

## فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لتحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية

هناء عبدالرحمن محمد أحمد\*

### المخلص

تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد مدى تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وإيضاح كيفية تعظيم الاستفادة من هذا الأسلوب، وأثر ذلك على تحسين عمليات المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وباعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل تحدي جديد للشركات في ظل عولمة النشاط الاقتصادي الأمر الذي يؤدي بالتبعية لضرورة زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية على التكلفة. ويستعرض هذا البحث مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها ومكوناتها، ويحلل عوامل فعالية هذا النظام في الشركات وأثره على تحسين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، بهدف تحسين إدارة الموارد وتحقيق الأهداف المؤسسية بكفاءة وفعالية، مما ينتج عنه تحقيق ميزة تنافسية للشركة، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 82 شركة من الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة خلال الفترة من 2018-2023، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً إيجابياً لفعالية نظام الرقابة الداخلية على تحسين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية للشركة

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية - أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) - الميزة التنافسية للمنشأة.

\*حاصل على درجة الدكتوراة في المحاسبة - كلية التجارة - جامعة بنها.

---

---

## The Effective Internal Control in Improving the Application of Resource Consumption Accounting to Achieve Competitive Advantage: An Applied Study

### Abstract

The study primarily aims to determine the extent of the impact of the effectiveness of the internal control system on the application of the Resource Consumption Accounting (RCA) method and to clarify how to maximize the benefits of this approach. It also examines its effect on improving organizational processes and enhancing competitiveness within the modern business environment. Given that strategic management accounting tools represent a new challenge for companies amid the globalization of economic activities, this necessitates improving the effectiveness of internal cost control accordingly.

This research explores the concept of internal control, its importance, and its components, analyzing the factors that contribute to the effectiveness of this system in companies and its impact on improving the application of the Resource Consumption Accounting (RCA) method. The aim is to enhance resource management and achieve institutional goals efficiently and effectively, resulting in a competitive advantage for the company.

The study was conducted on a sample of 82 industrial companies listed on the stock exchange during the period from 2018 to 2023. The findings revealed a positive impact of the effectiveness of the internal control system on improving the application of the RCA method, which consequently leads to achieving a competitive advantage for the company.

**Keywords:** Internal Control System - Resource Consumption Accounting (RCA) - Competitive Advantage of the Enterprise.

## 1- الإطار العام للبحث

### 1-1 المقدمة:

تواجه العديد من المؤسسات في العصر الحديث العديد من الضغوطات والتحديات، خاصة مع التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات التي تشهدها بيئة الأعمال، مما أدى إلى ضرورة توفير أدق المعلومات وأكثرها مرونة، كما يتطلب الأمر المزيد من الخبرة والمهارات الفائقة في الإدارة، مما أدى إلى استهدفت الشركات لتعزيز القدرات التنافسية، وخلق فرصة جديدة وتجنب التهديدات والمخاطر من أجل تحقيق هدفها في البقاء داخل السوق وذلك بتلبية احتياجات العملاء بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب فجاح الشركة متعلق بمدى اكتشافها للطرق الحديثة والاكثر فعالية وكفاءة لتحقيق الميزة التنافسية.

يعد نظام الرقابة الداخلية أحد الأركان الرئيسية بل العمود الفقري للشركات وذلك لمواجهة أي تجاوزات سواء كانت مالية أو إدارية وأي تلاعب في المعلومات والبيانات بالتقارير المالية، وبالتالي تجنب إعطاء معلومات مضللة للمستثمرين والتي بناء عليها يتم اتخاذ القرارات، حيث تمثل مخرجات هذا النظام الصورة الحقيقية التي تعكس الوضع المالي والمحاسبي والتشغيلي للشركة، كما أنها أداة أساسية لتحقيق أهداف الشركات، إذ تعتبر نظاماً متكاملًا من العمليات والسياسات التي تُطبق داخل الشركات لتحسين جودة الأداء، وضمان صحة البيانات المالية والإدارية. لدعم اتخاذ القرارات المبنية على بيانات دقيقة. (المرتضى، 2023)

ونتيجة لهذه التحديات كان لزاماً على المحاسبة الادارية توفير المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجات الادارة وتمكنها من إعداد الخطط المالية والرقابة عليها، لذلك تطلب الامر اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة (ومنها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد) التي تتلاءم مع التطور التكنولوجي المستمر للشركات، والتي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص البيئة الصناعية الحديثة، وبالتالي تعمل على خدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها، فالمحاسبة الإدارية وتقنياتها الحديثة تمكن الشركة من تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحديد الطاقة غير المستغلة التي قد تنشأ نتيجة عدم استخدام الموارد بكفاءة، والعمل على تخفيضها من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وترجمة ذلك في صورة وفورات تكاليفية، لذلك فإن البحث سيحاول التعرف على أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

## 1-2 مشكلة ودوافع الدراسة: -

لقد كشف الواقع العملي بعد انهيار كبرى الشركات العالمية عن ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث يعد احدى المقومات المهمة للنهوض بالشركات والوصول الى ما تطمح اليه تلك الشركات خاصة في ظل المنافسة الشديدة ومدى مقدرة تلك الشركات على تعزيز مكانتها ضمن تلك المنافسة وخاصة في ظل التوسع في انتقال السلع والخدمات بين مختلف الدول، فضلاً عن المخاطر التي تتعرض لها نتيجة لزيادة حدة المنافسة، والحاجة إلى تخفيض أسعار المنتجات، والحاجة إلى التطوير المستمر في جودة منتجاتها.

وقد ترتب على تلك المخاطر وعواقبها السلبية الحاجة إلى تطوير وتفعيل نظام الرقابة الداخلية وزيادة أنشطتها لمواجهة المخاطر حيث يعتبر أحد الوسائل الهامة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة، كما أنه أداة لإعداد تقارير مالية ذات جودة عالية حيث يعمل على توفير

تأكيد معقول حول موثوقية التقارير المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ( Altamuro & Beatty, 2010)، كما يعتبر خط الدفاع الأساسي والأداة الرئيسية التي تدعم تحقيق أهداف الشركة وما تتطلبه من رقابة ومتابعة وتقييم ما تقوم به من برامج وأنشطة تهدف إلى نجاح تلك الشركة، فضلاً عن المساعدة في اكتشاف الانحرافات والاختفاء قبل وقوعها، وضمان دقة البيانات المحاسبية المعدة من قبل الشركة بالتقارير المالية ومن ثم إعطاء صورة حقيقية عن وضع الشركة المالي ومساهمتها في رسم السياسات والقرارات الإدارية المطلوبة (عيسى، ٢٠١٨؛ أمين، ٢٠١٨)، فضلاً عن حماية الشركة من عمليات الغش والتلاعب بالحسابات بما يحقق المزايا التنافسية للشركة (الشهراني، ٢٠١٧).

كما أن التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي أفرزت عدداً من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتي كان لها عظيم الأثر في زيادة تدعيم الميزة التنافسية للشركة وتحسين أدائها، وكفاءة استخدام مواردها من أجل تعظيم قيمة الشركة، ومن هذه الأساليب؛ أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ويعد أسلوب لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة على أساس مدى استخدام موارد المنشأة المتاحة لإنتاج المنتج أو الخدمة، الأمر الذي يتيح توفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والمساعدة في اتخاذ القرارات والمحافظة على المركز التنافسي للمنشأة. (موسى، 2012)، ويتضح مما سبق، أن هناك عدة دوافع لهذا البحث تبرز قيمته المضافة من أهمها أن الدراسات السابقة لم تقدم أدلة حاسمة بشأن أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد لذلك فإن تحليل هذه العلاقة في الشركات الصناعية

المصرية يساعد في تفسير التباين في فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بين الشركات.

ومن جانب آخر، حتى تتمكن الرقابة الداخلية من القيام بدورها بفعالية فإنها بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب، ويقع على عاتق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عبء توفير تلك المعلومات. ولذلك تسعى الدراسة الحالية للوصول إلى معرفة أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) لتحقيق ميزة تنافسية للشركة، مما سبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في الأسئلة البحثية التالية:

1- ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)؟

2- ما هو دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية للشركة؟

1-3 الدراسات السابقة: وتم تقسيمها إلى

أ - دراسات تتعلق بمجال نظام الرقابة الداخلية: -

تهدف الباحثة من تناول هذه المجموعة من الدراسات إلى تحليل وتحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية، وذلك من خلال تحليل مجموعة الدراسات التي تمت في هذا الشأن.

هدفت دراسة Amoah, et al, 2017 () إلى فحص العلاقة بين أوجه الضعف الجوهري في نظام الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح، وتم قياس إدارة الأرباح الحقيقية بعدة طرق وهي: التدفقات النقدية التشغيلية غير العادية، والمصروفات الاختيارية غير العادية، وتكاليف الإنتاج غير العادية، وذلك على عينة من 1824 شركة تصنيع خلال الفترة 2004-2011.

**وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها:** ان أوجه الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية ترتبط سلبيا مع التدفقات النقدية التشغيلية غير العادية كما يوجد ارتباط إيجابي بين أوجه الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وتكاليف الإنتاج غير العادية.

**وهدفت دراسة Jayasiri (2021)**، إلى تحديد تأثير نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي. وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان إلكتروني وورقي وتقارير السنة المنشورة لـ 34 شركة تصنيع مدرجة في بورصة كولومبو في عام 2019، وتم تحليلها باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

**وخلصت الدراسة إلى أن بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، ليست لها تأثير كبير على الأداء المالي بشكل فردي. ومع ذلك، يؤثر النظام الداخلي للرقابة الذي يتكون من جميع هذه المكونات بشكل أكبر على الأداء المالي.**

**كما هدفت دراسة (العتيبي، 2022)** إلى دراسة وتحليل أثر تفعيل أنشطة الرقابة الداخلية على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي بوزارة الكهرباء والماء الكويتية وذلك عبر التعرف على واقع أنشطة الرقابة الداخلية وواقع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي في وزارة الماء والكهرباء الكويتية، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين بقطاع الشؤون المالية في وزارة الكهرباء والماء بدولة الكويت؛ بينما اشتملت عينة الدراسة على (100) مراجع داخلي، وقد استعانت الدراسة بالاستبيان كأداة للدراسة،

**وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:** جاء واقع أنشطة الرقابة الداخلية في وزارة الماء والكهرباء الكويتية بدرجة استجابة عالية بمتوسط حسابي (3,53)، مما يعني أن أنشطة الرقابة الداخلية كانت مطبقة بشكل كبير في وزارة

الماء والكهرباء الكويتية، كما جاء واقع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي بوزارة الكهرباء والماء الكويتية بدرجة استجابة عالية.

وكما هدفت دراسة (يوسف، 2023) إلى تقييم أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية كأحد أدوات نظام الرقابة الداخلية على تخفيض التكاليف البيئية بالمنشآت الصناعية، وتقييم مدى استخدام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة باستخدام التكاليف المعيارية كأداة رقابية بالشركات الصناعية، وعن مدى امكانية قياس التكاليف البيئية وكيفية الرقابة على التكاليف البيئية وتأثير ذلك على دقة الأرباح، وتتبع أهمية الدراسة من دراسة دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية لخفض التكاليف البيئية بالشركات الصناعية، أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تخفيض التكاليف البيئية بالشركات محل الدراسة، باعتبار تطبيق نظام التكاليف المعيارية المصدر الأهم للرقابة على التكاليف البيئية، ولإثبات فرضيات الدراسة قام الباحث بجمع معلومات عن طريق استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، ثم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل (SPSS) الإحصائي.

**وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها:** استخدام نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالرقابة على التكاليف البيئية بصورة سليمة، وأيضاً إحكام الرقابة على التكاليف البيئية يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية، ويتعاطم دور نظام محاسبة التكاليف المعيارية بصفة خاصة في ظل ظروف المنافسة وذلك لضمان الاستمرار والبقاء في السوق.

#### أ- دراسات تتعلق بأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA): -

تهدف الباحثة من تناول هذه المجموعة من الدراسات إلى تحليل وتحديد العلاقة بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية، وذلك من خلال تحليل مجموعة الدراسات التي تمت في هذا الشأن.

هدفت دراسة (El-Essawy, 2018) لاقتراح إطار متكامل للمحاسبة الادارية يهدف الى دمج أسلوب محاسبة استهلاك الموارد مع نظرية القيود من اجل تحقيق إدارة فعالة لطاقة الموارد، وترشيد قرارات استخدام الطاقة، بالتالي تعظيم الربحية، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- إن دقة وفعالية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد قد يرجع إلى اعتماده على تجميع جميع الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحد بالإضافة إلى القيام بتخصيص تكلفة الموارد المستخدمة فقط على المنتجات وبالتالي فإن تكاليف الموارد غير المستخدمة لن تكون مدرجة ضمن تكاليف المنتجات.
- يوفر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد معلومات دقيقة عن التكلفة وبالتالي يساعد ذلك نظرية القيود على تحديد القيود الموجودة في العملية الإنتاجية كما يساعد على تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل من أجل ترشيد قرارات استخدام الطاقة، أثبتت الدراسة التطبيقية أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود قد حققوا نتائج أفضل عند تطبيقهم معاً وبالتالي يمكن اعتبارهم كأساليب مكاملة تهدف إلى تحسين أداء منظمات الأعمال.

وهدفت دراسة (اسماعيل، 2019) إلى تقديم محاولة لتحسين إدارة التكلفة بالجامعات الخاصة ودعم قدرتها التنافسية من خلال استخدام أحد النظم الحديثة لإدارة التكلفة وهو أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد والذي يعد الجيل القادم لإدارة التكلفة ويعتبر أيضاً أحد الحلول المقترحة لمواجهة القصور الموجود في النظم التقليدية للمحاسبة التكاليف وتصميم إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة باستخدام أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد.

وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعد من أفضل أدوات إدارة التكلفة حيث يتسم بالشمولية وتحليل الموارد على كافة المستويات ويستند إلى التحليل الكمي وعلاقة الموارد بالأنشطة والعمليات على اعتبار أن

الموارد هي أساس التكلفة مما يدعم تنسيق الجهود لكافة المراحل والبحث والتصميم والتنفيذ، إضافة إلى ضرورة استخدام أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات من خلال مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى التطبيق السليم لهذا الأسلوب.

كما هدفت دراسة (الجبلي، 2020) الى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف وقد استخدم الباحث الدراسة الميدانية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، والمساعدة في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، كما أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة.

اما دراسة (الغندور، 2023) فقد هدفت إلى تحليل وتقييم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)؛ لإبراز دوره في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل الظروف الراهنة (بيئة التصنيع الحديثة - الموارد المحدودة). وتهدف كذلك إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بوصفهما منهجا متكاملًا وشاملاً لإدارة التكلفة، مما يوفر المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية في منظمات الأعمال. وقد اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى فاعلية استخدام الإطار المقترح للتكامل للاستخدامات الإدارية المختلفة على ثلاث فئات من عينة الدراسة ممثلة في أعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات المصرية،

ومجموعة من الإدارة العليا، ومحاسبي التكاليف ببعض المنشآت بجمهورية مصر العربية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط قادر على ترشيد القرارات الإدارية في مختلف المستويات؛ حيث يهتم بتوفير معلومات عن الموارد والأنشطة، كما يوفر معلومات عن مؤشرات استغلال الطاقة، وتحديد مواطن الطاقات العاطلة وأسباب حدوثها. ويترتب على ذلك، أن المحصلة النهائية تدعم القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، بما يضمن لها البقاء في دنيا الأعمال.

في ضوء تحليل وتقييم الباحثة للدراسات التي تتعلق بمجال الرقابة الداخلية تبين اتفاقها جميعاً على أن لنظام الرقابة الداخلية تأثير إيجابي على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي وتخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للشركة، وفي ضوء ذلك يمكن للباحثة اشتقاق الفرض الأول: -توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية (إحصائية) بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

إما بالنسبة للدراسات التي تتعلق بأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يمكن استخلاص ما توصلت إليه على النحو التالي: - يعد أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أسلوب شامل، متكامل، وديناميكي لإدارة التكلفة، حيث يقدم علاجاً شاملاً لنواحي قصور نظم التكاليف التقليدية، كما يوفر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) معلومات أكثر دقة عن الموارد العاطلة والتكاليف المرتبطة بها، وتحديد كيفية استغلال الأمثل لها، لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات، مما يدعم الميزة التنافسية، وفي ضوء ذلك يمكن للباحثة اشتقاق

**الفرض الثاني:** - توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية (إحصائية) بين تطبيق

أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

مما سبق ترى الباحثة أنه كنتيجة للتأثير الإيجابي لنظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية النظام المحاسبي، يمكن أن يؤثر على تحسين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وكنتيجة لقدرة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف وترشيد استغلال الموارد المتاحة مما يؤدي لدعم الميزة التنافسية للمنشأة، وفي ضوء ذلك يمكن للباحثة اشتقاق الفرض الثالث: - توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية (إحصائية) بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد.

**أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:** -

لا شك أن هناك ندرة في الدراسات السابقة التي تجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأدوات إدارة التكلفة والمعلومات المستمدة منها وفعالية نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد بصفة خاصة، ويعد أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها (على حد علم الباحثة) أنها الأولى من نوعها التي تستخدم العلاقة بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبذلك تبقى الفجوة البحثية في حاجة إلى المزيد من البحث والدراسة مما دفع الباحثة للقيام بهذه الدراسة.

**4-1 هدف الدراسة:** -تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى تحليل العلاقة بين

فعالية نظام الرقابة الداخلية وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وإيضاح كيفية تعظيم الاستفادة من هذا الأسلوب، وأثر ذلك على تحسين عمليات المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وباعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل تحدي جديد في ظل عولمة النشاط

الاقتصادي الأمر الذي يؤدي بالتبعية لضرورة تطوير الأساليب المحاسبية الإدارية والتكاليف بهدف زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية على التكلفة ومن ثم إدارة التكلفة بما يحقق الميزة التنافسية للمنشأة، وتحقيق الهدف الرئيس للبحث يكون من المناسب تنفيذ الخطوات التالية:

توضيح ماهية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوره في إدارة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

بيان أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تحسين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

**1-5 أهمية الدراسة:** -تستمد الدراسة أهميتها من قلة الدراسات التي تناولت تحليل العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وبخاصة (المحاسبة استهلاك الموارد) وكيفية تعظيم الاستفادة منها، مع الحفاظ على مستوى الجودة مما يساعد على تحسين عمليات المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

**1-6: تنظيم الدراسة:** في ضوء حدود البحث وفروضة وتحقيقاً لأهدافه يمكن للباحثة استكمال البحث كما يلي: يتناول القسم الثاني: فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، كما يتناول القسم الثالث: ماهية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوره في إدارة التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية. في حين يتناول القسم الرابع الدراسة التطبيقية. ويتناول القسم الخامس نتائج وتوصيات الدراسة.

**2- فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحقيق الميزة التنافسية:**

## **2-1 فعالية نظام الرقابة الداخلية:**

تعرف لجنة COSO هيكل الرقابة الداخلية على أنه: عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة وجميع الموظفين التنفيذيين، وذلك من خلال تبني سلسلة من

الأنشطة والتدابير والخطط واللوائح والسياسات للسيطرة على جميع الأنشطة في المنظمة، وبناء على ذلك فإن الرقابة الداخلية تعمل على منع المخاطر المحتملة التي قد تحدث؛ وذلك لضمان عمل المنظمة بطريقة متسقة ومستمرة مع توجهها الإستراتيجي القائم نحو التنمية المستدامة ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من خمس مكونات وهي؛ بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة. ويقصد بفعالية هيكل الرقابة الداخلية قدرة هيكل الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه الثلاث، (Nguyen,..Clinton et al.,2014) 2018

et al

يتضح مما سبق أنه حتى يتصف هيكل الرقابة الداخلية بالفعالية فإنه يجب أن يتم تصميمه وتنفيذه بصورة تجعله قادراً على تحقيق أهدافه الثلاث وهي؛ أن يقوم بتوفير توكيد معقول بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة (بخيت، 2022)

## 2-2 عناصر فعالية نظام الرقابة الداخلية:

طبقاً لتقرير لجنة (COSO,2013) يتكون الإطار الخاص بنظام الرقابة الداخلية من خمس عناصر تجعلها أكثر فعالية: (راضي، 2021)

1. بيئة الرقابة التي تضم الهيكل التنظيمي للمنشأة واستقطاب أفضل الكفاءات، مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، الهيكل التنظيمي، منح السلطات وتحديد المسؤوليات، إجراءات شئون العاملين وممارساته.

2. أنشطة الرقابة: هي أنشطة تدار على كافة المستويات وعلى مراحل مختلفة؛ لتنفيذ توجيهات الإدارة للحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، كما

تتنوع هذه الأنشطة بين ما هو يدوي وما هو مؤتمت ليناسب بيئة تكنولوجيا المعلومات.

**3. تقييم المخاطر:** يعد تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر، فعملية تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة يتم من خلالها تحديد المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف، وتتطلب المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل الشركة نفسها. وهناك أربعة مبادئ لتقييم المخاطر، وهي كما يلي:

- تحديد الشركة للأهداف بوضوح بما يمكن من تحديد المخاطر المتعلقة بالأهداف وتقييمها.
- تحديد الشركة للمخاطر المحتملة وتعريفها له.
- الأخذ في الاعتبار تقييم مخاطر الغش والاحتيال.
- تحديد الشركة وتحليلها وتقييمها للتغييرات في البيئة الخارجية والداخلية، التي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على نظام الرقابة الداخلية؛ مما يجعله غير فعال.

**4. المعلومات والاتصالات:** تعد المعلومة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للشركة وذلك للقيام بمهام الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها، وتسهم الاتصالات في تلقي رسائل واضحة من الإدارة للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية على درجة عالية من الإتقان.

**5. المتابعة:** يستعان بعمليات التقييم للتأكد من أن المكونات الخمسة للرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال وتتم عمليات التقييم بشكل مستمر، ويتم العمل من خلال الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حده، ثم يتم مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور.

2-3: أهداف نظام الرقابة الداخلية: تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها فبعد ما كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف. (البشير، 2020)

1- حماية الأصول: يعتبر هذا الهدف التقليدي للرقابة الداخلية وهو مرتبط بالحفاظ على الثروة المتمثلة في حجم الأصول المسيطر عليها والتي هي تحت تصرف الإدارة؛ يتم تحقيق هذا الهدف من خلال وضع إجراءات تحافظ على الملكية وتمنع من نقلها أو التنازل عنها بطريقة غير شرعية أو تضر بمصلحة المساهمين.

