

## أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الإستراتيجيات التنافسية

( مع دراسة ميدانية )

اعداد

دكتورة / منال حامد فراج

استاذ مساعد المحاسبة

بالمعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

### الملخص

تناولت الباحثة فى هذا البحث أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة وتدعيمها فى تحقيق الإستراتيجيات التنافسية. مع إجراء دراسة ميدانية لأختبار صحة الفروض ، وتوصلت الباحثة إلى عدد من النتائج من أهمها إن الموازنة على أساس الأنشطة قد ظهرت بعض العيوب التى تواجهها ، وإن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يؤثر على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ، وتوصلت أيضا إلى أن هذا التكامل يدعم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فى تحقيق الإستراتيجيات التنافسية.

### Abstract

In this research, the researcher examined the effect of integration between resource consumption accounting and the

activity-based adaptation system on developing the budget based on activities and supporting it in achieving competitive strategies. With a field study to test the validity of the hypotheses, the researcher reached a number of results, the most important of which is that budgeting based on activities has had some defects facing it, and that the integration between the resource consumption accounting system (RCA) and the activity based costing system (ABC) affects the development of the budget. Activity Based Budgeting (ABB), and I also found that this integration supports Activity Based Budgeting (ABB) in achieving competitive strategies.

## ١- مقدمة البحث

تعمل الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن في ظل بيئة تكنولوجية معقدة ومتغيرة علي نحو متزايد، ولأنه من المسلم به أن الوحدات تتأثر بالبيئة التي تعمل بها، فقد استجابت المنشآت لهذه البيئة المعقدة ، حيث أنه مع نمو المنشأة فإنها تبيع الكثير من المنتجات، وتستخدم المزيد من الأنشطة وبالتالي تقتني العديد من الموارد، وتتعدد العلاقات المتبادلة بين الموارد والأنشطة مما جعل المنشآت أكثر تعقيدا بتأثير من البيئة التي تعمل بها . كما أدى التطور التكنولوجي الى ازدياد حدة المنافسة بين منظمات الأعمال . وكان من نتائج هذه المنافسة المتزايدة أن سعت المنشآت إلي الإهتمام بإرضاء العملاء وجذبهم والإحتفاظ بهم عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة العالية والتكلفة المنخفضة والوقت المناسب سعياً إلي زيادة ربحيتها . ولغرض تحقيق ذلك فإن المنشآت تقوم بانتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم تنفيذها عند المستويات المختلفة .

وتعد الموازنة التخطيطية إحدى الأدوات لتنفيذ أهداف وسياسات وبرامج الوحدة الاقتصادية وبيان كيفية استغلالها للموارد الاقتصادية المتاحة لها. وتحقيق هذه الوظائف يتطلب توافر مجموعة من المستلزمات التي من أهمها وضوح الأهداف والأخذ بالاعتبار جميع المتغيرات والظروف المحيطة وتأثيراتها. فضلاً عن استخدام الأساليب العلمية والعملية السليمة لإعدادها وتنفيذها ومتابعتها.

وتعد الموازنة على أساس الأنشطة إحدى التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية الحديثة لتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية للمنشآت والتي تلعب دوراً مهماً في تفعيل الأداء من خلال إنها تساعد في تخفيض وتحليل التكلفة وإبراز الأنشطة التي تستهلك تلك التكاليف بدقة .

## ٢- الإطار العام للبحث

### ٢-١. مشكلة البحث

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالتنافسية الشديدة، وإن ما تشهده بيئة الأعمال المعاصرة والمحيطه بالوحدات الاقتصادية من متغيرات سريعة أصبحت تشكل ضغوطاً وتحديات على الوحدات الاقتصادية العاملة بها مما يتطلب منها نهج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية لغرض النجاح والبقاء في دائرة المنافسة والذي يتطلب التناسق والانسجام بين الأدوات المستخدمة في التخطيط والرقابة. لاسيما وان الأساليب التقليدية في إعداد الخطط أصبحت أقل كفاءة وفاعلية، إذ أنها توفر معلومات غير كافية لغرض تنفيذ الأستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها المنشآت.

تكمن مشكلة البحث في عدم توافر نظام تكاليفي سليم والذي يعتبر أحد القيود الرئيسية في نجاح نظام الموازنات التخطيطية، فمدى تقدم نظم المحاسبة والتكاليف المعمول بهم في منظمة الأعمال يعتبر حداً من الحدود التي تؤدي إلى ضعف أثر الموازنات التخطيطية أو الارتقاء بفعاليتها. ويتم تطبيق نظم التكاليف التقليدية في المنشآت، الأمر الذي ترتب عليه عدم قدرة تلك النظم على تلبية احتياجات الإدارة من

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

المعلومات الدقيقة حيث تقوم هذه النظم بمعالجه بعض التكاليف بصفه إجماليه وعلى أنها مصاريف فترة بغرض إعداد التقارير المالية في الوقت الذي يجب أن يحمل كل منتج بإجمالي ما يستهلكه من موارد وهذا يعني أنها لا تعبر عن القيمة الحقيقية لعمليات الإنتاج وتكاليف الموارد المستنفذة فيها ، وبالتبعية عدم تحديد الأنشطة التي يمكن تقليصها أو الاستغناء عنها أو تلك التي يجب ترشيد استهلاكها للموارد وما يحققه ذلك من خفض التكلفة

ونظرا للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التقليدية مما أدى إلى ظهور الموازنة المعدة على أساس الأنشطة التي عالجت عيوب الموازنات التقليدية ، إلا أنه ما لبثت أنها وجهت إليها هي الأخرى بعض الانتقادات من أهمها أنها لا تظهر الطاقة الغير مستغلة (الموارد غير المستغلة)، وتقوم بتحميل تكلفتها على المنتجات،

ونتيجة لهذه الانتقادات ظهرت أهمية استخدام أساليب حديثة ومتطورة تساعد إدارة المنشأة من الاستغلال الأمثل لذلك قامت الباحثة من خلال هذا البحث باستخدام التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط لتطوير الموازنات المعدة على أساس الأنشطة وذلك لتلافي الانتقادات التي وجهت إليها، وتدعيما لدورها في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية للمنشأة.

ويمكن بلورة مشكلة البحث في إطار مجموعة التساؤلات الآتية :

- هل هناك حاجة لتطوير الموازنة على أساس الأنشطة ؟
- هل يؤدي التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة ؟
- هل يوفر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط تدعيما للموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية؟

## ٢-٢ أهداف البحث

يهدف البحث أساسا إلى توضيح أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة ، وترمي الدراسة إلى تحقيق الأهداف الأتية:.

- لقاء الضوء على مفهوم ومزايا الموازنة على أساس الأنشطة .
- بيان وتوضيح العلاقة بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس النشاط .
- بيان وتوضيح مفهوم وأهداف ومزايا نظام محاسبة أستهلاك الموارد.
- توضيح أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة.
- توضيح أهمية التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط ومدى مساهمة هذا التكامل في تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

### ٣-٢ : أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث من الناحية العلمية من قلة الأبحاث المرتبطة بإعداد الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت، وتأتي أيضاً أهمية هذا البحث من خلال توضيح التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وتبدو أهمية البحث من الناحية العملية من ضرورة تطبيق المنشآت لنظام الموازنة على أساس الأنشطة، بوصفه أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث يتمتع هذا النظام بمزايا تفوق تكلفة تطبيقه، الأمر الذي يساعد في تحقيق مميزات عديدة ومن أهمها تحقيق الأستراتيجيات التنافسية للمنشأة .

### ٤-٢ : فروض البحث

من مشكله وهدف البحث والأسئلة البحثية تستخلص الباحثة مجموعة الفروض التالية ، ولاغراض الاختبارات الإحصائية تم صياغة الفروض في شكل الفرض

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

العدم والفرض البديل كما يلي:

**الفرض الاول :**

الفرض العدم:  $H_0$  لا توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) .

الفرض البديل:  $H_1$  توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) .

**الفرض الثاني :**

الفرض العدم:  $H_0$  لا يوجد أثر للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

الفرض البديل:  $H_1$  يوجد أثر للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

**الفرض الثالث :**

الفرض العدم:  $H_0$  لا يوجد أثر للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

الفرض البديل:  $H_1$  يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

**٢-٥ منهج البحث**

تحقيقا لأهداف البحث المتمثل في التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط لتطوير الموازنة على أساس الأنشطة، وفي ضوء الأسئلة البحثية التي تحاول الباحثة الإجابة عليها ، سوف تعتمد الباحثة على

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

المنهجين الاستنباطي والاستقرائي . حيث يستخدم المنهج الاستنباطي في مرحلة استعراض ودراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالات الموازنة على أساس الأنشطة ونظام محاسبة استهلاك الموارد ، ويستخدم المنهج الاستقرائي لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية .

## ٦-٢ : خطة البحث

في إطار محاولة الباحثة للإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية ، ولتحقيق أهداف البحث ، قامت الباحثة بتنظيم خطة البحث على النحو التالي :

- الدراسات السابقة
- الموازنة على أساس الأنشطة .
- الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقتها بنظام التكاليف على أساس النشاط ABC.
- نظام محاسبة أستهلاك الموارد (RCA) .
- أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على تطوير الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB).
- مدى مساهمة التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تدعيم الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية .
- الدراسة الميدانية
- نتائج وتوصيات البحث .

### ٣- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

تتناولت الباحثة في هذا الجزء بعض الدراسات السابقة في مجموعتين ، حيث تتعرض المجموعة الأولى لموضوع الموازنة على أساس الأنشطة ، بينما تتناول المجموعة الثانية نظام محاسبة استهلاك الموارد ، وفيما يلي سوف تستعرض الباحثة بعض هذه الدراسات :

#### ٣-١ : دراسات عن الموازنة على أساس الأنشطة

-دراسة ( Mousatafa, 2005 )

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية تطبيق موازنة الأنشطة والعقبات التي يمكن أن تواجه إعداد هذه الموازنة عند تطبيقها في بيئة تتميز بانخفاض مستوى الاعتماد على التقنيات الحديثة ، ومن أهم نتائج الدراسة أن تطبيق موازنة الأنشطة يحقق عدداً من الفوائد. وأن الصعوبات الناشئة عن غياب تقنيات تشغيل البيانات المحاسبية يمكن تعويضها عن طريق زيادة المجهود الإنساني في الحالات التي يتوفر فيها العنصر البشري وأن هناك قبول عام لنظام (ABB) بين العاملين.

- دراسة (Kaplan Robert 2008)

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الموازنات على أساس الأنشطة كأداة لعملية التخطيط والرقابة وتنسيق العمليات لدى الشركات الزراعية. وقد اتجهت الدراسة إلى تحليل المعلومات حول كفاءة النظام من خلال الدراسات السابقة كخطوة أولى ، وقد أظهرت نتائج الدراسة انه من خلال النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية و من خالل التكامل بين نظامي الموازنات على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة يعتبر ضمان لدقة حساب تكلفة المنتجات ، والدقة في إعداد الموازنات والرقابة على الأداء .

- دراسة ( Szatmary 2011 )

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على منافع تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي. وتم إجراء دراسة تطبيقية في جامعة واشنطن في



أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

الولايات المتحدة الأمريكية التي طبقت نظام الموازنة على أساس الأنشطة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: ساعد تطبيق نظم التكلفة والموازنة على أساس الأنشطة في جامعة واشنطن على اتخاذ القرارات المتعلقة بالرواتب والتسعير والتسويق، وعلى اتخاذ القرارات المتعلقة باستبعاد البرامج التعليمية، وعلى اتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم الأداء المالي للبرامج والبحوث العلمية، وترشيد توزيع موارد الجامعة.

- دراسة (Capusneanu et. al. 2013)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة، والتحقق من إمكان تطبيق هذا النظام في منشآت التعدين في رومانيا. وتوصلت إلى النتائج الآتية : يؤدي تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة إلى تخفيض التكاليف وتحسين الأداء. يؤثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على سلوك العاملين من خلال استخدام مؤشرات الأداء المالية وغير المالية. يؤدي تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة إلى تحسين دقة تقدير التكاليف على مستوى كل نشاط. يؤدي تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة إلى تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى العمليات والأنشطة.

٢-٣ : دراسات عن نظام محاسبة استهلاك الموارد

-دراسة ( Perkins & Stovall, 2011 ) .

هدفت هذه الدراسة إلى فحص وعرض الخصائص المميزة لكل من محاسبة استهلاك الموارد ونظام تحديد التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود مقارنة بالمدخل التقليدي للتكلفة كمقياس مرجعي ، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تجمع بين تحليل النشاط المستمد من نظام التكلفة على أساس النشاط، والمعرفة المفصلة لطاقت الموارد، ومن ثم يعد هذا النظام أكثر ملاءمة لوظيفة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات واتخاذ القرار .

- دراسة ( الصغير ، ٢٠١١ )

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال التكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) وقد توصلت نتائج الدراسة إلي : الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد هو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العملاء، ودعم الموقف التنافسي للمنشأة، تساعد محاسبة استهلاك الموارد في دعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة.

-دراسة ( الناطور ، ٢٠١٣ )

هدفت هذه الدراسة إلي بيان أثر احتساب الموارد غير المستغلة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي تطوير واستمرارية استخدام نظم إدارة التكلفة وقياس أثر ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات بالتطبيق علي مجموعة من الشركات الصناعية في الأردن . وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلي أن نموذج محاسبة استهلاك الموارد يناسب الشركات الصناعية التي توظف موارد غير متجانسه عديدة في عملياتها التشغيلية ، كما أشارت نتائج الدراسة إلي أن استخدام محاسبة استهلاك الموارد يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الإنتاج .

- دراسة ( مرسى ، ٢٠١٣ )

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز نواحي الإختلاف بين أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الإقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة،وتناولت هذه الدراسة إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة،وتوصلت الدراسة إلى عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية إحتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية الراهنة،وقد تقف أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنتجات

- دراسة ( على ، ٢٠١٣ )

هدفت هذه الدراسة إلى ، التعرف على اثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة ، وتمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية :هل إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يحقق دقة قياس التكلفة ، وهل استخدام نظام تخطيط موارد المشروع يحقق دقة قياس التكلفة، وهل التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع يساهم في دعم إدارة التكلفة . من اهم نتائج الدراسة ، يجمع نظام محاسبة إستهلاك الموارد كأداة لقياس التكلفة بين مميزات التكلفة على أساس النشاط والتكلفة الألمانية و، يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على التكامل مع نظام تخطيط موارد المشروع في المنشأة لحل وتجاوز مشكلة الصعوبة والتعقد في إدارة البيانات .

- دراسة ( Tanis, 2016 ) .

هدفت هذه الدراسة إلى تناول الفرق بين نظم التكاليف التقليدية ومحاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف ، وتوضيح كيف يتم معالجة الطاقة العاطلة في محاسبة استهلاك الموارد . واعتمدت على دراسة حاله لأحدي المستشفيات ، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد أفضل للتطبيق من نظام التكاليف التقليدي في المستشفيات التي تتسم بضخامة التكاليف العامة حيث تساعد في التخصيص الدقيق للتكاليف العامة من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة، حيث تجعل الطاقة غير المستغلة واضحة للمديرين . كما أشارت النتائج إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلي التسعير التنافسي للخدمات الصحية، حيث يؤدي فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة إلي مساعدة الإدارة في التسعير ، ومن خلال مقارنة سعر تقديم الخدمة بالتكاليف المتغيرة لأداء الخدمة يمكن تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تقديم خدمة بسعر أقل من المنافسين.

- دراسة ( Al-Qady & El-Helbawy, 2016 )

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

هدفت هذه الدراسة إلي تناول وتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة استهلاك الموارد بغرض تحسين عمليات تقدير التكلفة المستهدفة للمنتجات. اعتمدت الدراسة علي دراسة حاله لمصنع العربي للغسالات نصف أوتوماتيك . وقد توصلت الدراسة إلي أن التطبيق الفعال لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب وجود نظام تكاليفي قادر علي إمداد معلومات ملائمة ودقيقة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة المنتجات المستقبلية للشركة ، بالإضافة إلي توفير بيانات بخصوص استهلاك الموارد وسلوك التكلفة بهدف تحويل التركيز من متابعة التكلفة إلي متابعة كميات الموارد من خلال نموذج كمي ، ويعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو النظام الأفضل القادر علي توفير مثل هذه المعلومات من خلال العمل علي توفير هياكل التكلفة لبدائل التصميم المختلفة .

- دراسة ( محاريق ، ٢٠١٧ )

هدفت هذه الدراسة إلي إيضاح أثر تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية ودعم قدرتها التنافسية ، لتوفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها في دعم أدائها وتحقيق الميزة المستدامة وزيادة قدراتها التنافسية، وتوصلت الدراسة إلي أن تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية ويدعم قدرتها التنافسية .

**التعليق على الدراسات السابقة :**

من خلال استقراء الفكر المحاسبي للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث فقد توصلت الباحثة إلي:

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

- معظم الدراسات التي بحثت في هذا المجال ركزت على توضيح مدى إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة والعقبات التي يمكن أن تواجه إعداد هذه الموازنة عند تطبيقها.

- هدفت بعض الدراسات إلى التعرف على أهم مقومات نجاح تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة .

-تناولت بعض الدراسات نظام محاسبة استهلاك الموارد الذي يقوم علي الفصل بين الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة من خلال ما يسمى بمجمعات الموارد مما يساعد في تخصيص التكاليف بكفاءة وتخفيض تكلفة المنتجات ، وبالتالي دعم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية .

- تناولت بعض الدراسات نظام محاسبة استهلاك الموارد الذي يوفر معلومات تكاليفية ملائمة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية في شركات الأعمال مما يساهم في عملية الرقابة واتخاذ القرار ، كما أنها توفر معلومات أكثر موضوعية ومصداقية تساعد في تحليل الانحرافات.

ما يميز هذا البحث :

يعتبر أهم ما يميز هذا البحث وهي الفجوة البحثية للدراسات السابقة :

- هذا البحث سوف يتناول الانتقادات الموجهة إلى الموازنة على أساس الأنشطة .

- هذا البحث سوف يتطرق إلى الآثار الإيجابية الناتجة من التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في تطوير الموازنة على أساس الأنشطة.

- قامت الباحثة يتناول التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

#### ٤- الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting (ABB)

وفقاً لنظام الموازنة على أساس الأنشطة، يتم البدء بتقدير حجم المنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها في الفترة القادمة، وتقدير الأنشطة اللازمة لذلك، ثم تقدير تكلفة الموارد اللازمة لإنجاز هذه الأنشطة (Blocher,2010,p.392) إلى أرقام الفترة السابقة مما يساعد على تحسين دقة تقديرات الموازنة.

#### ٤-١ : مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة

يعرف ( Horngren, C., Sundem,2002) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كذلك بأنها أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات بأنها: "تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية والتي تعكس التنبؤ بالأعمال، والمتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الاستراتيجية أو لتغيير الخطة لتحسين الأداء

أما ( Stevens,2004) فيصف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها ذلك النهج القائم على التقدير والتخطيط المستقبلي لمتطلبات المنظمة من المصادر والأنشطة الزمة مع الخذ بعين الاعتبار العالقة السببية بين المصادر والأنشطة ليساعد في اتخاذ القرارات في تحديد المتطلبات المالية المستقبلية الزمة لتغطية تلك المصادر والأنشطة المخططة.

ويعرف أحد الباحثين الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها ذلك النهج في صياغة الموازنة و التي تركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة و الية ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض وتحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة فهو نظام ممتد من النظام الأساسي في تحديد التكاليف لكل صنف وهو نظام (Zhang, ABC,2017.p.25).

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

ويعرف (Antose) الموازنة على أساس النشاط بأنها "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المتنبئ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها".

ترى الباحثة أن الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) هي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة للمؤسسة من أجل إعداد موازنة فعالة للعمل المتنبئ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية .

#### ٤-٢ : مزايا إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

تتمتع الموازنة على أساس الأنشطة بالكثير من المزايا أهمها :

-الموازنة على أساس النشاط أكثر مرونة من حيث التعديل الدوري في ارقامها او القيام بتطوير الموازنة من زيادة او خفض أرقامها المقدره ( Szatmary D. P., 2018.p.30) وبالتالي هي اكثر فعالية ودقة من حيث التقدير والاقتراب على الحقيقة

-تساعد المنظمة في التعرف على التغييرات في الأنشطة وكذلك تساعد في الأرتقاء بعملية إعداد الموازنة وتوفير معلومات أكثر دقة بما يساعد إجراء المقارنة المرجعية كما تساعد تقنية ABB على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ( Kablen et. al., 2007:p. 486 - 487) المبدولة في عدة مهام مختلفة في مسار واحد وتوجيهها نحو الأهداف الأستراتيجية (Moustafa.2005.p.42).

-تعمل الموازنة على أساس الأنشطة على تحديد العلاقة بين كمية الانتاج والانشطة اللازمة لانتاجها، وبالتالي تضع تقديرات مفصلة حول متطلبات هذه الأنشطة، وبالتالي تتمكن من ترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف يمكن تحقيقها، مما ينتج عنه خلق قيمة للمنظمة يصل إلى حد زيادة الانتاجية وهامش الربح ( Huynh 2013.p.185).

### ٤-٣: التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing

يرتبط نظام ABB ارتباطاً حتمياً مع نظام ABC بسبب الارتباط التاريخي بين أساليب تقدير التكاليف ووضع الموازنات على أساس الأنشطة، والأهم من ذلك فإن المعلومات المتدفقة من تطبيق نظام ABC مثل عدد الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال، مسببات التكلفة، يجعل نظام التكلفة على أساس النشاط امتداداً جذاباً لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط.

ويعرف (Huynh Tandung, 2013, p.45). نظام ABC بأنه أسلوب لتخصيص التكاليف على مرحلتين، في المرحلة الأولى تم تحديد الأنشطة المهمة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط بالاعتماد على الموارد المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية إذ يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعات تكلفة الأنشطة. وفي المرحلة الثانية يتم فيها تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنجازها.

فقد عرف (Greene, Julie K 2001, p.47) نظام محاسبة التكلفة على أساس أنه نظاماً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة والتي تنتج عنها خدمات مشتركة للمنتجات ويتم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة في مجموعات تكلفة وتحمل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات أساساً حجم استفادتها من تلك الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة.

يشير كل من (Gunther, Friedl; Han 2005, p.56) إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط بانه " أداة استراتيجية لمنظمات الأعمال تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات تفصيلية عن ربحية العمليات والمنتجات وعملاء الشركة بما يمكن متخذي القرارات داخل منظمات الأعمال من اتخاذ قرارات استراتيجية وهامة مما يجعل من مدخل التكلفة على أساس النشاط حيز الأساس الذي يركز عليه مدخل الموازنة على أساس الأنشطة.



أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

أي أن نظام التكلفة على أساس النشاط ينسب الموارد الى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات، أما مدخل الموازنة على أساس النشاط حيث يبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات المقدمة للعملاء والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة خلال فترة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة والشكل الاتي يوضح العلاقة بين المدخلين (Grasso, P., 2019)

وتشير الباحثة إلى إن تطبيق نظام ABC يستخدم كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة باعتبار هذه الأخيرة تركز على الأنشطة والتي يمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام ABC.

#### ٤-٤ : الانتقادات الموجهة للموازنة على أساس الأنشطة

أن التطبيق العملي للموازنة على أساس الأنشطة قد أظهر بعض العيوب التي تواجهها وتتلخص تلك العيوب في المجالات التالية : (الغروري،،٢٠١٠، ص ٣٥٨؛ Keys,2018. Merwe,2002,p.25)

المجال الأول: لا تأخذ في الاعتبار على نحو كاف التكاليف الثابتة للأنشطة المرتبطة بالوحدة وتفترض الموازنة على أساس الأنشطة إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فان كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه ولا تتضمن أنشطة قليلة جدا إن وجدت أي تكاليف ثابتة.

المجال الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط لا يستخدم كميات في تحديد العلاقات في نموذج التكلفة؛ فيتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس الأنشطة من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.

المجال الثالث: بسبب وجهة النظر في نظام التكلفة على أساس النشاط بأن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة وبالتالي ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

المجال الرابع : تعامل الموازنة على أساس الأنشطة الطاقة الفائضة بشكل مختلف لكن ليس من بينها طريق تفسر الطاقة الزائدة والمعطلة.

ترى الباحثة إلى أنه نتيجة لهذه الانتقادات ونظرا لأهمية المعلومات التكاليفية ومدى توافرها بالصورة الملائمة والدقيقة التي تساعد متخذي القرار على اتخاذ القرارات السليمة، أصبح من الضروري تطوير الموازنات المعدة على أساس الأنشطة ، ولذلك ، كان لابد من إستخدام نظام أكثر حداثة يستخدم في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ، يأخذ في الإعتبار عملية التخطيط للطاقة العاطلة غير المستغلة . ولذلك قامت الباحثة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد للتكامل مع نظام التكاليف على أساس النشاط في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة .

## ٥ - نظام محاسبة إستهلاك المواد (RCA) Resource Consumption Accounting

لقد تناولت الكثير من الجهود البحثية المتواصلة نظام محاسبة استهلاك الموارد كونه يجمع بين أفضل الأساليب المستخدمة في إدارة التكلفة ، واختلفت الآراء حول وضع تعريف محدد لها .

### ٥-١ : مفهوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد

يعرف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (Al-Qady, 2019,p.145) علي أنها أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويعتمد علي توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة /الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية.

ومن حيث فلسفة محاسبة استهلاك الموارد عرفها ( Okutmus 2015,p.46 ) على أنها نظام محاسبة إدارية يؤكد على ان السبب في التكاليف هو الموارد ويخصص التكاليف وفقا لاستهلاك الموارد ويدعم عملية صنع القرارات للمديرين .

ومن حيث أبعاد محاسبة أستهلاك الموارد عرفها ( Paresh, 2014,P.3 ) على أنها نظام شامل للمحاسبة الإدارية ناشئ من الدمج بين منظور الموارد المستمد من نظام التكاليف الألماني مع منظور الأنشطة المستمد من نظام التكاليف على أساس النشاط مما ينتج في النهاية معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات .

وعلي جانب أخر يعرف ( جمعة ، ٢٠١٧ ، ص ٢٨٦ ) محاسبة استهلاك الموارد بأنها أحد الأساليب المتطورة في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تجمع بين نظام التكاليف الألماني GPK ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC لتقديم نظرة مستقبلية حول كيفية الاستغلال الأمثل للموارد ، ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ، كما انه يوفر معلومات لتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية.

وتعرف الباحثة نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/ الفائضة وبما يسهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنظمة ودعم مركزها التنافسي. بالإضافة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلاً من الأنشطة، وبالتالي يحقق ذلك توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة، والاهم من ذلك ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها وهو ما يجعله قادراً على حساب الطاقة غير المستغلة بنوع من الدقة، وكذلك مستوى التفصيل في التطبيقات الفعلية ستكون أكثر دقة.

## ٢-٥ : أهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA)

يتمثل الهدف الرئيسي لمحاسبة إستهلاك الموارد في تحقق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد علي تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل، مما ينعكس على دعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يسعى إلى تحقيق

. Tanis, V., H. 2016,,p.664 مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى مثل (الصغير، ٢٠١١) :

- تقديم إطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفء لها، كما تحدد العلاقة بين الموارد والأنشطة، مما يساعد الإدارة في فهم أفضل لأوجه استهلاك الموارد، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة.

- قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.

- الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى التخصيص الدقيق للتكاليف ، من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم من الموارد، وهو ما يؤدي إلى الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من اتخاذ القرار الأمثل لاستخدام هذه الموارد غير المستخدمة.

- تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للإيراد.

- تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة : حيث تتحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة على مصادر التكلفة، وتتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق المواءمة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد .

- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية لجميع وظائف المنشأة.

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

وبالتالي يتضح أن محاسبة استهلاك الموارد تهدف لمعالجة القصور في النظم التكاليفية السابقة لها ، حيث تهدف إلي تحديد الطاقة العاطلة وهو ما يساعد في تحقيق هدفين: الأول يتمثل في عدم تحميل هذه الطاقة العاطلة علي تكلفة المنتجات وبالتالي تخفيض تكلفة المنتجات ، الثاني يتمثل في إمكانية إعادة استخدام الموارد العاطلة في مجالات تزيد من ربحية الشركة.( السيد ، ٢٠١٩ ، ص ٤٦٥ ) .

### ٣-٥ : مزايا نظام محاسبة استهلاك الموارد

- يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد مديري العمليات على فهم أفضل للقضايا المالية ومناطق العمليات، وكذلك فهم مسببات استهلاك الموارد داخل مناطق العمل، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة والتغيرات في نتائج النشاط المالي (Mackie, 2016, P. 38) .

- يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في مجال التخطيط بشكل واضح من خلال تحديد التكاليف التي تؤثر على القرارات في المستويات المختلفة داخل المنشأة، ويساعد في مجال اتخاذ القرار من خلال المحافظة على سلوك التكاليف من خلال تحديد علاقات الاستهلاك بشكل دقيق، (Michael, Tse & Maleen, Gong (2018) )

- يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة غير المستخدمة من طاقة الموارد الحالية ، ويتم إدارة مقدار الطاقة العاطلة/الزائدة على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة. (خطاب، ٢٠٠٩ ، ص١٧٥ )

-يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الإدارة في تطبيق الأساليب الحديثة في مجالات التحسين المستمر ، وإدارة القيود، وتخطيط الاحتياجات من المواد، وأساليب التخطيط، (شاهين، ٢٠٠٩ ، ص٢٨٧) .

- يدعم نظام محاسبة استهلاك الموارد عملية اتخاذ القرارات في كل من الأجل القصير والأجل الطويل حيث يوفر تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية دعما للقرارات الإدارية في الأجل القصير . (Perkins & Scott, 2011, P. 50) .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

-يحدد طريقة استهلاك الموارد بشكل صحيح: ويتم ذلك بالاعتماد على الطبيعة الأولية للتكاليف وتعزيز قدرة المديرين على فهم علاقات الموارد واستخدام المعلومات الأساسية لدعم عملية اتخاذ القرارات. (Webber & Cilton,2004,p.23).

٦- التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) :

يتضمن هذا التكامل تحديد جوائب التركيز ومجالات الاهتمام في كل نظام والآثار الناتجة من التكامل بينهما والتي تمثل منافع تؤثر في تحديد القيمة للأطراف المتعاملة مع المنشأة في مثلث القيمة، على أساس أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) له عدة مزايا، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لها مزايا أخرى وإجراء تكامل بينهما سيعود بالنفع على المنشأة .

٦-١ : مزايا التكامل بين ( RCA ) ، ( ABC ) في المنشآت

يحقق التكامل بين ( RCA ) ، ( ABC ) المزايا التالية :

(( Foroghi D., .2014.p.4. Kothari2016.pp.54-80, Webber,2014)

- يحقق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وبالتالي قرارات إدارية أكثر دقة من خلال التركيز على الموارد وكيفية تخصيصها بدقة أكبر على أنشطة وعمليات المنشأة، والأنشطة وكيفية تحديد التشكيلة المثلى لأنشطة المنشأة .

-يحقق قدرة أكبر في تخطيط الموارد وبالتالي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة إن من آثار التكامل بين ( RCA ) ، ( ABC ) بالتركيز على الموارد وأنشطة وعمليات المنشأة، من خلال الإطار المقترح سيساعد أكثر في تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي التخطيط الدقيق للموارد التي تحتاج إليها أنشطة المنشأة، وهذا سيؤدي الى الاستغلال الأمثل للموارد المشاة.

- يحقق إدارة أفضل للطاقة الزائدة (العاطلة) إن من آثار التكامل بين ( RCA ) ، ( ABC ) بالتركيز على الموارد وأنشطة وعمليات المنشأة، من خلال الإطار المقترح

سيساعد أكثر في تقدير طاقة كل نشاط من أنشطة المنشأة من خلال بناء خريطة الأنشطة توضح طاقة الأنشطة ومعرفة الطاقة الزائدة لكل نشاط وإدارتها بدقة وتوجيهها كمورد متاح لدى المنشأة (لا يتطلب اتخاذ قرار استثماري جديد) إلى أنشطة أخرى تحتاج إلى هذا المورد

- يحقق تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM) :

من آثار التكامل بين (RCA)، (ABC) العمل على تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM)، فأى كيان اقتصادي يريد البقاء والنمو والاستمرار لا بد له أن يتبنى تلك الفلسفة، وهذه الفلسفة تتطلب بيئة معينة لتحقيق الهدف منها وهو تحسين القيمة للأطراف المتعاملة مع المنشأة، حاملي الأسهم، والمستهلكين، والعاملين، حيث يمكن الربط بين تحسين القيمة للمتعاملين مع المنشأة والتكامل بين (RCA)، (ABC) من خلال التعرف على آثار التكامل لكل طرف من أطراف القيمة على النحو التالي :

أ- إن استغلال موارد المنشأة بطريقة مثلى وإدارة الطاقة العاطلة بدقة أكبر والوصول إلى تكلفة أدق لمنتجات المنشأة يمكن إدارة المنشأة من تحقيق خفض حقيقي في تكاليف المنشأة وبالتالي أرباح حقيقية ستزيد من القيمة الدفترية والسوقية للأسهم والتوزيعات لحملة الأسهم مما يزيد من عائد حملة الأسهم. وهذا يشجع حاملي الأسهم على زيادة رأس مال شركتهم مما يزيد من القيمة للمنشأة .

ب- إن العاملين بالمنشأة يمثلوا أحد عوامل الإنتاج الرئيسية، ويتوقعوا الحصول على رواتب ومكافآت تزيد من القيمة المقدمة إليهم، وفي المقابل يكون لهم دور هام في ابتكار وإنتاج السلع والخدمات التي تضيف قيمة للمنشأة، والإطار المقترح الناتج من التكامل بين (RCA)، (ABC) سيساعد في زيادة أرباح المنشأة نتيجة الأساليب المتبعة في الحفاظ على موارد المنشأة وإمكانية استغلالها بصورة مثلى، وبالتالي تستطيع المنشأة دفع الرواتب للعاملين وزيادة مكافأاتهم ورعايتهم الصحية مما يزيد من القيمة للعاملين، كما أن التكامل بين النظامين يساعد في الوصول إلى تشكيلة المنتجات المثلى التي يكون للعاملين دور في إنتاجها وبالتالي زيادة القيمة للمنشأة.

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

٦-٢: أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):  
٦-٢-١: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) باستخدام التكامل بين (RCA) و(ABC):

أ- المرحلة الأولى: الحلقة التشغيلية:

والتي تهدف إلى تحقيق التوازن التشغيلي تتمثل نقطة البداية الأولى، في القيام بمراجعة استراتيجية المنشأة، وبناء علي الاستراتيجية والطلب المخطط (الخدمات العملاء، المنتجات) للفترة القادمة يتم ايجاد الاحتياجات، من الموارد للنواحي التشغيلية بالمنشأة من خلال استخدام المفاهيم المعتمدة على الأنشطة .

