

## معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد - دراسة حالة شركة الخليج العربي للنفط

د. فدوى حسين سليمان التارقي\*

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي ، ليبيا

البريد الإلكتروني: fadway.altariqi@gmail.com

تاريخ الإرسال 2025/9/12م تاريخ القبول 2025/10/5م

### Obstacles To Implementing Resource Consumption Accounting: A Case Study of The Arabian Gulf Oil Company

Fadway Hussein Al-Targi\*

Department of Accounting, Faculty of Economy, University of Benghazi,  
Libya

#### Abstract

This study aimed to identify the obstacles hindering the implementation of the Resource Consumption Accounting (RCA) system at the Arabian Gulf Oil Company. The focus was placed on administrative, organizational, accounting, human, and technical barriers. The study adopted a descriptive-analytical approach, using the Arabian Gulf Oil Company as a case study. Data were collected through a structured personal Interviews and analyzed statistically to derive the findings.

The results revealed the presence of several administrative obstacles, most notably the management's reluctance to shift from traditional accounting systems. Accounting-related barriers were also identified, including the high costs of implementation and maintenance requiring substantial financial resources as well as the lack of integration with existing accounting systems. In terms of human factors, the study found a shortage of qualified personnel to implement the system and resistance to change. Additionally, technical challenges were observed, such as the unavailability of accurate as

well as integrated databases beside the instability of the digital infrastructure.

Based on these findings, the study recommends strengthening managerial support for the adoption of the RCA system as well as improving the digital infrastructure to create a conducive environment for its successful implementation within the company.

**Keywords:** Resource consumption accounting - Obstacles to implementing resource consumption accounting – Company

## المخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات (الإدارية والتنظيمية والمحاسبية والبشرية والتقنية) التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة الخليج العربي للنفط، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة لشركة الخليج العربي للنفط، وتم تجميع البيانات من خلال المقابلات الشخصية، وبعد التحليل الإحصائي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: توجد معوقات إدارية تحول دون تطبيق النظام منها: عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية التقليدية، وكذلك توجد معوقات محاسبية تمثلت في ارتفاع تكاليف الصيانة والتطبيق مما يتطلب موارد مالية كبيرة ونقص التكامل مع الأنظمة المحاسبية التقليدية، بالإضافة لوجود معوقات بشرية تمثلت في نقص الكوادر المؤهلة لتطبيق النظام ومقاومة التغيير، أيضاً تبين النتائج وجود معوقات تقنية تتعلق بعدم توفر قاعدة بيانات دقيقة ومتكاملة، وعدم استقرار البنية التحتية الرقمية. توصي الدراسة بتعزيز الدعم الإداري وتحسين البنية التحتية الرقمية.

**كلمات الافتتاحية:** محاسبة استهلاك الموارد- معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد- شركة

## 1.1 مقدمة:

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA) من أنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الذي يهدف إلى تقديم معلومات دقيقة وأكثر شفافية عن الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية، وتحديد الموارد العاطلة أو غير المستغلة وكيفية الاستفادة منها وذلك من خلال تتبع

التكاليف المباشرة للموارد المستخدمة, وهو نظام قائم على الدمج بين نظامين للتكاليف وهي التكاليف على أساس النشاط, Activity Based Costing (ABC) ونظام التكاليف الألماني German Cost Accounting (GCA), ليشكل نموذجاً شاملاً ومتكاملاً يحقق أكفا استخدام للموارد ويساعد في اتخاذ قرارات طويلة الأجل, ويركز هذا النظام على توفير معلومات ملائمة, يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحسين الطاقة الإنتاجية.

يشير الأدب المحاسبي إلى إنه لا يوجد تعريف موحد للمحاسبة عن استهلاك الموارد متفق عليه, ويعزى للأسس التي يعتمد عليها النظام والتي لا تزال في مراحلها الأولى.

فقد عرفها ويبر وكلينتون بأنها طريقة تحليل موارد تهدف إلى تقديم معلومات لتحديد التكاليف بدقة. (Ting & Yijuan, 2017). نقلاً عن العيسوي يري Copper أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلاً من الأنشطة, وبالتالي يحقق توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة, والأهم من ذلك أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يفرق بين المورد بالقدر المتوافر, والمورد بالقدر المستخدم وهو ما يجعله قادراً على حساب الطاقة غير المستغلة بدقة وتحسين دقة قياس التكلفة (العيسوي, 2022: 111). وعرفها (الأمين, 2025: 486) بأنها: "أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة, بسبب ما توفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة, حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل".

كما عرفها (Abu Rahma et al., 2025) بأنها: "أداة حديثة لإدارة التكاليف والتي تتميز بتقديم معلومات شاملة وكافية في التخطيط السليم, وخفض التكاليف والتحكم واكتشاف الخمول في الطاقة, فهو يساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية تشغيلية صارمة من شأنها زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية".

من خلال سرد التعريفات السابقة يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد بأنها أداة استراتيجية تجمع بين نظامين للتكاليف التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المعيارية للنظام الألماني لتوظيف الموارد بأكفا استخدام, من خلال فصل الطاقة العاطلة أو غير المستغلة عن الطاقة المستخدمة وتحديد مواطن الهدر فيها.

## مشكلة الدراسة وتساؤلاتها :

تواجه الشركات النفطية الكبرى، ومنها شركة الخليج العربي للنفط، تحديات متزايدة في سبيل تحسين الكفاءة التشغيلية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، خاصة في ظل الضغوط البيئية والاقتصادية التي تشهدها صناعة النفط. وفي هذا السياق، تبرز أهمية محاسبة استهلاك الموارد كأحد المفاهيم المحاسبية الحديثة التي تهدف إلى تحسين دقة قياس التكاليف وتقليل الفاقد وتعزيز الكفاءة الداخلية، إلا أن تطبيق هذا النظام يواجه العديد من المعوقات في البيئة الصناعية المعقدة لتلك الشركات.

ففي دراسة ( يونس، 2024) للتعرف على المعوقات ( الإدارية والمالية، والبشرية، والتكنولوجية) التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة الموارد في شركة النسيم للصناعات الغذائية، بالاعتماد على المنهج الوصفي، بينت الدراسة بأن هناك معوقات إدارية ومالية تحول دون تطبيق النظام منها؛ عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة، كذلك توجد معوقات بشرية منها عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين، بالإضافة إلى المعوقات التكنولوجية المتمثلة في عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة. كما توصلت دراسة (سعيد، خليل، 2021) إلى وجود معوقات متمثلة في ارتفاع تكاليف التطبيق، ويحتاج نظام (RCA) إلى كثير من الوقت لتخطيط المطلوب، كما يحتاج إلى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع في المنشأة. وتوصي الدراسة بإزالة المعوقات التي تواجه تطبيق نظام (RCA).

