



The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Advantage for Economic Units

Sahar Yass AL Asady^{*a}

a General Directorate of Education/ Najaf/ Iraq.

Abstract

This research discusses the importance of (RCA) as an accounting and administrative tool in achieving competitive advantage for economic units. The main objective of this research is to explore how (RCA) can contribute to improving economic units' financial and operational performance, thus enhancing their ability to compete in markets. The research relies on an analytical methodology that includes reviewing previous literature and analyzing the financial and operational data of the Diwaniyah Tires Factory through interviews with managers and accountants to understand the role of (RCA) in administrative and strategic decisions. At the same time, the most prominent conclusions indicate that the application of (RCA) contributes significantly to allocating the costs of products that are closest to accuracy by avoiding waste and getting rid of idle, unused energy, and improving the product quality by precisely specifying the resources needed for each production process. Thus, this research concluded that (RCA) is not only an accounting tool but a comprehensive strategy that contributes to Achieving competitive advantage by improving the use of resources, enhancing capabilities to adapt to changes, and achieving better performance.

Information

Received: 29/8/2024
Revised: 4/10/2024
Accepted: 24/10/ 2024
Published: 31/12/2024

Keywords:

Resource consumption accounting
competitive advantage
cost allocation
activity-based costing
German cost accounting

دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية

سحر ياس الاسدي^{*a}

a المديرية العامة للتربية/ النجف/ العراق.

الملخص

يناقش هذا البحث أهمية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأداة محاسبية وإدارية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، يتمثل الهدف الرئيسي من البحث في استكشاف كيف يمكن لمحاسبة استهلاك الموارد أن تساهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للوحدات الاقتصادية، وبالتالي تعزيز قدرتها على المنافسة في الأسواق، ويعتمد البحث على منهجية تحليلية تشمل مراجعة الأدبيات السابقة وتحليل البيانات المالية والتشغيلية، لمعمل إطارات الديوانية، من خلال المقابلات مع المدراء والمحاسبين لفهم دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على القرارات الإدارية والاستراتيجية، فيما تشير أبرز الاستنتاجات إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساهم بشكل كبير في تخصيص تكاليف المنتجات الأقرب للدقة، من خلال تجنب الهدر والتخلص من الطاقة العاطلة غير المستغلة، وحسين الجودة المنتج عبر تحديد الموارد اللازمة بدقة لكل عملية إنتاجية، وبالتالي خلص هذا البحث إلى أن (RCA) ليست فقط أداة محاسبية، بل هي استراتيجية شاملة تساهم في تحقيق الميزة التنافسية، عن طريق تحسين استخدام الموارد، وتعزيز القدرات على التكيف مع التغيرات وتحقيق أداء أفضل.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، الميزة التنافسية، تخصيص التكاليف، التكاليف على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف الألمانية.

المقدمة

الاقتصادية وتعزيز قدرتها على المنافسة. تعتمد منهجية البحث على تحليل البيانات المالية والتشغيلية لعينة البحث المتمثلة بمعمل إطارات الديوانية، بالإضافة إلى المقابلات مع المدراء والمحاسبين العاملين في عينة البحث لجمع المعلومات، وعلى ذلك سيتم استخدام الأساليب

يشهد العالم اليوم تطورات سريعة ومتلاحقة في المجالات الاقتصادية والإدارية، مما يزيد من أهمية تبني تقنيات وأدوات أو أساليب حديثة لإدارة الموارد، ويمكن اعتبار محاسبة استهلاك الموارد (RCA) واحدة من هذه التقنيات التي لها دور في تحسين أداء الوحدات

* Corresponding author: E-mail addresses: qwopzm233@gmail.com.
2024 AL – Muthanna University. DOI:10.52113/6/2024-14-4/17-32

أهداف البحث: يهدف البحث الى:

1. توضيح الأسس النظرية والعملية لمحاكاة استهلاك الموارد (RCA) وفهم كيفية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية.
2. استكشاف المزايا المتحققة من تطبيق (RCA) في الوحدات الاقتصادية العراقية.
3. تقييم دور تطبيق محاكاة استهلاك الموارد (RCA) على الأداء التشغيلي للوحدات الاقتصادية.
4. تحليل دور محاكاة استهلاك الموارد (RCA) في تعزيز الميزة التنافسية من خلال تقليل التكاليف.
5. تقديم توصيات تساعد الوحدات الاقتصادية العراقية على تحسين الكفاءة التشغيلية باستخدام تقنية (RCA).

فرضية البحث

بناءً على مشكلة البحث وأهدافه فإن البحث يستند على الفرضية الآتية

"ان تطبيق محاكاة استهلاك الموارد (RCA) سيسهم في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية عن طريق تحسين تخصيص الموارد"

منهج البحث

أ- الجانب النظري: تم اتباع المنهج الاستقرائي في بناء الإطار العلمي لأبعاد مشكلة البحث وهدفه وذلك من خلال الاعتماد على الابحاث والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث.

ب- الجانب العملي: سيتم الاعتماد على بيانات كلف الإنتاج لسنة 2022، في معمل السلع عينة البحث، وتم إجراء مقابلات مع عدد من مدراء الأقسام الإنتاجية في المعمل عينة البحث ومع المحاسبين في هذا المعمل للحصول على رؤى أعمق حول إمكانيات تطبيق (RCA) ومدى دورها وتأثيرها على القرارات الاستراتيجية لإدارة المعمل. تم جمع وتحليل البيانات المالية والتشغيلية من التقارير السنوية والوثائق المحاسبية لمعمل السلع لدراسة دور محاكاة استهلاك الموارد (RCA) على الأداء المالي.

الاطار النظري

سنعرض في هذا الجانب المفاهيم النظرية والمبادئ الأساسية المتعلقة بمحاكاة استهلاك الموارد (RCA) وتوضيح دورها في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، حيث يمكن إن يساعدنا هذا الجانب في بناء قاعدة مفاهيمية ومعرفية تسهم في فهم وتوضيح الدور الاستراتيجي لـ (RCA) على الأداء التشغيلي والمالي للوحدات الاقتصادية.

اولاً. مفهوم محاكاة استهلاك الموارد

أوردت البحوث مفاهيم وتعريفات متعددة لمحاكاة استهلاك الموارد (RCA)، أن (RCA) نموذج يحاول تمثيل سلوكيات التكلفة من خلال التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتناسبة، ولذلك، يبدو هذا النهج أكثر ملاءمة لتلك القرارات التي تعتمد على معلومات سلوك التكلفة هذه للتخطيط والتحكم (Perkins & Stovall, 2011:50)، حيث تم تقديم محاكاة استهلاك الموارد (RCA) كنظام ناشئ لإدارة

التحليلية الكمية والنوعية لتقديم فهم شامل ودقيق حول تأثير محاكاة استهلاك الموارد.

وسيمت تنظيم هذا البحث في عدة مباحث تتناول الجوانب المختلفة لمحاكاة استهلاك الموارد ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، يتضمن المبحث الأول منهجية البحث فيما يستعرض الجانب الفلسفي لـ (RCA) والميزة التنافسية في المبحث الثاني الجانب النظري للبحث، في حين يتناول المبحث الثالث التطبيق العملي للبحث في عينة البحث. أما المبحث الرابع فيعرض خلاصة ونتائج وتحليلات البحث، ويقدم المبحث الخامس التوصيات والاستنتاجات، ومن خلال هذه البحث نأمل إن نقدم إسهام حقيقي لفهم كيفية تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية عبر تبني محاكاة استهلاك الموارد (RCA) كاستراتيجية محورية فهي احد المداخل المتطورة والحديثة لاحتساب وتخصيص التكاليف والذي يجمع بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام محاكاة التكاليف الألمانية (GPK) وهو مدخل موجه نحو الموارد في احتساب التكاليف، عن طريق تخصيص وتوزيع الكلف بصورة أقرب للعادلة وفصل التكاليف المتغيرة والثابتة في مجتمعات الموارد بهدف عزل الطاقة غير المستغلة (العاطلة) مما يساعد في التخلص من مشاكل الأنظمة التقليدية المطبقة، فضلاً عن توفير المعلومات أقرب للدقة وأكثر ملائمة تستفاد منها الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.

مشكلة الدراسة

تتبلور مشكلة هذا البحث في التحديات التي تواجهه الوحدات الاقتصادية العراقية في المنافسة الشديدة والشرسة مع المنتجات الأجنبية والمستوردة بعد (2003) حيث عزت تلك المنتجات الأسواق العراقية بصورة واسعة، يرافق ذلك عدم قدرة الأنظمة التقليدية التي تطبقها الوحدات الاقتصادية العراقية على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية والمحلية، وبهذا فإن مشكلة البحث تتبلور في التحديات التي تواجهها الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق الكفاءة التشغيلية وتقليل التكاليف والمحافظة على جودة المنتجات والخدمات أي تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية والتغلب على مشاكل الأنظمة التقليدية في إدارة التكاليف، ويأتي هذا البحث ليستجيب لهذه المشكلة من خلال مناقشة واستكشاف دور محاكاة استهلاك الموارد (RCA) في تحقيق الميزة التنافسية، وذلك عن طريق فهم كيفية استخدام هذه التقنية في للوحدات الاقتصادية لتعزيز قدرتها على اتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة وتخصيص الموارد بكفاءة أعلى

أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من الحاجة الملحة للوحدات الاقتصادية إلى تبني استراتيجيات فاعلة لإدارة الموارد في ظل التحديات الاقتصادية العالمية وذلك عن طريق تطبيق تقنية معاصرة تمكنها من المنافسة وبالتالي تحقيق الأرباح والنمو، وأيضاً لهذا البحث أهمية في تسليط الضوء على مواضيع هامة وحيوية في إدارة الكلفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، ومن خلال تطبيق نتائج هذا البحث يمكن للوحدات الاقتصادية تحقيق تحسينات ملموسة في أدائها، مما يمكنها من الحفاظ على موقع تنافسي قوي في السوق، أيضاً لهذا البحث أهمية عن طريق محاولته تعبيد وتمهيد الطريق أما الباحثين في المستقبل للعمل على بحث محاكاة استهلاك الموارد (RCA) وتطبيق التقنيات المعاصرة التي تؤثر على الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

تخصيص الموارد مثل (العمال والكهرباء والمعدات) للأنشطة على اساس كمية الموارد التي تستهلكها الانشطة.