2- استغلال الموارد بكفاءة: إن حماية الأصول دون استغلالها بكفاءة وفعالية لا يحقق للمساهمين قيمة مضافة؛ فباعتبار أن الشركة مجموعة من الموارد الطبيعية والمادية والبشرية ينبغي استغلالها بطريقة مثلى من خلال توفير إجراءات وقواعد تهدف للاستفادة من هذه الموارد بالكمية والوقت المناسبة من تحقيق أكبر المردودية.

3- الالتزام بالتشريعات والقوانين: تنشط كل المؤسسات في إطار قانونين معين يتحدد على أساس طبيعة وحجم نشاطها حيث أن. عدم الالتزام أو التأقلم مع هذه القوانين قد يشكل تحديد لبقاء المؤسسة؛ من جهة أخرى تسيير الأعمال والمهام داخل المؤسسات يعتمد بشكل أساسي على إصدار التعليمات والقواعد والتي يسعني الالتزام بها وتطبيقها كما ينبغي أن تكون التعليمات والقواعد سليمة وقابلة لتطبيق بأقل التكلفة؛ لهذا العرض يسعى نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر القوانين وسوء تطبيق التعليمات مما يؤثر على استغلال المورد وحماية الأصول.

4- توفير معلومات وتقارير مالية ذات مصداقية: تعتبر عملية إصدار التقارير في المؤسسة عملية مستمرة وهذا باختلاف أنواع ودورية هذه التقارير والغرض منها؛ حيث أن توفيرها في الوقت المناسب وبالمحتوى المعلوماتي المطلوب عامل مهم من أجل استمرار المؤسسة وعلى هذا الأساس يعمل نظام الرقابة الداخلية على توفير تقارير مختلف المستويات الإدارية وحول مختلف الأنشطة والأحداث في الشركة وهذا من أجل الاستفادة منها في تحقيق أهداف المؤسسة

5- إدارة المخاطر: تعتبر عملية التسيير إدارة يومية للمخاطر؛ حيث أن قدرة نظام الرقابة الداخلية على تسيير المخاطر الداخلية والخارجية مؤشر مهم من أجل تحقيق أهداف الشركة.

#### 2-4: إجراءات الرقابة على التكاليف:

لا يجب أن يكون النظام الرقابي قاصراً على تحديد الأخطاء والانحرافات بل تصحيح تلك الأخطاء وتقويمها وضمان عدم تكرار تلك الأخطاء في المستقبل، بما يساعد على خفض التكاليف ولهذا لا بد ان تتبع الإجراءات والعمليات التالية:

- تحديد الأخطاء والانحرافات وبيان مواقع حدوثها.
- تحديد الجهة المسؤولة عن وقوع تلك الأخطاء والانحرافات.
- تحديد الإجراءات الواجبة لتصحيح تلك الأخطاء والانحرافات.
- اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوعها مستقبلاً.

مما تقدم يتضح الدور المتعاظم لمفهوم الرقابة على التكاليف من حيث مساهمته في تفعيل الدور الإيجابي للشركات وذلك من خلال تطبيق كافة الأساليب الرقابية التي تساهم في خفض التكاليف وتحقيق أكبر عائد ممكن بالإضافة إلى استمرارية هذه الشركات. (يوسف، 2023)

## 2-5: أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على خفض التكاليف وتحقيق الميزة

### التنافسية:

إن عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية على نظام التكاليف بالشركات الصناعية سوف يؤدي إلى زيادة التكاليف ومن ثم انخفاض قيمة الأرباح (Amoah, et al., 2017) أي وجود علاقة إيجابية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الأرباح حيث أن وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية يخفض من جودة الأرباح، ويزيد من ممارسات إدارة الأرباح. (يوسف، 2023) ومما سبق يتضح للباحثة أن لفعالية نظام الرقابة الداخلية تأثير إيجابي على تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للشركة.

وترى الباحثة ان عملية الرقابة على التكاليف تمثل ضرورة مباشرة لتحقيق إدارة التكاليف وتحقيق الشركة لأهدافها من خلال دورها في ضبط التكاليف والتحكم وتطوير الأساليب الإدارية التي تمكن من تحقيق أهداف عملية الرقابة على التكاليف والحفاظ على موارد الشركة واستغلالها الاستغلال الأمثل، وإمكانية التغلب على المخاطر التي قد تواجهها ويمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

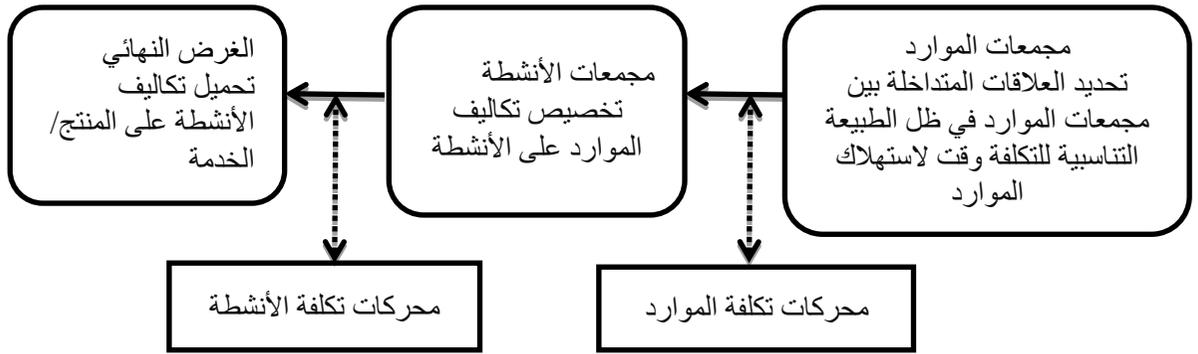
## 3- ماهية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوره في إدارة التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.

### 3-1 ماهية وخصائص أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على ضرورة وجود مجموعات للموارد Resources Pools والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد، وأن بعض الموارد تتواجد لخدمة

موارد أخرى، ويوفر ذلك معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض، لذلك فهو يساعد في توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد الإدارة في إدارة الموارد الخاصة بتلك المنشآت وذلك بهدف ترشيد استخدام تلك الموارد.

ويمكن تلخيص الفكرة الأساسية التي يستند إليها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ومراحل قياس التكلفة، كما يتضح من الشكل التالي: -



الشكل رقم (5) قياس التكلفة وفقاً لأسلوب (RCA)

المصدر (عبد العظيم، 2012)

ويتضح من الشكل السابق أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يعتمد على نفس منطق قياس التكاليف ذو المرحلتين، والمتبع في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بالإضافة إلى خطوة تسبق هاتين المرحلتين، وهي بناء مجمعات الموارد مع إبراز العلاقات المتداخلة بين مجمعات الموارد ذلك في ظل الطبيعة التناسبية للتكلفة وقت استهلاك الموارد. كما يتضح للباحثة من الدراسات التي تناولت أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه:

يهتم بتحقيق الاستغلال الامثل للطاقة والتميز بين تكلفة الإنتاج وتكلفة الطاقة العاطلة وكذلك التمييز بين امتلاك الموارد واستهلاكها وهذا يسهم في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

يسهم في تحسين دقة قياس التكاليف كونه يأخذ بالاعتبار العلاقات المتبادلة والمتشابكة بين الموارد.

يسهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية وهذا يساعد في التنبؤ باحتياجات ومتطلبات كل مورد من الموارد والعلاقات المتداخلة فيما بينها.

ومن خلال ما تقدم يمكن للباحثة صياغة التعريف التالي لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد: أسلوب لإدارة التكلفة يهدف لتحسين دقة قياس تكلفة المنتجات عن طريق التمييز بين امتلاك الموارد واستهلاكها والعمل على استبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات التي لم تتسبب في حدوثها بغرض تخفيض التكاليف وزيادة انتاجية المنشأة ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

ويمكن توضيح خصائص أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كالتالي: (محمد،

2014؛ شكر، 2021)

- تتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.
- إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
- إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
- السيطرة على الطاقات العاطلة والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.

- توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف وتحديد المنتجات التي يجب استبعادها.
- دعم فلسفة التوجه نحو العميل، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة للعميل وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.
- أسلوب متكامل وشامل: يتميز بأنه متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى، كما يتميز في كونه شامل يركز على الموارد حيث يؤدي الي التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد والذي يتضمن مجموعة من الأنظمة التكاليفية الأخرى مثل التكلفة على أساس النشاط ABC، الإدارة على أساس النشاط ABM.
- يتميز بالديناميكية: تتمثل في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة ومدى وجود فائد أو فائض مما يؤدي الي ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة، يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج، وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة، وقرارات تجنب التكاليف الثابتة، والمستوى التشغيلي ويساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادي. كما يتمتع بالمرونة للتعديل وإضافة أي تعديلات عليه.

### 3-2 دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية:-

يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بتبسيط عملية تحليل تكلفة الموارد وذلك من خلال التحول من التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد إلى التحليل الفردي لها، لذلك تقوم محاسبة استهلاك الموارد RCA برفض فرض المساواة بين الموارد المتاحة والموارد المستهلكة وذلك بسبب وجود الموارد العاطلة (الفرق بين

الموارد المتاحة والموارد المستهلكة) فغياب هذا الفرض يزيل الحاجة إلى التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد. (عقل، 2013)

أي أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة بها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج أما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة، وتتبع هذه التفرقة من أن هذا الأسلوب يستحدث ما يعرف بمجمعات الموارد وبهذا فإنه ينتقل بمستوى تكاليف الموارد من المستوى الكلي إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين إجمالي التكلفة المتواجدة لكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة. (شاهين، 2013)

وتؤدي هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة إلى المزايا التالية: (عبد الله، 2016؛ مدهش، 2018؛ الشطبي، 2016؛ الصغير، 2011؛ عبدالرحمن، 2019)

التسهيل والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد: وذلك عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد. المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة، حيث أنه في ظل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات وهي:

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

- معلومات تفيد في الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة.
  - معلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة المنشأة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.
- أي أن اعتراف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين:
- يمثل الاتجاه الأول: في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة.
- ويمثل الاتجاه الثاني: في قدرة إدارة المنشأة في السيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها أو التخلص منها.
- مما يعنى أن تقسيم الطاقة العاطلة يساعد إدارة المنشأة في التحكم في تكاليفها فهناك طاقة عاطلة بمقدور الإدارة السيطرة عليها وتخفيضها إلى أقل حد ممكن لها، وبالمقابل على الإدارة السعي لتخفيف آثار الطاقة العاطلة التي تنشأ نتيجة القوانين وقيود السوق مما يعنى الاستخدام الأمثل للموارد وأن اعتراف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بالموارد العاطلة يساعد في دعم القدرة التنافسية للشركة وذلك عن طريق تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وقدرة أكبر على تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة الفائضة بطريقة أكثر وضوحاً وتصبح تكاليف المنتجات متضمنة تكلفة الموارد المستخدمة فقط وغير محملة بتكاليف الموارد العاطلة. (عبد الدايم، 2020)
- تحسين الجودة حيث يساهم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق هدف تحسين الجودة من خلال قدرته في المساعدة على اتخاذ قرار الشراء أو الصنع أو المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية من خلال تركيزه بصفة

أساسية على الموارد من منظور شامل واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.

