



دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الاسبقيات التنافسية

(دراسة ميدانية في مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة الديوانية)

The role of resource consumption accounting in achieving competitive precedence

A field study in a group of industrial companies in the province of (Diwaniyah)

م.م فرج غني عبود

Faraj Ghni Abbood

الجامعة التقنية الوسطى/معهد الادارة التقني

farajgheni@mtu.edu.iq

07808734064

المستخلص

يهدف البحث الى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الاسبقيات التنافسية المتمثلة بالتكلفة ، الجودة ، الوقت ، الابتكار والمرونة ومحاولة تطبيقه في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية، وذلك عن طريق الاستفادة محاسبة استهلاك الموارد بعدّها من اهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية والتي توفر معلومات اكثر دقة وملائمة عن الموارد والكشف عن الطاقة العاطلة والتي تعجز عن توفيرها النظم الكفوية التقليدية ، ولتحقيق هدف هذا البحث استُخدم المنهج الوصفي عن طريق تصميم استبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات والمعلومات وزعت على العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في مدينة الديوانية ، و حُللت البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي spss وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتي من اهمها وجود علاقة ارتباط موجبة و تأثير قوي و ذو دلالة معنوية لمحاسبة استهلاك الموارد في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية منفردة ومجمعة في المصانع عينة البحث وهذا يشير الى إمكانية تأثير محاسبة استهلاك الموارد في الاسبقيات التنافسية في المصانع المبحوثة . التي جاءت منسجمة مع التوصيات والتي منها ضرورة تطبيق التقنيات الكفوية المعاصرة ومنها تقنية محاسبة استهلاك الموارد لما لها من دور واضح في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية : محاسبة استهلاك الموارد ، الاسبقيات التنافسية . تكلفة المنتج . قياس التكاليف

Abstract

The research aims to demonstrate the role of resource consumption accounting in achieving competitive precedents of cost, quality, time, innovation and flexibility and trying to apply it in Iraqi industrial and economic units, by making use of resource consumption accounting as one of the most important strategic cost management techniques in the field of cost accounting and managerial accounting Provides more accurate and appropriate information on resources and reveals idle energy that cannot be provided by traditional cost-effective systems, and to achieve the goal of this research, the descriptive approach was used by designing a questionnaire as a main tool for collecting data and information and distributed to workers in a group of industrial companies operating in the city of Diwaniyah. Analyzing the data using the statistical program SPSS and the research reached a set of conclusions, the most important of which is the existence of a positive correlation and a strong and significant influence for accounting for resource consumption in achieving the precedence of competitive advantage individually and collectively in the factories. The research sample This indicates the possibility of the impact of resource consumption accounting on precedence Competitiveness in the factories surveyed. Which came in line with the recommendations, including the need to apply contemporary cost-effective techniques, including the technique of accounting for resource consumption, because of its clear role in achieving the precedents of competitive advantage. The cost of the product.

Measuring costs.

المقدمة

تهتم الوحدات الاقتصادية اهتماما كبيرا بإدارة مواردها بكفاءة وفاعلية وبما يتلاءم ومتطلبات الزبائن وتوقعاتهم من أجل البقاء والاستمرار وتحقيق التفوق على منافسيها , وتقدم محاسبة التكاليف والإدارية معلومات تعد في غاية الأهمية لضمان الإدارة الفاعلة والتي تسهم بشكل كبير في انجاح الوحدات الاقتصادية عن طريق استعمالها لتقنيات وأساليب محاسبية معاصرة من أجل الوصول إلى أهدافها التشغيلية والاستراتيجية , منها محاسبة استهلاك الموارد.

إنَّ التطورات التي حدثت في كل من الأنظمة الإدارية وأنظمة التصنيع كان لابد أن يواكبها تطور في أنظمة محاسبة التكاليف والإدارية ومن ثمَّ على الوحدات الاقتصادية أن تسعى للبحث عن الأنظمة والتقنيات المحاسبية المعاصرة التي تعالج أوجه القصور في النظم التقليدية وتوفر معلومات أكثر دقة وملائمة للإدارة, و تعد محاسبة استهلاك الموارد منهجاً ملائماً وأساسياً لهذا الغرض والتي تستند في فلسفتها على أفضل المبادئ التي يقوم عليها مدخلي التكلفة الألمانية و مدخل التكلفة علي أساس النشاط وتعد أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف إلي تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة للوحدة الاقتصادية وتحديد الطاقة العاطلة وتوفر القياس الدقيق لتكاليف المنتجات. وعليه فأن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد والاستفادة من ميزاتها سيحسن من قدرة الوحدة الاقتصادية عينة البحث على البقاء والاستمرار والمحافظة على مواردها وتحقيق الاسبقيات التنافسية .

المبحث الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

اولا : منهجية البحث

1- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بأن الوحدات الاقتصادية عينة البحث تستعمل النظم المحاسبية التقليدية مما يجعلها تعاني من هدر وضياح في مواردها الاقتصادية الامر يفقدها ميزة التنافس والبقاء والاستمرار في بيئة الاعمال المعاصرة ،و يجعلها عاجزة عن بلوغ والمحافظة على اسبقياتها التنافسية واستدامتها ،ومما تقدم تتجسد مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

هل إن محاسبة استهلاك الموارد لها دور في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية في تلك الوحدات الاقتصادية الصناعية؟

2- اهمية البحث :

يكتسب هذا البحث اهمية خاصة تنبع من اهمية الموضوع الذي يتناوله سواء على مستوى الجانب التطبيقي أو مستوى الفكر المحاسبي؛ اذ يتناول موضوعا مهما وحيويا يُعد من اهم الموضوعات التي تهتم جميع الوحدات الاقتصادية بصفة عامة و الصناعية منها بصفة خاصة وتتبع اهميته العلمية في حاجة الى التعرف على الأسس الفكرية لمتغيرات البحث المتمثلة بمحاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية بعدّهما ركنان اساسيان في بلوغ الوحدات الاقتصادية لمركز تنافسي متميز ، وجاءت الاهمية الأكاديمية للبحث بعرض المرتكزات الفكرية عن محاسبة استهلاك الموارد وبيان اهميتها في معالجة القصور في النظم الكفوية التقليدية اضافة الى تأسيس فكري للأسبقيات التنافسية وبالاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ، اما الاهمية الميدانية فتتمثل في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الشركات العاملة ميدانيا والوصول الى استنتاجات وتوصيات خدمة للشركات المبحوثة خاصة والشركات المماثلة لها عامة.

3-هدف البحث :

يسعى البحث الى تحقيق الآتي:

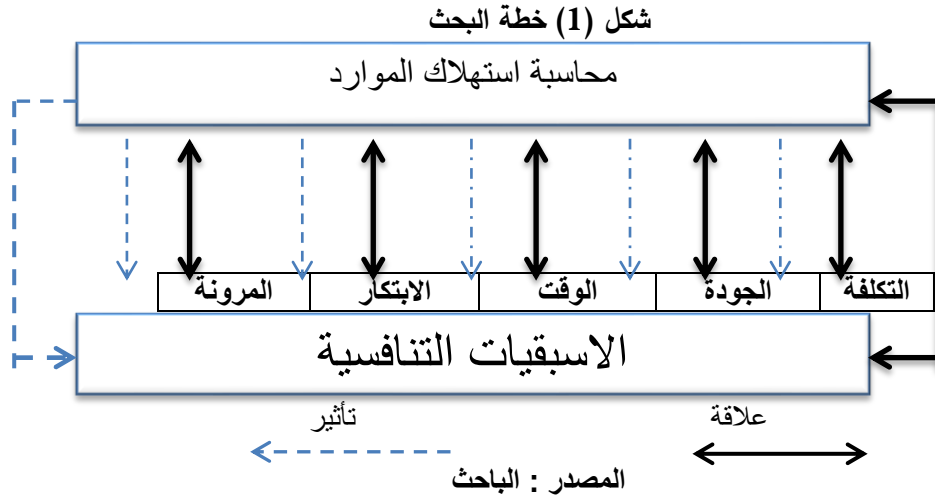
- أ- تقديم اطار نظري وتطبيقي يربط بين محاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية المتمثلة : (التكلفة ، الجودة ، الوقت ، الابتكار والمرونة)
- ب- استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في التأثير على الاسبقيات التنافسية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث.
- ت- التوصل الى نتائج علاقات الارتباط والأثر بين محاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية مجتمعة وكلا على انفراد .

