغرض؛ تم إجراء دراسة حالة على مدرسة خاصة تقدم خدمات التعليم في منطقة 2TRA في تركيا. وقد تم الحصول على البيانات الأولية من خلال الملاحظات المباشرة في المدرسة الخاصة والمقابلات مع الموظفين، في حين تم الحصول على البيانات الثانوية من مصادر مختلفة من الأدبيات، من أهم نتائجها: أن محاسبة استهلاك الموارد يمكن أن تؤدي إلى دقة قياس التكلفة وتحليلها بشكل أفضل من نظام. وأن السبب الرئيس في وجود الاختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد، ونظام التكلفة على أساس النشاط، هو الطاقة غير المستغلة. وأيضاً الخدمة النهائية لا تعكس القيمة الكلية على الشكل الذي قامت بتحديد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

5. دراسة (Sözen, 2017) ، محاسبة استهلاك الموارد لخفض التكاليف ، 2017م

6. دراسة، ابراهيم ، دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، 2018م.

7. دراسة (Karabayir & Koç, 2019) ، محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في المؤسسات التعليمية ، 2019.

8. دراسة (Altinbay & Seylan, 2019)، ظهور ومراحل ومزايا وعيوب محاسبة استهلاك الموارد (8) :

هدفت إلى تقديم معلومات حول ظهور ومراحل ومزايا وعيوب محاسبة استهلاك الموارد، والمقارنة مع الأنظمة التقليدية، ونظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت؛ ولتحقيق هذا الهدف تم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في شركة صناعية في دولة تركيا، ومن أهم نتائجها يوفر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد معلومات موثوقة ودقيقة، فالتالي يتم تحديد الطاقة العاطلة. محاسبة استهلاك الموارد هو نهج محاسبة إداري قائم على الموارد يتم استخدامه لتقليل التكاليف وزيادة الأرباح إلى الحد الأقصى وزيادة القدرة الإنتاجية واكتساب التفوق على منافسيه في بيئة السوق التنافسية. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات التكلفة بطريقة أكثر دقة وموثوقية مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى.

9. دراسة سنان والحبري ، 2020م: دور محاسبة استهلاك الموارد كمنهج للتكلفة المعاصرة في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في التفكير الإستراتيجي: (9)

هدفت لتبيان دور محاسبة استهلاك الموارد كمنهج للتكلفة المعاصرة في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في التفكير الإستراتيجي. ولتحقيق هذا الهدف تبنت الدراسة منهجاً وصفيًا في البيئة السعودية وبناءً على تحليل المحتوى للمعلومات والبيانات، ولتحقيق هذا الهدف تبنت الدراسة منهجاً وصفيًا في البيئة السعودية وبناءً على تحليل المحتوى للمعلومات والبيانات أظهرت نتائج الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه نظام في دعم الممارسات الشائعة في الفكر الإستراتيجي مثل: إدارة التكلفة، Six Sigma ، إدارة سلسلة التوريد، والتكاليف المستهدفة ويحاول ترجمة التكلفة إلى موارد مستهلكة؛ مما يوفر مجموعة من علاقات الاستهلاك التي يمكن تأطيرها في مجموعتين، الأولى: مباشرة ويحدد على أنها حجم المخرجات المنتجة لكل تجمع موارد والثانية: غير مباشرة ويحددها تركيز الأنشطة. وأيضاً إلى توفير المعلومات الملائمة لغرض اتخاذ القرارات بدقة، فضلاً عن تحقيق دقة أكبر في عملية تخصيص التكاليف واستغلال الموارد بشكل أمثل.

10. دراسة وليد سمير عبد العظيم الجبلي 2021م: محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال (10) :

تهدف الدراسة الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد *material flow cost accounting* (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد *resource consumption*

accounting (RCA) يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف وقد استخدم الباحث الدراسة الميدانية نظراً لصعوبة الحصول على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية ، كما تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) ، كما تم استخدام الإحصاءات الوصفية، بالإضافة إلي استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال، وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية، دعم فلسفة

8. (Altinbay & Seylan, 2019)، ظهور ومراحل ومزايا وعيوب محاسبة استهلاك الموارد، 2019.

9. (دراسة سنان والحبري ، دور محاسبة استهلاك الموارد كمنهج للتكلفة المعاصرة في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في التفكير

الإستراتيجي ، 2020م

10. (دراسة وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة

التنافسية المنشآت الأعمال، 2021

التوجه بالعمل، دعم عملية اتخاذ القرارات ، قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة، كما يوفر لإدارة المنشأة قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في منتجاتها، ان تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد يساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح ، كما أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، ودعم قدرتها التنافسية وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، مع ضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والهدر في الإنفاق .