- ويتم تحقيق ذلك، من خلال ترجمة كمية الطلب إلى احتياجات من الأنشطة، باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة وبالتبعية يتم تحويل الاحتياجات من الأنشطة، إلى احتياجات من الموارد، باستخدام معدلات استهلاك الموارد، ويتم استخراج معدلات الاستهلاك هذه، من بيانات التشغيل الحالية والتي يتم الحصول عليها من نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والتي يتم تعديلها، لتلائم التغيرات المستجدة، خلال فترة الموازنة القادمة هذا وتتمثل معدلات الاستهلاك للأنشطة، من الكمية اللازمة من وحدات قياس اداء النشاط، واللازمة لإنتاج وحدة واحدة من الطلب،

- وبمجرد الوقوف علي متطلبات استهلاك الأنشطة والموارد يبدأ العمل على تحقيق التوازن التشغيلي، بين الموارد اللازمة للوفاء بالطلب على المنتجات والطاقة المتاحة من هذه الموارد ويعرف التوازن التشغيلي، بأنه يوفر الطاقة الكافية من الموارد لمقابلة مجموع الطلب المطلوب من المنشأة بالشكل الذي يخفض من الطاقة غير المستغلة عند أدني مستوي ممكن.



ب- المرحلة الثانية: الحلقة المالية:

هي التعبير عن الموازنة التشغيلية في شكل مالي والتي يمكن أن يحقق، التوازن المالي المستهدف وهي موازنة مالية تستخدم المعدلات، والكميات المحددة في الخطة التشغيلية، للوصول إلى النتائج المالية المستهدفة .

-وتتمثل الية اعداد الخطط المالية في معرفة المنشأة للطلب والأنشطة والموارد، وتقوم بتحديد تكلفة الموارد وتتبع هذه التكلفة للوصول إلى تكلفة الأنشطة اعتمادا على مسببات استهلاك الموارد ثم في النهاية الحصول على تكلفة المنتجات وذلك بتخصيص تكلفة الأنشطة باستخدام مسببات استهلاك الأنشطة وبمعرفة هذه المعلومات يمكن للمنشأة تحديد النتائج المالية .

٢-٢-٦ : أن التكامل بين (RCA) و (ABC) يؤدي إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كما يلي:

- تخفيض اجمالي التكاليف المتوقعة، عما كانت محددة على أساس الموازنة على أساس النشاط وذلك لسببين هما:

- يحاسب عن الطاقة العاطلة / الفائضة على نحو صحيح كذلك يخفض التكامل حساب الطاقة الفائضة في ظل سيناريو التخطيط، لتعويض الطلب المتزايد على الموارد .

- يعكس التكامل بين النظامين طبيعة تكلفة الموارد المستثمرة على نحو أكثر دقة.

- يحقق إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازنتها، على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في أي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها.

- يحقق العديد من المزايا في مجال الطاقة والتنبؤ من أهمها: إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازنتها، على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في اي

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها.

- يؤدي إلى التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها على العمليات الإنتاجية المتوقعة.

- يؤدي إلى إتاحة قدر أكبر من إمكانية التخطيط المستقبلي للموارد.

- يؤدي إلى السيطرة على الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية ومن ثم يمكن التوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة .

- يؤدي إلى دعم فلسفة التوجه بالعميل خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل بناء على تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق، وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد.

- يعتبر التكامل آلية فعالة في تقوية العلاقات السببية بين مدخلات ومخرجات الأنشطة يؤدي إلى زيادة الاهتمام بالتخطيط التشغيلي، وما ينتج عنها من تحسين العمليات الإنتاجية وتخفيض الطاقة العاطلة ويؤدي إلى زيادة دقة التنبؤات المالية، ويحقق التوازن المالي القائم على التوازن التشغيلي كآلية لتطبيق منهج الموازنة على أساس النشاط.

- يؤدي إلى تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومخططة .

- يؤدي إلى حساب التكلفة المقدرة للمخرجات النهائية المحتملة .

- يؤدي إلى توجيه نظر مراكز التكلفة عن وجود طاقة عاطلة .

- يؤدي إلى إظهار علاقة السببية بوضوح بين الموارد والتشغيل .

٤-٦ : أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط في تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الأستراتيجيات التنافسية

#### أ - إستراتيجية القيادة في التكلفة

تشير الباحثة إلى أن المنشآت التي تتبع هذه الإستراتيجية بغية تحقيق تكلفة أقل في منتجاتها أو خدماتها المقدمة للسوق ، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية على مستوى الصناعة ككل ، أو لقطاع معين من السوق بحيث تتمكن من تحديد أسعار للبيع أقل من أسعار بيع المنافسين وتحقيق قدر أكبر من الأرباح . ويؤدى التكامل بين ABC و RCA إلى تحقيق أهداف تخفيض التكلفة عن طريق تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، ومن خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء ، ومن خلال التركيز على الموارد وكيفية تخصيصها بدقة أكبر على الأنشطة وعمليات المنشأة وإستغلال موارد المنشأة بطريقة مثلى وإدارة الطاقة العاطلة سيساعد أكثر في تجميع التكاليف المرتبطة بالموارد وتجميع التكاليف المرتبطة بالأنشطة وتحديد مسببات التكلفة بعدالة أكثر وبالتالي تخصيص التكاليف بدقة أكبر ، والوصول إلى تكلفة أدق لمنتجات المنشأة يمكن إدارة المنشأة من تحقيق تخفيض حقيقى فى تكاليف .

#### ب- أستراتيجية التميز

ترى الباحثة أن هذه الإستراتيجية تعنى قدرة المنظمة أو وحدة الأعمال على توفير قيمة منفردة وعالية للمستهلك في منتج ذو جودة عالية ، أو مواصفات خاصة مميزة بأنه يمكن تحقيق أستراتيجية التميز من خلال التكامل بين ABC و RCA بما يحتويه من متغيرات متداخلة مع بعضها يؤدي إلى الاستفادة من العلاقات التشابكية بين الموارد بعضها البعض وبين الأنشطة بعضها البعض وهذا يؤدي إلى الوصول إلى تشكيلة مثلى من المنتجات والخدمات ، فتحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة يمكن إن توجه انتباه الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل والعمل على إعادة توزيع الموارد عليها وإدارتها بكفاءة بما

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

يضمن تقديم المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة لعملائها لتلبي طلبات وتوقعات العملاء من أجل كسب رضاه والذي يعد الغاية التي تعمل عليها الوحدة الاقتصادية والتي تزيد القيمة للمستهلكين .

ج- إستراتيجية التركيز

ترى الباحثة أن هذه الإستراتيجية التنافسية موجهة إلى قطاع محدود من السوق المستهدف ، أو إلى مجموعة معينة من المشترين دون غيرهم ، وذلك بدلاً من التعامل مع السوق ككل . وعند إتباع المنشآت لإستراتيجية التركيز فهي أما أن تسعى لتحقيق ميزة التكلفة الأقل وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC و RCA وكما تم ذكره في إستراتيجية قيادة التكلفة . أو أن تسعى لتحقيق ميزة الجودة العالية للمنتج أو الخدمة وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC و RCA وكما تم ذكره في إستراتيجية التميز .

٧- الدراسة الميدانية

٧-١ : أداة جمع البيانات

أعتمدت الباحثة على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة ، وقد تم تصميم أستمارة الاستبيان على أساس مقياس ليكرت الخماسي من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) إلى الموافقة بشدة والدرجة (٤) إلى الموافقة ، والدرجة (٣) إلى الحياد والدرجة (٢) الى عدم الموافقة بشدة .

٧-٢ : عينة البحث

تم اختيار عينة البحث من مجموعة من الشركات بجمهورية مصر العربية بعضها تابع لقطاع الأعمال العام وبعضها تابع لوحدات حكومية وبعضها الآخر تابع للقطاع الخاص، وقد كانت مجالات العمل لعينة الشركات المختارة هي: شركات تعمل في مجال تجميع السيارات، وشركات تعمل في مجال تصنيع الأجهزة الكهربائية التي تنتج سلع معمرة كالثلاجات والغسالات والتليفزيونات والبيوتاجازات، وشركات تعمل

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

مجال الغزل والنسيج وصناعة الملابس الجاهزة، وشركات تعمل في مجال إنتاج المستلزمات الطبية .

وقد وجهت استمارة الاستقصاء المقترحة إلى مديري الإدارات المالية والمهندسين الفنيين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين والمراجعين الداخليين بعينة الشركات المختارة، وقد تم إرسال ١٥٠ استمارة استقصاء لمجموعة الشركات المختارة ، تم الحصول على ١٠٧ استمارة من الاستثمارات الموزعة استبعد منها ٢٧ استثمارات لعدم استفاء بياناتها بالكامل وبذلك تصبح الاستثمارات السليمة التي وصلت للباحثة ٨٠ استمارة .

### ٣-٧ : أسلوب تحليل البيانات

اعتمدت الباحثة على حزمة البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل البيانات المجمعة من استثمارات الاستثناء لتحقيق أهداف البحث من خلال استخدام الاختبارات الآتية :

--اختبار ألفاء كرونباخ لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في قياس المتغيرات .

- اختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.

أ-إختبار ألفا كرونباخ

تم إجراء إختبار ألفا كرونباخ ، وذلك بهدف إختبار درجة الموثوقية أو الاعتمادية Reliability لقياس مدى الثبات أو الاتساق الداخلي لأسئلة استمارة الاستقصاء ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي 71.6 % أى أنه يمكن الاعتماد على نتائج استمارة الاستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف البحث.

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

جدول رقم (١) يوضح نتائج اختبار كرونباخ ألفا لثبات قائمة الأستقصاء

متغيرات الدراسة	أختبار الفا كرونباخ
الأقادات الموجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	0.592
أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	0.628
أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) حتى تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.	0.747
الإجمالى	0.716

ب-إختبار (Test – T Sample One) للحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض فروض البحث .

وذلك بمقارنة قيمه (T) المحسوبه وهى (Value- P or Sig) مع مستوى المعنويه ( $\alpha$ ) وهو (٥٠%) وقد تم استخدام هذا الإختبار إستناداً الى أن عدد مفردات العينه لا تزيد عن ٣٠ مفردة وتكون قاعدة قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم :

-إذا كانت معظم متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنويه أقل من ٥% .

-إذا كانت قيمة (T) المحسوبه للمتوسط الحسابى للفروض أكبر من قيمة (T) الجدوليه عند درجات الحرية ٢٢ ومستوى المعنويه ٥% , وهى ١.٧١٧ .

-إذا كان المتوسط الحسابى للفروض أكبر من المتوسط الحسابى الفرضى (٣).

#### ٧-٤ : نتائج إختبار الفروض الإحصائية

#### ٧-٤-١ : أختبار التوزيع الطبيعي باستخدام Smirnov-Kolmogorov(K-S)

تم استخدام إختبار التوزيع الطبيعي ( Smirnov-Kolmogorov K-S ) لمعرفة طبيعة ردود أسئلة كل فرض من فروض البحث، وقد تبين أن التوزيع طبيعي لجميع فروض البحث حيث أن قيمة مستوى المعنوية Value-P المحسوبة أكبر من 5% . والجدول ( ٢ ) يوضح ملخص نتائج إختبار التوزيع الطبيعي (S-K) لفروض البحث.

#### الجدول رقم ( ٢ ) يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي (S-K) لفروض البحث

الفرض	قيمة الاختبار z	مستوى المعنوية	النتيجة	القرار
الأول	064	0.803	توزيع طبيعي	قبول
الثاني	0.945	0.660	توزيع طبيعي	قبول
الثالث	3.9638	0.334	توزيع طبيعي	قبول

#### ٤-٧-٢ : أختبار فروض البحث باستخدام الاسلوب الإحصائي One Sample T- Test

لأغراض إختبار فروض البحث، تمت مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع إجابات عينة البحث مع المتوسط الفرضي ( ٣ ) أى 60% وللتأكد من أن المتوسط الحسابي لكل فرضية أكبر من المتوسط الفرضي تم القيام بإختبار ( Test- T Sample On ) . والجدول رقم ( ٣ ) يبين نتائج هذا الإختبار، فإذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية فإنه يتم قبول الفرض البديل (H1) ورفض الفرض العدم (H0)

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

، كذلك كلما كان المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي فإنه يتم قبول الفرض البديل ( H1 ) ورفض الفرض العدم (H0) .

بينما إذا كانت قيمة ( T ) المحسوبة أقل من قيمة ( T ) الجدولية فإنه يتم رفض الفرض البديل ( H1 ) وقبول الفرض العدم (H0) ، كذلك إذا كان المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي فإنه يتم رفض الفرض البديل (H1) وقبول الفرض العدم (H0).

الجدول رقم ( ٣ ) نتائج إختبار (Test- T Sample One) للمتوسط الحسابي للفروض

الفرض	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig	القرار
الأول	3.8913	0.35815	11.935	0.000	قبول
الثاني	3.5121	0.36659	6.699	0.000	قبول
الثالث	3.9638	0.32160	14.372	0.000	قبول

قيمة ( T ) الجدولية عند درجة الحرية ٢٢ ومستوى دلالة ( 5% ) تساوى (1.717)

أولاً : نتائج أختبار الفرض الاول

الفرض العدم: H0 لا توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

الفرض البديل: H1 توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB).



أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

الجدول رقم (٤) يوضح النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة (T) ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرض الأول

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى المعنوية
	توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) والمعدة باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط فقط وهي :				
1	الموازنة على أساس الأنشطة لا تأخذ في الاعتبار التكاليف الثابتة للأنشطة المرتبطة بالوحدة	3.87	.774	4.534	.000
2	تفترض الموازنة على أساس الأنشطة إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فإن كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه .	3.87	.774	4.534	.000
3	يتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس الأنشطة من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.	3.69	.738	3.019	.006
4	أن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة وبالتالي ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة .	3.82	.764	4.467	.004
5	لا يتوفر للموازنة على أساس الأنشطة النظرة الشمولية للموارد وتكلفتها	3.65	.73	3.185	.001
6	تعامل الموازنة على أساس الأنشطة الطاقة الفائضة بشكل مختلف لكن ليس من بينها طريق تفسر الطاقة الزائدة والمعطلة.	3.73	7.46	3.678	.000

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

تبين من الجدول رقم (٤) أن آراء افراد العينة فى الفقرات ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦ إيجابيه بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أنه توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

وبصفه عامة يتبن من الجدول رقم (٤) أن الوزن النسبى لجميع فقرات الفرض الأول يساوى. (777). وقيمة (T) المحسوبه تساوى ( 11.935 ) وهى أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوى ( 1.717 ) عند درجه حرية (٢٢)، (ومستوى المعنوية يساوى ( 000.0) وهو أقل من (5%) لجميع المتغيرات، مما يعنى قبول الفرض البديل بأنه توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثانى

الفرض العدم:  $H_0$  لا يؤدى التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

الفرض البديل:  $H_1$  يؤدى التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

الجدول رقم ( ٥ ) النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة (T) ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرض الثاني

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى المعنوية
	أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤدي إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة كالتالي :				
1	يحاسب عن الطاقة العاطلة / الفائضة على نحو صحيح كذلك يخفض التكامل حساب الطاقة الفائضة في ظل سيناريو التخطيط، لتعويض الطلب المتزايد على الموارد . يعكس التكامل بين النظامين طبيعة تكلفة الموارد المستثمرة على نحو أكثر دقة.	3.782	.756	3.116	.005
2	يحقق إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازاناتها، على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في أي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها.	3.739	.746	3.678	.001
3	يحقق العديد من المزايا في مجال الطاقة والتنبؤ من أهمها: إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازاناتها، على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في اي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها.	3.826	.764	3.849	.001

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

4	يؤدى إلى التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها علي العمليات الإنتاجية المتوقعة.	3.956	.79	3.447	.002
5	يؤدى إلى إتاحة قدر أكبر من إمكانية التخطيط المستقبلي للموارد.	3.956	.79	3.362	.003
6	يؤدى إلى السيطرة على الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية ومن ثم يمكن التوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة .	3.652	.78	3.536	.002
7	يعتبر التكامل آلية فعالة في تقوية العلاقات السببية بين مدخلات ومخرجات الأنشطة يؤدي إلى زيادة الاهتمام بالتخطيط التشغيلي، وما ينتج عنها من تحسين العمليات الإنتاجية وتخفيض الطاقة العاطلة ويؤدي إلى زيادة دقة التنبؤات المالية، ويحقق التوازن المالي القائم علي التوازن التشغيلي كآلية لتطبيق منهج الموازنة على أساس النشاط.	4.13	.826	5.895	.001
8	يؤدى إلى تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومخططة .				

يتبين من الجدول رقم (٥) أن آراء أفراد العينة في الفقرات ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، إيجابيه بمعنى ان أفراد عينة دراسته يوافقون على أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يؤدي إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) .