4- فرضيات البحث : تُبنى البحث الفرضيات الرئيسية والفرعية الآتية :

- الفرضية الرئيسية الاولى : توجد علاقة ارتباط معنوية بين محاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية مجتمعة في الوحدات الاقتصادية المبحوثة. وتتنبثق منها الفرضية الفرعية الآتية :
- توجد علاقة ارتباط معنويه بين محاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية منفردة في الوحدات الاقتصادية المبحوثة

الفرضية الرئيسية الثانية : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمحاسبة استهلاك الموارد والاسبقيات التنافسية مجتمعة في الوحدات الاقتصادية المبحوثة. وتتنبق منها الفرضية الفرعية الآتية :

- يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمحاسبة استهلاك الموارد ولكل اسبقية تنافسية منفردة في الوحدات الاقتصادية المبحوثة.



5- منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في وصف مجتمع وعينة البحث ، اضافة الى دراسة وتحليل علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث من اجل التوصل الى الاستنتاجات وتقديم التوصيات للوحدة الاقتصادية المبحوثة.

6- حدود البحث

أ-الحدود الزمانية: امتدت فترة البحث من (2020/12/12) الى (2021/3/1)

ب- الحدود المكانية : اجري البحث على عدد من الوحدات الاقتصادية الصناعية في مدينة الديوانية المتمثلة ب (مصنع النسيج الديوانية ، معمل مطاط الديوانية ، مصنع البان القادسية) ولذلك لتعاون ادارات هذه الشركات مع الباحث.

ج -الحدود البشرية : شملت الحدود البشرية للبحث مديري اقسام ، والمعاونين ، ومدراء الشعب والوحدات الإدارية ومعاونيهم ، ومسؤولي خطوط الانتاج ومعاونيهم.

7- اساليب جمع البيانات والمعلومات

اعتمد الباحث على الاساليب الآتية في جمع البيانات والمعلومات التي ساعدتهم في كتابة الجانب النظري والميداني والوصول الى نتائج البحث:

أ- الاستعانة ببعض المصادر العربية والاجنبية ، و الدوريات والرسائل المنشورة وألأطاريح الجامعية والبحوث من شبكة الانترنت التي لها علاقة بموضوع البحث لتغطية الجانب النظري ودعم الجانب العملي للبحث.

ب-استمارة الاستبانة : أعد الباحث استبانة بعدها اداة رئيسة للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني للبحث .

8- الوسائل الإحصائية المستخدمة

استخدم الباحث الوسائل الإحصائية (التكرارات والنسب المئوية ، معامل الارتباط البسيط والمتعدد ، معامل التحديد R^2 ، الانحدار الخطي البسيط والمتعدد ، اختبار F ، اختبار T) في وصف الأفراد المبحوثين وتحديد علاقة الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث من أجل استخلاص النتائج.

9- اختبار ثبات الاستبانة :

يهدف التعرف على مدى صلاحية المقياس وثبات الاستبانة استخدام مقياس (Cronbach's alpha) وقد بلغت قيمة معامل المقياس المذكور (0.857) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.05) وتشير هذه النتيجة الى قوة ثبات الاستبانة المستخدمة (- 84 , 2016 , 85Uma)

ثانيا :دراسات سابقة :**1- دراسة (Yijua & Ting,2017)**

Management Accounting Tools and Application Cases - Resource Consumption Accounting Method and Application

(أدوات المحاسبة الإدارية وحالات التطبيق - طريقة محاسبة استهلاك الموارد والتطبيق)

تهدف الدراسة الى بيان المبادئ الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد ، وشرح وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد بصورة عملية لكي توفر مرجعا للتطبيق المستقبلي حول محاسبة استهلاك الموارد في المؤسسات عن طريق أخذ مؤسسة Q كمثال للتطبيق وتوصلت الى :

1-لا يمكن لمحاسبة استهلاك الموارد فقط حساب الموارد غير المستغلة والطاقة العاطلة ، ولكن يمكنها توفير معلومات التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة و هذا مفيد لقياس أداء المؤسسة وتقييمه ،

2-يؤدي تطبيق RCA إلى حساب وتحليل المنفعة الحدية، في ضوء مزايا محاسبة استهلاك الموارد ومع تطور تكنولوجيا المعلومات والتطبيق الشائع لتخطيط موارد المؤسسات سيجري استعمال محاسبة استهلاك الموارد في العديد من الصناعات الأخرى.

2- دراسة (Çopuroğlu & Korkmaz,2018)

DEVELOPMENT OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND APPLICATION IN AN ENTERPRISE

(تطوير محاسبة استهلاك الموارد والتطبيق في مؤسسة)

الهدف من الدراسة هو شرح المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد ، وفحص عناصره ، وإظهار كيفية عمله وتوفير أساس للدراسات المستقبلية. في شركة Nefis Bulgur. وتوصلت الى أن الحصول على معلومات موثوقة ستكشف عن كفاءة محاسبة استهلاك الموارد وتسمح للمديرين باتخاذ قرارات قصيرة وطويلة الأجل وان محاسبة استهلاك الموارد تعد طريقة أكثر تقدماً مقارنة بأساليب المحاسبة الأخرى.

3- دراسة (Alhebrî & Senan, 2020)

Role of Resource Consumption Accounting in Supporting the Practices of Value-Maximizing and Cost-Reduction in Strategic Thought

(دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في الفكر الاستراتيجي)

تهدف الدراسة الى عرض محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودورها كنهج تكلفة معاصرة لدعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في التفكير الاستراتيجي. وبيان أهمية الدور الذي تلعبه RCA في دعم الممارسات الشائعة في الفكر الاستراتيجي ، مثل الإدارة الرشيقة ، سيما 6 ، إدارة سلسلة التوريد والتكاليف المستهدفة. وتوصلت الدراسة الى ان تحليل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات على مستوى تدفق القيمة التي يمكن استخدامها للقياس المباشر للتكلفة ، و توفير المزيد من المعلومات المتعمقة المتعلقة بالمنتجات والأنشطة واستهلاك الموارد والقيمة التي يحققها كل نشاط داخل التدفق. وإن هذه المعلومات تزيد من القيمة وتدعم التخلص من النفايات والتحسين المستمر ، خاصة في حالة الاختلافات في المنتجات المتعددة واستهلاك موارد تدفق القيمة.