11. دراسة أ. نور إبراهيم 2021م : نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية (11) :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اقتراح نموذج لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في قياس تكلفة الخدمات الصحية كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في مشفى دار السلام التخصصي، حيث يمكن استخدامه كأحدث طريقة لحساب التكلفة في قسم العمليات الجراحية. كما هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الطاقة العاطلة، ومعرفة أثر تطبيقها في تخفيض التكاليف، والحصول على معلومات موثوقة لاتخاذ قرارات على المدى الطويل. كما هدفت للحصول على بيانات التكلفة على المدى القصير بحيث يمكن استخدامها لتحسين الميزة التنافسية، ووصولاً إلى تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة فقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ من أجل تصميم نظام لتكاليف قسم العمليات الجراحية في مشفى دار السلام التخصصي، وذلك باستخدام كل من البيانات والمعلومات المحاسبية المتوفرة والمقابلات والاستعانة ببرنامج الكسل وبرنامج ERP، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال موارد الأنشطة في الشركة بشكل أمثل؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تلك الأنشطة داخل المستشفى. حيثُ أظهر نظام (RCA) العديد من الجوانب المتفوقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى؛ نظرًا لأنه يُمكنه اكتشاف الطاقة العاطلة، ويفصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، ويتم قبوله كنظام لصناعة القرار وتوفير معلومات التكلفة بطريقة أكثر دقة وموثوقية مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى، وبالتالي سيكون من الأسهل على متخذي القرار من تحقيق الأهداف الاستراتيجية بشكل أكثر منهجية وتنفيذ سياسات تخفيض التكلفة بشكل أكثر فعالية. حيث بلغت نسبة استغلال الطاقة بالنسبة للتكاليف المتغيرة 43%، والتكاليف الثابتة 57% من إجمالي التكاليف، وهناك تكاليف ثابتة غير مستغلة بمقدار 25% ما يعني أن نسبة التكاليف المستغلة هي 75% مما يدل على وجود طاقة عاطلة في المستشفى نتيجة عدم استغلال الموارد بصورة صحيحة. وتوصي الدراسة بضرورة تطبيق (RCA) في مشفى دار السلام التخصصي؛ كونه يعالج مشكلات التخصيص العشوائية للأنظمة التقليدية الحالية، فضلاً عن حل مشكلات التكاليف غير المباشرة بصورة أفضل وتوزيعها بشكل أكثر عدالة.

المحور الثاني : الإطار النظري لمحاسبة تكاليف تدفق المواد

1/1 : مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد :-

تم تطوير مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل البروفسور (Bernd Wagner) وزملاؤه في أواخر التسعينات في اوغسبورغ في ألمانيا باعتبارها تقنية محاسبية تعمل على حماية البيئة كونها تركز على تتبع المخلفات والنفايات والمخرجات غير السلعية وتساعد على تحسين الأداء البيئي والاقتصادي (NPC, 2015: 1)، إذ يطلق على محاسبة

11.(دراسة أ. نور إبراهيم ، نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية 2021

تكاليف تدفق المواد أيضا اسم محاسبة المواد والطاقة أو محاسبة تكاليف التدفق وتهدف بشكل رئيس على تحديد تدفقات المواد والطاقة عبر نظام خلق القيمة خلال فترة زمنية معينة وتشمل تقييم إمكانات الإنتاج الأنظف على مستوى المنشأة والتقدير الأولي لتكاليف تولد النفايات (Wahyuni, 2009: 12) وقد تم تعريف ((MFCA من قبل ISO-14051)) على أنها "تقنية لقياس التدفق وأرصدة المواد في العمليات أو خطوط الإنتاج في الوحدات المادية والمالية على حد سواء (Crist & Burrit, 2016: 1) ، كما عرفت بأنها "تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي تختص في قياس وتحديد تكلفة تدفقات المواد والطاقة، وتخصيصها للمنتجات والخدمات المسؤولة عنها وتوفير فرص لتقليل التأثير السلبي إلى الحد الأدنى وتوفير التكاليف للمنشأة (Papasp et al, 2016: 325))

١/ ٢ : أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد :-

تبرز أهمية (MFCA) عبر تحسين النهج المحاسبي الحالي على المستويين الآتيين: - (Hajek et al, 2008: 142)

➤ المستوى الاقتصادي: تركز (MFCA) في المقام الأول على تكلفة المواد، كونها عنصرا مهم جدا في المنشآت الصناعية مقارنة بغيرها، ففي ظل نظم المحاسبة التقليدية لا تتوفر معلومات كافية ومفصلة عن تكلفة المواد، وكيفية مرورها في المنشأة، أما في ظل (MFCA) يتم توضيح تكاليف المواد بشكل أكبر وأدق من خلال ربط بيانات الوحدات المادية مع الوحدات المالية .

➤ المستوى البيئي : تركز (MFCA) على تخفيض التكلفة عبر تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة، مما ينتج عن هذا التخفيض تأثيرات بيئية إيجابية، إذ أن استخدام المواد والطاقة بشكل أفضل من شأنه أن يقلل من النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة، لذا تعد (MFCA) تقنية مهمة جدا للإدارة يمكن من خلالها تعظيم الكفاءة الاقتصادية وتحسين الفوائد البيئية.

١ / ٣ : أهداف ومنافع محاسبة تكاليف تدفق المواد :-

تهدف (MFCA) بشكل رئيس على تحفيز ودعم جهود التي تبذلها المنشآت لتعزيز أدائها المالي والبيئي عبر تحسين استخدام المواد والطاقة من خلال: (Gotze et al, 2013: 233232)

تحسين شفافية تدفقات المواد واستهلاك الطاقة والتكاليف المتعلقة بها فضلا عن تحسين الجوانب البيئية .