كما أوصت دراسة (Abu Rahma et al, 2025) بأنه ينبغي على الإدارة العليا أن تدرك المزايا التي يحققها النظام، وبالتالي توفير العوامل المناسبة التي تسمح بتطبيقها مثل؛ إتباع استراتيجية التدريب المستمر للموظفين في الدورات التدريبية والتأهيلية. في حين أشارت دراسة (Elshat, 2016) بوجود جملة من المعوقات منها: هناك مقاومة من جانب الموظفين تجاه الأساليب الحديثة المقدمة من الشركة، وقد تكون هذه المقاومة موجودة لأسباب عديدة أهمها: نقص المعلومات المتعلقة بالممارسات الجديدة، نقص الخبراء الذين يمكنهم تقديم فلسفة الممارسات الحديثة في هذا المجال، القلق من الفشل في استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة.

بالإضافة لذلك فقد هدفت دراسة (لریش، فرج، 2021) إلى التعرف على معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الليبية، مع التركيز على المؤسسة

الوطنية للنفط, حيث أظهرت نتائج الدراسة أن محاسبة الموارد البشرية لا تحظى باهتمام كاف, مع وجود صعوبات في تقدير أعمار الأفراد الإنتاجية, وقياس تكلفة الموارد البشرية, ورسملة التكاليف, بالإضافة إلى العوامل الاجتماعية والثقافية. من هنا تتبع الحاجة إلى دراسة معمقة تستقصي هذه المعوقات وتحلل أبعادها المختلفة, بهدف وضع تصور علمي يساهم في تهيئة البيئة التنظيمية والفنية لتطبيق محاسبة الموارد في هذا المرفق الحيوي, بما يعزز من كفاءة الأداء ويرسخ مفاهيم الاستدامة المالية والبيئية في إدارة الموارد العامة. وعليه تحاول الدراسة الإجابة على التساؤل التالي:

- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة الخليج العربي للنفط؟

وسيتم الإجابة عن التساؤل من خلال التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي المعوقات الإدارية والتنظيمية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة؟
2. ما هي المعوقات المالية والمحاسبية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة؟
3. ما هي المعوقات التقنية والتكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة؟
4. ما هي المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة؟

#### أهداف الدراسة :

- 4.1. أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة معوقات تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في شركة الخليج العربي للنفط. وينبثق من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:
- 1- التعرف على المعوقات الإدارية والتنظيمية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة .
- 2- معرفة المعوقات المالية والمحاسبية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة .

3- معرفة المعوقات التقنية والتكنولوجية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة .

4- معرفة المعوقات البشرية التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركة .

5- معرفة مفاهيم محاسبة استهلاك الموارد وأهدافها وأهميتها، وفوائد تطبيقها.

**. أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في إثراء البحث العلمي بإحدى الدراسات الحديثة والمتعلقة بموضوع المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتبارها أداة استراتيجية تساعد في اتخاذ قرارات هامة للشركة وتحديد الأهداف بطريقة استراتيجية طويلة الأجل وتخصيص الموارد بالشكل الأمثل وتقييم الأداء. بالإضافة لذلك تتبع أهمية الدراسة من ندرة الدراسات التي تناولت نظام استهلاك الموارد في البيئة المحلية فجاءت هذه الدراسة امتداداً للدراسات والتجارب المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد في الدول المجاورة.

**. الدراسات السابقة:**

أكدت دراسة (العبيدي , الجبوري, 2021) أن أهم معوقات تطبيق محاسبة الموارد الطبيعية في القطاع النفطي العراقي هي: نقص التشريعات, ضعف البنية التحتية التكنولوجية, عدم كفاءة الأنظمة المحاسبية في قياس الاستهلاك, بالإضافة إلى قلة الوعي بأهمية المحاسبة البيئية بين المحاسبين, وتوصي الدراسة بتدريب الكوادر المحاسبية وتطوير معايير محاسبية عراقية خاصة بالموارد الطبيعية, واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (السعدي, 2019) التي هدفت لمعرفة معوقات تبني محاسبة الموارد المائية في الدول العربية: دراسة حالة الأردن , التي توصلت لوجود معوقات فنية تتمثل في صعوبة قياس استهلاك الموارد بسبب نقص البيانات, ووجود معوقات قانونية المتمثلة في عدم وجود تشريعات تلزم الشركات بالإفصاح عن الاستهلاك, وتوصي الدراسة بعدة توصيات منها: إنشاء نظام وطني لرصد استهلاك المياه, في حين بينت دراسة (بن يونس, 2024) وجود معوقات إدارية ومالية وبشرية وتكنولوجية في شركة النسيم للمواد الغذائية في البيئة الليبية من هذه المعوقات: عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة المحاسبية المطبقة (مقاومة التغيير) , عدم توفر التأهيل والخبرة اللازمة لدى المحاسبين والإداريين, بالإضافة على عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة. كما هدفت دراسة (حسن, 2023) لمعرفة مقومات ومعوقات

تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصحية العراقية، والتي توصلت إلى وجود اختلافات في الأهمية النسبية للمعوقات بناءً على اختلاف الخبرة والمؤهلات لأفراد العينة، وأن جزءاً من المعوقات يعود إلى سوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم التطبيق، كما أضافت دراسة (Elshat,2016) لمعرفة تحديات ومعوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في صناعة السيارات المصرية، أن النظام يعتبر جديداً في بيئة الأعمال المصرية ويتطلب قاعدة بيانات دقيقة ودعمًا من الإدارة العليا، بالإضافة إلى ضرورة مراجعة القيم التنظيمية لمواجهة مقاومة التغيير، كما خلصت دراسة (الدبس، 2015) إلى وجود صعوبة كبيرة في تطبيق النظام لافتقار المنشآت الصناعية السورية لمقومات تبنيه. كما بينت دراسة (Wang,et,2009) أنه بالرغم من أن نظام RCA نظام مثالي من الناحية النظرية، إلا أنه يواجه مشاكل عند التطبيق في محاسبة تكاليف التعليم الجامعي من ناحية: التحديد الدقيق للموارد/وتقسيم النشاط بشكل معقول/جمع المعلومات الأساسية للأقسام بدقة. في حين بينت دراسة (Ting&Yijuan,2017) إنه لا يزال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المؤسسات في مرحلة الاستكشاف، وتوصلت الدراسة إلى إنه لا يقتصر دور محاسبة استهلاك الموارد على حساب الموارد الخاملة والطاقة الإنتاجية الخاملة فحسب، بل يوفر معلومات عن التكاليف الثابتة والمتغيرة. ولا يقتصر دورها على قياس وتقييم أداء المؤسسة فحسب، بل تسهم أيضاً في حساب وتحليل المنفعة الحدية.