المبحث الثاني

الجانب النظري

اولا :محاسبة استهلاك الموارد

1- مفهوم وتعريف محاسبة استهلاك الموارد :

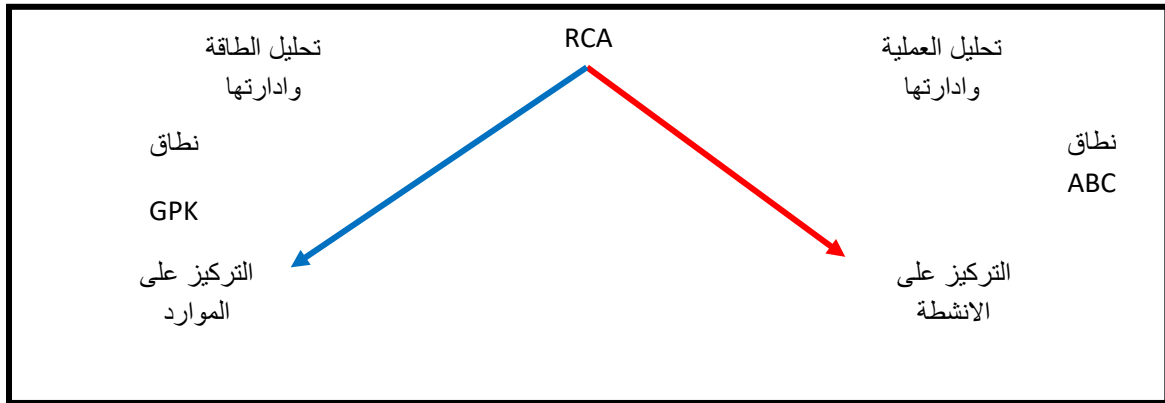
تعد محاسبة استهلاك الموارد RCA من المفاهيم المعاصرة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتي تؤكد على أن المديرين هم المستعملين الأساسيين للمعلومات والتي تزودهم بمعلومات أكثر ملائمة مقارنة بالطرق المحاسبية التقليدية (Yilmaz&ceran,2017:97) ، ولا يوجد اتفاق بين الباحثين والمهتمين على صياغة مفهوم موحد لمحاسبة استهلاك الموارد فمنهم من يعبر عنها بأنها دمج لمفهومي التكلفة الامانية GPK والتكاليف على أساس النشاط ABC والتي عن طريق دمجهما يتحقق الوصول إلى نتائج أكثر دقة وفاعلية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على موضوعات القياس التكاليفي (القصاب، 2019: 39) ، أما البعض الآخر فيرى بانها تساهم في تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على الوحدات المنتجة نتيجة ارتكازها بشكل مباشر على علاقة السبب /التأثير مما يساهم في تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة في الأسواق التنافسية (عبد ، 2018 : 43). اذ تعد مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة يحقق التوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وتوفير معلومات ملائمة عن تكاليف الطاقة غير المستغلة والموارد المتاحة وكيفية تحقيق الاستغلال الأمثل لها بما يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية(Okutmus,2015 :89) ، وبذلك تعد محاسبة استهلاك الموارد نظاما شاملا للإدارة التكلفة يهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة التي تساعد الادارة في عملية تخفيض التكاليف من بعد استراتيجي والقدرة على تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق شديدة المنافسة (Al- Rawi & Hafiz, 2018:44) ، وتأسيسا لما سبق يتضح أن مفهوم محاسبة استهلاك الموارد التي عرضها الباحثين والكتاب يشترك في مجموعة من الخصائص والتي هي:-

1- إنها تستند على الدمج بين مفهومي نظام التكلفة المرنة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

2-تقدم محاسبة استهلاك الموارد المعلومات الملائمة التي تساعد الادارة في علمية اتخاذ القرارات.

- 3- تقوم على تخصيص للتكاليف غير المباشرة وفق علاقة السبب / التأثير بين الموارد وكمية الموارد.
- 4 - تعطي نظرة شاملة عن الطاقة غير المستغلة وتكاليفها وكيفية إدارة تلك الطاقة وعدم تحميلها على الوحدات المنتجة.
- 5-توفر دقة أكثر في قياس التكاليف نتيجة الاخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين مجموعات الموارد المتبادلة. والشكل (2) يبين فلسفة تقنية RCA .

شكل (2) فلسفة محاسبة استهلاك الموارد



"Resource Consumption Accounting (RCA): ، Mohamed Fathy (2016)،Source: Elshahat The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry" College of p209، Egypt، Benha University،Commerce

من الشكل (2) يتضح ان محاسبة استهلاك الموارد هي عبارة عن دمج لمفهومي المحاسبة على اساس الأنشطة (ABC) والتي تقوم فلسفتها بأن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف ، ومحاسبة التكلفة الالمانية (GPK) والتي تركز على الموارد وتحليل الطاقة وادارتها.

وقد وردت عدة تعريفات لتقنية محاسبة استهلاك الموارد من قبل بعض الباحثين والمنظمات كل حسب وجهة نظره وكما موضح في الجدول (1)

جدول (1)

تعريفات تقنية محاسبة استهلاك الموارد على وفق آراء عدد من الباحثين والكتاب

ت	المصدر	التعريف	التركيز
1	(سرور وعلي، 2017: 40)	"هي مدخل استراتيجي للإدارة التكلفة يقوم على المزج بين نظام التكلفة الألمانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بما يحقق التوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وتوفير معلومات ملائمة عن تكاليف الطاقة غير المستغلة والموارد المتاحة وكيفية تحقيق الاستغلال الأمثل لها بما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية"	تركز على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية عن طريق الاستفادة من مميزات دمج نظام ABC ونظام GPK
4	(West et al,2018:2)	"مدخل للمحاسبة الادارية الذي يركز على انشاء المعلومات الموثوقة لتدنية التكاليف وتعظيم الايرادات لتعزيز الطاقة الإنتاجية للمشروع بهدف تحقيق نجاحا كبيرا في سوق تنافسية عالية"	ويركز هذا التعريف على دور محاسبة استهلاك الموارد بعدها نظام معلومات تعزز من الطاقة الإنتاجية في ظل بيئة تنافسية متزايدة.
5	(Jassem, 2019: 175)	"هي مزيج من محاسبة التكاليف الهامشية الألمانية و نظم التكاليف على أساس النشاط التي تمكن من توليد الهامشية في بيانات التكلفة ، والتي توفر معلومات دقيقة عن استخدام الموارد ، و يحدد الطاقة الزائدة أو العاطلة لهذه الموارد بما يساهم في زيادة الانتاجية وتحقيق القدرة التنافسية."	يركز على الاستفادة من دمج ABC و GPK في توفير معلومات عن الموارد المستعملة ومساهمتها في زيادة الانتاجية في ظل وجود سوق تنافسية.
6	(Cao et al ,2020:354)	منهج المحاسبة الادارية الذي يركز على إنشاء معلومات موثوقة لتقليل التكاليف وزيادة الايرادات إلى أقصى حد لتعزيز القدرة الإنتاجية للشركة، بهدف تحقيق أكبر قدر من النجاح في سوق المنافسة العالمية .	يركز على توفير معلومات بهدف تحقيق القدرة التنافسية

اعداد الباحث بالاعتماد على الادبيات السابقة.

وبناء على ما سبق يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على (انها احدى تقنيات ادارة التكلفة الحديثة والتي توفر معلومات شاملة وكافية تساعد على تخطيط الموارد بصورة سليمة ، وتخفيض التكاليف وادارة الطاقات العاطلة أو الفائضة. مما

يساعد في تحسين القرارات الاستراتيجية والتشغيلية وتوفير أفضل السبل لإرضاء الزبائن وبما يحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية).