توفر معلومات تهدف الى دعم التحليلات التي توجه تدفقات المواد والطاقة واتخاذ القرارات المختلفة لتحسين كفاءة الموارد وعمليات تخفيض التكلفة .

دعم القرارات داخل المنشآت في مجالات تكنولوجيا العمليات.

إدارة الجودة وتخطيط الإنتاج وإدارة سلسلة التوريد .

تحسين الاتصال والتنسيق فيما يتعلق بالمواد واستهلاك الطاقة .

توفر معلومات تركز على تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة في العملية التصنيعية.

العمل على الحد من كمية التلف والمعيب في المنتج واستبعاد التكلفة التي لا تضيف قيمة له.

المحور الثالث : القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال

تعرف القدرة التنافسية لمنشأة الأعمال بأنها " قدرة المنشأة على منافسة المنشآت الأخرى العاملة في نفس السوق بالنسبة

لنفس السلع والخدمات، والعمل على تحقيق كفاءات مساوية أو تفوق كفاءات المنافسين. وتتجسد القدرة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف وجودة المنتج"،

كامل يمكن تعريفها بأنها القدرة على مواجهة المنافسين بغرض تحقيق الربحية) عبدالله : ٢١٥:

ص ٥٧ (ويتبلور مفهوم القدرة التنافسية في كونها مجموعة المهارات والتقنيات والموارد

والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين) : عبد السميع : ٢٠١١ : ٥٧)

□ إنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل Customer Value

□ الاختلاف عن المنافسين Differentiation

3/ 1 : كيفية بناء القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال:-

يتمثل كيفية بناء القدرة التنافسية لمنشآت في) - : القصاص : ٢٠٢٠ : ص ٣٦)

□ أولاً: مدخلات - : موارد بشرية متفوقة قادرة على إدارة أنشطة المنشأة بكفاءة عالية،

ومعلومات متجددة عن كل ما يتعلق بطرق الإنتاج والأساليب الحديثة في إدارة الأنشطة

المختلفة في المنشأة، وإمكانيات تكنولوجية ومادية حيث يجب أن تعمل المنشأة على اقتناء

التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج حتى تستفيد من المزايا التي توفرها هذه التكنولوجيا، وكذلك

توفير الإمكانيات المادية اللازمة. ومن أهم هذه الإمكانيات هو إدخال فرص وتحديات يجب أن تعمل إدارة المنشأة على

إدخالها من تغيرات في الأساليب الإدارية والتخطيط

الاستراتيجي لإدخال هذه الفرص والتحديات.

□ ثانياً: العمليات - : يجب أن تعمل المنشأة على تحقيق ما يأتي - : تحسين الجودة ،

تخفيض التكاليف، تحقيق العالمية، تطوير المنتجات، ابتكار وتحديث الموارد، التطور

التكنولوجي، إعادة التصميم، إعادة الهندسة، التغير المستمر .

□ ثالثاً: المخرجات - : وتتمثل بتحقيق قدرات تنافسية عالية المستوى.

3/ 2 : أبعاد القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال - :

يمكن بيان أبعاد القدرة التنافسية من خلال (Tyagi : 2018:p3) (EIKEley:2016:p51) :-

١ . بعد التكلفة : Cost أن المنشآت التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس

لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بتكلفة أدنى من المنافسين لها .ويمكن

للمنشآت تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلا

عن التحسين المستمر لجودة المنتجات، والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات، كما

تسعي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من

القدرة التنافسية للمنشأة وللمنتجات في السوق.

٢. **بعد الجودة : Quality** تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء

بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء، حيث أن العملاء يرغبون في

المنتجات ذات الجودة التي تلبي الخصائص المطلوبة من قبلهم وهي الخصائص التي

يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالمنشآت التي لا تقدم منتجات بجودة تلبية حاجات

ورغبات العملاء لا تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة.

٣. **بعد المرونة : Flexibility** تعتبر المرونة الأساس لتحقيق القدرة التنافسية للمنشأة من خلال

الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلائم حاجات العملاء.

وتعني المرونة قدرة المنشأة على تغيير العمليات إلى طرق أخرى، فالعمليل يحتاج إلى تغيير

العمليات لتوفير أربع متطلبات وهي - :

□ مرونة المنتج :وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

□ مرونة المزيج :وتعني قدرة العمليات الإنتاج مزيج من المنتجات.

□ مرونة الحجم :وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من

المنتجات.

□ مرونة التسليم : وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

٤. **بعد التسليم : Delivery** إن بعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين المنشآت في الأسواق، من خلال

التركيز على خفض المدة الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى العملاء بأقصر وقت ممكن، حيث أن

هناك ثلاث أسبقيات لبعء التسليم تتعامل بالوقت هي :سرعة التسليم، والتسليم في الوقت المحدد ، وسرعة التطوير .