أجمعت الدراسات السابقة السالفة الذكر على وجود معوقات تحد من تطبيق هذا النظام، مع اختلاف وتفاوت درجات الاختلاف حسب البيئة المحيطة، وقد تمثلت تلك المعوقات في: مقاومة التغيير، صعوبة تحديد الموارد، عدم دعم الإدارة العليا، عدم وجود قاعدة بيانات دقيقة، عدم توفر التأهيل والخبرة للموظفين، نقص البنية التحتية الرقمية، قلة الوعي لدى الموظفين بنظام محاسبة الموارد، نقص المعلومات، وكذلك نقص التشريعات.

**ما يميز الدراسة:** تناولت الدراسات السابقة موضوع محاسبة استهلاك الموارد من ناحية التحديات التي تواجه تطبيقها في بيئات مختلفة، أما هذه الدراسة فإنها تتميز عن الدراسات السابقة بأنها تتناول الموضوع في قطاع حيوي كقطاع النفط في البيئة الليبية، نظراً لندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باستثناء دراسة

(لريش، 2021) الذي تناولته على الموارد البشرية كمورد، لكن هذه الدراسة تتناول جميع الموارد بما فيها الموارد البشرية، فجاءت هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة. **منهجية الدراسة:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة، حيث تسعى إلى وصف الواقع الفعلي لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد، وتحليل المعوقات التي تحول دون تبني هذا النهج المحاسبي الحديث في المؤسسات، وذلك من خلال جمع البيانات من مصادر أولية وثانوية "وتحليلها للوصول إلى نتائج علمية يمكن تعميمها.

**حدود الدراسة:** تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

**الحدود الموضوعية:** اقتصرَت الدراسة على معرفة المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام (RCA) في شركة الخليج العربي للنفط، والمتمثلة في المعوقات (الإدارية والتنظيمية، المحاسبية والمالية، والبشرية، والتقنية)

**الحدود المكانية:** اقتصرَت الدراسة على الإدارة المالية بشركة الخليج العربي للنفط. **الحدود البشرية:** اقتصرَت الدراسة على الموظفين بالإدارة المالية بشركة الخليج العربي للنفط.

## 2. الإطار النظري للدراسة:

### 1.2. ماهية محاسبة استهلاك الموارد:

نشأت محاسبة استهلاك الموارد عام (2002) وذلك من خلال الدمج بين مزايا كل من نظام التكاليف الألماني والذي يعد عملية الاستهلاك هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها في تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة، ونظام التكاليف على أساس النشاط والذي يُعد الأنشطة هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها في تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة، وكانت بداية التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد في عام (2004) (حسن، 2023)، حيث تتم تطبيقها على شركة (CLOPAY) والتي يقع مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية وتعد من أكبر الشركات في مجال الصناعة البلاستيكية، وقد تم التطبيق على الشركة من خلال المقارنة بين معلومات التكاليف قبل استخدام محاسبة استهلاك الموارد وبعد استخدامها، وامتد التطبيق حتى عام (2006) ليشمل المنشآت الخدمية، حيث تم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مستشفى للأطفال (شاهين، 2018).



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

وفي يوليو (2009) تم الاعتراف بنظام محاسبة استهلاك الموارد من قبل لجنة المحاسبين المهنيين في قطاعات الأعمال, وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين, وتم الاعتراف بنظام محاسبة استهلاك الموارد من قبل لجنة المحاسبين المهنيين في قطاعات العمال, وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين , وتم الاعتراف بالنظام من خلال منشور تحت "تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت", وأوضحت النشرة والوثيقة المصاحبة لها بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد من النظم الأكثر تطوراً ويبلغ أعلى مستوى من الوضوح والدقة مقارنة بغيره من نظم التكاليف ويوفر القدرة على تحديد وقياس تكاليف الطاقة غير المستغلة, ولذلك أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين نظام محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجديدة لإدارة التكلفة. (شاهين, شحاتة, فرج, 2024: 325)

يشير الأدب المحاسبي إلى أنه لا يوجد تعريف موحد للمحاسبة عن استهلاك الموارد متفق عليه, ويعزى للأسس التي يعتمد عليها النظام والتي لا تزال في مراحلها الأولى.

نقلاً عن العيسوي يري Copper أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلاً من الأنشطة, وبالتالي يحقق توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة, والأهم من ذلك أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يفرق بين المورد بالقدر المتوافر والمورد بالقدر المستخدم وهو ما يجعله قادراً على حساب الطاقة غير المستغلة بدقة وتحسين دقة قياس التكلفة (العيسوي, 2022: 111). وعرفها الأمين (2025) بأنها "أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة, حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل".

كما عرفها ويبر وكلينتون بأنها "طريقة تحليل موارد تهدف الى تقديم معلومات ضرورية لتحديد التكاليف بدقة". (Yijuan&Ting, 2017) فقد عرفها (Abu Rahma et al, 2025) بأنها "أداة حديثة لإدارة التكاليف والتي تتميز بتقديم معلومات

شاملة وكافية في التخطيط السليم وخفض التكاليف والتحكم واكتشاف الخمول والطاقة, فهو يساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية تشغيلية صارمة من شأنها زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية".

من خلال سرد التعريفات السابقة يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد بأنها أداة استراتيجية تجمع بين نظامين للتكاليف التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المعيارية للنظام الألماني لتوظيف الموارد بكفاءة استخدام، من خلال فصل الطاقة العاطلة أو غير المستغلة عن الطاقة المستخدمة وتحديد مواطن الهدر فيه.

**2.2. أهداف محاسبة استهلاك الموارد:** تناولت العديد من الدراسات في الأدب المحاسبي أهداف محاسبة استهلاك الموارد, فقد اتجهت مجموعة منها إلى دعم وتعزيز الميزة التنافسية كدراسة (سعيد, خليل, 2021) واتفقت معها دراسة (شاهين, شحاته, فرج, 2024), ودعمتها دراسة (الأمين, 2025), بينما ساهمت دراسات أخرى في تحقيق الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد وهو تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد عن طريق تخفيض التكاليف كدراسة (الجابري, 2025) ودراسة (الغندور, 2023). ومع تعدد الدراسات تتعدد الأهداف والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (Ali, Al-Mansouri, 2025; 48, Abdu Rahman et al, 2025)

**1.** وضع إطار متكامل لموارد المنشأة من خلال توفير معلومات عن حجم الموارد المختلفة بالمنشأة والعلاقة بين الموارد والأنشطة, وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يساهم في زيادة فهم الإدارة لسلوك الموارد, وفهم أفضل لعلاقات السبب النتيجة.