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (٥) أن الوزن النسبي لجميع أسئلة الفرض (٧٠.٢%) وقيمة (T) (المحسوبة يساوى (6.699) أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوى (1.717) عند درجات الحرية (٢٢) ومستوى المعنوية يساوى ( ) ،

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

0.000 هو أقل م ( 5% ) وهذا ما يجعلنا نقبل الفرض البديل، بأن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) ونظام التكاليف على أساس النشاط ( ABC ) يؤدي إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

### ٧-٤-٣ : نتائج اختبار الفرض الثالث

الفرض العدم:  $H_0$  لا يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) ونظام التكاليف على أساس النشاط ( ABC ) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

الفرض البديل:  $H_1$  يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) ونظام التكاليف على أساس النشاط ( ABC ) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

الجدول رقم ( ٦ ) يوضح النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة (T) ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرض الثالث

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى المعنوية
	التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة. كالتالي :				
1	تحقيق أهداف تخفيض التكلفة عن طريق تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة .	4.13	.826	5.985	.000
2	تحقيق أهداف تخفيض التكلفة من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء .	3.69	0.738	4.746	.000
3	تحقيق أهداف تخفيض التكلفة من خلال التركيز على الموارد وكيفية تخصيصها بدقة أكبر على الأنشطة وعمليات المنشأة وإستغلال موارد المنشأة بطريقة مثلى.	4.13	.826	6.240	.000

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

4	تخصيص التكاليف بدقة أكبر ، والوصول إلى تكلفة أدق لمنتجات المنشأة يمكن إدارة المنشأة من تحقيق تخفيض حقيقي في تكاليف .	4.21	.944	8.698	.000
	التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق استراتيجية التميز كالتالي :				
5	يمكن تحقيق استراتيجية التميز من خلال التكامل بين ABC وRCA بما يحتويه من متغيرات متداخلة مع بعضها يؤدي إلى الاستفادة من العلاقات التشابكية بين الموارد بعضها البعض وبين الأنشطة بعضها البعض وهذا يؤدي إلى الوصول إلى تشكيلة مثلى من المنتجات والخدمات .	4.00	.8	5.030	.000
6	تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة يمكن إن توجه انتباه الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للعمل والعمل على إعادة توزيع الموارد عليها بما يضمن تقديم المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة لعملائها لتلبي طلبات وتوقعات العملاء	3.60	.0721	2.366	.027
	التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق استراتيجية التركيز كالتالي :				
7	عند إتباع المنشآت لإستراتيجية التركيز فهي أما أن تسعى لتحقيق ميزة التكلفة الأقل وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC وRCA.والذى يؤدي إلى تخفيض التكلفة .	3.68	.724	4.758	.000
8	عند إتباع المنشآت لإستراتيجية التركيز فهي تسعى لتحقيق ميزة الجودة العالية للمنتج أو الخدمة وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC وRCA .	4.24	.0935	8.690	.000

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

يتبين من الجدول رقم (٦) أن آراء أفراد العينة في الفقرات ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨ يوافقون على أنه يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

وبصفه عامة يتبين من الجدول رقم (٦) أن الوزن النسبي لجميع أسئلته الفرض (80.9%) وقيمة (T) المحسوبة يساوى (14.37) أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوى (1.717) ومستوى المعنوية يساوى (0.000) وهو أقل من (5%) وهذا ما يجعلنا نقبل الفرض البديل بأنه يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

## ٨- النتائج والتوصيات

### ٨-١ : النتائج

لقد توصلت الباحثة إلى العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

- تركز الموازنة على أساس الأنشطة ABB على مفهوم ربط الموارد بأهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي فهي أسلوب لتعزيز دقة التنبؤات المالية وتزيد من الفهم الإداري، فضلاً عن إنها تقدم تعبيراً واضحاً وفاعلاً لربط التخطيط القصير الأجل بالأهداف الاستراتيجية وتسهل الجهود لإعادة تنظيم العمليات وإعادة تقويمها وبالتالي فإنها تربط بين التخطيط الاستراتيجي الطويل الأجل والقصير الأجل.

- يرتبط نظام ABB ارتباطاً حتمياً مع نظام ABC بسبب الارتباط التاريخي بين أساليب تقدير التكاليف ووضع الموازنات على أساس الأنشطة -إن تطبيق نظام ABC يستخدم كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة باعتبار هذه الأخيرة تركز على الأنشطة والتي يمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام ABC.

- أن التطبيق العملي للموازنة على أساس الأنشطة قد أظهر بعض العيوب التي تواجهها ومن هذه العيوب أنها لا تأخذ في الاعتبار على نحو كاف التكاليف الثابتة للأنشطة المرتبطة بالوحدة وتفترض الموازنة على أساس الأنشطة إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة..
- لا يستطيع نظام التكاليف على أساس النشاط أن يستخدم بمفرده في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ، لذلك اقترحت الباحثة التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة استهلاك الموارد لتطوير الموازنة على أساس الأنشطة.
- يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل الملائم لإدارة التكلفة، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، وقدرته على توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات على المدى القصير والبعيد، بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج. و بالرغم من مزايا هذا النظام إلا أنه يعجز منفردا عن توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لإدارة ربحية العملاء.
- من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة إستهلاك الموارد هو تحقق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل، مما ينعكس على دعم المركز التنافسي للمنشأة .
- إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) يوفر العديد من المزايا منها دقة أكبر في تخصيص التكاليف مما يؤدي الى قرارات ادارية أكثر دقة والقدرة على تخطيط ورقابة الموارد، كما يساعد في إدارة أفضل للطاقة العاطلة أو الزائدة مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.
- إن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يقوم على كيفية الاستفادة من مزايا كل من النظامين في معالجة أوجه القصور في الموازنة على أساس الأنشطة وتطويرها .



أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

- إن التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يقوم على كيفية الاستفادة من مزايا كل من النظامين في تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الأستراتيجيات التنافسية للمنشأة .  
ومن حيث الدراسة الميدانية:

-توصلت الدراسة الميدانية إلى أنه توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة.

-توصلت الدراسة الميدانية إلى أنه يوجد أثر للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

- توصلت الدراسة الميدانية إلى أنه يوجد أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

#### ٢-٨ : التوصيات

في ضوء ما تم التوصل إليه البحث من استنتاجات فإنه يمكن التوصية بالاتي:

- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط بشكل جيد وخاصة في الشركات الصناعية وذلك عن طريق الاستعانة بالخبراء والمستشارين والمتخصصين والذين لديهم الدراية والخبرة الكاملة في تطبيق هذا النظام الحديث .

- العمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تطبيق للموازنات على أساس الأنشطة باستخدام التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وذلك من أجل الوصول الى أقصى درجة من التطبيق .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

-إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات على أساس الأنشطة باستخدام التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية.

- أن تسعى الشركات إلى توفير الأدوات والوسائل التي تمكنها من تطبيق إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باستخدام التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

- نوصى الباحثة بإجراء المزيد من الدراسات على نوعية أخرى من مجالات الأعمال التي لم تخضع للدراسة الميدانية من قبل الباحثة.

## المراجع

### أولا : المراجع العربية

- ١- السيد، مجاهد أحمد ، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء ، مع دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، العدد السابع ، يونيو ، ٢٠١٩ ، ص ٤٦٥ .
- ٢- الصغير ، محمد السيد محمد (٢٠١١) ، إطار مقترح للتكامل بين مدخل المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد(RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة – جامعة سوهاج، العدد الأول، المجلد ٢٥ ، ص٦٨-١٠٩ .
- ٣-الغروري ، علي مجدي (٢٠١٠) المحاسبة عن استهلاك الموارد " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص ٣٦٦-٣٤٧ .
- ٤-الناطور ، جهاد ربحي (٢٠١٣) ، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCAعلى إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية : دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ص ص ٣٠٣-٢٧٧ .
- ٥- جمعه ، مصطفى محمد (٢٠١٧) ، زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود " ، الفكر المحاسبي - كلية التجارة – جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، ص ص ٢٥٩-٣٠٦ .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

٦- خطاب ، ( ٢٠٠٩ ) ، (إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعه طنطا، العدد الأول، ص ص ١٣٥-١٨٥ .

٧-شاهين ، محمد ( 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 الرابع، ص ٢٣٠ .

٨- على ، وليد أحمد ، ( ٢٠١٣ ) ، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة،دراسة ميدانية ،جامعة بني سويف،كلية التجارة،المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة،إتحاد الجامعات العربية،العدد الاول،ص ص ٢٤٩-٢٩٨ .

٩- محاريق ، هاني أحمد ( ٢٠١٧ ) ، أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية: دراسة نظرية وميدانية" ، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، ص ص ٤٩٣-٥٣٤ .

١٠-مرسى ، ندا ، ( ٢٠١٣ ) ، إستخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،جامعة ، عين شمس ،المجلد الثالث ، العددالثاني،أبريل ، ص ص ٢٥٣ - ٢٧٠ .

## ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- Ahmed, S., and Moosa A. M.,( 2011) Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute,( Pakistan Business Review , p755
- 2-Al-Qady, Mostafa and El-Helbawy, Said, (2019)," Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", Journal of Applied Management Accounting Research; Clayton North, Vol.14, No.1. p60-62.
- 3-Antos, John, (2005), Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting, Value Creation Group, Inc, p50.