5. توزيع تكلفة الانشطة على هدف التكلفة: يمكن تعريف هدف التكلفة بانه النقطة النهائية التي يمل عليها التكاليف المناسبة، وقد تكون وحدات التحميل عميلاً، منتجاً، خدمة، يتم حساب تكلفة هدف التكلفة (المنتج او الخدمة) عن طريق محركات النشاط، حيث يجب تحديد تكلفة الانشطة لعنصر التكلفة على اساس الانشطة التي يستهلكها عنصر التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة للموارد والتي تمثل الفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف الموزعة على وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

6. مراقبة التكاليف وكيفية ادارتها: من خلال تحليل النتائج لمحاسبة استهلاك الموارد، يتم اعداد التقارير التفصيلية على انواع الموارد بشكل تفصيلي، فيما إذا كانت هذه الموارد محددة او غير محددة للطاقة والحصول على الفرق بين الكميات الفعلية والمعيارية.

ثالثاً. مفهوم الميزة التنافسية

ظهر (CA) لأول مرة كمفهوم في أوائل الثمانينات عندما قدم (Porter) كتاب "الإستراتيجية التنافسية" والذي شرح فيه مفهوم المنافسة على مستوى الوحدات الاقتصادية، حيث يمكن ان تتحقق (CA) عندما تستطيع هذه الوحدات ان تقدم الخدمات والسلع بأسعار وجودة تضاهي تلك التي تقدمها الوحدات الاقتصادية الأخرى، (السيد، 2006: 5)، وبذلك كان هناك عدة مفاهيم للميزة التنافسية، من كونها مجموعة المقدرات أو الموارد أو الإمكانيات التي تحقق للوحدات الاقتصادية مزايا تنافسية والتي يمكن أن تحقق النجاح والتميز بالمقارنة بالآخرين (الشمري، 2015: 125)، أو هي نظام يوفر مميزات فريدة لا يستطيع المنافسون توفيرها (Heizer, et.al, 2018: 36)، وأن هذه الميزات تجعل من الوحدة الاقتصادية تمتلك القدرة والمكانة التي تتميز بها عن بقية المنافسين، وتصل إليها في حال امتلاكها لمجموعة من الخصائص الفريدة والتي تؤدي الى أن تستطيع الوحدة أن تتفوق على المنافسين في حصة سوقية مرتفعة وتكاليف منخفضة وجودة عالية وسرعة الاستجابة في تلبية رغبات الزبائن وبالتالي تحقيق أرباح عالية. (صيهود، 2023: 60).

وتتبع الميزة التنافسية من الموارد التنظيمية غير المتجانسة والفريدة من نوعها والتي يصعب تقليدها. (Huang & Li, 2018: 322)، فيما يشار الى (CA) على أنها جوهر أداء الوحدة الاقتصادية في الأسواق التنافسية، وأنها تنمو من القيمة أو الفوائد التي يمكن توفيرها للزبائن، ويمكن فهم الميزة التنافسية من خلال النظر إلى الأنشطة العديدة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من تصميم وإنتاج وتسويق وتسليم ودعم المبيعات، فإن الميزة التنافسية هي الوضع الذي لا تزال الوحدة الاقتصادية تعمل فيه على التغلب على المنافسين. (Farida & Setiawan, 2022: 3-4)، فهي بذلك هي كل ما تمتلكه الوحدات الاقتصادية من خصائص وموارد وقدرات تميزها عن بقية الوحدات في الأسواق وتسهم في تحقيق رغبات زبائنها وأيضاً تسهم في زيادة أرباحها وحصة في السوق (المحمدي، 2019: 41)، وهي الهدف الأساسي للشركة وهي مساهمة كبيرة في دراسات الإدارة الإستراتيجية ولها العديد من العوامل، منها القدرات الديناميكية والكفاءات المتميزة، وإن تطوير القدرات الديناميكية والكفاءات

التكاليف يجمع بين مزايا التركيز على الموارد التي توفرها المحاسبة الإدارية الألمانية مع عرض النشاط/العملية الذي توفره ABC ويركز (RCA) على تحليل تدفق الموارد من مجموعات الموارد وفيما بينها إلى المستهلك النهائي لهذه الموارد (AI-Qady & El-Helbawy, 2016: 43).

فهي إحدى طرق إدارة التكاليف لتقدير وتخصيص التكاليف الاستراتيجية، والتي تدمج نظامين (ABC وGPK) لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة (FOH) بشكل أكثر دقة، وتوفير المعلومات المناسبة للاستخدام الفعال للموارد المتاحة والاستفادة من الطاقة غير المستخدمة (العاطلة) بما يحقق زيادة في الإنتاج وترشيد التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح ودعم المركز التنافسي. (سرور وعلي، 2017: 40)، وان (RCA) هي نظام شامل للغاية ومتكامل تماماً لإدارة التكاليف، وإنه نهج لإدارة التكاليف يجمع بين نظام إدارة التكلفة الألمانية (GKP) والتكلفة على أساس النشاط (ABC)، حيث يوفر هذا الاندماج منهجاً كاملاً ومفهوماً لإدارة المحاسبة. (Carraro, 2018: 58)، فيما عرفها (IFAC) على أنها أي (RCA) أسلوب يسعى لتحسين تقدير التكاليف وإتاحة الفرصة لتحديد التكاليف والاستفادة منها في نظام (ABC). (Yaqoub & Fadhil, 2020: 94) بما يسمح بتكامل الموارد والأنشطة، وأما (Mustafa et al., 2022: 4) يعرف (RCA) بانها نهج تم تطوير لإدارة التكلفة يجمع بين عملية وأنشطة ABC مع فوائد التركيز على المورد

وبالاستناد على ما ذكر من مفاهيم خاصة بـ (RCA) يمكن اعتبارها منهجية محاسبية تركز على تحليل وتخصيص التكاليف بناءً على استهلاك الفعلي للموارد في العمليات الإنتاجية، وتساعد RCA في تحسين دقة تخصيص التكاليف المنتجات وتوفير رؤى أكثر وضوحاً من المناهج الكفوية التقليدية للإدارة لاتخاذ قرارات استراتيجية خاصة بالتسعير.

ثانياً. الخطوات العملية لتطبيق (RCA):

حدد (ابو برهم ودرغام، 2021: 38-39) (الغول واخرون، 2022: 9)، (Mohammad, 2022: 13 & Mahmood)، (44: Kaukab & Anggara, 2024) خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كما يلي:

1. تحديد وحصر المواد المتاحة والمختلفة: حصر كمي لكافة انواع الموارد المملوكة للمنشأة (اموال، افراد، مباني، الات) على اعتبار انها استثمارات متاحة للمنشأة ويتم تبويبها طبقاً للنظرية التقليدية للموارد.
2. انشاء مجتمعات الموارد: كل الوحدات الاقتصادية تمتلك العديد من الموارد التي تسبب الكثير من التعقيد، فيتطلب انشاء مجتمعات للموارد لتقليل هذا التعقيد، مع التأكيد ان كل مجموعة من الموارد المجمععة يجب ان تكون متجانسة.
3. تحدد الموارد التي تستهلكها الانشطة من مجتمعات الموارد: عند تحديد الموارد والانشطة يجب تحديد الموارد التي تستهلكها الانشطة.
4. توزيع تكاليف الموارد على الانشطة: يتم حساب الطاقة النظرية والعملية، ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية، والتي يتم خلالها توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الانشطة، ينبغي

على حقوق المساهمين (ROE). وتوضح نسبة الربحية مقاييس (ROA و ROE) جاذبية الاستثمار، وإن حالة الوحدة الاقتصادية التي تتمتع بنسبة ربحية جيدة تتمتع بميزة تنافسية على بقية الوحدات الاقتصادية، وذلك ما يشجع المستثمرين على اتخاذ القرارات والاستثمار فيها. (Husain et al., 2020:15)

ب. مؤشر الحصة السوقية: (مدى نمو أو تراجع حصة الشركة في السوق مقارنة بالمنافسين): تم استخدام مؤشر الحصة السوقية باعتباره المؤشر الأساسي الوحيد لتحديد الموقع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق وهو أحد المؤشرات التي تقيس الوحدة الاقتصادية من خلالها أدائها، حيث أن مؤشر حصة السوق له بعد مهم في جدول الريادة التسويقية والذي يعد تطوره مع مرور الوقت دليلاً على فاعلية الاختبار المعتمد من قبل الوحدة الاقتصادية. (هيمه، 2015: 466)، فالحصة السوقية هي أحد المؤشرات التي يمكن للوحدات الاقتصادية استخدامها لقياس أدائها مقارنة بمنافسيها. ويمكن رؤية القياس المستخدم لقياس حجم الحصة السوقية من إجمالي عدد الأصول مقسوماً على إجمالي عدد الأصول مضروباً بنسبة 100% (Septiatin, 2022:2)، فيما يذكر (صيهود، 2023: 73) أن الحصة السوقية يتم قياسها عن طريق تقسيم "نسبتها في السوق على الحصة السوقية للمنافس الأكبر في السوق"، (صيهود، 2023: 73).