الاستغلال الأمثل للموارد مما يسهم في دعم الميزة التنافسية للمنشأة، حيث يعتبر مؤشر للتأكد من الاستخدام الفعلي لكل مورد من الموارد المتاحة للمنشأة وفقاً للطاقة القصوى، كما يتميز بقدرته على الاستغلال الأمثل للموارد، نظراً لقدرته على القياس الدقيق للطاقة العاطلة عن طريق التتبع التفصيلي لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة وتمييز الطاقة العاطلة، ومن ثم توصيل معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها.

دعم اتخاذ القرارات يتميز أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بقدرته على توفير معلومات مالية وغير مالية لإدارة المنشأة التي تمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة غير المستغلة في مجالات أخرى، مما يزيد من الربحية وتحقيق ميزة تنافسية.

كما يستطيع أن يدعم اتخاذ العديد من القرارات من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيزه على هذا المفهوم حيث إن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا الأسلوب يجب ألا تقود الي التقرير عن مستوي دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج، بل إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد.

تعظيم قيمة العميل حيث يدعم فلسفة التوجه بالعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل تبعاً لتوجهات السوق وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل

وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء، مما يؤدي إلى تعظيم قيمة العميل.

مما سبق ترى الباحثة أهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية من خلال قدراته على تحليل تكاليف الموارد ومن ثم إدارة التكلفة بشكل جيد وبالتالي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقياس الدقيق للتكاليف، وبالتالي توصيل معلومات دقيقة وموثوقة تحقق سلامة القرارات المتعلقة بمجالات تخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة العاطلة في مجالات أخرى، تعظيم قيمة العميل.

#### 4- الدراسة التطبيقية

##### (1/4) أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث عملياً وذلك للتحقق ما إذا كان هناك علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة واختبار ما إذا كان هناك علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد واخيراً اختبار ما إذا كان هناك علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة وذلك بالتطبيق على شركات المساهمة الصناعية المسجلة بالبورصة.

##### (2/4) مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة الصناعية المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام (2018) حتى عام (2023)، وقد بلغ عددها (140) شركة، وقد قامت الباحثة بمراجعة عدة اعتبارات في اختيار عينة الدراسة حيث تم استبعاد الشركات التي خرجت من القيد في بورصة الأوراق المالية، واستبعاد الشركات التي لم تكن قوائمها المالية متاحة للباحثة خلال فترة الدراسة، وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة كما يلي (المغربي، 2022):

$$n_0 = \frac{\sigma^2 \cdot z_{\frac{\alpha}{2}}^2}{E^2}$$

$$n_0 = \frac{(0.5)(0.5)(1.96)^2}{(0.07)^2} = 196$$

$$n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}}$$

$$n = \frac{196}{1 + \frac{196}{140}} = 81.667 \approx 82$$

حيث:

$\sigma^2$	هو التباين وفي حالة عدم معلوميته يكون $0.5 * 0.5 = 0.25$
$z_{\frac{\alpha}{2}}$	هي الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى ثقة 95 % وهي 1.96
$E$	هو خطأ المعاينة وهو 0.07
$n$	هو حجم العينة العشوائية في حالة المجتمع المحدود
$n_0$	هو حجم العينة في حالة المجتمع الغير محدود
$N$	حجم المجتمع المحدود وهو 140 شركة

هذا وقد بلغ عدد المشاهدات خلال فترة الدراسة (492) شركة -سنة.

(3/4) مصادر تجميع بيانات الدراسة:

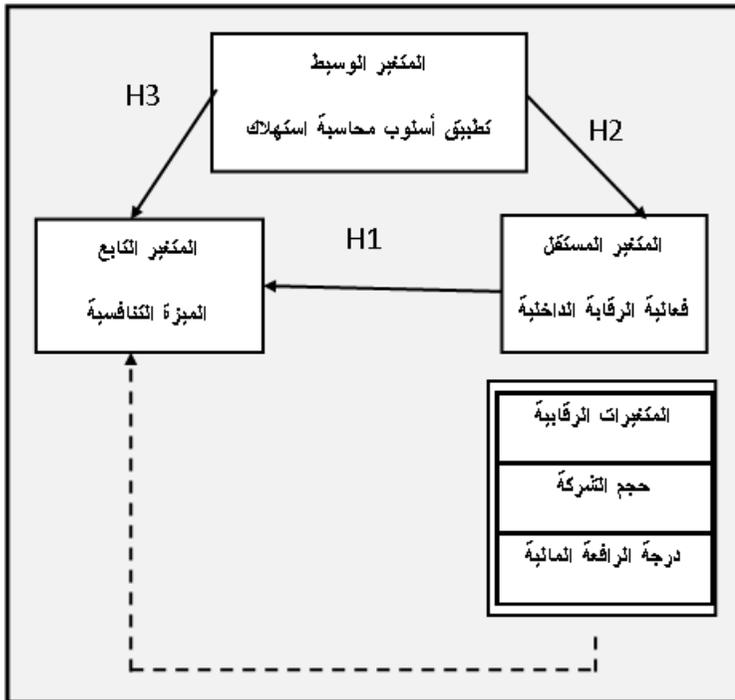
اعتمدت الباحثة في جمع البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية على بيانات التقارير المالية للشركات محل التطبيق خلال الفترة من عام (2018) حتى عام (2023) والتي تتمثل في التقرير السنوي، والقوائم المالية السنوية وإيضاحاتها المتممة، وتقارير لجان المراجعة، وتقارير الحوكمة، وتقارير مراقب الحسابات

والمتاحة على مواقعها الرسمية والموقع الإلكتروني للبورصة المصرية (www.egx.com.eg)، وموقع معلومات مباشر (www.mubasher.info)، وشركة مصر لنشر المعلومات (www.egidegypt.com)، وموقع استثمار (www.investing.com)

#### (4/4) نموذج الدراسة وقياس متغيراتها.

لاختبار العلاقات الرئيسية بين متغيرات الدراسة تطلب ذلك تناول كل من نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات وذلك على النحو التالي:  
(1/4/4) نموذج الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في فعالية نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، والميزة التنافسية كمتغير تابع، وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمتغير وسيط. ويوضح نموذج البحث التالي طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.



الشكل رقم (8) الإطار العام للدراسة وطبيعة العلاقة بين المتغيرات

المصدر: إعداد الباحثة.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة صياغة نماذج البحث كما يلي:  
النموذج الأول: العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة  
التنافسية للشركة

$$COMP_{it} = \beta_0 + \beta_1(ICO_{it}) + \beta_2(SIZ_{it}) + \beta_3(LEV_{it}) + \beta_4(AGE_{it}) + \beta_5(GROWTH_{it}) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن: ( $COMP_{it}$ ): الميزة التنافسية للشركة (i) في السنة (t) ويتم التعبير عنها معدل العائد على الأصول (ROA)، معدل العائد على حقوق الملكية (ROE)، وقيمة الشركة (Tobin's Q)، ( $ICO_{it}$ ): فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة (i) في السنة (t)، ( $\beta_0$ ): قيمة الثابت في معادلة الانحدار، ( $SIZ$ ): حجم الشركة، ( $levit$ ): الرافعة المالية، ( $AGE$ ): عمر الشركة، ( $GROWTH$ ): نسبة نمو الإيرادات.

النموذج الثاني: العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة عن استهلاك الموارد

$$RCA_{it} = \beta_0 + \beta_1(ICO_{it}) + \beta_2(SIZ_{it}) + \beta_3(LEV_{it}) + \beta_4(AGE_{it}) + \beta_5(GROWTH_{it}) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن: ( $RCA_{it}$ ): محاسبة استهلاك الموارد للشركة (i) في السنة (t) ، ويتم التعبير عنها معدل العائد على الأصول (ROA)، معدل العائد على حقوق الملكية (ROE)، وقيمة الشركة (Tobin's Q).  
النموذج الثالث: العلاقة بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد والميزة التنافسية للشركة

$$COMP_{it} = \beta_0 + \beta_1(RCA_{it}) + \beta_2(SIZ_{it}) + \beta_3(LEV_{it}) + \beta_4(AGE_{it}) + \beta_5(GROWTH_{it}) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن:  $(COMP_{it})$ : الميزة التنافسية للشركة (i) في السنة (t)،  $(RCA_{it})$ : المحاسبة عن استهلاك الموارد للشركة (i) في السنة (t).

#### (2/4/4) قياس متغيرات الدراسة

### 1- قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية Internal Control effectiveness (ICO)

يتمثل المتغير المستقل في الدراسة في فعالية نظام الرقابة الداخلية وقد اعتمدت الباحثة في قياسه على مؤشر تجميعي مركب يتراوح قيمته من (صفر) إلى (20) حسب مدى توافر عناصر فعالية نظام الرقابة الداخلية يأخذ القيمة (1) إذا كانت الإجابة بنعم، والقيمة (صفر) إذا كانت الإجابة (لا) استناداً إلى دراسة (بخيت، 2022) ويمكن للباحثة توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (2) قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية

أولاً: بيئة الرقابة	
1	هل يوجد دليل ارشادي بشأن نظام الرقابة الداخلية في الشركة؟
2	هل الشركة مدرجة في أكثر من بورصة؟
3	هل يمثل رئيس مجلس الإدارة أحد المساهمين؟
4	هل يوجد لجنة مسئولة عن نظام الرقابة الداخلية؟
5	هل قسم المراجعة الداخلية يقدم تقريره إلى مجلس الإدارة؟
6	هل يوجد أي سياسة للموارد البشرية؟
7	هل يوجد أي تدريب تقوم به الشركة للموظفين؟
8	هل تم اصدار تقرير المسؤولية الاجتماعية؟

ثانياً: تقييم المخاطر	
هل يوجد لجنة لإدارة المخاطر؟	9
هل يوجد تقييم للمخاطر والافصاح عنه في التقرير السنوي؟	10
هل يتم تصنيف المخاطر حسب أهميتها؟	11
ثالثاً: أنشطة الرقابة	
هل توجد رقابة في الفصل بين الوظائف؟	12
رابعاً: المعلومات والاتصالات	
هل يوجد أي آلية للإفصاح عن المعلومات؟	13
هل يوجد آلية لإدارة العلاقات مع المستثمرين؟	14
هل يوجد أي تدوير لمراقب الحسابات؟	15
هل يتم اصدار التقارير الدورية في الوقت المحدد؟	16
هل يوجد آلية لمكافحة الغش؟	17
خامساً: المتابعة	
هل ناقشت لجنة المراجعة الداخلية فحص نظام الرقابة الداخلية في تقريرها؟	18
هل يعمل نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد؟	19
هل يوجد أي رأي من قبل مراقب الحسابات بشأن نظام الرقابة الداخلية؟	20

## 2- قياس تحقيق الميزة التنافسية: The Competitive Advantage (COMP)

يمثل تحقيق الميزة التنافسية المتغير التابع ويمكن قياسه من خلال مؤشرات كمية يمكن حسابها بدقة وسهولة استناداً إلى كل من دراسة (عبد الحميد، 2018؛ عبدالعال، 2022) كما يتضح في الجدول التالي:

اسم المتغير	رمز المتغير	طريقة القياس الاجرائي
-------------	-------------	-----------------------

يعبر عن العلاقة بين الأصول والأرباح المحققة من استخدام هذه الأصول، حيث يقيس العائد لكل جنيه مستثمر في هذه الأصول، ويرتبط هذا المعدل بكفاءة الشركة في استخدام أصولها لتحقيق ميزة تنافسية، ويتم قياسه بنسبة صافي الربح بعد الضرائب إلى إجمالي الأصول استناداً إلى دراسة (الشك، 2024)	(ROA)	معدل العائد على الأصول
يعبر معدل العائد على حقوق الملكية على العلاقة بين الأموال المستثمرة والعوائد المحققة عليها وتم قياسه بنسبة صافي الربح بعد الضرائب إلى حقوق الملكية استناداً إلى دراسة (الحنوي، 2020)	(ROE)	معدل العائد على حقوق الملكية
نسبة القيمة السوقية لإجمالي الأصول إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول استناداً إلى دراسة (محمد، 2023)	Tobin's Q	قيمة الشركة

### جدول رقم (3) قياس تحقيق الميزة التنافسية

وبطبيعة الحال فإن ارتفاع هذه النسب قياساً بالمنافسين يعطي مؤشر مهم على تحقيق الميزة التنافسية.