٥. **بعد الابتكار : Innovation** يضيف بعض الكتاب والباحثين بعد الإبداع بوصفه من أبعاد القدرة التنافسية، وهو

العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شئ جديد وهو من المزايا التنافسية التي أضيفت حديثاً، حيث أن

المنظمات الصناعية التي تتنافس من خلال الإبداع يجب أن تملك المقدرات الإستراتيجية التي تؤهلها لتطوير منتجات

وخدمات جديدة أو أن تكون قادرة على تطوير عمليات وتكنولوجيا جديدة، وجميعها تهدف إلى تحقيق مخرجات ذات

مواصفات عالية.

2/ 3 : مداخل تحسين القدرة التنافسية للمنشآت الأعمال-:

ولكي تتمكن المنشأة من الحفاظ على مميزات القدرات التنافسية التي تميزها عن منافسيها بشكل دائم ومستمر عليها

الاستثمار في الميزات والقدرات التنافسية التي يصعب محاكاتها فيها، والتنوع في مصادر الميزات التنافسية) عدم الاعتماد

على ميزة تنافسية واحدة (وكذلك التحسين والتطوير المستمر في الميزات التنافسية، وتتمثل مداخل تحسين القدرات التنافسية

للمنشآت فيما يلي(: علام، ٢٠١٨ ص ٥٥ - ٥٦ □) التوظيف الفعال للموارد وتعظيم العائد منها.

□ التوظيف الفعال لمهارات وإمكانيات وخبرات الموارد البشرية.

تطوير نظم إدارة العمليات الفنية التي تقوم بها المنظمة.

تطوير نظم الإدارة (نظم اتخاذ القرارات، التخطيط الاستراتيجي..... الخ)

تطوير نظم إدارة المعلومات و تطوير نظم تكنولوجيا الإنتاج والاتصالات.

الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير بغرض التفوق على المنافسين والحفاظ على

الحصة السوقية.

تحسين العلاقة مع الموردين وتكوين سلسلة توريد فعالة تساعد المنشأة على تحقيق مواصفات الجودة المطلوبة.

ويرى الباحث أن الإطار المقترح يعد من مداخل تحسين القدرة التنافسية المنشآت الأعمال في ظل بيئة الأعمال الحديثة نظرا لما يوفره الإطار المقترح للتكامل من مزايا تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

3/ 4 : مؤشرات قياس تحقيق القدرة التنافسية للمنشآت:-

ويمكن قياس تحقيق القدرة التنافسية على مستوى المنشأة من خلال العديد من المؤشرات والتي من أهمها ما يلي:

١. الربحية: شكل الربحية مؤشرا لقياس القدرة التنافسية للمنشأة خاصة وأنها ضرورية الكون حسابها يوضح أهمية النتيجة المتوصل إليها بالنسبة للموارد المستهلكة، فهي تساعد على الرقابة من خلال إستخراج الانحرافات عن طريق المقارنة بما تحقق وما تم تقديره، كما تساعد على اتخاذ القرارات حيث يتم اتخاذ عدة قرارات على أساس الربحية، كالتخلي عن مشاريع ذات تكلفة عالية وربحية منخفضة وزيادة الاستثمار في المشاريع ذات الربحية العالية والتي تقل فيها التكلفة.

٢. الإنتاجية الكلية: تعبر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج عن العلاقة بين المخرجات وجميع عناصر الإنتاج المستخدمة في الحصول عليها، أي أن الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج وفقا لهذا التعريف تعبر عن النسبة بين كمية المخرجات من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة، وكمية المدخلات المستخدمة في تحقيق ذلك القدر من الإنتاج بحيث تقيس درجة نجاح المنشأة في استغلال مواردها لإنتاج السلع وتقديم الخدمات وبالتالي فهي تعرف بأنها مقياس لكفاءة نظام إنتاجي معين فتحسينها يؤدي إلى تقليص مقدار وقت العمل الذي يتم بذله في الحصول على المنتجات ومن ثم تخفيض سعر تكلفتها وهذا ما يؤدي إلى تمتع المنشأة بقدرة أكبر على المنافسة في الأسواق.

٣. تكلفة الصنع: للوصول إلى منتجات ذات سعر منخفض وجودة فائقة وسرعة في التجهيز لتلبية احتياجات السوق، يتطلب وجود ارتباط كبير بين عوامل التصنيع والمتمثلة في المواد الخام، العاملين والآلات المستخدمة في الإنتاج لذلك يتطلب الأمر النظر إلى عناصر تكلفة الصنع لأن تكلفة الصنع بالقياس إلى تكلفة المنافسين تمثل مؤشرا مناسباً عن التنافسية في قطاع نشاط ذي إنتاج متجانس ما لم يكن خفض التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمنشأة.

٤. الحصة السوقية: يمكن لمؤسسة ما أن تكون مربحة أو تستحوذ على جزء مهم من السوق الداخلية دون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي ويحدث هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعوائق تجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية أن تكون ذات ربحية آنية، لكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو بسبب غياب السوق، ولتقرير هذا الحديث يجب مقارنة تكاليف المنشأة مع تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين فكلما كانت التكلفة الحدية للمنشأة ضعيفة مقارنة بتكاليف منافسيها كلما كانت حصتها من السوق أكبر وكانت المؤسسة أكثر ربحية، مع افتراض تساوى الأمور الأخرى فالحصة السوقية تترجم المزايا في الإنتاجية أو في تكلفة عوامل الإنتاج.