**2.** توفير معلومات مالية وغير مالية مما يساعد في توفير توقعات دقيقة للموارد المطلوبة والتكاليف المرتبطة بها , وتوفير تنبيهات مقدمة للإدارة عندما يتجاوز الطلب القدرات العادية للتشغيل, وتحديد الآثار الناجمة عن الطاقة المعطلة عند انخفاض الطلب.

**3.** الربط بين تكلفة المنتج والموارد المستنفذة فعلاً بواسطة أنشطة المنشأة بما يؤدي إلى دقة أكبر في تخصيص التكاليف من خلال ضمان أن تشمل تكلفة المنتج على القدر المستخدم فقط من الموارد, وبالتالي الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح, مما يجعلها تبحث عن أفضل استخدامات لهذه الموارد غير المستخدمة.

4. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة, وزيادة القيمة المضافة للعميل.

5. الرقابة على استخدام الموارد من خلال تتبع كمية الموارد المستخدمة وغير المستخدمة, وتحديد الطاقة العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر.

6. مواكبة التقدم التكنولوجي ومسائر التقدم الذي حققه المنافسون .

7. إبراز قدرة الموارد على ايجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

8. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال الانحراف, وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن الكمية المناظرة لها, وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات, مما يساهم في تطبيق محاسبة المسؤولية في جميع وظائف المنشأة.

3.2. الخصائص الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد: يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاث نقاط اتفقت عليها دراسة (الغندور, 2023, 1471; Abdu Rahma et al, 2025), شاهين , شحاته فرج, 2024, الدنف, 2013: 84 (Ali, Al-Mansouri, 2025), وهي كالآتي:

**النظرة الشاملة للموارد: (The Resources of View):** يستند هذا البعد إلى النظرة الشمولية للموارد, ويهتم بفهم الموارد وكيفية استهلاكها, فيعمل على تجميع الموارد في مجموعات يتضمن كل منها الموارد وتكاليف عرض واستهلاك هذه الموارد, كما يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى, ومن ثم يجب توزيع تكلفتها لتلك الموارد, وهذا بدوره يؤدي إلى تحديد التكلفة للموارد, والتركيز على الموارد وفق هذا النظام يخلق مطالب محددة للمحاسبة عن الطاقة غير المستغلة وهي تحديد وإدارة الطاقة, حيث تكمن في الموارد الإفصاح عن الطاقة المستغلة وعدم تحميلها لأهداف التكلفة, الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوفرة.

1. استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي (Quantity Modeling based): تم بناء نموذج التكاليف بالكامل باستخدام الكميات المستفاد في التشغيل, فالبيانات التشغيلية هي الأساس في خلق القيمة , وتمثل مؤشر المخرجات الاقتصادية, وهذا

يوفر تمييز واضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكلفة, مما يسهل من تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط.

**2. الاستهلاك وسلوك التكاليف (Consumption & Behavior Cost):** يُعد الفهم الجيد للتكلفة ومسبباتها وسلوكها العمل الأساسي في عملية قياس التكلفة, حيث تنقسم التكاليف وفقاً لعلاقتها بمجموع تكلفة الموارد إلى تكاليف أولية هو تكاليف ثانوية, ويعتمد طبيعة تكلفة الموارد الثانوية على بعدين أساسيين الأول: يمثل الطبيعة الأولية والمتأصلة في التكاليف عند حدوثها مبدئياً والتي تكون إما ثابتة أو تناسبية لنمط استهلاك الموارد واستراتيجية المنشأة, والثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف التنافسية عند حدوث استهلاك الموارد, وهي التي تفسر احتمال التغيرات التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك, حيث لا تتغير الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد.

**4.2. المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة على استهلاك الموارد:** أشارت دراسة (شاهين , شحاته, فرج, 2024, الدنف, 2013: 110, Helbawy, Alqady, 2016, Ali, Al-Mansouri, 2025: 49) إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يُبنى على ثلاث مبادئ وهي كالتالي:

**1. السببية (Causality):** يتطلب هذا المبدأ تتبع تدفق الموارد وتكاليفها من الموارد لمجمعات موارد المستهلكين, على أساس دقيق للسبب والنتيجة , فإذا لم يتطلب مجمع الموارد مخرجات مورد آخر, فإنه لن يتحمل تكاليف من هذا المجمع, وهذا يعني أن المنتجات النهائية لن تتحمل التكاليف الكلية المحددة من قبل المبادئ المحاسبة المقبولة , ويستند هذا المبدأ على مفهوم التكلفة النسبية والتي تمثل القدر من التكلفة الذي يمكن حذفه في حالة عدم الاستمرار في مزاولة نشاط وخفض الطاقة تبعاً لذلك, وهذه التكلفة بالنسبة لمنتج أو خدمة تكاد تقترب مما يمكن الوصول إليه طبقاً لطريقة التكاليف الإجمالية في ظل تطبيق تخصيص التكلفة على أساس السببية .

**2. الاستجابة (Responsiveness):** يضمن هذا المبدأ الامتثال لتطبيق مبدأ السببية في رسم نموذج استهلاك الموارد وسلوك التكلفة, حيث يعكس طبيعة الاستهلاك الكمي على المستويات المرتبطة بالأهداف الإدارية على المستوى الجزئي, ويعني هذا أن لكل من الأهداف الإدارية يتم تحديد وتعريف علاقة الاستهلاكيين المخرجات الكمية الخاصة بهذا الهدف والمدخلات الكمية المطلوبة للوصول لمخرجات هذا الهدف,

ويحكم العلاقة الثابتة والتناسبية بين مجموعات الموارد, ويعترف بأن طبيعة التكلفة قد تتغير عند نقطة استهلاك الموارد, وبخلاف مبدأ التغير المستخدم في استهلاك الموارد الذي يفترض وجود علاقة مباشرة بين الحجم الكلي والتكلفة الكلية, فإن مبدأ الاستجابة بين أن التكلفة الكلية هي مجموع العلاقات الفردية لتدفق الموارد / التكلفة, وتوفر هذه التدفقات معلومات مجزئة ودقيقة عن التكاليف المرتبطة بالأهداف الإدارية على جميع المستويات في جميع أنحاء المنشأة, بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة, ومطابقة مجموعات الموارد – الأولوية والثانوية – في تحقيق أهداف المنشأة.

**3. العمل (Work Process):** يستخدم هذا المبدأ في حدود ضيقة وبانضباط عالي, لأنه أحياناً تتبع تدفق الموارد بين وحدات التكلفة لا يوفر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار, لذا من الضروري في بعض الحالات معرفة النشاط المتحكم في استهلاك الموارد بين مجموعات التكلفة, ويجب استخدام محركات كمية للأنشطة التي توفر معلومات عن الطاقة كما يجب أن تستهلك الأنشطة مدخلات كمية.