ج. مؤشرات التكاليف والإنتاجية: "تقليل التكاليف وتحسين العمليات الداخلية":

منذ أوائل السبعينيات، كانت الإنتاجية واحدة من أكثر المواضيع إثارة والتي جذبت اهتماماً خاصاً على مستوى الوحدات الاقتصادية والدول، ويؤثر مقدار ومعدل نمو الإنتاجية في كل بلد بشكل كبير على مستوى الحياة والتضخم والبطالة والوضع الاقتصادي للمجتمع الميزة التنافسية العالمية. (Idehlu et al., 2024:1)، فالإنتاجية هي مقياس يتم من خلاله تحديد مبلغ كمي لزيادة الإنتاج أو تقليل التكاليف أو زيادة جودة الإنتاج. وبالتالي فإن تحسين الإنتاجية يرتبط بتحسين الأداء العام للوحدة الاقتصادية. بمعنى آخر، يرتبط تحسين نسبة الإنتاجية بتحسين الأداء (Hraiga et al., 2023:2)، وتبقى دائماً كمتغير يعتمد على تقنيات وإجراءات أخرى، حيث أن الإنتاجية هي علاقة (وهي عادة نسبة أو مؤشر) بين المخرجات (السلع و/أو الخدمات) التي ينتجها نظام إنتاج محدد وكميات المدخلات (الموارد) التي يستخدمها النظام لإنتاج هذا المخرج

(Mahmood & Shevtshenko, 2015:2)، حيث يتم تقييم مصطلح "الإنتاجية" على أساس تحقيق الأهداف المحددة، على أساس العلاقات بين مدخلات ومخرجات العملية الإنتاجية (Rajput et al., 2018:5).

خامساً. العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والميزة التنافسية:

أن (RCA) تعمل على تخصيص التكاليف وإنها موجه نحو الموارد، وتعمل على تحسين أسلوب (ABC)، لتعزيز إدارة تكاليف النظام الاستراتيجي واستخدام الموارد كهدف رئيسي يتيح قياس الطاقة غير المستغلة فهي بذلك لا تؤدي إلى تحسين دقة تخصيص التكلفة فحسب، بل توفر أيضاً معلومات عن مسؤولية الإدارة في تقييم الأداء، وهذا يساعد في اتخاذ القرارات العلمية ويعزز الميزة التنافسية.

المتميزة أمر ضروري للحصول على ميزة تنافسية. (Kaukab & Anggara, 2024: 41)

من هنا يمكننا القول إن الميزة التنافسية (CA) هي قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أداء متفوق مقارنة بمنافسيها، من خلال تقديم قيمة فريدة للزبائن أو تقليل التكاليف الإنتاج أو تحسين جودة المنتج، أو كل هذه المزايا مع بعض، وعلى هذا فإن هنالك أنواع متعددة للميزة التنافسية.

رابعاً. معايير ومؤشرات تقدم الميزة التنافسية:

لقياس تقدم الميزة التنافسية، هنالك مجموعة من المعايير والمؤشرات يمكن استخدامها والتي يمكن أن تساعد في تقييم تقدم وتحقق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، إذ يحدد الباحثين عدة مؤشرات ومقاييس لقياس الميزة التنافسية تتوزع على ثلاثة مستويات، وتتمثل هذه المستويات الثلاثة بالمقاييس الآتية: (البرزنجي وآخرون، 2018: 325)، (Sachitra, 2016:2)، (الحاج مصطفى، 2005: 9)، (كندري، 2011: 40):

1. المستوى الأول: المؤشرات المحدودة: وتقيس الميزة التنافسية على مستوى الوحدة الاقتصادية ومنها:
 - أ. مؤشر معدل الربحية (العائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية).
 - ب. مؤشر معدل نمو الإيرادات (نمو الإيرادات مقارنة بالفترات السابقة)
 - ج. مؤشر الحصة السوقية (مدى نمو أو تراجع حصة الشركة في السوق مقارنة بالمنافسين)
2. المستوى الثاني: مقاييس النشاط الاقتصادي: ويمكن قياسها عن طريق المؤشرات الآتية:
 - أ. مؤشرات التكاليف والإنتاجية. "تقليل التكاليف وتحسين العمليات الداخلية".
 - ب. مؤشر التجارة والحصة السوقية الدولية.
 - ج. مؤشر الميزة التنافسية النسبية الظاهرة.
 - د. مؤشر دليل التجارة ضمن الصناعات.
3. المستوى الثالث (مقاييس تنافسية البلد) والتي يمكن قياسها عن طريق المؤشرات الآتية:
 - أ. مؤشر نمو الدخل الحقيقي للفرد.
 - ب. مؤشر النتائج التجارية.

أن استخدام هذه المعايير والمؤشرات بشكل مستمر ودوري يمكن أن يساعد الوحدات الاقتصادية بالمحافظة على ميزتها التنافسية، وتحسين استراتيجياتها ومراقبة أدائها، ولتحقيق أهداف البحث الحالي سيتم الاعتماد على مؤشرات وهي (مؤشر معدل الربحية، مؤشر الحصة السوقية، مؤشرات التكاليف والإنتاجية)

أ. مؤشر معدل الربحية (نمو الأرباح الصافية والهامش الربحي): الربحية هي المقياس الأساسي للميزة التنافسية، وانخفاض الربحية ليس مؤشراً جيداً على الميزة التنافسية، في حين أن زيادة الربحية توضح قوة الميزة التنافسية وقدرتها على هزيمة منافسيها، وبالتالي زيادة حصتها في السوق (Sachitra, 2016:3)، وإن نسبة الربحية هي نسبة تستخدم كمقياس لحصول الوحدة الاقتصادية على الربح بنسبة مئوية والقياسات المستخدمة لقياس الربحية على نطاق واسع بين الباحثين هي العائد على الأصول (ROA) والعائد

المعارف والأفكار الحديثة هي تقديم منتجات أو خدمات جديدة ومبتكرة فالقدرة على الابتكار التي تتم من خلال التخلص من معوقات الإنتاج والاستغلال الأفضل للموارد ويتم ذلك من خلال تطبيق (RCA) وبذلك تتمكن الوحدات الاقتصادية من تلبية رغبات الزبائن والبقاء في الطليعة أي إيجاد ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية.

- الاستجابة: تشير إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير الاحتياجات والرغبات المتعلقة بالزبون التوريد وذلك لتلبية رغباته وتسليمه للسلع أو الخدمات في وقت المناسب. (أبو نصيب وآخرون، 2022: 36)، أي تمثل القدرة على التكيف مع تغيرات الأسواق وسرعة الاستجابة لتغيرات طلب ورغبات الزبائن مرونة العمليات، وان (RCA) تعمل على التخلص من الطاقة غير المستغلة فأنها تمكن الوحدات الاقتصادية من تعزيز عملية تحسين التكلفة وتخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة، مما يساعدها على الاستجابة بشكل أسرع وأكثر فعالية للتغيرات السوقية
- خدمة الزبائن: ما يميز (RCA) هو أنها تدعم فلسفة موجهة نحو الزبائن من خلال إدارة الموارد المستثمرة بشكل مناسب وتوجيهها إلى أنشطة ذات قيمة مضافة تعود بالنفع على الزبائن بما يتوافق مع اتجاهات السوق مع تقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تزيد الزبائن القيمة والقضاء على الهدر، وبالتالي تحسين تنفيذ أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تضيف قيمة للزبائن وتحقيق أعلى درجة من التوافق بين تكاليفها وأنشطتها وتفضيلات القيمة للزبائن. (الجبلي، 2020: 538)

حيث تعمل (RCA) على تتبع وتحليل جودة العمليات والمنتجات بشكل دقيق، للتخلص من الطاقة غير المستغلة وهذا يؤدي لتحسين الجودة ويؤدي إلى تقليل الأخطاء وزيادة رضا الزبائن، مما يعزز ولائهم ويسهم في زيادة الحصة السوقية.

بشكل عام، يقوم (RCA) بإنشاء نموذج تكلفة يدعم قرارات الإدارة لتحسين الأداء من خلال فهم شامل لاستراتيجيتها ووضعها التنافسي وتنظيمها (White, 2009: 72)، ومن خلاله أيضاً يتم توفير معلومات حول كيفية إضافة أنشطة التشغيل إلى مخرجات الوحدات الاقتصادية من خلال العلاقة بين مجتمعات التكاليف ومجمعات الموارد، وباستخدام هذه المعلومات، يمكن للإدارة تقليل تكاليف المنتج عن طريق إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة (Tse & Gong, 2009:45) ويوضح الشكل (2) العلاقة بين (RCA) وأبعاد الميزة التنافسية.

(Alkhafaji et al., 2020:592)، يمكن توضيح دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها (RCA) ومدى انسجامها مع أبعاد الميزة التنافسية:

- التكلفة: تعمل (RCA) على فصل التكاليف الثابتة بشكل صارم عن التكاليف التناسبية ولا ينبغي تخصيص تكلفة الطاقة الزائدة للمنتجات، قد تشمل التحسينات الإضافية لنهج تحليل السبب الجذري استخدام تكاليف الاستبدال بدلاً من التكاليف التاريخية للموارد. (Perkins & Stovall, 2011:47)، حيث تعمل (RCA) على إجراء تحليل لتكاليف المنتجات ومن خلال استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة من كائن التكلفة، وعند تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقة يمكن تحديد السعر الاستراتيجي (Ozyapici & Tanis, 2016:658).

ولتحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية والحصول على الحصة السوقية الأكبر كأساس لتحقيق للتميز والتفوق ويمكن ذلك من اتباع وتطبيق (RCA) حيث أنها تعمل على التخلص من تكاليف المنتجات من الطاقة غير المستغلة وبذلك تتمكن وتزيد قدرتها على إنتاج المنتجات بأقل تكلفة ممكنة قياساً مع المنافسين حيث إن تكاليف المنتجات لا تتضمن تكاليف الطاقة غير المستغلة.