3- قياس تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد: يمثل أسلوب محاسبة استهلاك المورد المتغير الوسيط ويتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد أو يأخذ القيمة (صفر) إذا كانت الشركة لا تطبق الأسلوب استناداً إلى دراسة (أحمد، وآخرون 2022).

#### 4- قياس المتغيرات الرقابية: -

هي متغيرات تؤثر على الميزة التنافسية للمنشأة بخلاف فعالية نظام الرقابة الداخلية مثل حجم الشركة، درجة الرافعة المالية وعمر الشركة ومعدل نمو الإيرادات إلى المبيعات

(Yu, Hui-Cheng et al., 2017; Francis et al., 2019; Omokhudu & Amake., 2018)

ويمكن توضيح أسلوب قياس تلك المتغيرات من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (4) قياس المتغيرات الرقابية

اسم المتغير	رمز المتغير	طريقة القياس الاجرائي
حجم الشركة	SIZE	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.
درجة الرافعة المالية	LEV	إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول بالشركة استناداً إلى دراسة (شبل، 2018)
عمر الشركة	AGE	يتم قياسه باللوغاريتم الطبيعي منذ تاريخ تأسيس الشركة (i) حتى نهاية الفترة (t) أو منذ ادراج الشركة في البورصة حتى سنة القياس، وقد تم استخدام البديل الأول قياساً على دراسة (الوكيل، 2024)
نسبة نمو الإيرادات	GROWTH	معدل نمو الإيرادات إلى المبيعات استناداً إلى دراسة Ginesti et al., 2023)

#### (5/4) أساليب التحليل الإحصائي واختبار الفروض.

استخدمت الباحثة بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وأعلى قيمة وأدنى قيمة لوصف الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة. وكذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation لقياس مدى الارتباط بين متغيرات الدراسة. ولاختبار فروض البحث، استخدمت الباحثة تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

#### (1/5/4) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة: -

أ- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة:

يعرض الجدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة وهي فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتحقيق الميزة التنافسية، وحجم الشركة، ودرجة الرافعة المالية، عمر الشركة، ونسبة نمو الإيرادات.

جدول رقم (5) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة

المتغيرات	رمز المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أصغر قيمة	أكبر قيمة
فعالية نظام الرقابة الداخلية	ICO	6	6.1	0	19
معدل العائد على الأصول	ROA	0.167	0.1744	-0.053	0.478
معدل العائد على حقوق الملكية	ROE	0.081	0.1581	-0.567	1.451
قيمة الشركة	Tobin's Q	0.78	0.68	0.12	20.93
حجم الشركة	SIZE	20.83	1.6	17.36	25.74
درجة الرافعة المالية	LEV	.179	.193	0	.624
عمر الشركة	AGE	3.466	.5412	1.7918	4.8903
نسبة نمو الإيرادات	GROWTH	.0684	1.38	-3.788	21.35

في ضوء الجدول رقم (5) يتضح للباحثة أهمية فعالية نظام الرقابة الداخلية في عينة الدراسة حيث بلغ متوسط فعالية نظام الرقابة الداخلية (6) وانحراف معياري (6.1)، وقيمة الشركة (.78) وانحراف معياري (.68) وبمدى يتراوح ما بين (0)، و(19) وهو ما يدل على أن فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركات متباينة.

وبالنسبة للميزة التنافسية يتضح للباحثة أن متوسط العائد على الأصول (1617). وانحراف معياري (1744)، كما بلغ متوسط العائد على حقوق الملكية (081). وانحراف معياري (1581). زيادة متوسط قيمة الشركة خلال فترة الدراسة حيث بلغ (78). وانحراف معياري (68)، ونظراً لزيادة قيمة المتوسطات السابقة فإن ذلك قد يعكس من وجهة نظر الباحثة تحقيق عينة الدراسة لميزة تنافسية.

وبالنسبة لمتغيرات الرقابة يتضح للباحثة أن أكبر قيمة لحجم الشركة (25.74)، وأقل قيمة (17.36) بمتوسط حسابي (20.83) وانحراف معياري (1.6)، كما بلغ متوسط الرافعة المالية (1.19) وانحراف معياري (4.84)، كما بلغ متوسط عمر الشركات في عينة الدراسة (3.466) وانحراف معياري (5412)، كما بلغت أعلى نسبة نمو للإيرادات (21.35) وأقل نسبة نمو - (3.788) بمتوسط (0684). وانحراف معياري (1.38).

ب- أما بالنسبة لمتغيرات الدراسة المنفصلة (Dummy Variables) وهي تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) فيمكن للباحثة بيان الإحصاء الوصفي لهذا المتغير من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (6) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة

Binomial Test					رمز المتغير	المتغيرات
Sig.	مشاهدات غير متحققة (0)		مشاهدات متحققة (1)			
	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
.056	35 %	174	65 %	318	RCA	تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

من الجدول رقم (6) يتضح للباحثة زيادة عدد الشركات الصناعية التي تطبق محاسبة استهلاك الموارد حيث بلغ عدد هذه الشركات خلال فترة الدراسة (318) مشاهدة بنسبة (65%) مقارنة بالشركات التي لا تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حيث بلغ عددها (174) بنسبة (35%).

### Correlation Analysis (2/5/3) تحليل الارتباط بين المتغيرات:

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation، لتحديد ما إذا كانت هناك مشكلة ارتباط خطي متعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض، بالإضافة لتحديد درجة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع محل الدراسة وذلك عند مستويات 1%، 5%، ويعرض جدول رقم (7) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة، حيث أظهرت أن قيم معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة لا تتجاوز 0.9، وهذا يشير إلى غياب مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة.

### جدول رقم (7) تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة:

Correlations		ICO	ROA	ROE	TobinsQ	RCA	SIZE	LEV	AGE	GROWTH
ICO	Pearson Correlation	1								
	Sig. (2-tailed)									
ROA	Pearson Correlation	.607*	1							
	Sig. (2-tailed)	0								
ROE	Pearson Correlation	0.612	-.003	1						
	Sig. (2-tailed)	0	0.943							

TobinsQ	Pearson Correlation	0.527	– .348**	0.015	1					
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.754						
RCA	Pearson Correlation	.503**	.500**	0.425	0.564	1				
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.004	0					
SIZE	Pearson Correlation	.209*	.476**	0.018	.511**	.499**	1			
	Sig. (2-tailed)	0.318	0	0.703	0	0				
LEV	Pearson Correlation	– 0.018	0.034	.985**	0.016	0.041	0	1		
	Sig. (2-tailed)	0.617	– 0.46	0	–0.734	0.379	0.997			
AGE	Pearson Correlation	0.175	.118*	0.433	.033	0.502	.060	0.01	1	
	Sig. (2-tailed)	0.217	.418*	0.005	0.474	0.005	0.192	0.833		
GROWTH	Pearson Correlation	0.125	0.06	.006	0.059	.013	.050	0.011	.002	1
	Sig. (2-tailed)	0.418	0.171	0.902	0.209	0.775	0.284	0.807	0.957	

\*\* تعنى وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى معنوية (0.01)

\* تعنى وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى معنوية (0.05)

وفي ضوء الجدول رقم (7) يتضح للباحثة وجود علاقة ارتباط موجبة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية ومؤشرات الميزة التنافسية للشركة حيث كانت معاملات الارتباط (0.607)، (0.612)، (0.527) على التوالي، كما يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط موجبة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية

(المتغير المستقل) ومحاسبة استهلاك الموارد (متغير وسيط) حيث كانت معاملات الارتباط (495)، (503). على التوالي.

وبالنسبة لعلاقة الارتباط بين تطبيق محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية يتضح وجود علاقة ارتباط موجبة بينهما حيث كانت معاملات الارتباط (500)، (425)، (564) موجبة لكل من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة الشركة على التوالي.

وبالنسبة لمتغيرات الرقابة يتضح للباحثة وجود علاقة ارتباط موجبة بين حجم الشركة وتحقيق الميزة التنافسية حيث كانت معاملات الارتباط (476)، (018)، (511) لكل من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة الشركة. كما أن علاقة ارتباط موجبة بين درجة الرافعة المالية وتحقيق الميزة التنافسية حيث كانت معاملات الارتباط (034)، (985)، (016) لكل من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة الشركة. في حين كانت هناك علاقة ارتباط سالبة بين عمر الشركة، وكل من معدل العائد على الأصول، وقيمة الشركة حيث كانت معاملات الارتباط (118-)، (033-). على التوالي، كما يرتبط عمر الشركة بمعدل العائد على حقوق الملكية بعلاقة موجبة حيث كان معامل الارتباط (433). بينما يرتبط بعلاقة ارتباط سالبة بكل من معدل العائد على الأصول وقيمة الشركة حيث كانت معاملات الارتباط (118-)، (033-)، كما ترتبط نسبة نمو الإيرادات بعلاقة ارتباط موجبة بالميزة التنافسية حيث كانت معاملات الارتباط (171)، (902)، (209).

(3/5/3) تحليل ومناقشة نتائج اختبارات فروض الدراسة في ظل التحليلات الأساسية:

لاختبار صحة فروض الدراسة استخدمت الباحثة طريقة المربعات (OLS) Ordinary Least Squares في صياغة نماذج الانحدار لقياس أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق محاسبة استهلاك الموردين لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وقد حاولت الباحثة اختبار صلاحية نماذج الدراسة للتحليل الاحصائي من خلال استخدام اختبار كلموجروف-سيمرنوف واختبار شايبيرو-ويلك وكانت نتائج الاختبارين كما يلي:

جدول رقم (8) اختبار كلموجروف-سيمرنوف واختبار شايبيرو-ويلك

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ROA	.147	452	.000	.795	452	.000
ROE	.435	452	.000	.068	452	.000
Tobins Q	.269	452	.000	.416	452	.000
ICO	.234	452	.000	.791	452	.000

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحثة وفقاً لنتائج اختبار كلموجروف-سيمرنوف واختبار شايبيرو-ويلك أن مستوى الدلالة (Sig.) أقل من 0.05 مما يعني أن المتغيرات المستقلة والتابعة المتصلة لا تتبع التوزيع المعتدل (الطبيعي) وحيث أن حجم العينة كبير (أكبر من 50 مشاهدة) فإن عدم توزيع البيانات كالتوزيع الطبيعي لن يؤثر على صلاحية النموذج للتحليل الاحصائي وفقاً لنتائج

نظرية النهاية المركزية. أما المتغيرات الوهمية التي تقاس بواحد، أو صفر فهي لا تخضع لشرط الاعتدالية.