**5.2. مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:** أشارت العديد من الدراسات (شاهين, شحاته فرج, Okutmus, 2015, 2024, Abu Rahma et al, 2025) إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يتمتع بمجموعة من المزايا مقارنة بنظم التكاليف الأخرى, ومن هذه المزايا:

- يعترف بالعلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد بعضها البعض.
- يعكس الطبيعة الأولية للتكاليف حيث يتم تصنيف التكاليف في مجموعات الموارد إلى ثابتة وتناسبية ويتم حساب معدل تحميل مختلف لكل منها, فيتم صياغة معدلات تخصيص التكاليف الثابتة على أساس الطاقة العملية في حين يتم صياغة معدلات تخصيص التكاليف التناسبية على أساس الطاقة الفعلية.
- يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على نفس منطق قياس التكاليف ذو المرحلتين المتبعة في نظام التكاليف على أساس النشاط, بالإضافة إلى خطوة إلى الوراء وهي بناء مجموعات الموارد.
- يمثل خطوة ايجابية نحو التخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات, من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة للموارد من تكاليف التشغيل الخاصة بالفترة وتحميلها على قائمة الدخل.

● يعتمد على التكلفة الاستبدالية في حساب الإهلاك, لتوفير معلومات تدعم اتخاذ القرارات.

● يقدم رؤية شاملة للإدارة عن الجزء غير المستغل من طاقة الموارد, وبالتالي إدارة الطاقة غير المستغلة بشكل واضح أمام الإدارة مما يمكنها من استثمارها في مجالات أخرى.

● يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد المعلومات اللازمة لجميع المستويات الإدارية, فعلى المستوى الاستراتيجي يساعد تطبيق النظام على اتخاذ القرار الاستمرار من عدمه في بيئة الأعمال الحديثة, وعلى المستوى التكتيكي فهو يساعد في اتخاذ قرارات الشراء الخارجي أو التصنيع الداخلي, وعلى المستوى التنفيذي يساعد في إدارة الطاقة.

● يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة بهدف استغلال تلك لموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع المنشأة إلى زيادة إنتاجيتها.

● يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد مصطلح التكلفة التناسبية بدلاً من مصطلح التكلفة المتغيرة في النظام التقليدي.

● يتصف نظام محاسبة استهلاك الموارد بتعدد موضوعات القياس التي توجد في النظام ( الموارد , مجمعات الموارد, الأنشطة, العمليات , الوظائف, المنتجات, الخدمات, العملاء).

**6.2. معوقات تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد:** على الرغم من المزايا التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد, إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيقه في بيئة الأعمال, فقد أشارت دراسة ( شاهين, شحاته فرج, 2024, حسن, 2023, الدنف, 2013, Elshat, 2016, سعيد, خليل, 2021) لمجموعة من المعوقات وهي:

### **1. معوقات إدارية وتنظيمية:**

● وجود نماذج قليلة من المنشآت التي تطبق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد حتى الوقت الراهن.

● غياب الرؤية الإدارية, الواضحة لتبني محاسبة استهلاك الموارد.

- مقاومة التغيير واعتقاد الإدارة أن الأنظمة التقليدية للتكلفة دقيقة وسليمة ولا داعي للتحويل إلى أنظمة التكاليف الحديثة.
- عدم التواصل بين الإدارات المختلفة وخلايا الأنشطة.
- 2. **معوقات محاسبية ومالية:** تتمثل هذه المعوقات في:
  - ارتفاع تكاليف التطبيق , يحتاج إلي المزيد من الوقت للوصول إلي التخطيط المطلوب.
  - عدم إمكانية جمع المعلومات الدقيقة والأساسية والتفصيلية عن مجموعات الموارد المختلفة والعلاقات المتداخلة بينها.
  - نظراً لأن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوزع التكاليف على الموارد (نصيب مجمع الموارد من تكاليف مجموعات الموارد الأخرى), فهذه العملية تتطلب مجموعات أكبر من تلك التي يتطلبها نظام التكاليف على أساس النشاط.
  - عدم توفير مقاييس لقياس كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة للتأكد من ملائمة الكفاءة والفاعلية.
  - صعوبة تحديد وتقييم الموارد بدقة.
  - نقص التكامل مع الأنظمة المحاسبية الأخرى.
  - الزمن الطويل في جمع وتحليل البيانات يؤدي على بطء في إنتاج التقارير الداعمة للقرار.

### 3. **معوقات بشرية:**

- نقص الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
- عدم توافر المهارات التقنية لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
- نقص الوعي والدراية الكافية لدى العاملين بنظام محاسبة استهلاك الموارد .
- نقص أو عدم وجود دورات تدريبية للعاملين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
- مقاومة التغيير من قبل العاملين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

### 4. **معوقات تقنية وتكنولوجية:**

- صعوبة شراء أو تطوير أنظمة تكنولوجية متعددة .
- عدم توفر قاعدة بيانات الكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة.
- القلق من الفشل من استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة.

● غياب البنية التحتية الرقمية والمعلوماتية لجمع وتحليل بيانات استهلاك الموارد.  
**3. الدراسة الميدانية :**

### **1.3.نبذة عن شركة الخليج العربي للنفط:**

تأسست شركة الخليج العربي للنفط ( AGOCO ) في عام (1971) بعد تأميم حصة شركة BP البريطانية بموجب القانون رقم "115" , وأطلق عليها آنذاك اسم "شركة الخليج العربي للاستكشاف" . تعتبر أول شركة نفطية مملوكة بالكامل للدولة الليبية. وهي شركة حكومية تتبع المؤسسة الوطنية للنفط "NOC", وتمارس الشركة معظم مراحل صناعة النفط والغاز من الاستكشاف, والإنتاج, والتكرير, والنقل, والتصدير.

تقوم الشركة بإدارة ثمانية حقول نفطية وهي حقل السرير, حقل مسله, حقل النافورة, حقل البيضاء, حقل الحمادة, حقل ماجد, حقل الصحابي, حقل أم الفرو, ومصفايتين لتكرير النفط هما مصفاة طبرق, ومصفاة السرير, وميناء واحد وهو ميناء الحريقة. تتكون الشركة من مجموعة من الإدارات لتحقيق أهدافها,

**2.3. منهجية الدراسة:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بتحديد الوضع الحالي لمشكلة الدراسة, ومن تم العمل على وصفها وتحليلها وتفسيرها, وذلك من خلال أسلوب دراسة الحالة لشركة الخليج العربي للنفط, وتم جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية لـ(27) مشارك من موظفي الإدارة المالية بالشركة, من خلال إعداد قائمة أسئلة مغلقة, استغرقت المقابلات ثلاثة أيام, بمعدل 2-3 ساعات لكل مقابلة, بالإضافة إلى إجراء مقابلة هاتفية والتي استغرقت وقتاً أربعين دقيقة للإجابات. تحتوي الأسئلة على محورين:

**المحور الأول:** يتعلق بالبيانات الديموغرافية للمشارك, من حيث: المؤهل, التخصص, المسمى الوظيفي, سنوات الخبرة في مجال العمل.