- الجودة: أن (RCA) هو النهج المتبع في المحاسبة الإدارية الديناميكية والشاملة والمتكاملة والمبنية على المبادئ والتي توفر للمديرين معلومات دعم القرار لتحسين المشاريع (Alkhafaji et al., 2020:592)، وان أحد أهم إجراءات تحسين المشاريع هي تحسين جودة منتجات هذه المشاريع وتتمثل الجودة بالقيمة المضافة للمدخلات حيث تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات متعددة لتحويل المدخلات إلى مخرجات فاذا كانت العمليات بجودة عالية كانت المخرجات بجودة أكبر. (نور، 2015: 37). من خلال تعرف الجودة، يساعد (RCA) على التخلص من الموارد التي لا تدعم الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية

- الأبداع (الابتكار): أن الابتكار هو أداة مهمة لرائد الأعمال في خلق إمكانات تنافسية في الأعمال التجارية والثروة من خلال الاستفادة من الموارد الموجودة أو عن طريق خلق موارد جديدة، بما في ذلك التنمية باستخدام المعرفة الجديدة، وهو أيضاً القدرة على توليد الأفكار الجديدة لجميع العناصر الجودة من أجل استحداث منتجات ذات قيمة، أو هو القدرة على مشاركة وجمع المعلومات بغرض تطوير أفكار حديثة (أبو نصيب وآخرون، 2022: 36)، فمن ضمن



المصدر: إعداد الباحث شكل (2) العلاقة بين (RCA) وأبعاد الميزة

2. معمل الأكياس البلاستيكية: يتخصص هذا المعمل في تصنيع مجموعة متنوعة من الأكياس البلاستيكية، بما في ذلك الأكياس متعددة الأغراض وأكياس النفايات.
3. معمل السلع: يتخصص هذا المعمل في تصنيع القوالب البلاستيكية بأنواعها وحجومها المختلفة، بما في ذلك تلك المخصصة للمبردات التبخيرية.
4. معمل الإسفنج: يتخصص هذا المعمل في تصنيع الإسفنج ويعد من أكبر المعامل لتصنيع الإسفنج الصناعي في العراق.
5. معمل البالييت: يتخصص هذا المعمل بتصنيع حاويات نفايات والبالييت.

فيما تتمثل عينة البحث "بمعمل السلع" حيث يمثل هذا المعمل أحد المعامل التابعة "للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية" (INCP)، وقد تم تأسيسه عام (1979م)، وتم اختياره ليكون عينة لهذا البحث بسبب أهميته الكبيرة وموقعه الاستراتيجي المتميز داخل الشركة، وكذلك الأهمية الاقتصادية له حيث يسهم هذا المعمل بشكل كبير في إيرادات شركة (INCP)، وان المعمل يتميز بجودة منتجاته في السوق والإنجازات الكبيرة التي حققها في تطوير منتجاته، بالإضافة الى تعاون إدارة المعمل مع المؤسسات الأكاديمية والبحثية والقدرة على تقديم بيانات أكثر دقة من بقية المعامل حيث ان البيانات الدقيقة تزيد من موثوقية البحث.

وينتج هذا المعمل المبردات التبخيرية (الكونفير) والقوالب البلاستيكية بأنواعها وحجومها المختلفة، بما في ذلك تلك المخصصة للمبردات التبخيرية، والجدول يتضمن معلومات العملية الإنتاجية في المعمل:

من خلال ما تقدم نستطيع القول ان (RCA) هي نهج محاسبي يسعى لتقديم صورة دقيقة وشاملة حول استخدام الموارد والتكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة داخل الوحدات الاقتصادية، وأيضاً يسعى إلى تحسين الكفاءة وتقليل الهدر وزيادة القيمة المقدمة للزبائن. وهذه الجوانب تلعب دوراً حاسماً حيويًا في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، وذلك عن طريق تقديم معلومات أكثر دقة وشاملة حول تكاليف واستخدام الموارد، مما يساهم في تحسين كفاءة العمليات، وتقليل التكاليف، وتعزيز الابتكار، وتحقيق جودة أعلى، وتمكن الوحدات الاقتصادية من تعزيز قدرتها التنافسية والبقاء في طليعة السوق، وهذه العلاقة الوثيقة بين (RCA) والميزة التنافسية تجعلها أداة استراتيجية هامة في إدارة الأعمال الحديثة. وبهذا نكون قد قدمنا إطاراً نظرياً ومعرفياً وتوضح الأهمية النظرية لـ (RCA) وسنتناول في الجانب التطبيقي دور (RCA) في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية لعينة البحث.

الجانب العملي

اولاً. التعريف بمجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية (INCP) وهي من الوحدات الاقتصادية الرائدة في مجال تصنيع المواد الكيماوية والبلاستيكية في العراق، تأسست الشركة عام 1962، وتقع في منطقة الزعفرانية الصناعية في بغداد، وتنتج الشركة مجموعة واسعة من المنتجات، وهي من الشركات العامة المدرجة في "سوق العراق للأوراق المالية" منذ (2004)، وتتكون من عدة معامل إنتاجية وهي:

1. معمل الأغذية الزراعية: يتخصص هذا المعمل في تصنيع البيوت الزجاجية باستخدام الرقائق البلاستيكية.

جدول (1) معلومات العملية الإنتاجية

ت	التفاصيل	الكمية
1	عدد الوحدات المخطط انتاجها	3500 وحدة
2	عدد الوحدات المنتجة	2177 وحدة
3	الوقت المطلوب لإنتاج وحدة واحدة	5.8 ساعة
4	عدد عمال المعمل	64 عامل
5	عدد عمال الإنتاج	48 عامل
6	عدد أيام العمل الفعلي لسنة 2022	294 يوم
7	عدد أيام العمل المخطط لها	365 يوم
8	الكلف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة من كلفة المواد	15%
9	الكلف التسويقية والإدارية على أساس نسبة من اجمالي التكاليف	7%
10	هامش الربح	11%

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد لمعلومات شعبة التصميم وشعبة الإنتاج)

ثانياً: احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج وفقاً للأسلوب المتبع في المعمل"

لغرض تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ينبغي احتساب وتحديد الموارد المستهلكة فعلاً في المسار التكنولوجي والجدول ادناه يوضح مبالغ التكاليف خلال هذه الفترة.

جدول (2): "التكاليف الإنتاج الفعلية في معمل السلع للسنة 2022"

المبلغ/ دينار	الكلفة
213,121,245	خامات ومواد الأولية
305,344,894	الرواتب والأجور
93,018,974	أجور العمل غير المباشرة
138,768,118	الاندثار
15,450,438	الادوات الاحتياطية
11,705,025	الماء والكهرباء
18,515,508	زيوت وشحوم
5,012,806	مواد متنوعة أخرى
13,480,000	خدمات صيانة
2,224,000	دعاية وطبع وضيافة
1,334,000	نقل وايقاد واتصالات
6,550,000	استئجار موجودات ثابتة
20,315,638	مصروفات خدمية متنوعة
76,549,871	المصاريف التسويقية والإدارية
921,390,517	المجموع
423,239 دينار	كلفة الوحدة الواحدة (التكاليف الاجمالية ÷ عدد الوحدات المنتجة 2177 كونفيرة)

المصدر: (إعداد الباحث بالاستناد على بيانات ميزان المراجعة الخاصة بمعمل السلع)

ثالثاً: تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على بيانات عينة البحث

ان تطبيق (RCA) يتم من خلال اتباع مجموعة من الخطوات وهي:

الخطوة الأولى: "تحديد مجتمعات الموارد 'Resources' Pools"

جدول (3): تحديد الموارد بمجمعات الموارد المناسبة لها

ت	مجمعات الموارد	الموارد
1	مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	الرواتب والاجور
2	مجمع "المواد غير المباشرة"	مواد متنوعة أخرى الوقود والزيوت
3	مجمع "القوى المحركة"	اندثار ماء وكهرباء
4	مجمع "الادوات الاحتياطية"	ادوات احتياطية
5	مجمع موارد "الصيانة"	خدمات صيانة
6	مجمع "الدعاية والاعلان"	دعاية وطبع وضيافة استئجار موجودات ثابتة
7	مجمع موارد "نقل وايفاد واتصالات"	نقل وايفاد واتصالات
8	مجمع موارد "المستلزمات الخدمية اخرى"	المصاريف التسويقية والإدارية مصروفات خدمية متنوعة

المصدر: ("اعداد الباحث بالاستناد على معلومات قسم الانتاج")

الخطوة الثانية: "فصل التكاليف الثابتة والتناسيبية بمجمعات الموارد"

هذه الخطوة تعتبر مهمة وأساسية في منهجية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، حيث انها تسهم في استخراج معدلات التكاليف الثابتة عن طريق الطاقة النظرية، ومعدلات التكاليف المتغيرة عن طريق الطاقة العملية وبالتالي نستطيع تحديد الطاقة غير المستغلة وذلك من خلال عزل التكاليف الثابتة التي لا تضيف قيمة للأنشطة الأساسية في المعمل عينة البحث،

وبهذا يمكننا تحميل هذه الأنشطة بالتكاليف المتغيرة ذات القيمة الفعلية فقط، وتتم هذه الخطوة بمرحلتين هما:

- المرحلة الأولى "التكاليف المباشرة": تُعالج التكاليف المباشرة في (RCA) بتحميلها مباشرة على هدف الكلفة دون المرور بالخطوات الأخرى للتطبيق لذا، تم تحديد عناصر التكاليف المباشرة (الأجور والمواد المباشرة) التي تم صرفها على هدف الكلفة (منتج المعمل)، كما هو موضح أدناه.

جدول (4) احتساب التكاليف الأولية لمنتج معمل السلع للسنة 2022 (بالدينار)

المنتجات	اجور مباشرة	مواد مباشرة	التكاليف الأولية	حجم الإنتاج	تكلفة الوحدة
	1	2	3=2+1	4	5=4÷3
الكونفيرة	305,344,894	213,121,245	518,466,139	2177	238,156

المصدر (اعداد الباحث بالاستناد على بيانات المعمل)

المخطط هو (3500 وحدة)، والجدول (4) يوضح التكاليف غير المباشرة التي تم تكبدها في المعمل عينة البحث لسنة 2022م حسب الفصول.