٢ / ٥ : استراتيجيات دعم القدرات التنافسية للمنشآت الأعمال:-

وتعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها الإستراتيجية التي تمكن المنشأة من أن تكون مختلفة عن طريق الاختيار المدروس والدقيق لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المنظمة لتقديم مزيج فريد ومميز من القيم للعملاء) على: ٢٠١٨ : ص ١٣٩ . (في ظل عولمة الأسواق وزيادة حدة المنافسة يصبح من الضروري أن تحدد المنشأة إستراتيجيتها التنافسية وكيفية كسب الميزات التنافسية من خلال ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم على أساسها تحديد الموقف التنافسي الاستراتيجي للمنشأة أهم هذه الاستراتيجيات.

□ إستراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership Strategy :

تعبر عن قدرة المنشأة للإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال ترشيد استخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد، وتخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، المرونة في الاستجابة لطلبات العملاء أي أن القيادة في التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة ، وتحقق إستراتيجية قيادة التكلفة العديد من المزايا أهمها ما يلي) منصور، ٢٠١٢ ص ٤٨

□بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة السعرية.

□بالنسبة للعملاء فإن المنشآت التي تتميز بالتكلفة الأقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار .

□بالنسبة للمنافسين الجدد فإن المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تحتل موقعا تنافسيا ممتاز يمكنها من تخفيض السعر ومقابلة أي هجوم من المنافسين الجدد .

□ إستراتيجية التمايز أو الاختلاف Differentiation Strategy :

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

□ إستراتيجية التركيز Focus strategy :

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

المحور الرابع : محاسبة استهلاك الموارد

يعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو أحد المداخل الحديثة حيث يركز على توفير معلومات مفيدة لا يمكن توفيرها من خلال مداخل المحاسبة الإدارية التقليدية (Merwe, 2011, P.1) ويرى البعض أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لاستهلاك الموارد بناءً على متطلبات الأنشطة، ووفقاً لرغبات العميل، ومنافع الطلب على الخدمات، ويعتبر

أداة لإدارة التكلفة توفر معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة الخدمة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم المركز التنافسي (الكومي : ٢٠٠٧ ص: ١٨٢) ، ويركز مدخل محاسبة استهلاك على إنتاج معلومات ملائمة لتخفيض التكاليف، وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للمنشأة، بهدف المزيد من النجاح في ظل البيئة المعاصرة (Ahmed & Moosa, 2011, P.755) (ويلاحظ أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد لا يعتبر طريقة جديدة لمحاسبة التكاليف ولكنه تطوير لأنظمة إدارة التكلفة، وأنه لا يأخذ فقط في الاعتبار مفاهيم نظام التكاليف على أساس النشاط حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد والخدمات تستهلك الأنشطة، ولكن أيضاً استيعاب مهارات وخبرات التطبيق العملي لأنظمة إدارة التكلفة المستندة إلى الفكر الألماني (Wang, et al., 2009: P. 85)، وهذا المزيج ينطوي على السمات التي تحقق التحسين المستمر والجوهري (هو نفس هدف محاسبة تدفق المواد (من خلال أنظمة إدارة التكلفة.

4/ 1 : تعريف محاسبة استهلاك الموارد - :

يشير الفكر المحاسبي إلى أن لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لمفهوم محاسبة استهلاك الموارد، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت في الأدب المحاسبي لهذا المدخل والتي يمكن عرضها في:-
 □ هي أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة، حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل.

المحور الخامس : الدراسة الميدانية

5/ 1 : إجراءات الدراسة الميدانية:

1. الأسلوب الإحصائي المستخدم:

تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك في البيانات الشخصية والأساسية عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج، وكذلك تم استخدام الإحصاءات الوصفية وهي (الوسط الحسابي (لمعرفة اتجاهات عبارات كل محور وإثبات صحة المحور أو عدم صحته أو مدى توافق العبارات مع الفرض، بالإضافة إلي استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع.

2. اختبار الثبات والصدق:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضا أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها يكون الاختبار ثابتا تماما .كما يعرف الثبات أيضا بأنة مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات .وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لكل المحاور التي يتضمنها هذا الاستبيان.

3. الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:

المحور الأول: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة

ب. الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:

□ المحور الأول: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة

جدول (1) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
معلومات تساعد في تحديد المواصفات والخصائص التي تلبى رغبات واحتياجات العملاء وتوجيه موارد المنشأة في ضوء تلك الرغبات المتوقعة للعملاء.	4.7	0.61	12.98
معلومات تساعد في تحديد العيوب التي تؤثر على رضا العملاء	4.4	0.77	17.5
معلومات تساعد على التقليل من العمليات التي لا قيمة لها والتركيز على العمليات ذات الخصائص الحرجة للجودة	4	0.78	17.73
معلومات حول الأنشطة المضيئة للقيمة وغير مضيئة للقيمة	3.9	1	25
معلومات تساعد على تخفيض تكاليف الجودة كنتيجة مباشرة لأعمال التحسين.	3.8	1	25.6
معلومات تساعد على تحسين دقة تخصيص الموارد.	3.9	1.1	28.9
الاجمالي	4.16	0.90	21.61

يتضح من الجدول السابق ما يلي - :

□ الوسط الحسابي العام يشير بشكل قاطع إلى (موافق بشدة (أى أن آراء عينة الدراسة حول مساهمة

الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة.