- 4-Capusneanu S., Boca I. S., Barbu C. M., Rof L. M., and Topor D., (2013), Implementation of Activity- Based Budgeting Method in the Economic Entities From Mining Industry of Romania. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No. 1, January, pp. 26-34
- 5-Clinton, B. Douglas and Sally A. Webber, (2004), "RCA at Clopay Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting", Strategic Finance, October,
- 6- Foroghi D., Parapari M. H., and Rasaiian A., (2014 )Feasibility of the Implementation of Activity- Based Costing (ABC) in Operational Budgeting of Government Agencies: A Case Study of Government Agencies of Isfahan Province. Quarterly Journal of Health Accounting, Vol. 1, No. 1, Summer, 2012.
- 7-Grasso, Lawrence P., (2019), "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with lean Management?", Management Accounting Quarterly, Fall, Vol. 7, No. 1, PP. 12- 27.
- 8- Greene, Julie K. and Metwalli, Ali. (2001). The Impact of Activity-Baesd Cost Accouting on Helth Care Capital Investment Decisions. Journal of Health Care Finance, P 50-64.
- 9-Gunther, Friedl; Hans Ulrich, Kupperm & Burkhard, Pedell (2005), "Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting", Strategic Finance, Jun, Vol.86, No.12, P.56
- 10-Huynh Tandung, Gong Guangming, and Huynh Huyhanh (2013), "Integration of Activity-Based Budgeting and Activity-Based Management, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences; 1(4): 181-187

- 11-John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, Dec,09.
- 12-Kaplan Robert S. and & Anderson Steven R. (2008) " What-If Analysis and Activity-Based Budgeting , Journal of Economics, Finance and Management p. 90-95.
- 13-Keys, D., E. and A., Van, der Merwe,( 2018), "Gaining Effective Organizational Control With Rca", Strategic Finance ,Vol.83,No.11,May,pp41-47.
- 14-Kothari, Ashish and Joseph Lackner , (2016), "A Value Based Approach to Management " , Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 21, No. 4, PP. 243- 249.
- 15-Marquis, Linda M.(2016), "Cost Accounting For The Service Industry:A new approach",The Journal of 21St Century Accounting, Vol.6, No.2, P. 91.
- 16-Michael, Tse & Maleen, Gong (2018), "Recognition of Idle Resources In Time Driven Activity-Based Costing and Resources Consumption Accounting Models", Journal of Applied Management Accounting Research ,Vol. 7, No.2, PP.41-54
- 17-Moeller, Sabine (2011), "Characteristics Of Services A customer Integration Perspective Uncovers The Inherent Value", Journal Of Services Marketing, Vol. 24, No.5, PP.1-25.
- 18-Moustafa, Essam, (2005), " An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low- 117 IT Environment Conditions " , Journal of Economic & Administrative Sciences Vol. 21, No. 1, June 2005 (42 -72)

- 19- Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions”.
- 20-Moustafa, Essam, (2005), " An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low- 117 IT Environment Conditions ", Journal of Economic & Administrative Sciences Vol. 21, No. 1, June 2005 (42 -72)
- 21-Okutmus, Ercument, (2015), “Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in A Glass Factor”, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, January, Vol. 5, No. 1.
- 22-Perkins, David & Scott, Stovall (2011), " Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? ", Journal of Applied Business Research, Vol .27, No. 5, September / October, PP. 41-49.
- 23-Stevens , Mark E. (2004), " Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the “Consumption-Based” Approach", Published online in Wiley InterScience .
- 24- Szatmary D. P., (2018) ,Activity- Based Budgeting in Higher Education, Continuing Higher Education Review, Vol. 75, 2011.
- 25-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. 53
- 26- 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.

- 27- Webber, Sally & Douglas, Cliton (2004) (A) , "Resources Consumption Accounting Applied: The Cloy Case",The Journal of Management Accounting, Fall, Vol .6, No.1, PP.1-14
- 28-Webber, Sally & Douglas, Cliton (2004) (A) , "Resources Consumption Accounting Applied: The Cloy Case",The Journal of Management Accounting, Fall, Vol .6, No.1, PP.1-14.
- 29-White, L., (2009) Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting, The Journal of Corporate Accounting & Finance, , Vol. 20, No. 4
- 30-Yrd. Doç. Dr. Haluk BENGÜ, (2010), “The role of activity based budgeting on target costing practices”, Suleyman Demirel University, the Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.15, No.1 pp.213-233.
- 31- Zhang, Q., & Seetharaman, P. B. (2017), “Assessing lifetime profitability of customers with purchasing cycles”, Marketing Intelligence & Planning.Vol.36 , No 2, pp. 276-289.

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

## ملاحق البحث

السيد الاستاذ الفاضل /

أحيط سيادتكم علما بأننى أبحث فى أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الأستراتيجيات التنافسية ( مع دراسة ميدانية ) .

برجاء التكرم بالاجابة على أسئلة الاستقصاء المرفق . ونظرا لأن أجاباتكم سوف تكون على قدر عالى من الأهمية بالنسبة لهذا البحث لذا نرجو التكرم بمراعاة الثقة فى إستيفاء بيانات هذا الاستقصاء ونشكر لكم مشاركتكم وحسن تعاونكم .

الباحثة

د/ منال حامد فراج

أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق



أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

### قائمة الاستقصاء

أولا : توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
توجد أنتقادات موجهة للموازنة على أساس الأنشطة (ABB)					
الموازنة على أساس الأنشطة لا تأخذ في الاعتبار التكاليف الثابتة للأنشطة المرتبطة بالوحدة					
تفترض الموازنة على أساس الأنشطة إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فإن كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه .					
يتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس الأنشطة من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.					
أن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة وبالتالي ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة					
لا يتوفر للموازنة على أساس الأنشطة النظرة الشمولية للموارد وتكلفتها					

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

					تعامل الموازنة على أساس الأنشطة الطاقة الفائضة بشكل مختلف لكن ليس من بينها طريق تفسر الطاقة الزائدة والمعطلة.
--	--	--	--	--	---

ثانياً : أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) ونظام التكاليف على أساس التشايط ( ABC ) على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤدي إلى تطوير الموازنة على أساس الأنشطة كالتالي :					
يحاسب عن الطاقة العاطلة / الفائضة على نحو صحيح كذلك يخفض التكامل حساب الطاقة الفائضة في ظل سيناريو التخطيط، لتعويض الطلب المتزايد على الموارد .					
يحقق إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازنتها، على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في أي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها.					
يحقق العديد من المزايا في مجال الطاقة والتنبؤ من أهمها: إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازنتها، على أساس كمية الموارد					

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة....

د/ منال حامد فراج

				المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في اي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين
				يؤدي إلى التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها علي العمليات الإنتاجية المتوقعة.
				يؤدي إلى إتاحة قدر اكبر من إمكانية التخطيط المستقبلي للموارد.
				يؤدي إلى السيطرة على الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية ومن ثم يمكن التوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة
				يعتبر التكامل آلية فعالة في تقوية العلاقات السببية بين مدخلات ومخرجات الأنشطة يؤدي إلى زيادة الاهتمام بالتخطيط التشغيلي، وما ينتج عنها من تحسين العمليات الإنتاجية وتخفيض الطاقة العاطلة ويؤدي إلى زيادة دقة التنبؤات المالية، ويحقق التوازن المالي القائم علي التوازن التشغيلي كآلية لتطبيق منهج الموازنة على أساس النشاط.
				يؤدي إلى تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومخططة .

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

ثالثا : : أثر للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) ونظام التكاليف على أساس النشاط ( ABC ) على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة ( ABB ) في تحقيق الأستراتيجيات التنافسية.

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق أستراتيجية قيادة التكلفة. كالتالى :					
تحقيق أهداف تخفيض التكلفة عن طريق تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة .					
تحقيق أهداف تخفيض التكلفة من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء .					
تحقيق أهداف تخفيض التكلفة من خلال التركيز على الموارد وكيفية تخصيصها بدقة أكبر على الأنشطة وعمليات المنشأة وإستغلال موارد المنشأة بطريقة مثلى.					
تخصيص التكاليف بدقة أكبر ، والوصول إلى تكلفة أدق لمنتجات المنشأة يمكن إدارة المنشأة من تحقيق تخفيض حقيقى فى تكاليف					
التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق أستراتيجية التميز كالتالى					

أثر التكامل بين نظام محاسبة إستملاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة ....

د/ منال حامد فراج

				يمكن تحقيق إستراتيجية التميز من خلال التكامل بين ABC وRCA بما يحتويه من متغيرات متداخلة مع بعضها يؤدي إلى الاستفادة من العلاقات التشابكية بين الموارد بعضها البعض وبين الأنشطة بعضها البعض وهذا يؤدي إلى الوصول إلى تشكيلة مثلى من المنتجات
				تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة يمكن إن توجه انتباه الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل والعمل على إعادة توزيع الموارد عليها بما يضمن تقديم المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة لعملائها لتلبي طلبات وتوقعات العملاء
				التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط يؤثر على تدعيم الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق إستراتيجية التركيز كالتالي :
				عند إتباع المنشآت لإستراتيجية التركيز فهي أما أن تسعى لتحقيق ميزة التكلفة الأقل وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC وRCA والذي يؤدي إلى تخفيض التكلفة
				عند إتباع المنشآت لإستراتيجية التركيز فهي تسعى لتحقيق ميزة الجودة العالية للمنتج أو الخدمة وهذا سيتحقق من خلال التكامل بين ABC وRCA .