يبين الجدول في أعلاه كلفة الوحدة الواحدة من الكلفة الأولية (كلفة المواد المباشرة وكلفة العمل المباشر) لحجم الإنتاج الفعلي (2177 وحدة)، فيما تشير معلومات المعمل ان الإنتاج

جدول (5) التكاليف غير المباشرة حسب الفصول

الفصل	الإنتاج	الكلفة
الفصل 1	253	87830000
الفصل 2	773	122500000
الفصل 3	765	119000500
الفصل 4	386	73593878
المجموع	2177	402,924,378

المصدر: ("اعداد الباحث بالاستناد على بيانات المعمل")

إنتاج، بالإضافة إلى ذلك، هناك تكاليف ذات سلوك مختلط تتغير بمستوى يختلف عن مستوى الطاقة ولا تبقى ثابتة، لذلك، سيتم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتناسيبية التي تم تجميعها في مجمعات الموارد باستخدام "طريقة المربعات الصغرى" لفصل التكاليف في تلك المجمعات، كما هو موضح في الجدول التالي:

- المرحلة الثانية "التكاليف غير المباشرة": تقوم محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بنمذجة الموارد المستهلكة بجانب التكاليف المتعلقة بها، سواء كانت ثابتة أو تناسيبية، وتكون التكاليف ثابتة عندما لا تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى الإنتاج (هدف التكلفة)، في حين تكون تناسيبية (المتغيرة) عندما تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى

جدول (6) فصل التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمعات الموارد

ت	مجمعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الإجمالي
1	مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	الرواتب والاجور	52,358,844	40,660,130	93,018,974
2	مجمع "المواد غير المباشرة"	مواد متنوعة أخرى	2,821,626	2,191,180	5,012,806
		الوقود والزيوت	10,422,074	8,093,434	18,515,508
3	مجمع "القوى المحركة"	المجموع	13,243,699	10,284,615	23,528,314
		اندثار	78,110,282	60,657,836	138,768,118
		ماء وكهرباء	6,588,565	5,116,460	11,705,025
		المجموع	84,698,847	65,774,296	150,473,143
4	مجمع "الادوات الاحتياطية"	ادوات احتياطية	8,696,796	6,753,642	15,450,438
5	مجمع موارد "الصيانة"	خدمات صيانة	7,587,669	5,892,331	13,480,000
6	مجمع موارد "المستلزمات الخدمية"	دعاية وطبع وضيافة	2,224,000	0	2,224,000
		استئجار موجودات ثابتة	6,550,000	0	6,550,000
		نقل وايفاد واتصالات	750,887	583,113	1,334,000
		المصاريف التسويقية والإدارية	76,549,871	0	76,549,871
		مصرفات خدمية متنوعة	11,435,337	8,880,301	20,315,638
		المجموع	97,510,095	9,463,414	106,973,509
	المجموع		226,799,478	176,124,900	402,924,378

المصدر (إعداد الباحث بالاستناد على معلومات المعمل وتطبيق طريقة المربعات الصغرى لفصل التكاليف)

يبين الجدول اعلاه التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية (المتغيرة) حيث تم فصلها حسب مجمعات الموارد وتم اعتماد النسبية في فصل التكاليف حسب الفصول وحسب كل نوع من أنواع التكاليف وطريقة المربعات الصغرى للفصل بين التكاليف لثابتة ونسبية وايضاً حسب كل نوع من أنواع التكاليف، حيث انها تعطي نتائج أكثر دقة من بقية الطرق وكذلك تم الاعتماد على مستوى النشاط الفعلي (2177 وحدة) بدل الإنتاج المخطط (3500 وحدة) وحسب نوع من التكاليف. وبعد بتحديد مُجمعات الموارد والفصل التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية، ينبغي تعيين محركات وموجهات الموارد الملائمة للمُجمعات والتي على اساسها سيتم ايجاد معدلات التكاليف الثابتة والتناسبية، والجدول (7) يوضح ذلك:

جدول (7) "مسببات التكلفة لمُجمعات الموارد"

ن	مُجمَع الموارد	اساس التكلفة	مقداره	
			مخطط	فعلي
1	مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	ساعات العمل	3,285	2,646
2	مجمع "المواد غير المباشرة"	كلفة المواد غ. م لإجمالي التكاليف	15%	5.84%
3	مجمع "القوى المحركة"	ساعات عمل الماكنة	1,825	1,470
4	مجمع "الادوات الاحتياطية"	عدد ساعات العمل عمال الصيانة في السنة	576	576
5	مجمع موارد "الصيانة"	كلفة الصيانة لإجمالي التكاليف	7%	3%
6	مجمع موارد "المستلزمات الخدمية"	حجم الإنتاج	3500	2177

يوضح الجدول (7) محركات التكاليف المناسبة لكل مجمع موارد (أساس احتساب المعدلات) واستخراج مقدار هذا الأساس المخطط او الفعلي فالمعمل يتبع سياسة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بنسبة (7%) من إجمالي التكاليف ولمحدودية المعلومات المتوفرة للباحث تم الاعتماد على هذه المحركات كأساس للتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث تم اعتماد ساعات العمل بمعدل 9 ساعة عمل يومياً حيث يكون الدوام في المعمل من الساعة 7 صباحاً لغاية 4 مساءً وأيام دوام (365 يوم) فيما كانت أيام الدوام الفعلي (294 يوم) بعد استبعاد العطل، وكان حجم الإنتاج المخطط من قبل المعمل هو انتاج (3500 مبردة) فيما كان الإنتاج الفعلي (2177 مبردة)، وان المعمل مخطط العمل ب(15 ماكنة)، ولسوء أحوال بعض الماكائن ولتحقيق الإنتاج المطلوب يتم استخدام (24 ماكنة) حيث تعمل هذه الماكائن باقل من الطاقة التصميمية، وبعد توزيع التكاليف على مُجمعات الموارد المناسبة لها في الجدول(6)، وتم فصل التكاليف في كل مُجمَع موارد إلى ثابت ومتغير في الجدول(5) اذ تعد هذه المرحلة مهمة و اساسية في الية عمل (RCA)، حيث انها تعمل وتسهم في استخراج معدلات التكاليف الثابتة من خلال الطاقة النظرية ومعدلات التكاليف المتغيرة عن طريق الطاقة الفعلية (العملية)، وبالتالي تحديد الطاقة غير المستغلة، عن طريق فصل التكاليف الثابتة غير المستغلة وابقائها في مُجمعات الموارد اذ تعتبر ضمن تكاليف الفترة ويتم تحميل الأنشطة بالتكاليف المتغيرة فقط وكما سيتم توضيحه في الخطوات الآتية.

الخطوة الثالثة: "تحديد الطاقة العملية والطاقة النظرية ونسب مجمعات الموارد"

تعمل هذه الماكائن باقل من الطاقة التصميمية، وبعد توزيع التكاليف على مُجمعات الموارد المناسبة لها في الجدول(6)، وتم فصل التكاليف في كل مُجمَع موارد إلى ثابت ومتغير في الجدول(5) اذ تعد هذه المرحلة مهمة و اساسية في الية عمل (RCA)، حيث انها تعمل وتسهم في استخراج معدلات التكاليف الثابتة من خلال الطاقة النظرية ومعدلات التكاليف المتغيرة عن طريق الطاقة الفعلية (العملية)، وبالتالي تحديد الطاقة غير المستغلة، عن طريق فصل التكاليف الثابتة غير المستغلة وابقائها في مُجمعات الموارد اذ تعتبر ضمن تكاليف الفترة ويتم تحميل الأنشطة بالتكاليف المتغيرة فقط وكما سيتم توضيحه في الخطوات الآتية.

الخطوة الثالثة: "تحديد الطاقة العملية والطاقة النظرية ونسب مجمعات الموارد"

في هذه الخطوة، سيتم تحديد الطاقات لمجمعات الموارد ومعدل التكاليف الثابتة والتناسبية (المتغيرة)، وبعدها سيتم استخراج معدلات التحميل كما هو موضح في الجدول (8) أدناه:

جدول (8): الطاقة العملية والنظرية ومعدل تحميل التكاليف لمجمعات الموارد

ت	مجمعات الموارد	الكلفة الثابتة	الكلفة المتغيرة	الطاقة النظرية	الطاقة العملية	معدل التكلفة الثابت	معدل التكلفة المتغير	المعدل الكلي
1	مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	52,358,844	40,660,130	210,240	127,008	249	320	569
2	مجمع "المواد غير المباشرة"	13,243,699	10,284,615	1,986,555	600,558	7	17.13	24
3	مجمع "القوى المحركة"	84,698,847	65,774,296	78,840	63,504	1,074	1,036	2,110
4	مجمع "الادوات الاحتياطية"	8,696,796	6,753,642	210,240	١٦٩,٣٤٤	41	40	81
5	مجمع موارد "الصيانة"	7,587,669	5,892,331	531,137	197,130	14	30	44
6	مجمع موارد "المستلزمات الخدمية"	97,510,095	9,463,414	27,860	4,347	3,500	2,177	5,677
	المجموع	402,924,378						

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على الجدول (7-6)

يوضح لنا الجدول (8) الطاقات النظرية والعملية لكل مجمع من مجمعات الموارد وكذلك معدلات التكاليف الثابتة والمتغيرة والتي تم التوصل اليها كما يلي:

(1) "مجمع موارد العمل غير المباشر": لحسب الطاقة النظرية فان العامل يعمل (9ساعة/ يوم) وعدد العمال (64 عامل) فالطاقة النظرية للعمال في السنة (365 يوم) هي (210,240 ساعة)، أما الطاقة العملية فيتم احتسابها على اساس العاملين في الإنتاج (48 عامل) وبواقع (9ساعة/يوم) وعدد الايام(294يوم) بعد تخفيض ايام العطل وعليه تكون الطاقة العملية (127,008 ساعة)

معدل التكلفة الثابت = $52,358,844 \div 210,240 = 249$ دينار / ساعة

معدل التكلفة المتغيرة = $40,660,130 \div 210,240 = 192.2$ دينار / ساعة

(2) "مجمع موارد المواد غير المباشرة": تتمثل الطاقة النظرية في هذا المجمع بالطاقة المخطط لها ومن خلال التكاليف الثابتة في (15%) معدل التحميل المخطط للمواد الصناعية غير المباشرة) فان الطاقة التصميمية تكون: (13,243,699) $\times 15\% = 1,986,555$ كغم، والطاقة العملية من خلال كلفة المواد الصناعية غير المباشرة لإجمالي المواد وتكون: (13,243,699) $\div 7 = 1,918,414$ كغم، وبذلك تكون معدلات التحميل

معدل التكلفة الثابت = $13,243,699 \div 1,986,555 = 6.7$ دينار / كغم.