**المحور الثاني:** يتعلق بالمحاور الخاصة بموضوع الدراسة.

### **3.3. أداة ومقياس الدراسة :**

تسعى هذه الدراسة الى وصف وتشخيص متغيرات الدراسة واختبار وتحليل المتغيرات للشركة قيد الدراسة باستخدام الوسائل الإحصائية المناسبة, ولأغراض البحث فقد قامت الباحثة بتفريغ وتحليل البيانات من خلال برنامج (SPSS) للقيام بعملية التحليل. وقد استخدمت الباحثة مقياس (Likert) الخماسي الذي يتوزع من أعلى



وزن له والذي أعطي (5) درجات تمثل حقل الإجابة (موافق بشدة), إلى أقل وزن له والذي أعطي (1) درجة واحدة لتمثل حقل الإجابة (غير موافق بشدة), وبينها ثلاثة أوزان أخرى هي (4, 3, 2) لتمثل حقول الإجابة (موافق, محايد, غير موافق) على الترتيب, وتم إعداد الجداول الخاصة بعملية التحليل الإحصائي للحصول على الأوساط الحسابية الموزونة (i), والانحرافات المعيارية (STDDEV) والأوزان المئوية (%), بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات العينة, ومن جانب آخر اعتمدت الباحثة على الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها من خلال استجابات المشاركين وذلك ضمن التقدير اللفظي لأوزان استمارة الاستبيان الخمسة, علماً بأن الوسط الحسابي الفرضي (3).

#### 4.3. تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة الميدانية:

##### 1.4.3 تحليل وتفسير البيانات الديموغرافية:

جدول رقم (1) البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة	التكرار	البيان	البيانات الديموغرافية
3.70%	1	ثانوية أو ما يعادلها	توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي
22.2%	6	دبلوم عالي	
51.9%	14	بكالوريوس	
22.2%	6	ماجستير	
100%	27	المجموع	
85.18%	23	محاسبة	توزيع المشاركين وفقاً للتخصص العلمي
3.70%	1	إدارة أعمال	
11.11%	3	تمويل ومصارف	
100%	27	المجموع	
14.8%	4	رئيس قسم	
70.4%	19	موظف مالي	
14.8%	4	أخرى	
100%	27	المجموع	
14.8%	4	أقل من 5 سنوات	توزيع المشاركين وفقاً للخبرة المهنية
25.9%	7	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
18.7%	5	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
40.74%	11	من 15 سنة فأكثر	
100%	27	المجموع	

1- توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي: بعد تفريغ وتحليل البيانات المتعلقة بالمشاركين تبين من الجدول رقم (1) أن أغلب المشاركين من حملة شهادة بكالوريوس (51.9%) كما تساوى حملت الدبلوم العالي مع حملة الماجستير في النسبة حيث بلغت نسبتهم (22.2%) , في حين يمثل حملة شهادة ثانوية أو ما يعادلها ما نسبته (3.70%) , الأمر الذي يعطي انطباعاً جيداً بأن المشاركين من الفئات المتعلمة.

2- توزيع المشاركين وفقاً للتخصص العلمي: يلاحظ من الجدول رقم (1) أن ما نسبته (85.18%) من المشاركين من خريجي قسم المحاسبة، فضلاً عن مستويات التعليم العالية ما يعطي لهذه الدراسة بعداً مهنيّاً وأكاديميّاً مفيداً في تعزيز نتائجها العلمية. وهذه النتيجة ترفع من مستوى الثقة في البيانات والمعلومات المتحصل عليها لأغراض الدراسة .

3- توزيع المشاركين وفقاً للمسمى الوظيفي: يلاحظ من الجدول رقم (1) أن ما نسبته (70.4%) هم موظفون ماليون وبهذه النسبة يشكل الموظفون الماليون الغالبية . وهذه النسبة تضيف مزيداً من الثقة في دقة إجابات المشاركين .

4 - توزيع المشاركين وفقاً للخبرة المهنية: يوضح الجدول رقم (1) بأن المشاركين في الدراسة وبنسبة (14.8%) لديهم خبرة تقل عن 5 سنوات، وإن ما نسبته (25.9%) من المشاركين تزيد خبرتهم عن (5) سنوات، وإن ما نسبته (40.74%) أكثر من (15) سنة، وهذه الخبرة بدون شك تساعد المشاركين في الدراسة على تقديم معلومات وآراء موضوعية حول مشكلة الدراسة، وهذه النتيجة ترفع من مستوى الثقة في البيانات والمعلومات المتحصل عليها لأغراض الدراسة.

#### 2.4.3. صدق الأداة وثباتها:

تم اختبار درجة المصادقية من خلال استخدام معامل كرونباخ ألفا للحكم على صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة)، وذلك من خلال قياس درجة الاعتمادية على أسئلة الأداة وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة (4.75%) وهي نسبة جيدة لاعتماد نتائج هذه الدراسة، حيث أن النسبة المقبولة في مثل هذه الدراسات هي (70%) .

الجدول رقم (2) المعوقات الإدارية و التنظيمية

ت	أسئلة الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اتجاه العينة
1	عدم وجود دعم وتشجيع من قبل (RCA) الإدارة لتطبيق نظام	3.52	0.92	70.4	موافق
2	ضعف التنسيق بين الإدارات يعيق (RCA) تطبيق نظام	3.59	0.83	71.8	موافق
3	عدم رغبة الإدارة العليا في تغيير أنظمة التكاليف التقليدية ( مقاومة التغيير من قبل الإدارة العليا) يحد من تطبيق نظام (RCA)	3.19	0.86	63.8	محايد
4	عدم ملائمة النظام المحاسبي بالشركة ( RCA ) لتطبيق نظام )	2.95	0.94	58.6	محايد
	المتوسط العام	3.31	0.93	66.2	محايد

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي الموزون الإجمالي للمفردات المتعلقة بالمعوقات الإدارية والتنظيمية للأفراد المشاركين بلغت (3.31), مع انحراف معياري بمقدار (0.93), مما يشير إلى أن الأفراد المشاركين يعتقدون أن هناك معوقات الإدارية و التنظيمية بنسبة تبلغ(66.2 %) على الأقل.