ويمكن للباحثة تحليل ومناقشة نتائج اختبارات فروض الدراسة كما يلي:  
 أولاً: اختبار الفرض الأول: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة  
 يمكن للباحثة تحليل علاقة فعالية نظام الرقابة الداخلية بتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة المنشأة) كما يلي:

1- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول.

يوضح الجدول رقم (15) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول.  
 جدول رقم (15) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديرين- واتسون	اختبار الاعتدالية Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF معامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	
0.417	2.039	-	1.018	.983	فعالية نظام الرقابة الداخلية
		0	1.013	.987	حجم الشركة
		0	1.006	.994	درجة الرافعة المالية
		0	1.007	.993	عمر الشركة

	0	1.014	.986	نسبة نمو الايرادات
--	---	-------	------	--------------------

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحثة أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.417 فهي أكبر من 0.05 وهو ما يشير إلى وجود تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتحليل الاحصائي.

وبالإضافة إلى ذلك فإن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 2.039 تقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسن واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح للباحثة من الجدول السابق أن معامل تضخم التباين أقل من (10) لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد.

واستناداً إلى نتائج الاختبارات السابقة يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الاحصائي.

وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (16) أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (P-value)	معامل التحديد ( $R^2$ )
الجزء الثابت	.484	5.619	.000	0.485
فعالية نظام الرقابة الداخلية	.021	4.344	.000	

	.000	6.259	.025	حجم الشركة
	.423	- .802	-0.0094	درجة الرافعة المالية
	.015	2.453	0.0075	عمر الشركة
	.097	1.662	0.0069	نسبة نمو الإيرادات
قيمة اختبار (F) = 83.208				
القيمة الاحتمالية (P-value) = 0		درجات الحرية = 441, 5		

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) بالنسبة لمعدل العائد على الأصول (0.485) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (48%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (83.208) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحية لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (16) أن هناك تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$ROA = 0.484 + 0.021ICO + 0.025 SIZE - 0.0094 LEV + 0.0075AGE + 0.0069 GROWTH$$

## 2- نموذج أثرفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة

بمعدل العائد على حقوق الملكية:

يوضح الجدول رقم (17) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية

جدول رقم (17) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديربن-واتسون	اختبار الاعتدالية Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF معامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	
0.395	1.962	-	1.018	.983	فعالية نظام الرقابة الداخلية
		0	1.013	.987	حجم الشركة
		0	1.006	.994	درجة الرافعة المالية
		0	1.007	.993	عمر الشركة
		0	1.014	.986	نسبة نمو الإيرادات

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.395 فهي أكبر من 0.05 مما يعني ذلك أنه يوجد تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتحليل الاحصائي.

وبالإضافة إلى ذلك، يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 1.962 وتقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسن واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج.

كما يتضح أن معامل تضخم التباين أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد.

واستناداً إلى ما سبق يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الإحصائي. وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (18) أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية

معامل التحديد ( $R^2$ )	القيمة الاحتمالية (P-value)	قيمة اختبار (t)	القيمة المقدرة	المعالم
0.545	.197	1.292	.596	الجزء الثابت
	.017	4.349	.008	فعالية نظام الرقابة الداخلية
	.076	1.781	.039	حجم الشركة
	.000	-122.261	-.077	درجة الرافعة المالية
	.001	3.426	.001	عمر الشركة
	.540	.613	.002	نسبة نمو الإيرادات
قيمة اختبار (F) = 105.502				
درجات الحرية = 5 ، 441 القيمة الاحتمالية (P-value) = 0				

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) بالنسبة لمعدل العائد على حقوق الملكية (0.545) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج عالية وقادرة على تفسير ما يعادل (54%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكافية

لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (105.502) بمستوى معنوية (0.000) ممّا يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (18) أنّ هناك تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$ROE = 0.596 + 0.008 ICO + 0.039 SIZE - 0.077 LEV + 0.001 AGE + 0.002 GROWTH$$

3- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة:

يوضح الجدول رقم (19) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة.

جدول رقم (19) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة.

اختبار	إحصائية	اختبار	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF	Tolerance	
ليفين	اختبار ديرين-	الاعتدالية			

Sig.	واتسون	Sig.	معامل تضخم التباين	فترة السماح	
0.507	2.134	-	1.018	.982	فعالية نظام الرقابة الداخلية
		0	1.016	.985	حجم الشركة
		0	1.006	.994	درجة الرافعة المالية
		0	1.010	.990	عمر الشركة
		0	1.015	.986	نسبة نمو الإيرادات

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.507 فهي أكبر من 0.05 وهو ما يشير وجود تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتحليل الإحصائي. وبالإضافة إلى ذلك يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 2.134 تقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسون واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح من الجدول السابق أن معامل تضخم التباين أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد. واستناداً إلى ما سبق يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الإحصائي. وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (20) أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة

معامل التحديد ( $R^2$ )	القيمة الاحتمالية (P-value)	قيمة اختبار (t)	القيمة المقدرة	المعالم
0.498	.000	5.307	4.225	الجزء الثابت
	.009	4.446	.014	فعالية نظام الرقابة الداخلية
	.000	4.115	.154	حجم الشركة
	.821	-.226	-.036	درجة الرافعة المالية
	.338	-.959	0.145	عمر الشركة
	.378	.882	0.128	نسبة نمو الايرادات
قيمة اختبار (F) = 87.604				
درجات الحرية = 5441 ، القيمة الاحتمالية (P-value) = 0				

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) بالنسبة لمعدل العائد على حقوق الملكية (0.498) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (49%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (87.604) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (20) أن هناك تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig = ) (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$\text{Tobin's } Q = 4.225 + 0.014\text{ICO} + 0.154\text{SIZE} - 0.036\text{LEV} + 0.145\text{AGE} + 0.128 \text{GROWTH}$$

وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، قيمة الشركة). يتضح للباحثة صحة الفرض الأول وهو: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة ويتفق ذلك مع كل من دراسة (البشير، 2020) التي أكدت على أن فعالية نظام الرقابة الداخلية تهدف إلى تحسين عمليات الأداء وإضافة القيمة وتقليل حالات التعرض للمخاطر، وتعزيز الكفاءة.

ثانياً: اختبار الفرض الثاني: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

يمكن للباحثة تحليل علاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كما يلي:

1- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

جدول رقم (23) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين فعالية نظام الرقابة

الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد للتحليل الإحصائي

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديربن-واتسون	اختبار الاعتدالية Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF معامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	
0.434	2.356	-	1.017	.984	فعالية نظام الرقابة الداخلية

		0	1.012	.988	حجم الشركة
		0	1.006	.994	درجة الرافعة المالية
		0	1.007	.993	عمر الشركة
		0	1.014	.986	نسبة نمو الايرادات

من الجدول السابق يتضح للباحثة أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.434 فهي أكبر من 0.05 مما يعني ذلك أنه يوجد تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتقدير.

بالإضافة إلى مما سبق يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 2.356 والقيمة تقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسون واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح أن معامل تضخم التباين أقل من (10) لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد.

واستناداً إلى الاختبارات الاحصائية السابقة يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الاحصائي.

وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (24) أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد ( $R^2$ )
---------	----------------	------	-------------------	-------------------------

(	(P-value)	اختبار (t)		
0.465	.000	4.949	1.463	الجزء الثابت
	.000	5.337	.011	فعالية نظام الرقابة الداخلية
	.000	6.411	.082	حجم الشركة
	.337	-.962	-.031	درجة الرافعة المالية
	.136	-1.495	.152	عمر الشركة
	.897	.129	0.0084	نسبة نمو الإيرادات
قيمة اختبار (F) = 83.5				
القيمة الاحتمالية (P-value) = 0			درجات الحرية = 428.5	

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) (0.465) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (46%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (83.5) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (24) أن هناك تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$RCA = 1.463 + 0.011ICO + 0.082 SIZE - 0.031 LEV + 0.152 AGE + 0.0084 GROWTH$$

وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد. يتضح للباحثة صحة الفرض الثاني وهو: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد. ويتفق ذلك مع دراسة (راضي، 2021) التي أكدت على أن لفعالية نظام الرقابة الداخلية دور هام في التحقق من المعلومات التي من شأنها أن تساهم في فهم العلاقات الداخلية المتشابكة بين مجموعات الموارد مما ينعكس على الاستغلال الأمثل للموارد.

ثالثاً: اختبار الفرض الثالث: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

يمكن للباحثة تحليل علاقة تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بالميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة المنشأة) كما يلي:

1- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول.

يوضح الجدول رقم (25) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول للتحليلي الإحصائي.

جدول رقم (25) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديربن-واتسون	اختبار الاعتدالية Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF معامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	
0.319	2.093	-	1.101	.908	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
		0	1.099	.910	حجم الشركة
		0	1.002	.998	درجة الرافعة المالية
		0	1.014	.986	عمر الشركة
		0	1.003	.997	نسبة نمو الإيرادات

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.319 فهي أكبر من 0.05 وهو ما يشير إلى وجود تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتقدير.

وبالإضافة إلى ما سبق يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 2.093 تقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسن واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح مما سبق أن معامل تضخم التباين أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد. واستناداً إلى نتائج الاختبارات الاحصائية السابقة يتضح للباحثة صلاحية

### النموذج للتحليل الاحصائي.

وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية مقاسة بمعدل العائد على الأصول يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (26) أثر فعالية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول

معامل التحديد ( $R^2$ )	القيمة الاحتمالية (P-value)	قيمة اختبار (t)	القيمة المقدرة	المعالم
0.531	0	5.437	0.476	الجزء الثابت
	0.016	6.407	0.033	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
	0	5.794	0.025	حجم الشركة
	0.493	-0.686	-0.018	درجة الرافعة المالية
	0.058	1.982	0.025	عمر الشركة
	0.083	1.735	0.072	نسبة نمو الإيرادات
قيمة اختبار (F) = 92.23				
درجات الحرية = 4، 451 القيمة الاحتمالية (P-value) = 0				

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) (0.531) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (53%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (92.23) بمستوى معنوية (0.000) ممّا يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (26) أن هناك تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية مقاسة بمعدل العائد على الأصول ويتفق ذلك مع دراسة (كندة، 2021) التي أكدت على أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يمكن من تحديد مواطن الطاقة غير المستغلة ، والاستغلال الأمثل للموارد، وتعظيم القيمة المضافة للعملاء وهو ما ينعكس على زيادة الإيرادات.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$ROA = 0.476 + 0.033 RCA + 0.025 SIZE - 0.018 LEV + 0.025 AGE + 0.072 GROWTH$$

2- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية.

يوضح الجدول رقم (27) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية للتحليل الاحصائي.

جدول رقم (27) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل حقوق الملكية

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديرين-واتسون	اختبار الاعتمالية. Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIF معامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	

0.387	1.948	-	1.101	.908	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
		0	1.099	.910	حجم الشركة
		0	1.002	.998	درجة الرافعة المالية
		0	1.014	.986	عمر الشركة
		0	1.003	.997	نسبة نمو الإيرادات

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.387 فهي أكبر من 0.05 مما يعني ذلك أنه يوجد تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتقدير.