معدل التكلفة المتغيرة = $10,284,615 \div 600,558 = 17.13$ دينار / كغم.

(3) "مجمع موارد قوى المحركة": ان عدد المكائن الإنتاجية المستخدمة في الإنتاج (24ماكينة) مقسمة على مراحل الإنتاج، ولاحتساب الطاقة النظرية فان الماكينة الواحدة تعمل (9 ساعة/ يوم)، خلال ايام السنة العملية (365 يوم) وعليه تحتسب الطاقة النظرية للمكائن من خلال (9 ساعة \times 365 يوم = 3,285 ساعة / السنة للمكينة الواحدة، فان الطاقة النظرية للمعمل (3,285

24× ماكينة= ٧٨,٨٤٠ ساعة)، اما حساب الطاقة العملية للمكائن من خلال معرفة الوقت المطلوب لإنتاج المبردة التبخيرية الواحدة وبالغلة (5,8 ساعة) وان عدد الوحدات المخطط انتاجها (3500 وحدة) فان الطاقة العملية (58 دقيقة \times 2177 وحدة = 20300 ساعة / وحدة)

(4) "مجمع موارد الادوات الاحتياطية": ترتبط تكاليف هذا المجمع بالصيانة التي يقوم بها المختصون من المهندسين والعمال في شعبة الصيانة حيث يستخدمون الادوات الاحتياطية، وتبلغ الطاقة النظرية لساعات الصيانة (٢١٠,٢٤٠ ساعة / السنة)، اما الطاقة العملية لساعات الصيانة فتبلغ (١٣٨,٢٤٠ ساعة / السنة).

الطاقة النظرية = 64 عامل \times 9 ساعة = 576 \times 360 يوم = 210,240 ساعة

الطاقة العملية = 64 عامل \times 9 ساعة = 576 \times 294 يوم = 169,344 ساعة

معدل التكلفة الثابت = $8,696,796 \div 210,240 = 41$ دينار / كغم.

معدل التكلفة المتغيرة = $6,753,642 \div 169,344 = 40$ دينار / كغم.

(5) "مجمع موارد خدمات الصيانة": ان تكاليف هذا المجمع مرتبطة بعدد تكاليف الصيانة لإجمالي التكاليف حيث تبلغ الطاقة النظرية (7%) = $531,137$ ساعة، اما الطاقة العملية فهي

معدل التكلفة الثابت = $7,587,669 \div 531,137 = 14$ دينار / ساعة

معدل التكلفة المتغير = $181,488,83 \div 197,130 = 30$ دينار / ساعة

(6) "مجمع موارد المستلزمات الخدمية": ترتبط تكاليف هذا المجمع بحجم الإنتاج المخطط البالغ 3500 وحدة، اما الطاقة العملية فتتمثل بحجم لإنتاج الفعلي البالغ 2177 كونيفرة.

الخطوة الخامسة: "تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من المجمع"

قبل تحديد الموارد المستهلكة لكل مجمع موارد ينبغي تحديد الأنشطة وعدد العمال في كل نشاط وجدول (9) يوضح ذلك:

جدول (9) أنشطة معمل السلع وعدد العمال لكل نشاط

النشاط	عدد العمال
الانتاج	48
التصميم	1
السيطرة النوعية	4
الصيانة	2
الخدمات المتنوعة	9
الإجمالي	64

(المصدر: اعداد الباحث بالاستناد لمعلومات شعبية التصميم)

وبعد تحديد الأنشطة وعدد العمال لكل نشاط يتم في هذه الخطوة تحديد الموارد التي يتك استهلاكها بالاستناد للأنشطة المنبثقة من المجمعيات وبمجرد تحديد طاقات هذه الموارد، ينبغي احتساب تكاليفها لتحديد مقدار الموارد التي تستخدمها مجمعيات الآتي:

جدول (10) الموارد المستهلكة لكل نشاط من مجمعات الموارد

ت	المجمع / النشاط	الإنتاج	التصميم	السيطرة النوعية	الصيانة	الخدمات المتنوعة	الإجمالي
	عدد العمال لكل نشاط	48	1	4	2	9	64
1	مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	95,256	1,985	7,938	3,969	17,861	127,008
2	مجمع "المواد غير المباشرة"	450,419	9,384	37,535	18,767	84,454	600,558
3	مجمع "القوى المحركة"	47,628	992	3,969	1,985	8,930	63,504
4	مجمع "الأدوات الاحتياطية"	127,008	2,646	10,584	5,292	23,814	169,344
5	مجمع موارد "الصيانة"	147,848	3,080	12,321	6,160	27,721	197,130
6	مجمع موارد "المستلزمات الخدمية"	3,260	68	272	136	611	4,347

(المصدر: اعداد الباحث بالاستناد على جدول (8، 9))

وهكذا تم احتساب بقية الموارد المستهلكة لكل نشاط من مجمعات الموارد والتي تم توضيحها في جدول (10).

"الخطوة السادسة: توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة"

في هذه الخطوة يتم بتوزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة، حيث سيتم توزيعها بقدر ما تم استهلاكه من قبل الأنشطة من تلك الموارد، وذلك يتم من خلال المعادلة التالية:

تكاليف النشاط = الموارد المستهلكة لكل نشاط × المعدل الكلي لمجمع الموارد

يبين الجدول (11) ادناه "التكاليف الأولية" الموزعة الانتاج كما في جدول (4) وايضاً "التكاليف غير المباشرة" المخصصة للأنشطة في مجمعات الموارد بالاستناد على كمية الموارد المستهلكة من قبل تلك الأنشطة ولكل مجمع، وفيما يلي توضيح عملية الاحتساب وتوزيع تكاليف "مجمع موارد العمل غير المباشر" على الأنشطة

يتم توزيع تكاليف مجمع موارد العمل غير المباشر على الأنشطة استنادا الى كمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط كما يلي:

$$1. \text{ الإنتاج} = 95,256 \text{ ساعة} \times (10 \text{ جدول}) = 569$$

$$\text{جدول (8) دينار / ساعة} = 54,200,664 \text{ دينار}$$

يوضح جدول (10) الموارد التي تستهلك في المجمعات استناداً الى الطاقة العملية المتوفرة في كل مجمع، وادناه توضيح لعملية الاحتساب في مجمعات الموارد العمل غير المباشر حيث تبلغ الطاقة العملية لمجمع موارد العمل (127,008 ساعة) وفيما يلي ترد بالتفصيل الموارد المستهلكة وفقاً للأنشطة المستمدة من مجمع العمل غير المباشر استنادا الى عدد عمال كل نشاط ومن خلال تطبيق المعادلة:

"الموارد المستهلكة = (الطاقة العملية ÷ عدد العمال الاجمالي) × عدد عمال النشاط"

$$1. \text{ الإنتاج} = (127,008 \text{ ساعة} \div 64 \text{ عامل}) \times 24 \text{ عامل} = 95,256 \text{ ساعة.}$$

$$2. \text{ التصميم} = (127,008 \text{ ساعة} \div 64 \text{ عامل}) \times 1 \text{ عامل} = 1,985 \text{ ساعة.}$$

$$3. \text{ السيطرة النوعية} = (127,008 \text{ ساعة} \div 64 \text{ عامل}) \times 4 \text{ عامل} = 7,938 \text{ ساعة.}$$

$$4. \text{ الصيانة} = (127,008 \text{ ساعة} \div 64 \text{ عامل}) \times 2 \text{ عامل} = 3,969 \text{ ساعة.}$$

$$5. \text{ الخدمات المتنوعة} = (127,008 \text{ ساعة} \div 64 \text{ عامل}) \times 9 \text{ عامل} = 17,861 \text{ ساعة.}$$

2. التصميم = (1,985 ساعة) (جدول 10) × 569 (جدول 8) دينار / ساعة = 1,129,465 دينار
 3. السيطرة النوعية = (7,938 ساعة) (جدول 10) × 569 (جدول 8) دينار / ساعة = 4,516,722 دينار.
 4. الصيانة = (3,969 ساعة) (جدول 10) × 569 (جدول 8) دينار / ساعة = 2,258,361 دينار
 5. الخدمات المتنوعة = (17,861 ساعة) (جدول 10) × 569 (جدول 8) دينار / ساعة = 10,162,909 دينار
 وهكذا تم احتساب بقية توزيعات اجمالي تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة والتي تم توضيحها في جدول (11).