□ يشير معامل الاختلاف العام (26.8) إلى انخفاض نسبة التشتت في آراء المستقصى منهم (يوجد تجانس

كبير في الآراء) حول مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة.

من خلال تحليل معامل الاختلاف لكل عنصر يلاحظ أن عنصر معلومات تساعد في تحديد المواصفات والخصائص التي تلبى رغبات واحتياجات العملاء وتوجيه موارد المنشأة في ضوء تلك الرغبات المتوقعة للعملاء يشير إلى أقل نسبة تشتت و اختلاف 12.98 % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة 87.2 %.

، والعنصر الذى يليه هو معلومات تساعد في تحديد العيوب التي تؤثر على رضا العملاء يشير إلى أقل نسبة تشتت و اختلاف 17.5 % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة 82.5 % ، وفى المرتبة الأخير يأتي معلومات تساعد على

تحسين دقة تخصيص الموارد نسبة تشتت و اختلاف ٩.٢٨ % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة 71.١ %

المحور الثاني : قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على خفض التكلفة

جدول (2) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات	4.8	0.71	8.75
معلومات تؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير المضيفة للقيمة.	4.5	0.79	15.75
معلومات للرقابة على مستوى الموارد من خلال التركيز على مركزية الموارد والتتبع التفصيلي لمسارات الموارد وتوفير معلومات تكاليفية عند كل مستوى لهذه الموارد.	4.2	0.90	16.1
معلومات عن الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حده وبالتالي اتخاذ الإجراءات التي تخفض من الطاقة غير المستغلة	4.1	0.87	18.8
معلومات عن توزيع موارد المنشأة في مجمعات موارد متجانسة وهذا ما يحقق دقة اكبر في تخصيص التكاليف.	4	0.97	21.9
معلومات تساعد في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة	4	0.94	21.2
معلومات عن العلاقة المتشابكة المتداخلة بين الموارد بعضها البعض وإيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة والموارد بعضها البعض.	4	1	24.25
معلومات تساعد في تحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات الموارد غير المستغلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات الموارد المخطط استخدامها.	4	0.94	23.5
تحديد مخرجات مجمعات الموارد بشكل كمي يعد مقاييس دقيق التكلفة المنتجات.	4	1	25
الإجمالي	4.2	0.81	19.5

يتضح من الجدول السابق ما يلي:-

□الوسط الحسابي العام يشير بشكل قاطع إلى) (موافق بشدة) أى أن آراء عينة الدراسة حول مستوى مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر للمنشأة عينة الدراسة.

□من خلال تحليل معامل الاختلاف لكل عنصر يلاحظ أن عنصر معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات يشير إلى أقل نسبة تشتت و اختلاف ٧٥.٨ % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة ٢٥.٩١ % ،

والعنصر الذى يليه هو معلومات تؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير المضيئة للقيمة يشير إلى أقل نسبة تشتت و اختلاف ٧٥.١٥ % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة ٢٥.٨٤ %، وفى المرتبة الأخير يأتى تحديد مخرجات مجتمعات الموارد بشكل كمي يعد مقاييس دقيق التكلفة المنتجات نسبة تشتت و اختلاف ٢٥ % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة ٧٥. %

المحور الثالث: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح في توفير معلومات تساعد على دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال

جدول (3) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثالث

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية نظرا لما تتضمنه محاسبة استهلاك الموارد من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية.	4.6	0.60	31.1
معلومات تساعد في دعم عملية إتخاذ القرارات حيث تقوم تقنية تدفق المواد بتوفير قاعدة بيانات للقرارات وتحليل البيانات قبل عملية إتخاذ القرارات.	4.4	0.75	17.751
معلومات تساعد في تحديد كمية الموارد وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة المنتج.	4.3	0.82	19
معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه نحو العميل، نظرا لما تقوم به محاسبة تكاليف تدفق المواد من تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة من وجهة نظر العميل، والعمل على التخلص من التباين في أداء هذه العمليات.	4.2	0.87	20.7
توفير قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في المنتجات وتحديد الموارد اللازمة لإنجازها وتكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة أو خاصية	4.2	0.83	19.8
الإجمالي	4.34	0.78	19.97

يتضح من الجدول السابق ما يلي - :

الوسط الحسابي العام يشير بشكل قاطع إلى (موافق بشدة) أى أن آراء عينة الدراسة حول مساهمة

المراجعة الداخلية في دعم المراجعة الداخلية للحوكمة للمنشأة عينة الدراسة.

يشير معامل الاختلاف العام (20.5) إلى انخفاض نسبة التشتت في آراء المستقصى منهم (يوجد تجانس كبير في

الآراء) حول مساهمة المراجعة الداخلية في دعم المراجعة الداخلية للحوكمة للمنشأة عينة الدراسة.