وبالإضافة إلى ما سبق يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 1.948 والقيمة تقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسون واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح مما سبق أن معامل تضخم التباين أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الأزواج الخطي المتعدد. واستناداً إلى نتائج الاختبارات الإحصائية السابقة يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الإحصائي.

وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (28) أثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة

التنافسية للمنشأة مقاسة معدل العائد على حقوق الملكية

معامل التحديد ( $R^2$ )	القيمة الاحتمالية (P-value)	قيمة اختبار (t)	القيمة المقدرة	المعالم
0.892	.323	.989	.459	الجزء الثابت
	.000	6.193	.087	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
	.221	1.227	.028	حجم الشركة
	.000	- 123.851	-.077	درجة الرافعة المالية
	.005	2.838	.142	عمر الشركة
	.482	.704	.052	نسبة نمو الايرادات
قيمة اختبار (F) = 86.34				
درجات الحرية = 5، 452 القيمة الاحتمالية (P-value) = 0				

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) (0.891) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (89%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (86.34) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

قد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (28) أن هناك تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$ROE=0.456 +0.087 RCA +0.028 SIZE- 0.077 LEV+0.142 AGE+0.052 GROWTH$$

3- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة.

يوضح الجدول رقم (29) مدى صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة للتحليل الاحصائي.

جدول رقم (29) اختبار صلاحية نموذج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة.

اختبار ليفين Sig.	إحصائية اختبار ديربن-واتسون	اختبار الاعتدالية Sig.	اختبار الارتباط الخطي المتعدد		المتغيرات المستقلة
			VIFمعامل تضخم التباين	Tolerance فترة السماح	
0.451	2.099	-	1.112	.900	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
		0	1.105	.905	حجم الشركة
		0	1.002	.998	درجة الرافعة المالية
		0	1.022	.979	عمر الشركة
		0	1.004	.996	نسبة نمو الإيرادات

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحثة أن (Sig.) الخاصة باختبار ليفين 0.451 فهي أكبر من 0.05 مما يعني ذلك أنه يوجد تجانس أو ثبات التباينات مما يؤكد صلاحية النموذج للتقدير.

بالإضافة إلى ما سبق يتضح أن قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة ديربن-واتسون 2.099 وتقع بين القيمة الجدولية العليا لديربن-واتسن واربعة ناقص القيمة الجدولية العليا مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي الذاتي في النموذج.

كما يتضح مما سبق أن معامل تضخم التباين أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وكذلك فترة السماح أقل من واحد صحيح لجميع المتغيرات المستقلة مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي المتعدد. واستناداً إلى نتائج الاختبارات الإحصائية السابقة يتضح للباحثة صلاحية النموذج للتحليل الإحصائي.

وبالنسبة لنتائج انحدار نموذج أثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة يمكن للباحثة توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (30) أثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة

معامل التحديد ( $R^2$ )	القيمة الاحتمالية (P-value)	قيمة اختبار (t)	القيمة المقدرة	المعالم
0.457	.000	4.993	4.033	الجزء الثابت
	.000	5.070	.019	تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
	.000	3.804	.149	حجم الشركة
	.732	-.342	-.123	درجة الرافعة المالية
	.289	1.062	.067	عمر الشركة
	.305	1.027	.045	نسبة نمو الإيرادات
قيمة اختبار (F) = 96.34				

درجات الحرية = 5، 450 القيمة الاحتمالية (P-value) = 0.003

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة (Adjust R2) (0.457) وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج قادرة على تفسير ما يعادل (45%) من التغيرات، أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (96.34) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (30) أن هناك تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حيث كانت إشارة معامل الانحدار ( $\beta$ ) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig 0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يثبت صحة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقياسة بقيمة الشركة.

وبالتالي يمكن للباحثة صياغة النموذج الرياضي المقدر للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

$$\text{Tobin's Q} = 0.4033 + 0.019 \text{ RCA} + 0.149 \text{ SIZE} - 0.123 \text{ LEV} + 0.067 \text{ AGE} + 0.045 \text{ GROWTH}$$

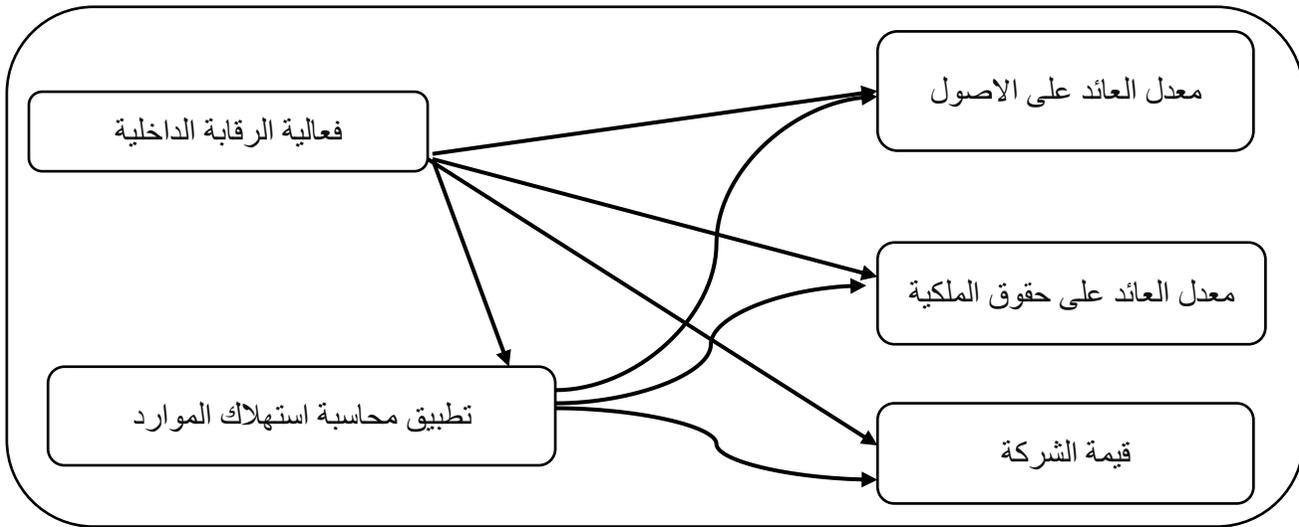
وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لأثر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، قيمة الشركة). يتضح للباحثة صحة الفرض الثالث وهو: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة. ويتفق ذلك مع دراسة (عمر، 2020) والتي تؤكد على أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد على

تزويد الشركة بمعلومات لها مصداقية تمكنها من اتخاذ القرارات وتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل مما يسهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

(4/5/3) تحليل ومناقشة نتائج اختبارات فروض الدراسة في ظل التحليلات الإضافية (تحليل المسار والمعادلات البنائية (الهيكلية):

أولاً: النتائج المستخرجة من برنامج أموس:

يوضح الشكل التالي النموذج الرياضي لطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة



شكل رقم (9)

النموذج الرياضي الذي يربط بين المتغيرات المستقلة والوسيطية والتابعة وقد أظهرت نتائج التحليل الاحصائي مؤشرات جودة التوافق الكلية للنموذج المقترح كما يلي:

جدول رقم (31) مؤشرات جودة التوافق الكلية للنموذج المقترح:

القيمة	مؤشر جودة التوافق الكلية
1.654	مؤشر مربع كاي المعياري

0.964

مؤشر جودة التوفيق GFI

مما سبق يتضح للباحثة أن مؤشر مربع كاي المعياري يساوي 1.654 (حد قبول هذا المؤشر أقل من أو يساوي 2)، كما أن مؤشر جودة التوفيق GFI يساوي 0.964 (حد قبول هذا المؤشر أكبر من أو يساوي 0.95)، مما سبق نستطيع القول بأن النموذج الهيكلي المقترح بناءً على مؤشرات جودة التوافق الكلية يفسر أن العلاقة متوافقة بدقة عالية ويمكن الاعتماد عليه في التفسير.

ويظهر الجدول التالي تقييم معاملات النموذج المقترح:

جدول رقم (32) تقييم معاملات النموذج المقترح:

المسارات		التقديرات	P-value	مستوى الدلالة
ROA	<----	ICO	0.081	0
ROE	<----	ICO	0.108	0
Tobin's Q	<----	ICO	0.060	0
RCA	<----	ICO	0.212	0
ROA	<----	RCA	0.041	0
ROE	<----	RCA	0.079	0
Tobin's Q	<----	RCA	0.017	0

المعامل دال احصائياً عند مستوى معنوية 5%

المعامل دال احصائياً عند مستوى معنوية 1%

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفروض في

ظل التحليلات الإضافية كما يلي:

أ- اختبار الفرض الأول: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية

نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة:

يمكن للباحثة تحليل علاقة فعالية نظام الرقابة الداخلية بتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة المنشأة) استناداً إلى التحليلات الإضافية كما يلي:

1- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول:

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$ROA = 0.081ICO$$

2- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية:

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$ROE = 0.108ICO$$

3- نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة:

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بقيمة الشركة وهو ما

يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$Tobin's Q = 0.06ICO$$

وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، قيمة الشركة). يتضح للباحثة صحة الفرض الأول وهو: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة

ب- اختبار الفرض الثاني: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

يمكن للباحثة تحليل علاقة فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد استناداً إلى التحليلات الإضافية كما يلي:  
نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية على تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:  $RCA = 0.106IAQ$

وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد. يتضح للباحثة صحة الفرض الثاني وهو:

توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

ج- اختبار الفرض الثالث: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

يمكن للباحثة تحليل علاقة تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بالميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة المنشأة) استناداً إلى التحليلات الإضافية كما يلي:

1- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على الأصول.

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاساً بمعدل العائد على الأصول وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$R O A = 0.041 R C A$$

2- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاسة بمعدل العائد على حقوق الملكية.

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاساً بمعدل العائد على حقوق الملكية وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$R O E = 0.079 R C A$$

3- نموذج أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة

### مقاسة بقيمة الشركة.

في ضوء الجدول رقم (32) يتضح للباحثة وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الميزة التنافسية للمنشأة مقاساً بقيمة الشركة وهو ما يتفق مع نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، ويمكن للباحثة صياغة المعادلة الهيكلية (البنائية) كما يلي:

$$T o b i n ' s Q = 0 . 0 1 7 R C A$$

وفي ضوء مناقشة وتحليل الباحثة لأثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بمعدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، قيمة الشركة). يتضح للباحثة صحة الفرض الثالث وهو: توجد علاقة إيجابية ذات علاقة معنوية بين تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

(5/5/3) تحليل ومناقشة نتائج قياس التباين في ROA و ROE و Tobin's

Q و ICO حسب تطبيق RCA من عدمه باستخدام اختبار مان-ويتني

يتضح للباحثة من الجدول رقم (33) التباين في ROA و ROE و Tobin's Q

و ICO حسب تطبيق RCA من عدمه في عينة الدراسة باستخدام اختبار مان-

ويتن

جدول رقم (33) نتائج اختبار مان -ويتن لقياس التباين بين متغيرات الدراسة

المتغير	تطبيق RCA	متوسط الرتب	قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
ROA	عدم التطبيق = 0	214.79	3.682	0.575	معنوي
	التطبيق = 1	261.52			

معنوي	0.591	2.508	220.91	عدم التطبيق = 0	ROE
			252.74	التطبيق = 1	
معنوي	0.584	.548	234.82	عدم التطبيق = 0	TobinsQ
			247.88	التطبيق = 1	
معنوي	0.67	.427	232.77	عدم التطبيق = 0	ICO
			238.01	التطبيق = 1	

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) بالنسبة لكل من فعالية نظام الرقابة الداخلية، والميزة التنافسية للمنشأة (مقاسة بكل من معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وقيمة الشركة) وهو ما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والشركات التي لا تطبق.