الجدول (11) "توزيع اجمالي تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة"

مجمعات الموارد	الإنتاج	التصميم	السيطرة النوعية	الصيانة	الخدمات المتنوعة	الإجمالي
التكاليف المباشرة						
مُجمَع العمل المباشر	305,344,894	0	0	0	0	305,344,894
مُجمَع المواد المباشرة	213,121,245	0	0	0	0	213,121,245
اجمالي التكاليف المباشرة	518,466,139	0	0	0	0	518,466,139
التكاليف غير المباشرة						
مجمع "أجور العمل غير المباشرة"	54,200,664	1,129,465	4,516,722	2,258,361	10,162,909	72,268,121
مجمع "المواد غير المباشرة"	10,810,056	225,216	900,840	450,408	2,026,896	14,413,416
مجمع "القوى المحركة"	100,495,080	2,093,120	8,374,590	4,188,350	18,842,300	133,993,440
مجمع "الادوات الاحتياطية"	10,287,648	214,326	857,304	428,652	1,928,934	13,716,864
مجمع موارد "الصيانة"	6,505,312	135,520	542,124	271,040	1,219,724	8,673,720
مجمع موارد "المستلزمات الخدمية"	18,507,020	386,036	1,544,144	772,072	3,468,647	24,677,919
اجمالي التكاليف غير المباشرة	200,805,780	4,183,683	16,735,724	8,368,883	37,649,410	267,743,480
اجمالي التكاليف	719,271,919	4,183,683	16,735,724	8,368,883	37,649,410	786,209,619
التكاليف الفعلية						
التكاليف الأولية المباشرة						
التكاليف الصناعية غير المباشرة						
اجمالي التكاليف الفعلية:						
"تكاليف الطاقة غير المستغلة"						
135,180,898						

(المصدر: اعداد الباحث بالاستناد جدول (10، 8))

عينة البحث والبالغه (921,390,517 دينار) وكذلك تكلفة الوحدة الواحدة البالغه (423,239 دينار) فان تكاليف الطاقة غير المستغلة بلغت (135,180,898 دينار)، جدول (12) يوضح اهم الفرق في التكاليف في حالة تطبيق (RCA) واستبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة.

يبين الجدول (11) اجمالي تكاليف الأنشطة التي تم توزيعها على المنتجات وفق موجهات مناسبة لكل نشاط وفق اسلوب محاسبية استهلاك الموارد لمنتج معمل السلع عينة البحث والتي بلغت (786,209,619 دينار) وبذلك تكون كلفة الكونفيرة الواحدة (786,209,619 دينار ÷ 2177 كونفيرة = 361,144 دينار) وبالمقارنة مع اجمالي التكاليف المسجلة في

الجدول (12) الفرق في حالة تطبيق (RCA)

تكاليف الطاقة غير المستغلة / دينار	RCA/دينار	التكاليف التقليدية/ دينار	اجمالي التكاليف
135,180,898	786,209,619	921,390,517	اجمالي التكاليف
62,095	361,144	423,239	تكلفة الوحدة الواحدة
6,830	39,726	46,556	هامش الربح (11%)
68,925	400,870	469,795	سعر البيع

(المصدر اعداد الباحث بالاستناد على الجداول السابقة)

مقارنتها مع التكاليف التي يعتمدها المعمل عينة البحث، وبالتالي يتبين لنا الدور الكبير الذي تقوم به (RCA) في ترشيد تكاليف

وعند استبعاد هذه التكاليف من التكاليف الإنتاجية نلاحظ انخفاض التكاليف الجديدة وفق (RCA)، وذلك من خلال

"ان تطبيق (RCA) دور في التخلص من مشكلات الأنظمة التقليدية، وتوزيع وتخصيص أفضل وأقرب للدقة لتكاليف المنتجات، وتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية"

بالمنتجات الأجنبية وذلك عن طريق تطبيق التقنيات المعاصرة في إدارة وتوزيع التكاليف والتخطيط الاستراتيجي.
6. ينبغي على الباحثين التعمق في طرق تخصيص وتوزيع التكاليف لمساعدة الشركات باتتباع أفضل طرق توزيع التكاليف ومساعدتها على تجنب الطاقة غير المستغلة.

المصادر

أبو برهم، نور إبراهيم ودرغام، ماهر موسى حامد. 2021. نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية: دراسة حالة مشفى دار السالم-خان يونس. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، (29)، 2، 28-60.

أبو نصيب، ع. ج، احمد، م. م.، إ.، & السيد، م. ع. ا. ف. (2022). أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق على شركة الاتصالات السعودية STC. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، 6(1)، 32-46.

البرزنجي، أ. م. ح. ش.، تايه، م. م. م.، إ.، & المسعودي، م. م. ع. ر. (2018). " قياس الأداء التنافسي لشركة التأمين الوطنية وبعض فروعها باستخدام مؤشر الميزة النسبية الظاهرة " RCAI <https://doi.org/10.34093/jafs.v13i42.87> (42)، 13.

الجبلي، و. س. ع. ا. (2020). إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال- دراسة ميدانية - مجلة البحوث المالية، جامعة بورسعيد، 21(3)، 511-580.

الحاج مصطفى، لؤي صادق. (2005). " القدرات التنافسية للصناعات الغذائية الفلسطينية وأفاق تطويرها ". رسالة ماجستير في إدارة السياسات الاقتصادية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

حليح، ج. ع، وسلمان، م. ع. ا. (2016). أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية. مجلة الاقتصاد والدراسات الإدارية (مجلة الدنانير سابقاً) ، 1(8)، 553-580. <https://www.iasj.net/iasj/download/13e0a5159b325b53>

الحمادي، ب. ح، & خلف، ع. د. (2016). المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 22(92)، 535-555. <https://doi.org/10.33095/jeas.v22i92.471>.

الحمادي، ب. ح، و خلف، ع. د. (2016). المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 22(92)، 535-555. <https://doi.org/10.33095/jeas.v22i92.471>

الخلف، ن. م. ر، & مهيهي، ص. م. (2019). دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة الإدارة والاقتصاد- الجامعة

المنتجات وتجنب مشكلات النظام الكلف التقليدي وتخصيص التكاليف غير المباشرة أقرب للدقة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية تمكن المعمل من المنافسة في السوق وعليه تم اثبات فرضية البحث القائلة:

الاستنتاجات والتوصيات

❖ الاستنتاجات

1. ان (RCA) يساهم ويساعد الوحدة الاقتصادية على تخفيض الفجوة التنافسية مع الوحدات الأخرى عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف والاستغلال الأفضل للموارد.
2. ان فصل تكاليف المنتجات لتكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية (متغيرة) في ضل (RCA) يساهم في عزل الطاقة غير المستغلة وهذا يؤدي لاستغلال الموارد بشكل أفضل.
3. يمتاز (RCA) بتوفير معلومات مالية وغير مالية للوحدات الاقتصادية مما يساهم في زيادة قدرة الإدارة على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية عن طريق المساهمة في انشاء أنموذج استراتيجي وتشغيلي ذات ابعاد مستقبلية.
4. إن المعرفة بمتطلبات السوق التنافسية المبني على دراسة وتحليل البيئة المحيطة بالوحدات الاقتصادية يساهم في تلبية حاجات ومتطلبات الزبائن بالشكل الذي يحقق رضاهم، مما يساهم في الحفاظ على مكانة الوحدة الاقتصادية في البيئة التنافسية.
5. ان تطبيق (RCA) في المصنع عينة البحث حدد تكاليف الطاقة غير المستغلة التي بلغت (135,180,898 دينار) وهذا بدوره يدعو إدارة معمل السلع الى العمل على التخلص من الطاقة غير المستغلة.
6. وان تطبيق (RCA) حقق تخفيض في تكاليف الكونغرة الواحدة بمبلغ (62,095 دينار) وهذا يعطي للإدارة القدرة على المنافسة بالسعر الأقل.

❖ التوصيات

1. ينبغي على الوحدات الاقتصادية تبني أساليب متطورة وعصرية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، بدلاً من الاعتماد على النظم التقليدية، لتكون قادرة على مواكبة التحديات التنافسية التي تواجهها في السوق.
2. يتعين على الوحدات الاقتصادية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بصورة شاملة، لتمكينها من تحديد وتحليل تكاليف الموارد بدقة أكبر. وهذا يساهم في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية وتقليل الهدر، مما يعزز من استخدام الموارد بشكل أكثر فاعلية ويحقق مستويات أعلى من الكفاءة الإنتاجية.
3. ينبغي على الوحدات الاقتصادية إجراء التحليلات المطلوبة للبيئة التي تعمل بها، وإجراء الأبحاث والدراسات الخاصة بالزبائن، لمعرفة احتياجاتهم، وهذا من شأنه تعزيز ودعم الموقف التنافسي لها في ظل البيئة العمل الحالية.
4. من الضروري للوحدات الاقتصادية قيامها بإعداد التقارير بصورة مستمرة ودورية عن مقدار الطاقة غير المستغلة وذلك لمعرفة الأسباب وبالتالي إيجاد الحلول لمعالجتها.
5. ينبغي على معمل السلع (عينة البحث) تعديل سياسات التسعير الحالية لأنها لا تستطيع مواجهة المنافسة في الأسواق والمتمثلة

جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير قسم علوم تسيير [https://dspace.univ-
alger3.dz/jspui/bitstream/123456789/2965/1/%d8
b3.1302.32.pdf](https://dspace.univ-alger3.dz/jspui/bitstream/123456789/2965/1/%d8b3.1302.32.pdf)

كندري، كريمة. (2011). " دور الإمداد في تحسين تنافسية المؤسسة
"رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.

محمد، ج. ح، وعثمان، سمو (2020). التجارة الاجتماعية ودورها في
تحقيق الأبعاد بالإضافة الى / دراسة استطلاعية لآراء مديري
عدد المشاريع الصغيرة في مدينة دهبوك. المجلة العلمية لجامعة
نوروز، 9 (1)، 271-299 .

<https://doi.org/10.25007/ajnu.v9n1a603>.

المحمدي، علاء عبد الحسن حسن، (2019)، تكامل تقنيتي التكلفة
المستهدفة وسلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية " د
راسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات، كلية الإدارة
والاقتصاد، الجامعة المستنصرية

مرعي، م. م. ع. (2024). تحليل العلاقة بين تطبيق تكنولوجيا
الحوسبة السحابية وتحسين كفاءة نظم إدارة التكلفة في ظل
التحول الرقمي. المجلة العلمية للبحوث التجارية (جامعة
المنوفية)، 53(2)، 469-550 .