رابعاً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد

تسعى تقنية محاسبة استهلاك الموارد لخفض تكلفة المنتج وتحقيق أفضل قيمة مضافة للزبون وتحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية عن طريق تقديم معلومات متكاملة وشاملة عن موارد الوحدة الاقتصادية إضافة إلى سعيها في تحقيق الأهداف الآتية :-

1 - دراسة تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة. (بخيت, 2018 : 43)

2 - تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، إذ إنَّها تحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة علي مصادر حدوث التكلفة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات ، وتحقيق الرقابة اللاحقة عن طريق تتبع كميات الموارد المستعملة وغير المستعملة بهدف المواءمة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد علي ترشيد استهلاك الموارد

3- قياس مدى التقدم تجاه أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستعملة أو غير المستعملة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة. وإبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للزبون سواء من المورد بمفرده وبالتفاعل بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض. (محمد, 2019 : 22)

4 - حساب تكلفة المنتج بأكثر دقة وتقديم معلومات صحيحة تخدم اغراض نظام التكاليف معن طريق الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستفدة بواسطة أنشطة الوحدة الاقتصادية وطاقة كل منها مع مراعاة مبدأ السببية. (kbelh et al , 2019:576)

1. زيادة فاعلية التخطيط عن طريق وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية بالتكامل مع نظام تخطط الموارد لعلاج أوجه القصور في النظم التقليدية لإعداد الموازنة , إذ يساعد تطبيق RCA بتحديد التكلفة الفعلية عن الموارد المستهلكة و المستعملة في أداء وظائف أنشطة الوحدة الاقتصادية على وجه صحيح. (Karaca&, KÜÇÜK, 2017: 355)

خامساً: مبادئ تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد ثلاثة مبادئ للنمذجة تساعد على تدفق نموذجي للموارد والذي يعكس تدفق التكاليف بدقة ويسمح للمديرين بصنع القرارات الرشيدة , وهذه المبادئ هي:

أ-مبدأ السببية : - Causality

يمكن تعريف مبدأ السببية بأنه العلاقة بين الإنتاج الكمي للهدف الإداري وكميات المدخلات المستهلكة إذا ما أريد تحقيق الناتج , وهو يمثل مبدأ النمذجة الأول والأكثر أهمية عن طريق توفيره العقلانية والمنطق والمسؤولية لنموذج محاسبة استهلاك الموارد (Shah et al,2019:4) , ويتطلب أن يكون تدفق الموارد وتكاليفها على أساس علاقة السبب والنتيجة, مما يعني القضاء على التخصيصات العشوائية او الاعتباطية بين مجتمعات الموارد وفي حالة تعذر إقامة علاقة سببية ينبغي تخصيص تدفق الموارد وتكاليفها لأعلى مستوى مسؤولية في الوحدة الاقتصادية (كاظم, 2019 : 63)

ب- مبدأ الاستجابة: - Responsiveness

يمثل المبدأ الثاني في نمذجة التكاليف والذي يضمن الامتثال للسببية عن طريق وصف العلاقة بين كمية مخرجات موارد معينة وكميات المدخلات من الموارد المطلوبة لإنتاجها عندما تكون درجة التعقيد عالية (محمد, 2019 : 56)

ج- مبدأ العمل Work

تطبق تقنية محاسبة استهلاك الموارد مبدأ العمل, ولكن بطريقة أكثر محدودية ومنضبطة للغاية من نظام ABC حيث ضُمنت الأنشطة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد فقط عندما يضيف المعلومات المهمة والمستمرة التي يحتاجها المديرين

وفي هذه الحالة يجب أن تتضمن الأنشطة محركات تعتمد على الكمية التي توفر معلومات عن الطاقات وينبغي أن تستهلك المدخلات بطريقة كمية. (Sheybani et al,2020:535) .
مكونات محاسبة استهلاك الموارد:

1-الموارد Resources: وهي كل ما تحتاج اليه الوحدة الاقتصادية لإنتاج السلع وتقديم الخدمات من أجل مزاولتها وازدادة القيمة للزبائن والذي تحصل عليه لتوليد استحقاقات مقبلة وتعد عوامل الانتاج الرئيسة والمتمثلة في الموارد البشرية والموارد الطبيعية والموارد المصنوعة والتي ينبغي اجراء التعديلات والتغييرات عليها لكي تصبح صالحة للاستعمال واشباع حاجات ورغبات الزبائن وأن الموارد هي سبب حدوث التكاليف لذلك وينبغي العمل على عرضها بشكل فعال (كاظم، 2019 : 67) وتتميز الموارد بالخصائص الاتية (Al-Qady& El-Helbawy,2016: 43) :

أ- **قدرة الموارد Capability Resources** وتعني القدرة على ايجاد القيمة سواء لكل مورد على حده او بالتفاعل مع الانشطة او الموارد الاخرى ,وهي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الافراد وماهية جودة الآلات وكيفية تقديم وتسليم الخدمة لذلك فكل مجمع للموارد يحوي على موارد تمتلك نفس الخصائص والمواصفات (سرور, 2019 : 38).

ب- **طاقته الموارد capacity Resources** تمثل كمية المخرجات لكل مورد التي يمكن أن تسهم بها في اداء الخدمات او الجهد الكامل في المورد للقيام بعمل معين, وقد اوضح اتحاد الصناعات المتقدمة الدولية (Consortium for Advanced Manufacturing-International) (CAM-I) إن محاسبة استهلاك الموارد المستعملة تركز على استعمال الطاقة النظرية للموارد, قد تكون الموارد البشرية على اساس الساعات المدرجة في عقود المنتسبين او قد تكون الموارد المالية التي يتم امتلاكها واستئجارها دون قيود اي إنها تكون متاحة . (Rahimi et al.2020:536)

ج- **هيكل وسلوك التكاليف cost structure and cost behavior** حيث ان تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد فمثلا الافراد مورد لهم اجور مدفوعة واجازات ومنافع ومزايا نقدية والآلات كمورد تحتاج الى صيانة وقطع غيار وطاقه) (المحمداوي, 2019 : 65)

2-مجمعات التكلفة Cost Pools: هو اقل مستوى من التفصيل جرى عنده تجميع وتوزيع التكاليف في مجموعة واحدة (تسمى الوعاء pool) او المجمع وتقسّم الى نوعين:(كاظم, 2019 : 67)

أ- **مجمعات تكلفة الموارد:** تتمثل بمجمعات الموارد بتجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ، ويمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل (الأفراد ، الآلات ، الخدمات المختلفة). إن كل مجمع تتجمع فيه خاصية من الخصائص السابقة للموارد التي سيتضمنها مجمع الموارد ، وتنتج مخرجات متجانسة يجري تحويلها إلى مجمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات للقياس التكاليفي، وقد تتمثل المعايير التي يجب اتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في الموارد بالآتي : (الربيعي, 2016 : 61)

يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة وبنفس التكنولوجيا

- يجب أن تكون مخرجات مجمعات الموارد و علاقات الاستهلاك كمية ومخططة .