لمن خلال تحليل معامل الاختلاف لكل عنصر يلاحظ أن عنصر معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية

نظرا لما تتضمنه محاسبة استهلاك الموارد من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية

والإحصائية والفنية حيث أن كل فرد في هذا الفريق مسئول عن تنفيذ ما تم تدريبه عليه ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية . ومن خلال توزيع التكاليف اعتمادا على كميات الموارد المستنفذة في تصميم المنتجات يمكن تحديد معدلات استخدام الموارد في مختلف الأقسام ومن ثم تقييم الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية عن الفائض غير المستخدم من الموارد يشير إلى أقل نسبة تشتت و اختلاف 13.1 % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة 86.9 % ، وفي المرتبة الأخير يأتي معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه نحو العميل، نظرا لما تقوم به تقنية تدفق المواد من تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة من وجهة نظر العميل، والعمل على التخلص من التباين في أداء هذه العمليات، حيث يبني من منظور أن المنشأة تتكون من مجموعة من العمليات التي تبدأ باحتياجات العميل والتي يجب أن تصل به إلى حالة الابتهاج عند استخدامه للمنتج.

ومن خلال محاسبة استهلاك الموارد تتم الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة المضيئة للقيمة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، وتخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للعميل.نسبة تشتت و اختلاف 20.7 % بين العينة أى أن الآراء متجانسة بنسبة 79.3 %

ثالثاً: اختبار الفرضيات:

استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضيات لمعرفة فرضية دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات كل فروض من الفروض ، ومدى تأثير

المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع:

المتغير المستقل:

(X^1) الإطار المقترح للتكامل بين (MFCA) و(RCA)

المتغير التابع:

(Y^1) دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال : ($Y1_1$) تحسين مستوى الجودة ($Y1_2$) : خفض التكاليف

الخاتمة:

نتائج وتوصيات الدراسة

تمثل هدف للدراسة في تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) (ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال، ولتحقيق هدف الدراسة تم عمل دراسة ميدانية للتعرف على إمكانية تطبيق الإطار المقترح من خلال اختبار فروض الدراسة باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS V.22).

أولاً النتائج:-

١ .يقدم الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة ، وتخفيض التكاليف ، والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال.

٢ .الإطار المقترح للتكامل يوفر معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية ، دعم فلسفة التوجه بالعميل ، دعم عملية اتخاذ القرارات ، قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة ، كما يوفر لإدارة المنشأة قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في منتجاتها.

٣. أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الوصول إلى أعلى درجات الجودة عن طريق تخفيض نسبة المنتجات المعيبة، وبالتالي تخفيض التكاليف لذا يتطلب من المنشآت أن تركز علي ضمان الجودة من خلال أنشطة الوقاية والتقويم حتى يتم تدنيه تكاليف الجودة الرديئة، وبالتالي يمكن الاستمرار في تخفيض تكاليف الفشل حتى تصل الى المستوى الأمثل للجودة.

٤. أن تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد يساعد على تقليل الفاقد وتخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح.

٥. أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج والكشف عن الطاقة العاطلة بما يحقق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية.

٦. أن محاسبة استهلاك الموارد تؤدي الى تفعيل قدرة المورد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.

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

ثانياً : توصيات الدراسة:-

□ أن تتبنى منشآت الأعمال المصرية الإطار المقترح للتكامل بين تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لما له من مزايا عديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

□ لضرورة اهتمام منشآت المصرية بعمل برامج تدريبية للعاملين لإنشاء كوادر محاسبية متفهمة للأدوار الجديدة التي تقع على عاتقها، وذلك لمواكبة التطور العلمي في النظم التكاليفية والإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.

□ لضرورة تبني منشآت الأعمال المصرية الاهتمام بالخصائص والمواصفات التي تحقق مستويات الجودة المطلوبة لتلبي رغبات واحتياجات العملاء في ظل بيئة الأعمال الحديثة لدعم قدرتها التنافسية .تكلفة المنتجات.

□ لضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

□ لضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والهدر في الإنفاق.

□ لضرورة تبني منشآت الأعمال المصرية استخدام مدخل متكامل شامل لإدارة التكلفة يدعم القدرة على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة ويساعد في تقديم منتجات تنسم بأسعار تنافسية وبجودة عالية .حيث أن منشآت الأعمال لا تستطيع تحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة باستخدام أسلوب تكلفة واحد بمعزل عن بقية الأساليب.

□ أن تتعرف المنشآت الصناعية على فرص التحسين المطلوبة بما يتوافق مع رغبات وتوقعات ورضا العملاء بما يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنشأة.