<https://doi.org/10.21608/sjsc.2023.227490.1>

نور. م. ع. (2015) "الاستراتيجية التسويقية وأثرها في تحقيق الميزة
التنافسية - دراسة حالة في الشركة السودانية للاتصالات
المحدودة (زين)"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات
العليا في جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

هيمه، ن. (2015). ضرورة تفعيل أداء مؤشر الحصة السوقية في ظل
الأساليب الحديثة للتسويق. (مقاربة نحو تبني التسويق البيئي
وتحقيق تنمية مستدامة). مجلة الاقتصاد الصناعي، 5(2)،
477-462

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/52243>

Alkhafaji, A. A., Almusaw, E. G., & Khbela, S. I. (2020). Customer Profitability Analysis and Resource Consumption Accounting: A Holistic approach. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(10), 590-605. [https://www.ijicc.net/images/vol11iss10/111053_ Alkhafaji_2020_E_R.pdf](https://www.ijicc.net/images/vol11iss10/111053_Alkhafaji_2020_E_R.pdf).

Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39-54. <https://www.questia.com/library/journal/1P3-4096705821/integrating-target-costing-and-resource-consumption>

Bel, R. (2017). A property rights theory of competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 39(6), 1678-1703. <https://doi.org/10.1002/smj.2707>

المستنصرية، 1(122)، 313-330 .
<https://www.iasj.net/iasj/download/4bf140e3af303344>.

سالم، ن. (2021). أثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين
جودة المعلومات المحاسبية: دراسة استطلاعية في الشركة العامة
للصناعات النسيجية واسط. مجلة الريادة للمال والأعمال، 275-
286 <https://doi.org/10.56967/ejfb202157>

سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد (2017) "دور المحاسبة عن
استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة"، مجلة كلية بغداد
للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 51. 35-61.

السيد. ع. م. أ. (2006). "إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب التكلفة
لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات
العولمة"، المؤتمر السادس لكلية التجارة - جامعة الإسكندرية،
155-208.

السيد، ع. م. أ.، الطنطاوي، ه. ا. إ.، & القصاص، أ. ش. ع. (2019).
دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة
التنافسية لمنشآت الأعمال (دراسة ميدانية). مجلة الدراسات
التجارية المعاصرة، 5(8)، 845-880 .
https://journals.ekb.eg/article_90737_e799877f86298c2081a6d6d75f519c9c.pdf.

الشريف، ر. ب. ع. (2015). أثر المرونة الاستراتيجية في العلاقة
بين التعلم الاستراتيجي وتحقيق الميزة التنافسية في شركات
التأمين الأردنية [رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط].
https://meu.edu.jo/libraryTheses/586370e57a8b9_1.pdf.

الشمري، أ. ع. أ. (2015). إثر تحليل إطار (VRIO) في تحقيق
الميزة التنافسية المستدامة. مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة
كربلاء، 4(13)، 117-142.

صفية، ز. (2019). دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة
التنافسية دراسة حالة مؤسسة الزيبان للأشغال سيدي غزال-
بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر- بسكرة - كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
<https://ln.run/t1zt7>.

صيهود، ن. ح. (2023). توظيف التكلفة المستهدفة الخضراء
وموازنة التحسين المستمر المستدام في تحقيق الميزة التنافسية
[أطروحة دكتوراه]. جامعة كربلاء.

الغول، مرزوقي، فتيحة، بن الدين، & محمد/مؤطر. (2022). استخدام
نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة في
المؤسسات الفندقية (Doctoral dissertation), جامعة أحمد
دراية-أدرار).

فراج، م. ح. (2020). أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد
ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على
أساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية. المجلة العلمية
للدراسات المحاسبية، 2(3)، 620-672 .

<https://doi.org/10.21608/sjar.2020.122757>.

قواميد، ب. (2011). فعالية البيع ودوره في خلق ميزة تنافسية
ودراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر [رسالة ماجستير،

- Kaukab, M. E., & Anggara, A. A. (2024). Global transformation of the roots of competitive advantage on the ASEAN firms. *International Journal of Innovative Research in 2008. Forensic Accounting* New York: McGraw- Hill/Irwin
- Mahmood, K., & Shevtshenko, E. (Eds.). (2015). Productivity improvement by implementing lean production approach. in closing conference of the project. <https://ln.run/D2OWJ>.
- Mohammad M. K. and Mahmood O., (2022), "The Role of Applying Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Advantage and Reducing Production Costs: A Practical Case Study, *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. (8): 4718-4737.
- Mohammed, E. B., Mahmood, D. Sh. (2018). The Effect of Strategic Flexibility as Approach to Achieve the Sustainable Competitive Advantage Through an Analytical Study for Opinions of Asia cell Managers in Iraq. *Journal Of Duhok University, Humanities and Social Sciences*, 20(2), 237–274. <https://doi.org/10.26682/Hjuod.2018.20.2.14>
- Mustafa, A. M., Azimli, A., & Jaf, R. a. S. (2022). The role of resource consumption accounting in achieving competitive prices and sustainable profitability. *Energies*, 15(11), 4155. <https://doi.org/10.3390/en15114155>
- Ozyapici, H., & Tanis, V. N. (2016). Improving health care costing with resource consumption accounting. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 29(6), 646–663. <https://doi.org/10.1108/ijhcqa-04-2015-0045>
- Perkins, D., & Stovall, O. S. (2011). Resource consumption accounting Where does it fit? *Journal of Applied Business Research*, 27(5), 41-52. <https://doi.org/10.19030/jabr.v27i5.5591>
- Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E., & Abed, F. (2014). Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting. *Management and Administrative Sciences Review*, 3(4), 532–539. <http://www.absronline.org/journals/index.php/masr/article/download/213/234>
- Rajput, D., Kakde, M., Chandurkar, P., & Raichurkar, P. P. (2018). Enhancing efficiency and productivity of garment industry by using Carraro, W. B. W. H. (2018). Resource consumption accounting RCA: metodologia alternativa para gestão de custos. *Pretexto*, 19(1), 56–72. <https://doi.org/10.21714/pretexto.v19i1.4110>
- Distanont, A., & Khongmalai, O. (2018). The role of innovation in creating a competitive advantage. *Kasetsart Journal of Social Sciences*, 15–21. <https://doi.org/10.1016/j.kjss.2018.07.009>
- Farida, I., & Setiawan, D. (2022). Business Strategies and Competitive Advantage: The role of performance and innovation. *Journal of Open Innovation*, 8(3), 163. <https://doi.org/10.3390/joitmc8030163>
- Hansen D. & Mowen M. (2006) "Cost Management: Accounting and Control", 5th Edition, Thomson South Western, United States of America.
- Heizer, J., Render, B., & Munson, C. (2018). Operations management sustainability and supply chain management. <http://dspace.urbe.university:8080/jspui/bitstream/123456789/204/4/Operations%20Management%20Sustainability%20and%20Supply%20Chain%20Management%2012th%20Edition%202016%20Pearson.pdf>
- Hraiga, R. A., Ali, A. M. M., & Abbas, A. A. (2023). Improving productivity using green process reengineering technology. *Polish Journal of Environmental Studies*, 32(5), 4037–4049. <https://doi.org/10.15244/pjoes/166164>
- Huang, J., & Li, Y. (2018). How resource alignment moderates the relationship between environmental innovation strategy and green innovation performance. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 33(3), 316–324. <https://doi.org/10.1108/jbim-10-2016-0253>
- Husain, T., Sarwani, N., Sunardi, N., & Lisdawati, N. (2020). Firm's value prediction based on profitability ratios and dividend policy. *Finance & Economics Review*, 2(2), 13–26. <https://doi.org/10.38157/finance-economics-review.v2i2.102>
- Idehlu, H. A., Ahmed, S., & Noori, M. I. (2024). Reviewing the concepts of productivity management. *International Journal of Management and Humanities*, 10(8), 1–8. <https://doi.org/10.35940/ijmh.h1702.100804>

- Customer Cost of Banks. *Journal of Economics and Administrative Sciences*. 26(118), 93–104. <https://doi.org/10.33095/jeas.v26i118.1866>
- Yeboah, J., & Ewur, G. D. (2014). Quality customer service as a competitive advantage in the telecommunication industry in the western region of Ghana. *Journal of Education and Practice*, 5(5), 20–30. <https://www.iiste.org/Journals/index.php/JEP/article/view/10950>
- different techniques. *International Journal on Textile Engineering and Processes*, 4(1), 5–8. <https://sprl.in/nBB4L0L>
- Sachitra, V. (2016). Review of Competitive Advantage Measurements: Reference on Agribusiness sector. *Journal of Scientific Research and Reports*, 12(6), 1–11. <https://doi.org/10.9734/jsrr/2016/30850>
- Septiatin, A. (2022). Influence of third-party funds, BI rate, inflation on market share in Islamic banking. *Al-Masharif: Journal Ilmu Ekonomi Dan Keislaman/Al-Masharif*, 10(1), 1–16. <https://doi.org/10.24952/masharif.v10i1.570>
- Sheth, J., Jain, V., & Ambika, A. (2020). Repositioning the customer support services: the next frontier of competitive advantage. *European Journal of Marketing*, 54(7), 1787–1804. <https://doi.org/10.1108/ejm-02-2020-0086>
- Team, G. (2024, January 11). What is Differentiation Strategy? (Broad vs. Focused). *Gaussian*. Retrieved June 19, 2024, from <https://gaussianco.com/insights/what-is-differentiation-strategy-broad-vs-focused>
- Thatte, A. A., Rao, S. S., & Ragu-Nathan, T. S. (2013). Impact of SCM practices of a firm on supply chain responsiveness and competitive advantage of a firm. *Journal of Applied Business Research*, 29(2), 499. <https://doi.org/10.19030/jabr.v29i2.7653>
- Thompson, A. A., Peteraf, M. A., Gamble, J. E., & Strickland, A. (2020). *Crafting and executing strategy* (22nd ed.). https://openlibrary.org/books/OL28179388M/Crafting_and_Executive_Strategy
- Tse, M., & Gong, M. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41–54. <https://ln.run/nAabK>
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance/ the Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63–77. <https://doi.org/10.1002/jcaf.20501>
- Yaqoub, F. A., & Fadhil, K. J. (2020). Using Resource Consumption Accounting to determine