- يمكن تجميع البيانات الفعلية و التكاليف والكميات لكل مجمع موارد

ب- مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة أو العمليات Activity / Process Pools

هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الوحدة ، والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ، ولا يختلف كثيرا عن كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة . (ميرغني, 2018 : 45)

3- العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد : تكشف محاسبة استهلاك الموارد عن العلاقات المتبادلة ضمن مجموعة عناصر الموارد وفيما بين مجتمعات الموارد بخلاف النظم التقليدية التي لا تأخذ بالحسبان العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين الموارد وهو متغير مهم جدا يجب على ادارة الوحدة الاقتصادية دراسته بعناية للاستفادة من التشابك والتداخل بين كل مورد والموارد الاخرى. (West et al,2018:5)

4-موجهات التكلفة :موجه التكلفة هو مقياس يعكس السبب الرئيس لنشوء اي عنصر من عناصر التكلفة داخل كل مجمع من مجتمعات التكلفة ، وهو بهذا يعد العامل الذي يؤثر في التكلفة سواء بزيادتها او بتخفيضها (القصاب , 2019 : 49) وهناك نوعين من مسببات التكلفة هي : - (ميرغني, 2018 : 45)

أ . مسببات التكلفة الخاصة بالموارد: يعدُّ النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد ، ومثل ذلك ساعات العمل المباشر ، ساعات تشغيل الآلات وغيرها . هذا المسبب عن حجم الموارد التي يجب انفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات وهو ما لا يتواجد في أي نظام آخر .

ب . مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة/ العمليات Activity / Process Pools

هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الوحدة الاقتصادية ، والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ، ولا يختلف كثيرا عن كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد

5- موضوعات قياس التكاليف: هو اي شيء يتطلب قياس منفصل للتكلفة ويرغب مستخدم المعلومات المحاسبية معرفة تكلفة هذا الشيء والذي يطلق عليه موضوع او هدف التكلفة مثل تكلفة المنتجات او تكلفة الخدمات المقدمة لزبائن المصرف او مرضى المستشفى او اي شيء آخر يؤدي الى قياس تكلفة الموارد التنافسية للوحدة (Shah et al,2019:1002)

ثانيا: الاسبقيات التنافسية :

1- مفهوم وتعريف الاسبقيات التنافسية :

ادى ظهور العولمة وانفتاح الاسواق العالمية وتحرير التجارة الدولية وتلاشي الحواجز الكمركية وظهور متطلبات الجودة العالمية الى زيادة حدة التنافس بين الوحدات الاقتصادية وجعل من التنافسية امرا لا بد منه ويمثل تحديا وهاجسا رئيسا تواجهه الوحدات الاقتصادية (Annarelli et al, 2019:77). ويقصد بالتنافسية "هي تلك الجهود والاجراءات والضغوط و الابتكارات التطويرية كافة في الفعاليات الادارية والتسويقية والانتاجية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية من اجل الحصول على حيز اكبر في الاسواق التي تهتم بها" (فلة، 2015 : 84). وتتمثل التنافسية بصورة عامة في كيفية استعمال الوحدة الاقتصادية أو الدولة الوسائل أو الإجراءات التي تؤدي إلى تمييزها عن منافسيها والتفوق عليهم (Sachitra et al , 2016 : 51), وتشتمل الميزة التنافسية على مجموعة من الأبعاد التي تعدُّ مداخل وأسبقيات تنافسية للوحدة الاقتصادية، . وقد اختلف الباحثين في تصنيف هذه الابعاد والجدول (2) يبين اسبقيات الميزة التنافسية وفقا لما اوردها بعض الباحثين .

جدول (2) اسبقيات الميزة التنافسية وفقا لاراء بعض الباحثين

اسبقيات الميزة التنافسية	الباحثون
تكلفة ,جودة ,مرونة , تسليم , ابداع	(Buchanan& Huczynski, 2014 :74)
تكلفة , جودة, مرونة , اعتمادية , ابتكار	(Ali & Mahmood ,2015 :20)
جودة , اسناد , سمعة , سعر , تصميم	(Brem & Wimschneide ,2016: 32 .)
تكلفة , جودة, مرونة , وقت , ابتكار	(Chen& Chang,2017 :77)
تكلفة , تميز , نمو , تحالفات , جودة	(Annarelli et al ,2018 : 19)
التصميم , نوعية , مرونة , جمالية , جودة,	(Helena, 2019 : 33)
تكلفة , تميز , مرونة , وقت , تكنولوجيا, جودة,	(Kimberly,2019 : 287)

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الادبيات السابقة

وبالإشارة الى الجدول (2) والذي جرى اعداده عن طريق الاطلاع على الادبيات والدراسات المتعلقة بالميزة التنافسية وجد بأن اغلب الباحثين والكتاب في هذا المجال قد اجمعوا على الاسبقيات الأكثر شيوعا للميزة التنافسية متمثلة في (الكلفة , الجودة , المرونة , الوقت والابتكار)، وان هذه الاسبقيات تشكل الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية والتي يمكن لأية وحدة اقتصادية أن تتبناها بغض النظر عن طبيعة نشاطها، او المنتجات أو الخدمات التي تقدمها ونظرا لأهمية هذه الأبعاد في تحقيق الميزة التنافسية فقد جرى اعتمادها كأبعاد مستقلة للمتغير المعتمد في البحث (ابعاد الميزة التنافسية).وهي كالآتي :-

1. **التكلفة:** تعد التكلفة سلاحا تنافسيا مهمة، اذ لا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف وتوسيع الوحدات الاقتصادية الى تقديم منتجاتها بسعر أقل من اسعار منافسيها بما يمكنها من الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح (Frits ,2018 : 16).

2. **الجودة:** وتعدُّ الجودة من ابعاد المزايا التنافسية المهمة التي تشير الى أداء الأشياء بصورة صحيحة و القدرة على تقديم منتجات ذات خصائص تتطابق مع حاجات ورغبات الزبائن. (Christos , 2015:58) ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تعمل للحصول على القيمة المتوقعة التي تتناسب مع رسالتها ويتطلب منها تحديد توقعات الزبائن ورغباتهم عن الجودة والعمل على تحقيقها (عبد الحميد , 2017 : 14)،

3. **المرونة:** تعد المرونة من أهم الأساليب التنافسية في أسواق الحاضر والمستقبل بعد أن ازدادت رغبات الزبائن في التغيير والتنوع لإشباع حاجاتهم، وهي تعني قدرة الوحدة الاقتصادية على تنوع منتجاتها وتقديمها في الوقت المناسب، و قدرتها على تطوير المنتجات القائمة وتحسين عملياتها لتقديم منتجات جديدة. (75 : Hamdi et al, 2016).
4. **الوقت:** يعد الوقت من المصادر الأساسية لتحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية، عن طريق السرعة في إجراء التغييرات في العمليات الإنتاجية للوحدة الاقتصادية مثل تطوير المنتج وادخل الطلبات والانتاج والتوزيع و تقدم الخدمة والتسليم في الوقت المناسب (روبرت وديفيد, 2018: 87).
5. **الابتكار:** يعدُّ الابتكار احد الابعاد الرئيسة المهمة في بناء المزايا التنافسية، إذ يمنح للوحدة الاقتصادية شيئاً متقدماً يفترق إليه منافسوها مما يسمح تعزيز قيمة منتجاتها في أعين زبائنها ومن ثم اختلافها وتميزها فضلاً على إمكانية فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها. (نجم , 2017 : 35).

ويرى الباحث في ظل الانفتاح السوقي وما يشهده من منافسة عالمية شديدة يجعل من الوحدة الاقتصادية توجيه انظارها نحو الاسبقيات التنافسية بعدها الأدوات المهمة التي تعتمد عليها الميزة التنافسية ، والى اتباع الاستراتيجيات الحديثة واكتشاف وتطبيق طرق واساليب وتقنيات جديدة وافكار متميزة والتخلي عن الطرق التقليدية اذا ما ارادت الوحدة الاقتصادية البقاء والاستمرار في عالم الاعمال، وإنَّ الوحدة الاقتصادية مهما امتلكت من إمكانيات وقدرات، لا تستطيع المحافظة على موقعها التنافسي في السوق العالمي إذا اعتمدت على الأساليب والاستراتيجيات التقليدية، ؛ لذلك ينبغي الاعتماد على الاستراتيجيات والتقنيات الادارية والمحاسبية الابتكارية التي تعد من أهم الأدوات التي تُسهم في تحقيق الاسبقيات التنافسية.