فالنسبة للشركات التي تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كان متوسط الرتب أعلى لكل من فعالية نظام الرقابة الداخلية (238.01)، ومعدل العائد على الأصول (261.52)، معدل العائد على حقوق الملكية (252.74)، وقيمة الشركة (247.88) عن غيرها مقارنة بالشركات التي لا تطبق محاسبة استهلاك الموارد ، وهو ما يشير من وجهة نظر الباحثة إلى وجود تأثير معنوي لفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، كما أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد له تأثير معنوي في تحقيق الشركة لميزة تنافسية

#### 5- نتائج وتوصيات الدراسة:

##### (1/5) نتائج الدراسة:

تتمثل أهم النتائج فيما يلي:

استهدفت الدراسة تحليل العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة واعتمدت في

ذلك على عينة من الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية. ومن خلال الدراسة التطبيقية أمكن الإجابة عملياً على تساؤلات الدراسة، حيث تعرض السؤال الأول للدراسة إلى أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة. وقد تمت الإجابة عن هذا التساؤل بوجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة. إي أن لفعالية نظام الرقابة الداخلية دوراً في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

كما تعرض السؤال الثاني للدراسة إلى أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA). وقد تمت الإجابة عن هذا التساؤل بوجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد. إي أن فعالية نظام الرقابة الداخلية دوراً في تحسين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد عن طريق تقييمه لإدارة الشركة والتأكيد على مدى قدرته على إضافة قيمة للشركة ومتابعة تنفيذه، وإعطاء التأكيد اللازم للإدارة بأن الشركة تقوم بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وذلك لتحقيق الأهداف ومساعدة الإدارة لتخفيض الموارد العاطلة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج وتحسين جودته، ويساعد في ترشيد القرارات الاستراتيجية، وتحقيق الميزة التنافسية للشركة.

أما بالنسبة السؤال الثالث للدراسة، فقد ركز على قدرة أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في التغلب على المشكلات التي تواجه المنشأة مما ينعكس على تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة وقد تمت الإجابة عن هذا التساؤل بوجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة، أي أن لأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد دوراً في التغلب على المشكلات التي تواجه المنشأة عن طريق توفير المعلومات

الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساهم في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتج وزيادة ارباح الشركات ودعم مركزها التنافسي.

## (2/5) توصيات الدراسة: -

في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها توصى الباحثة بما يلي :-  
تطبيق الأساليب والطرق العلمية في محاسبة التكاليف، مثل التكاليف المعيارية، وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، والتكاليف المستهدفة، ويمكن للشركة استخدام هذه الاساليب مع الاستفادة من المزايا التي تحققها كل منها.  
تبنى تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في كل الشركات الصناعية وذلك لتحسين استغلال الطاقة المتاحة والقضاء على الطاقة العاطلة مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وذلك لإنجاح تطبيق الأساليب والطرق العلمية في محاسبة التكاليف ومنها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتقديم الاقتراحات اللازمة لتطويرها، وإعطاء التأكيد اللازم للإدارة بأن الشركة تقوم بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وذلك لتحقيق الأهداف ومساعدة الإدارة لتخفيض الموارد العاطلة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج وتحسين جودته، ويساعد في ترشيد القرارات الاستراتيجية، وتحقيق الميزة التنافسية للشركة.

## 6- قائمة المراجع:-

(1-6) مراجع باللغة العربية: -

1. أحمد، أحمد توفيق عبدالعال، أبو شعيشع، مختار إسماعيل، منصور، بهاء محمد حسين، 2022، "أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة"، مجلة البحوث الإدارية والمالية، كلية التجارة، جامعة السويس، المجلد 2، العدد 4.
2. إسماعيل، احمد عبد العليم، 2019، "دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مجلد 10، العدد 3.
3. البشير، الفاتح بشير إدريس، 2020، "قياس فاعلية الدور الحكومي للمراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 24، العدد 3.
4. الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، 2020، " إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 21، العدد 3.
5. الحناوي، السيد محمود، 2020، " العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للشركة في ظل التأثير المعدل لمراحل دورة حياة الشركة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 1.
6. الشطبي، على عبد الله صالح، 2016، "الدور التأثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
7. الشك، غادة حمدي، 2024، "أثر الإفصاح المحاسبي عن المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة علي أداء الشركات المساهمة: دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد 10، العدد 17.

8. الشهراني، زينب حامد، 2017، " فاعلية الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الحكومية"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد 31، العدد 2.
9. الصغير، محمد السيد محمد، 2011، " إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCLL) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 25، العدد 1.
10. العتيبي، عايض ظاهر إبراهيم الزند، 2022، "أثر تفعيل أنشطة الرقابة الداخلية على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي بوزارة الكهرباء والماء الكويتية في ظل عصر الرقمنة دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد 13، العدد 2.
11. الغندور، سعد سامي فتحي، 2023، "استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد 4، العدد 2.
12. الوكيل، حسام السعيد، 2024، "أثر مستوى الالتزام الحوكمي للشركات على العلاقة بين غموض التقارير المالية وأتاعب المراجعة: دراسة تطبيقية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 8، العدد 3.
13. أمين، وليد إبراهيم محمد، 2018، "دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد 9، العدد 2.
14. بخيت، محمد عبد النبي، 2022، " أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية على أتاعب مراقب الحسابات وتأخير تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *رسالة دكتوراة غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
15. راضي، فاطمة الزهراء السيد محمد، 2021، "أثر استخدام تقنيات البيانات الضخمة على فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة دمياط.

16. شاهين، محمد احمد، 2013، "دراسة تحليلية لخصائص النظم المختلفة لقياس التكاليف بهدف تطوير نموذج لزيادة دوافع الإدارة في ترشيد الطلب على الموارد"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 17، العدد 3.
17. شبل، منى سليمان محمود، 2018، "أثر مستوى الإفصاح الاختياري على قيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 2، العدد 2.
18. شكر، ايناس جمعة فهمي، 2021، "استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 22، العدد 2.
19. عبدالحميد، أنس رفعت، 2018، "أثر عناصر المزيج التسويقي على الميزة التنافسية دراسة ميدانية في مصانع البلاستيك الصناعية في عمان"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
20. عبد الدايم، أحمد شعبان، 2020، "إطار مقترح لتكامل ستة سيكما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
21. عبد الرحمن، أمجد حسن، 2019، "دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد 3.
22. عبد العظيم، أماني سمير، 2012، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
23. عبد الله، محمد خالد، 2016، "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحية. دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

24. عبدالعال، هند عبدالعال الحسيني، 2022، "نموذج مقترح لقياس أثر سلوك التصاق التكلفة على تخفيض التكاليف الإضافية لدعم الميزة التنافسية المستدامة- دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية-"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
25. عقل، يونس حسن والبابلي، هبه شاكر فتحي، 2013، "استخدام أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد 27، العدد 3.
26. عمر، محمد صالح داؤد، 2020، " التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة سيقا الصناعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين.
27. عيسى، محمد إسحق عبد الرحمن، 2018، "دور بطاقة الأداء المتوازن في فاعلية أداء الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 22، العدد 4.
28. قرني، إيمان عبدالفتاح حسن، 2018، " أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابة الداخلية علي آليات الحوكمة بالشركات المصرية -دراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 42، العدد 2.
29. كندة، رضوان النيل، 2021، " أثر استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم"، *المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، مركز السنبلة للبحوث والدراسات، السودان، العدد التاسع.
30. محمد، دعاء السيد عبدالرحمن، 2014، "تقييم فعالية محاسبة تكلفة النشاط وتحسينها من خلال نظام مقترح لمحاسبة استهلاك الموارد"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.
31. محمد، هشام سعيد إبراهيم، 2023، " تأثير تنوع مجلس الإدارة على قيمة الشركة ومعدلات الربحية والأرباح الموزعة وسعر السهم: دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 26، العدد 4.

32. مدهش، منير علي، 2018، "قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفيه: دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد24، العدد2.
33. المرتضى، ابراهيم عبدالجبار محمد، 2023، "أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات"، المجلة العلمية لنشر البحوث، العدد 18.
34. المغربي، محمد الفاتح محمود بشير، 2022، "مبادئ الاحصاء للاقتصاد والعلوم الإدارية"، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.
35. موسى، أماني سمير عبد العظيم، 2012، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
36. يوسف، عادل جعفر محمد، 2023، " أثر استخدام التكاليف المعيارية كأحد أدوات الرقابة الداخلية على تخفيضالتكاليف البيئية: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد24، العدد2.

## (2-6) مراجع باللغة الاجنبية: -

1. Abd Rahim, Shamsul Anuar., Nawawi, Anuar & Azlin, Ahmad Saiful, 2017, "Internal control weaknesses of a cooperative body: Malaysian experience", **International Journal of Management Practice**, Vol.10, No. 2.
2. Altamuro, Jennifer & Beatty, Anne., 2010, "How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.49, No. 1/2.
3. Amoah, Nana Y., Anderson, Anthony., Bonaparte, Isaac & Tang, Alex P., 2017, "Internal Control Material Weakness and Real Earnings Management", **Advances in Public Interest Accounting**, Vol. 20.
4. Clinton, Sarah B., Pinello, Arianna S., & Skaife, Hollis Ashbaugh, 2014, "The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.33, No. 4.

5. El-Essawy, Neriman Mohamed Mohamed, 2018, "The Integration between Resource Consumption Accounting Approach and Theory of Constraints to Rationalize Capacity Utilization Decision", an Applied Study, **Thesis of The Master Degree**, Faculty of Commerce, Ain Shams University.
6. Francis, B., Hasan, I., Siraj, I., & Wu, Q., 2019, "Managerial Ability And Value Relevance Of Earnings", **China Accounting and Finance Review**, Vol. 21, No. 4, PP.147-190.
7. Ginesti, Gianluca., Santonastaso, Rosalinda & Riccardo Macchion,2023, "Family involvement in ownership and governance and internal auditing quality", **Corporate Governance**, Vol.24, No. 8, P. 46-64.Available at:<https://0810bes8z-1103-y-https-doi-org.mplbci.ekb.eg/10.1108/CG-10-2022-0405>.
8. Jayasiri, Nuradhi Kalpani., 2021, "Impact of Internal Control on Financial Performance", **Global Review of Accounting and Finance**, Vol. 12. No.1.
9. Nguyen, Thanh Thi., & Bui, Ngoc., 2018, "Solutions to Strengthen the Internal Control System of Paper Manufacturing Enterprises". **Journal of Advances in Economics and Finance**, Vol.3, No. 3.
- 10.Omokhudu, Okun Omokhoje & Amake, Chinwe Claire., 2018, "Corporate Governance and Value Relevance of Accounting Information: Evidence from Nigeria", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.9, No.2, PP.70-88.
- 11.Yu, Hui-Cheng., Kuo, Lopin & Kao, Mao-Feng, 2017, "The relationship between CSR disclosure and competitive advantage", Sustainability Accounting, **Management and Policy Journal**, Vol. 8 No. 5.