يبرز هنا ضعف التنسيق بين الإدارات كأحد أبرز هذه المعوقات , مما يعيق تدفق المعلومات الضرورية لتطبيق نظام الذي يعتمد على التكامل بين الأنشطة والموارد, كما أن غياب الدعم والتشجيع من الإدارة العليا يمثل عائقاً جوهرياً, فبدون التزام الإدارة العليا ودعمها وتشجيعها , يصعب على أي نظام جديد أن يجد مجالاً للتطبيق الفعال, أيضاً مقاومة التغيير من قبل الإدارة أو الموظفين ,هي عامل مهم يعكس عدم الرغبة في التحلي على الأنظمة التقليدية المتبعة, ويتفق هذا مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة التي وضحت أن مقاومة التغيير الإداري من أهم التحديات لتبني أنظمة المحاسبة الحديثة.

### الجدول رقم (3) المعوقات المالية و المحاسبية

ت	أسئلة الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اتجاه العينة
1	صعوبة تحديد وتقييم الموارد بدقة	3.15	1.35	63	محايد
2	تعقيد نظام (RCA) يحد من تطبيقه	3.7	0.9	74	موافق
3	ارتفاع تكاليف الصيانة والتطبيق يتطلب موارد مالية وتقنية كبيرة	3.89	0.79	77.8	موافق
4	الزمن الطويل في جمع وتحليل البيانات يؤدي إلى بطء في إنتاج التقارير الداعمة للقرار	3.67	0.82	73.4	موافق
5	نقص التكامل مع الأنظمة المحاسبية التقليدية	3.48	0.88	73.4	موافق
	المتوسط العام	3.58	1	71.6	موافق

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي الموزون الإجمالي للمفردات المتعلقة بالمعوقات المالية و المحاسبية للأفراد المشاركين بلغت (3.58)، مع انحراف معياري بمقدار (1)، مما يشير إلى أن الأفراد المشاركين يعتقدون أن هناك معوقات مالية والمحاسبية بنسبة تبلغ (71.6 %) على الأقل. حيث يمثل ارتفاع تكاليف التطبيق والصيانة للنظام عائقاً مالياً مهماً، خاصة في ظل الظروف التي قد تمر بها الشركات، كما أن تعقيد النظام نفسه وصعوبة تحديد وتقييم الموارد بدقة يضيف تحديات محاسبية، حيث يتطلب النظام بيانات دقيقة ومفصلة عن استهلاك الموارد، وهو ما قد لا يتوفر في الأنظمة المحاسبية التقليدية، أيضاً نقص التكامل بين نظام (RCA) والأنظمة المحاسبية التقليدية يؤدي إلى صعوبة في استخلاص التقارير المتكاملة لدعم اتخاذ القرار. هذه النتائج تتوافق مع ما توصلت إليه دراسات أخرى حول صعوبات تطبيق الأنظمة الإدارية الحديثة. (RCA)

الجدول رقم (4) المعوقات التقنية والتكنولوجية:

ت	أسئلة الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اتجاه العينة
1	عدم استقرار البنية التحتية مثل (RCA) انقطاع الكهرباء يحد من تطبيق نظام)	3.63	0.82	72.6	موافق
2	صعوبة شراء أو تطوير أنظمة تكنولوجية متعددة	3.48	0.88	69.6	موافق
3	غياب البنية التحتية الرقمية مثل ( ضعف شبكة الانترنت) لرصد استهلاك الموارد	3.15	0.97	63	محايد
4	عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة ومتكاملة بالشركة	3.37	0.99	67.4	محايد
	المتوسط العام	3.41	0.93	68.2	موافق

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي الموزون الإجمالي للمفردات المتعلقة بالمعوقات التقنية والتكنولوجية للأفراد المشاركين بلغت (3.41)، مع انحراف معياري بمقدار (0.93)، مما يشير إلى أن الأفراد المشاركين يعتقدون أن هناك معوقات تقنية وتكنولوجية بنسبة تبلغ (68.2 %) على الأقل.

يعد عدم استقرار البنية التحتية مثل انقطاع الكهرباء وضعف شبكة الانترنت من أهم هذه المعوقات، حيث يعتمد نظام (RCA) بشكل كبير على الأنظمة الإلكترونية. صعوبة شراء أو تطوير أنظمة تقنية متعددة ومتكاملة، بالإضافة إلى عدم توفر قاعدة بيانات إلكترونية دقيقة وشاملة، يمثل تحدياً تقنياً كبيراً. تعيق هذه التحديات جمع وتحليل البيانات اللازمة لتطبيق النظام، وتؤثر على دقة التقارير التي يمكن استخلاصها. هذه النتائج تتوافق مع دراسات سابقة أكدت أهمية البنية التحتية الرقمية في دعم الأنظمة المحاسبية الحديثة.

الجدول رقم (5) المعوقات البشرية:

ت	أسئلة الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اتجاه العينة
1	ضعف الوعي لدى الموظفين (RCA) بنظام)	3.63	0.95	72.6	موافق
2	عدم رغبة الموظفين في تغيير أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية (مقاومة التغيير)	3.3	0.94	66	محايد
3	نقص الكوادر البشرية المؤهلة (RCA) لتطبيق نظام	3.48	0.92	69.6	موافق
4	عدم وجود برامج تدريبية كافية (RCA) لتأهيل الموظفين لتطبيق نظام)	4.07	0.81	81.4	موافق
5	عدم توافر المهارات التقنية (RCA) لتطبيق نظام	3.63	0.99	72.6	موافق
	المتوسط العام	3.62	0.96	72.4	موافق

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي الموزون الإجمالي للمفردات المتعلقة بالمعوقات البشرية للأفراد المشاركين بلغت (3.62)، مع انحراف معياري بمقدار (0.96)، مما يشير إلى أن الأفراد في عينة الدراسة يعتقدون أن هناك معوقات بشرية بنسبة تبلغ (72.4 %) على الأقل. يبرز هنا ضعف الوعي بالنظام لدى الموظفين، ونقص الكوادر البشرية المؤهلة على استخدام النظام، كما يمثل عدم وجود برامج تدريبية لتأهيل الموظفين لتطبيق النظام عائقاً مالياً، وأيضاً مقاومة الموظفين للتغيير وعدم رغبتهم في تبني الأساليب الحديثة يزيد من حدة المشكلة. هذه النتائج تؤكد أن العنصر البشري يلعب دوراً حاسماً في نجاح أو فشل التطبيق، وأن الاستثمار في التدريب والتأهيل ورفع الوعي يعد أمراً مهماً.