المبحث الثالث

الجانب العملي

ويتضمن هذا المبحث الفقرات الآتية

أولاً : وصف للشركات مجتمع البحث ومبررات اختيارها:

اختيرت مجموعة من الوحدات الاقتصادية الصناعية في مدينة الديوانية ميداناً للبحث وتمثلت عينة البحث بـ (مصنع نسيج الديوانية ، معمل مطاط الديوانية ، مصنع البان القادسية) اما مجتمع البحث فهو الوحدات الاقتصادية الصناعية العاملة في العراق كافة . ولعل اهم دوافع اختيار هذه المصانع ميدانياً للبحث هي ما يأتي :

- 1- تتوفر لدى هذه المصانع أيدي عاملة بتخصصات ادارية وفنية ذات خبرة ومهارة مناسبة في ميدان تخصصها.
- 2- الدور الكبير للمصانع المبحوثة في تلبية احتياجات الزبائن.
- 3- اهتمام الزبائن بمنتجات هذه المصانع وحاجتهم اليها.
- 4- إنَّ هذه المصانع مستمرة في الإنتاج رغم الظروف الصعبة التي مرت بها محافظة الديوانية.
- 5- قيام المديرين والعاملين في المصانع المبحوثة بالتعامل مع الباحثين ومساعدتهم في تقديم البيانات والمعلومات المطلوبة.

ثانياً : وصف الافراد المبحوثين

اختيرت عينة تمثلت بالأفراد الذين لديهم الخبرة والدراية والعلم بأنشطة المصنع وعملياته ، إذ تمثلت عينة البحث بمديرين الأقسام ومعاونيهم ومديرين الوحدات والشعب ومعاونيهم ومشرفي خطوط الانتاج ومعاونيهم ، وقد اشتملت العينة على (80) منتسب موزعة على المصانع المبحوثة أي ما نسبته (42%) من مجتمع البحث والبالغ (192) منتسب. اذ وزعت (80)

استبانة على الافراد في مواقع عملهم في المصانع المبحوثة وجرى الحصول على (65) استبانة صالحة للتحليل ، وبنسبة (81.2%) من مجموع الاستبانات الموزعة. ويوضح الجدول (3) خصائص الأفراد المبحوثين في المصانع المبحوثة.

جدول (3) : خصائص الافراد المبحوثين في المصانع المبحوثة

المنصب الوظيفي													
ادارة عليا			ادارة وسطى				ادارة دنيا						
العدد		%		العدد		%		العدد		%			
12		18		25		38.46		28		43.54			
التحصيل الدراسي													
اعدادية		دبلوم فني		بكالوريوس		دبلوم عالي		ماجستير					
العدد		%		العدد		%		العدد		%			
12		18.4		15		23.07		26		40			
3		4.6		9		13.8							
سنوات الخدمة في الشركة (سنة)													
5-1		10-6		15-11		20-16		25-21		30-26		31 فأكثر	
العدد		%		العدد		%		العدد		%		العدد	
6		9		12		18.5		15		23		10	
7		11		6		9		9		14		9	

اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبانة

يظهر من الجدول (3) المنصب الوظيفي للأفراد المبحوثين أن تبين ان الادارة العليا للشركة تمثل (18%) في حين إن الادارة الوسطى تمثل 38.46% والادارة الدنيا شكلت (43.54%) من اجمالي افراد العينة ، وهذا يدل على عدم حصر الاستبانة بمستوى اداري معين دون آخر و الحصول على آراء من مختلف المستويات الادارية. كما إن الأفراد المبحوثين يحملون مؤهلاً علمياً جيداً في التحصيل الدراسي بما يمكنهم من فهم الاستبانة والتعامل معها بشكل صحيح ودقيق قد بلغت نسبتهم (78.34%). كما يتضح أن (91%) من الافراد المبحوثين لديهم خدمة في المصنع ستة سنوات فأكثر مما أسهم ذلك في تحسين خبرتهم ومعرفتهم بأعمال المصنع وله الأثر الكبير في التعامل مع استمارة الاستبانة.

ثالثاً : متغيرات البحث:

يتطلب اختبار فروض البحث تحديد المتغيرات التي اشتملت عليها الفروض ويشتمل نموذج البحث المتغيرات الأتية:

المتغير المستقل: محاسبة استهلاك الموارد

المتغير التابع: الميزة التنافسية المستدامة

رابعاً : اختبار الفرضيات :

1- علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية في المصانع المبحوثة .

بهدف تحديد علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية في المصانع المبحوثة. خصص هذا المحور للتحقق من إمكانية قبول أو رفض الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة منها وكالاتي:

أ- علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة :

يعرض الجدول (4) نتائج علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة في المصانع المبحوثة.

الجدول (4) : علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة

اسبقيات الميزة التنافسية	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.794		محاسبة استهلاك الموارد

اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الحاسبة.

يبين الجدول (4) من وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة ، إذ بلغت قيمة الكمية لمعامل الارتباط (0.794) عند مستوى معنوية (0.05) ، وهذا دليل على قوة العلاقة بين المتغيرين ، مما يدل ان إدارة المصانع المبحوثة كلما سعت في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد أدى ذلك الى تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية و هذه النتيجة جاءت منقطة مع دراسة (Yijua & Ting,2017). وعليه نقبل الفرضية الرئيسية الأولى على مستوى المصانع المبحوثة.

ب- علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد وكل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة:

يعرض الجدول (5) علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد وكل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة على مستوى المصانع المبحوثة وحسب ما جاء في الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول (5) : علاقة الارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد وكل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة على مستوى المصانع المبحوثة

أنشطة سلسلة القيمة الخضراء					المتغير التابع
	التكلفة	الجودة	الوقت	الابتكار	المرونة
	0.891	0.802	0.701	0.83	0.785
	محاسبة استهلاك الموارد				

اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الحاسبة.

يبين الجدول (5) وجود علاقة ارتباط بين محاسبة استهلاك الموارد وكل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة على مستوى المصانع المبحوثة عند مستوى معنوية (0.05) إذ اظهرت جميع الاسبقيات التنافسية علاقة ارتباط قوية موجبة مع محاسبة

استهلاك الموارد اذ جاءت التكلفة بالمرتبة الاولى وبمعامل ارتباط 0.891. ثم يليه الجودة بمعامل ارتباط 0.802 والمرتبة الثالثة المرونة بمعامل ارتباط 0.785 في حين جاء الابتكار بالمرتبة والرابعة بمعامل ارتباط 0.783 والمرتبة الاخيرة كانت لأسبقية الوقت بمعامل ارتباط 0.701 وهذا يدل على اهتمام ادارات المصانع المبحوثة بحاسبة استهلاك الموارد وان هذا الاهتمام سوف يسهم في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية لديها .

وبناء على ما تقدم نقبل الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الاولى على مستوى المصانع المبحوثة.