مراجع الدراسة:-

أولاً :- المراجع العربية:-

١. أبوشعشع ، أحمد مختار (٢٠١٦) (المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعيلية -جامعة قناة السويس، المجلد السابع، العدد الأول.
- ٢ . اسحق، أثير حسو، (٢٠١٣) ، دور إدارة المعرفة في تعزيز فاعلية إدارة علاقات الزبائن لضمان امتلاك مزايا تنافسية، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد ٤ ، العدد ٢ ، كلية الحداية الجامعة.
- ٣ . السيد ، علي مجاهد أحمد (٢٠١٩) ، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ ، العدد السابع.
- ٤ . الشهاوي ، صلاح أحمد محمد (٢٠١٤) ، مدى فاعلية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، المجلد ٥١ ، العدد ١.
- ٥ . الكومي ، أمجاد محمد (٢٠٠٧) ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الأول.
- ٦ . الناطور ، جهاد ربحي (٢٠١٣) ، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA علي إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة -جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث.
- ٧ . بكر، احمد عبد الستار، (٢٠١٦) ، استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم معلومات إدارة التكلفة، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة -جامعة المنصورة.
8. خطاب ، محمد شحاته (٢٠١٠) ، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة"،المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد ٢ (٢٠١٠) .
9. شاهين ، محمد أحمد (٢٠١٠) ، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد ٤ .
- ١٠ . شاهين ، محمود محمد (٢٠١٨) ، تكامل محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الادارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير - كلية تجارة - جامعة كفر الشيخ.
- ١١ . عبد الدايم ، صفاء محمد (٢٠١٤) ، مدخل مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة - دراسة ميدانية - ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة طنطا ،

العدد ٢.

- ١٢ . عبد السميع ، سيد رزق (٢٠١١) ، استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية - ، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة- جامعة عين شمس.
- ١٣ . عبد الله ، ناجي فائز (٢٠١٥) ، مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة بالتطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية ، رسالة دكتوراه - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس.
- ١٤ . عبدالعظيم ، أماني سمير (٢٠١٢) ، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- ١٥ . عبداللطيف ناصر وخلف ، مصطفى حسن (٢٠١٨) ، أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية" دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية" ، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٢ ، العدد ١٠٢ ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
- ١٦ . عقل ، يونس حسن (٢٠١٣) ، استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في إدارة التكلفة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد ٢٧ ، العدد الثالث.
- ١٧ . علام ، سمير (٢٠١٢) ، القدرات التنافسية لشركات قطاع الدواء ، المشكلة ومداخل التحسين ، ندوة اقتصاديات الدواء ، مركز البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، الإصدار السادس.
- ثانياً :- المراجع الأجنبية:-

1. A Combination of Material Flow Cost Accounting and Design of Experiments Techniques in an SME: the Case of a Wood Products Manufacturing Company in Northern Thailand, Journal of cleaner production, Vol. 108, Part B.
2. Ahmed, Syed ; Moosa, Mehboob, (2011) " Application Of Resource Consumption Accounting In An Education Institute ", **Pakistan Business Review** ,Vol.(12),No.(4) .
3. Al-Qady, Mostafa and El-Helbawy, Said, (2016)," Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", **Journal of Applied Management Accounting Research**; Clayton North, Vol.14, No.1.
4. Ameri, Mohammad Amin, (2017), Improving Resource Efficiency in an ice-cream factory based on Material Flow Cost. Accounting Method, Master's thesis within Technology, University of Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia.
5. Asian Productivity Organization (APO), (2014), Manual on Material Flow Cost Accounting: ISO 14051, Hirakawa Kogyosha, Japan.
6. Balakrishnan, Ramji ; Labro, Eva ; Sivaramakrishnan, K, (2012) Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches (Part 2) " Accounting Horizons American Accounting Association, Vol. (26), No. (1) .

7. Chang, Shen-Ho & Chiu, An-An & Chu, Chin Ling & Wang, Teng- Shih, (2015), Material Flow Cost Accounting System for Decision Making: The Case of Taiwan SME in the Metal Processing Industry, *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 7, No. 1, pp.117 - 134.
8. Chompu-inwai, Rungchat & Jaimjit, Benyaporn & Premsurianunt, Papawarin, (2015),
9. Christ, Katherine L & Burritt, Roger L, (2016), ISO 14051: A New Era For MFCA Implementation and Research, *Spanish Accounting Review*, Vol. 19, No. 1 .
10. Clinton, B. D. and D. E. keys, (2011), "Resource Consumption Accounting The Next Generation of Cost Management Systems Focus Magazine 5, Jun .
11. Doorasamy, Mishelle, (2014), Using Environmental Management Accounting to Investigate Benefits of Cleaner Production at A Paper Manufacturing Company in Kwadakuza, Kwazulu Natal, Master's thesis within Cost and Management Accounting, *University of Technology, Durban, South Africa*.
12. Fakoya, Michael Bamidele and Van der poll, Huibrecht Margaretha (2013), ntegrating ERP and MFCA Systems for Improved Waste -Reduction Decisions in a Brewery in South Africa, *Journal of cleaner production*, Vol. 40, pp. 136 – 140.
13. Gotze, U. and Schmidt, A. and Hache, B., Herold, F., (2013), Material Flow Cost Accounting with Umbert, Chemnitz University of Technology, Chair of Management Accounting and Control, pp. 231- 247.
14. Hajek, and Hyslova, Jaroslava and Bendarikova, Marie, (2008), Material flow cost accounting. "Only" a tool of environmental management or a tool for the optimization of corporate production processes, *Chemical Technology Journal*, Vol.14, pp 131 – 145.
15. Hyslova, Jaroslava & Vagner, Miroslav & Palasek, Jiri, (2011), Material Flow Cost Accounting (MFCA)- Tool For The Optimization of Corporate Production Processes, *Business Management and Education*, Vol.9, No. 1, pp 5 – 18.