#### 4. النتائج والتوصيات :

##### 1.4. النتائج

أسفر تحليل البيانات عن مجموعة من النتائج المهمة التي تسلط الضوء على أبرز المعوقات التي تواجه تطبيق نظام (RCA) في الشركة قيد الدراسة. ويمكن تلخيص

أبرز النتائج على النحو التالي:

1. المعوقات الإدارية والتنظيمية: كشفت النتائج عن وجود معوقات إدارية وتنظيمية حقيقية, تمثلت أبرزها في ضعف التنسيق بين الإدارات, وغياب الدعم من الإدارة العليا, مما أدى إلى متوسط عام بلغ (3.31) بنسبة اتفاق (66.2%).
  2. المعوقات المالية والمحاسبية: أظهرت البيانات أن ارتفاع تكاليف التطبيق والصيانة, وتعقيد النظام, يمثلان عائقًا جوهريًا, حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (3.58) بنسبة اتفاق (71.6%), كما تثبت دلالة النتائج إحصائيًا مما يؤكد وجود هذه المعوقات بشكل مؤثر.
  3. المعوقات التقنية والتكنولوجية: أوضحت النتائج أن ضعف البنية التحتية, سواء من حيث الكهرباء أو الاتصال الرقمي, يُعد من أبرز العوائق التقنية, بمتوسط عام بلغ (3.41) ونسبة اتفاق (68.2%).
  4. المعوقات البشرية: اتضح من التحليل أن غياب البرامج التدريبية, وضعف التأهيل الفني للموظفين, يشكلان تحديًا كبيرًا أمام تطبيق النظام, حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد (3.62) بنسبة اتفاق (72.4%).
- 4.2. التوصيات:**

**في ضوء النتائج المتحصل عليها, توصي الباحثة بما يلي:**

1. تعزيز الدعم الإداري: ضرورة إيلاء الإدارة العليا اهتمامًا أكبر بتطبيق نظم التكاليف الحديثة, والعمل على تهيئة بيئة تنظيمية داعمة, وتفعيل التنسيق بين الإدارات.
2. توفير التمويل الكافي: تخصيص موارد مالية وتقنية كافية لدعم تطبيق نظام (RCA), مع العمل على تقليل التكاليف من خلال استخدام حلول تقنية مناسبة ومتكاملة.
- بما يشمل شبكات الاتصال, والاستقرار الكهربائي, وإنشاء قواعد بيانات إلكترونية متكاملة.
4. الاهتمام بتأهيل الموارد البشرية: توفير برامج تدريب مستمرة للكوادر المالية والإدارية, لرفع الوعي والكفاءة في التعامل مع نظم التكاليف الحديثة, والتقليل من مقاومة التغيير المؤسسي.
5. إجراء دراسات موسعة: ينصح بإجراء دراسات مستقبلية تشمل شركات نفطية أوسع, واستخدام أدوات تحليل متعددة للحصول على نتائج أكثر شمولية ومقارنة.

## 5. الاستعانة بخبراء واستشاريين متخصصين في تطبيق النظام: لتقديم الدعم الفني والاستشاري خلال مراحل التطبيق المختلفة.

### قائمة المراجع:

- الأمين، هدى، (2025)، "التكامل بين محاسبة تكاليف المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية"، مجلة العلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد 6، العدد 1، ص 472-494.
- بن يونس، ناصر ميلاد، (2024)، " معوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية الليبية دراسة حالة : شركة النسيم للصناعات الليبية"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد 2، المجلد 11.
- الجابري، إحسان خميس حماد عبد الله، (2025)، " تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكاليف الشركات الصناعية: دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الكهروإلكترونية والإلكترونية في بغداد"، مجلة المدارات العلمية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 1، المجلد 3.
- حسن، حيدر عبد المنعم محمد، (2023)، " مقومات ومعوقات تطبيق مدخل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصحية العراقية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، (1)7، ص 197-226.
- الدبس، محمد هيثم، (2015)، " إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 3، المجلد 37، ص 327-340.
- دسوقي، أحمد فتح الباب محمد، (2017)، " نموذج مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية مع دراسة حالة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- السعدي، فهد محمد، (2019)، " معوقات تبني محاسبة الموارد المائية في الدول العربية: دراسة حالة الأردن"، مجلة الدراسات الاقتصادية الإسلامية، (1)7، ص 45-72.
- سعيد، محمد القاسم محمد، خليل، عبد الرحمن عادل، (2021)، " دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 2، العدد (12).
- شاهين، عبد الحميد أحمد، شحاته، محمد موسى، فرج، داليا المغوري رزق، (2024)، " استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية" دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، العدد 4، المجلد 16.
- شاهين، محمود محمد عبد المولى، (2018)، " تكامل محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- العبيدي، علي، الجبوري، محمد، (2021)، " معوقات تطبيق محاسبة الموارد الطبيعية في القطاع النفطي العراقي، مجلة المحاسبة والمالية، (2)15، ص 120-145.
- العيسوي، محمد مصطفى عبد الرحيم، (2022)، " إطار مقترح لتحسين فعالية إدارة الطاقة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكلفة مسار تدفق القيمة "دراسة حالة"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني.
- 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، العدد 2، المجلد 4.



لریش، منصور محمد، فرج، رجعة محمد، (2021)، " معوقات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية بالبيئة اليبية: دراسة تطبيقية على المؤسسة الوطنية للنفط"، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والتجارة القربولي، العدد4، ص 65-90.  
المراجع الأجنبية:

Abu Rahma ,Mohammed ; Abuyousef, Mohammed; Aldahdouh ,Husam,(2025), A Proposed Model for the Application of the Resource Consumption Accounting (RCA) Model in Health Sector An Applied Study to Calculate the Cost of the Overnight Bed for (24 Hours) In the Emirates Alhelal -Hospital (Maternity) D Journal of University Studies for Inclusive Research Vol.7, Issue 41.

.Yijuan ,Liu,Ting,Wang,(2017), Management Accounting Tools and Application Cases Resource Consumption Accounting Method and Application, Advances in Social Science, Education and Humanities Research, volume 121 3rd International Conference on Humanities and Social Science Research (ICHSSR 201)

Elshat ,M,F,(2016),Resource Consumption accounting: the challenges and application obstacles. International journal of Business Accounting and Finance.

Wang Y,Zhuang Y,Haoz,Li j,(2009),Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting, International Journal of Business and Management ,Vol4, No5,p p84-88.

Ali, Jaber Hussein,AL-Mansouri,(2025),The Role Of Resource Consumption Accounting Cost Management an Applied Study in ALnargis pipe Manufacturing Company, Scholar is Digest-Journal of Multidisciplinary Studies,Vol4,Issue5.

Okutmus,Ercument,(2015), Resource Consumption Accounting With Cost Dimension and an Application in galasFactory, International JOurnal of Academic Research in Accounting ,Finance and Management Sciences,Vol5,No1, pp46-57.