2- علاقة تأثير محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية على مستوى المصانع المبحوثة

بهدف تحديد تأثير أنشطة سلسلة القيمة الخضراء في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة في المصانع المبحوثة خصص هذا المحور للتحقق ما إمكانية قبول أو رفض الفرضية الرئيسية الثانية والفرضية الفرعية المنبثقة منها وكالاتي:

أ- تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة:

يعرض الجدول (6) نتائج تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة.

الجدول (6) : نتائج تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة

F	R ²	الاسبقيات التنافسية		التابع المستقل
		B ₁	B ₀	
الجدولية	المحسوبة			محاسبة استهلاك الموارد
4.02	37.621	0.796	0.721(*11.143)	0.534

اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الحاسبة.

يبين الجدول (6) الخاص بنتائج تحليل الانحدار وجود تأثيراً معنوياً لمحاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة على مستوى المصانع المبحوثة إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (37.621) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (4.02) عند مستوى المعنوية (0.05) ودرجة حرية (1,58) بلغ معامل التحديد (R²) قيمة (0.796) هذا يعني أن (79.6%) من تفسير الاختلافات يعود الى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية ام الباقي فإنه يعود الباقي الى متغيرات عشوائية او متغيرات غير داخلية في نموذج الانحدار ونجد معاملات قيم (B) وأختبار (T) تبين في أن قيمة (T) المحسوبة البالغة (11.143) أكبر من القيمة الجدولية لها والبالغة (1.677) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (1,58) و هذه النتيجة تتفق مع دراسة (Helena,et.al,2011) التي أشاروا فيها الى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المصانع تسهم في تحقيق أهداف الميزة التنافسية و بالآتي و وبذلك وبناء مع ما تقدم تقبل الفرضية الرئيسية الثانية على مستوى المصانع المبحوثة.

ب- تأثير محاسبة استهلاك الموارد في كل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة:

بهدف توضيح علاقات الأثر التفصيلي لمحاسبة استهلاك الموارد في كل من اسبقيات الميزة التنافسية منفردة على مستوى المصانع المبحوثة ، وفي ضوء الفرضية الفرعية المتأتية من الفرضية الرئيسية الثانية ، فإن الجدول (7) يوضح تأثير ذلك.

جدول (7) : تأثير كل نشاط من أنشطة محاسبة استهلاك الموارد منفرداً في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة في المصانع المبحوثة.

الدرجة	المحسوبة	F	اسبقيات الميزة التنافسية					B ₀	متغيرات تابعة
			المرونة	الابتكار	الوقت	الجودة	التكلفة		
		R ²	B ₅	B ₄	B ₃	B ₂	B ₁	متغير مستقل	
2.28	*42.342	*0.824	0.322 (3.212)	0.398 (*2.912)	0.422 (*2.912)	0.456 (3.212)	0.522 (*3.431)	0.392	محاسبة استهلاك الموارد

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الحاسبة

يبين الجدول (7) عن وجود تأثيراً معنوياً لمحاسبة استهلاك الموارد باعتبارها متغير مستقل في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية المستدامة بعدها متغيرات تابعة اذ نجد قيمة F المحسوبة والبالغة (42.342) هي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,28) عند درجتي حرية(3,56) وبمستوى معنوية (0.05) وقد بلغت قيمة معامل التحديد R² (0.824) وهذا يعني أن (82.4%) من الاختلافات تسببها تأتي محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية والباقي يعود الى متغيرات اخرى لا يمكن السيطرة عليها أو انها غير داخلية في انموذج الانحدار اصلاً ومن متابعة قيم معاملات B واختبار T لها وجد أن هنالك تأثيراً معنوياً لكل من اسبقيات الميزة التنافسية المستدامة ويمكن الوقوف على تسلسل أولوية هذا التأثير الذي جاء عند درجتي حرية (3,56) ومستوى معنوية (0.05). عن طريق الآتي:

- 1- يتضح لنا أن أعلى تأثير لمحاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات التكلفة والذي جاء بالمرتبة الاولى من حيث التأثير إذ بلغت قيمة B₁ (0.522) في حين بلغت قيمة T المحسوبة (3.431) وهي قيمة معنوية واكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.677)
- 2- جاء تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الجودة في المرتبة الثانية من حيث التأثير إذ بلغت قيمة B₂ (0.456) في حين بلغت قيمة T المحسوبة (3.212) وهي قيمة معنوية واكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.677) .
- 3- جاء تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الوقت في المرتبة الثالثة من حيث التأثير إذ بلغت قيمة B₃ (0.422) في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.912) هي قيمة معنوية واكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.677)
- 4- جاء تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الابتكار في المرتبة الرابعة من حيث التأثير إذ بلغت قيمة B₄ (0.398) في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.912) هي قيمة معنوية واكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.677) عند درجتي حرية (3,56) ومستوى معنوية (0.05).
- 5- جاء تأثير محاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات المرونة في المرتبة الخامسة من حيث التأثير إذ بلغت قيمة B₅ (0.365) في حين بلغت قيمة T المحسوبة (2.912) هي قيمة معنوية واكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.677) .

وتأسيساً على ما تقدم تقبل الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية على مستوى المصانع المبحوثة. وبناء على ذلك وعن طريق اثبات الفرضيات الرئيسية والفرعية نجد أن هناك دور واضح لمحاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الاسبقيات التنافسية .

المبحث الرابع

التوصيات والاستنتاجات

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- يتضح أنّ محاسبة استهلاك الموارد هي دمج لمفهومي المحاسبة على اساس الانشطة (ABC) والتي تقوم فلسفتها بأن الانشطة هي التي تسبب التكاليف , ومحاسبة التكلفة الامانية (GPK) والتي تركز على الموارد وتحليل الطاقة وادارتها.
- 2- تهدف تقنية محاسبة استهلاك الموارد لخفض تكلفة المنتج وادارة الطاقة العطلة وتحقيق أفضل قيمة مضافة للزبون وتحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية .
- 3- عدم وجود اهتمام ودراسة كافية للإدارة وعاملي الوحدات الاقتصادية عينة البحث بالتقنيات المحاسبية الكفوية والادارية المعاصرة وتطبيقاتها بالرغم من المؤهلات العلمية التي يمتلكوها.
- 4- ثبت وجود علاقة ارتباط قوية موجبة ذات دلالة معنوية بين محاسبة استهلاك الموارد واسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة في المصانع عينة البحث , وهذا يشير إلى أن ادارات المصانع مهتمة بالتقنيات الكفوية المعاصرة والتي تسهم في تحقيق الاسبقيات التنافسية.
- 5- ثبت وجود علاقة ارتباط قوية موجبة ذات دلالة معنوية بين محاسبة استهلاك الموارد وكل من الاسبقيات التنافسية منفردة في المصانع عينة البحث , ويشير ذلك الى فهم ادارات المصانع لآثار المترتبة في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
- 6- تحقق وجود تأثير قوي و ذو دلالة معنوية لمحاسبة استهلاك الموارد في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية مجتمعة في المصانع عينة البحث. وهذا يشير الى إمكانية تأثير محاسبة استهلاك الموارد في الاسبقيات التنافسية في المصانع المبحوثة .
- 7- تحقق وجود تأثير قوي و ذو دلالة معنوية لمحاسبة استهلاك الموارد في اسبقيات الميزة التنافسية منفردة في المصانع المبحوثة . وإنّ اكثر الأسبقيات تأثراً كانت التكلفة, وإنّ اقلها تأثراً كانت اسبقية المرونة وهذا ما أفرزته نتائج التحليل الاحصائي.

ثانياً: التوصيات:

- 1- ينبغي اعداد العاملين كافة في الوحدة الاقتصادية التي تسعى لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد اعدادا جيدا عن طريق ادخالهم في دورات تدريبية في مجال التطبيق والتعرف على اخر التطورات في هذا المجال.
- 2- ينبغي القيام ادارات المصانع بشراء المعدات والآلات المتطورة والسعي في ابتكار طرق ووسائل تحقق الكفاءة الإنتاجية تتلاءم وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
- 3- ضرورة الاستفادة من الطاقة العاطلة للمصانع واستثمارها في خطوط انتاجية جديدة مما يسهم في لتحقيق وفورات مالية وتخفيض التكاليف وزيادة ارباح المصانع .

- 4- تفعيل نظام المكافآت والحوافز للوحدات الاقتصادية التي تبني التصنيع المرن وعدم اتباع الأساليب التقليدية في عمليات الانتاج .
- 5- اطلاع المعنيين في الهيئات الهندسية والفنية والقسم المالي على تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تحليل أنشطة المنتج الى أنشطة رئيسية وساندة وتصويب أنشطة المصنع نحو تحسين جودة المنتج.
- 7- ضرورة تطبيق التقنيات الكفوية المعاصرة ومنها تقنية محاسبة استهلاك الموارد لما لها من دور واضح في تحقيق اسبقيات الميزة التنافسية .

المصادر:

1. الربيعي، ميعاد حميد علي، (2016) "محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الامثل للطاقة - دراسة تطبيقية في شركة صناعة الاصباغ في بغداد"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد
2. القصاب، باسم عبد الحسن عبود (2019) التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وأثره في تخفيض التكاليف) رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة معمل القديفة
3. المحمداوي، هدي راضي عبدوش (2019) دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، رسالة ماجستير مقدمة الى الكلية التقنية / الكوفة، جامعة الفرات الاوسط التقنية.
4. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد، (2017) "دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في. الاستغلالي الامثل للطاقة" كلية بغداد للعلوم الاقتصادية - الجامعة، العدد 51
5. سرور، منال جبار، (2019) ادارة التكلفة الاستراتيجية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، العراق، بغداد.
6. صاحب، دنيا جاسم، (2016) "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر
7. عبد الحميد، بوخاري (2017) (دور الابتكار في تحقيق الميزة التنافسية) الملتقى الدولي الثالث حول اساليب تفعيل قيادة الابداع والابتكار في المؤسسات الجزائرية في ظل المفاهيم الادارة الحديثة
8. عبد، ناصر نور الدين (2018) خلف مصطفى حسن أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدر التنافسية "دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية، مجلة العلوم الاقتصادية.
9. فلة، العيهار، " دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير، جامعة الج ا زئر، 2015
10. كاظم، حاتم كريم (2019) " تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصادية، جامعة بغداد
11. محمد، وفاء بابكر (2019) إثر محاسبة الموارد على قرارات التسعير بالشركات الصناعية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في الخرطوم) رسالة ماجستير مقدمة لكلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

12. ميرغني، نزار عبد الملك العوض. محمد حمزة موسى مكاوي جاد الله، على محمد سلمان (2018) محاسبة استهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية في المنشأة الصناعية السودانية) دراسة ميدانية" (شركة بزيانوس للأغذية والمشروبات المحدودة)" بحث تكميلي استيفاء لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية.
13. Ali, U., Noor, M.A., Khurshid, M.K., & Mahmood, A. (2015). Impact of Firm Size on Earnings Management: A Study of Textile Sector of Pakistan. *European Journal of Business and Management*,
14. Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1)
15. Al-Rawi, A. M., & Abd al-Hafiz, H. (2018). The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Economics and Finance*, 10(10), 1-28
16. Brem, A., Maier, M., & Wimschneider, C. (2016). Competitive Advantage through Innovation: The Case of Nespresso. *European Journal of Innovation Management*,
17. Buchanan, D. & Huczynski, A. "Organizational Behaviour an Introductory Text." London: Prentice Hall. 2014.
18. Cao, Y., Wan, N., Zhang, H., Zhang, X., & Zhou, Q. (2020). Linking environmental regulation and economic growth through technological innovation and resource consumption: Analysis of spatial interaction patterns of urban agglomerations
19. Christos Sigalas (2015) Competitive advantage: the known unknown concept Article in *Management Decision* • October 2015
20. Elshahat, M. F. (2016). Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in The Egyptian Automotive Industry. *Journal of Accounting and Auditing*, Faculty of Commerce, Beni Suef University, 4(1w205-220
21. Filiz Çopuroğlu, Ibrahim Halil Korkmaz, 2018, DEVELOPMENT OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND APPLICATION IN AN ENTERPRISE, *International Journal of Lean Thinking* Volume 9, Issue 2
22. Hamdi, S., Silong, A., Omar, Z. & Rasdi, R. (2016). Impact of T-Shaped Skill and Top Management Support on Innovation Speed; The Moderating Role of Technology Uncertainty, *Cogent Business & Management*
23. Helena, Oriana. The Importance of Competitive Advantage Assessment In Selecting The Organization's Strategy, *Review of General Management*, Volume 29, Issue 1, Year 2019
24. Karaca, Nevrin & Kucuk, Huseyin (2017) "Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting- A comparative Application", *Journal of Business Research Tur*
25. Kbelah, S. I., Amusawi, E. G., & Almagtome, A. H. (2019). Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry. *Journal of Engineering and Applied Sciences*
26. Kim, Y. (2016), Supply chain cost model for prefabricated building material based on time-driven activity-based costing, *Can. J. Civ. Eng.*, (43): 287–293
27. Kimberly, A., (2019). What Is Competitive Advantage? Three Strategies That Work. The balance. <https://www.thebalance.com/what-is-competitive-advantage-strategies-that-work-3305828>
28. Rahimi, Mahmoud, Sheybani, Zahra, Sheybani, Ehsan, And Fazeh Abed, (2014), "Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting ", *Management and Administrative Sciences Review*, Volume: 3, Issue: 4
29. Senan, N. A. M., & Alhebri, A. A. (2020). Role of Resource Consumption Accounting in Supporting the Practices of Value-Maximizing and Cost-Reduction in Strategic Thought: A Theoretical Study. *Journal of Talent Development and Excellence*, 12(1), 3731-3743
30. Shah, Izhar Hussain a, b, Liang Dong c, d, Hung-Suck Park, 2019, Characterization of resource consumption and efficiency trends in Bangladesh, India and Pakistan: Economy-

- wide biotic and abiotic material flow accounting from 1978 to 2017, Journal of Cleaner Production
31. Suaad Jassem,2019, Benefits of Switching from Activity-Based Costing to Resource Consumption Accounting: Evidence from a Power Generator Manufacturing Plant, MANAGEMENT & ACCOUNTING REVIEW, VOLUME 18 NO. 3,169
 32. West, C. D., Hobbs, E., Croft, S. A., Green, J. M., Schmidt, S. Y., & Wood, R. (2019). Improving consumption-based accounting for global capture fisheries. Journal of Cleaner Production, 212, 1396-1408(West,et al 2019: 2(
 33. Yijuan, Y., & Wang, Ting. (2017). Management Accounting Tools and Application Cases-- Resource Consumption Accounting Method and Application. In 2017 3rd International Conference on Humanities and Social Science Research (ICHSSR 2017). Atlantis Press.
 34. Yilmaz, B., & Ceran, M. B. (2017). The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation. Economics, Management and Financial Markets, 12(2), 131