

عنوان البحث

دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية

د. عبد الرحمن عادل خليل²

محمد القاسم محمد سعيد¹

¹ طالب دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

بريد الكتروني: alqasem2010@hotmail.com

² أستاذ المحاسبة المشارك، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

بريد الكتروني: abdelrah20002@gmail.com

HNSJ، 2021، 2(12); <https://doi.org/10.53796/hnsj21210>

تاريخ القبول: 2021/11/08م

تاريخ النشر: 2021/12/01م

المستخلص

هدفت الدراسة في إطارها النظري الى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة استهلاك الموارد، والتعرف على مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية، وهدفت وفي إطارها التطبيقي الى بيان أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية السودانية، توصلت الدراسة الى نتائج عديدة أهمها: أن استخدام نظام أساليب وأدوات نظام محاسبة استهلاك الموارد يمكن إدارة هذه المؤسسات الصناعية من استغلال مواردها بصورة مثالية تدعم مركزها التنافسي وتحقق اهدافها المنشودة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، الطاقة العاطلة، العمليات، الميزة التنافسية، جودة المنتج، سعر المنتج

RESEARCH TITLE

**THE CONSUMPTION RESOURCES ACCOUNTING AND ITS
ROLE IN SUPPORT COMPETITIVE ADVANTAGE****Mohammed Al-Qasem Mohammed Saeed¹****Dr. A. Rahman Adel Khalil²**¹ PhD student, College of Graduate Studies, El-Neelain University, Sudan.

Email: alqasem2010@hotmail.com

² Associate Professor of Accounting, Faculty of Commerce, Al-Neelain University, Sudan.

Email: abdelrah20002@gmail.com

HNSJ, 2021, 2(12); <https://doi.org/10.53796/hnsj21210>**Published at 01/12/2021****Accepted at 08/11/2021****Abstract**

The study aimed, in its theoretical framework, to identify the concept, importance and objectives of resource consumption accounting, and to identify the concept, importance and objectives of competitive advantage, and in its implementation framework, it aimed to demonstrate the impact of the resource consumption accounting system in supporting the competitive advantage in Sudanese industrial enterprises. The study reached many results, the most important of which are: The use of a system of methods and tools for the resource consumption accounting system enables the management of these industrial enterprises to optimally utilize their resources, support their competitive position and achieve their desired goals.

Key Words: Accounting for resource consumption, idle energy, operations, competitive advantage, product quality, product price.

أولاً: الإطار المنهجي**مقدمة:**

جاءت هذه الدراسة اضافة للعديد من الجهود المحاسبية التي بذلت في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبية الإدارية، وهدفت الى التعرف علي دور استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية في بيئة الاعمال الصناعية السودانية.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في صعوبة تحديد تأثير محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية لمنشآت القطاع الصناعي، وبناء عليه يمكن صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

1. ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية المنشأة الصناعية السودانية من خلال جودة المنتجات التي تقدمها ؟

2. ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية المنشأة الصناعية السودانية من خلال سعر المنتجات التي تقدمها ؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

1. قلة وندرة الدراسات العربية والسودانية التي تناولت دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية.

2. تقديم توصيات بناءً على النتائج يمكن أن تساعد في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية من خلال توفير معلومات تساعد هذه المنشآت على دعم مركزها التنافسي من خلال بعدي جودة المنتج وسعر المنتج.

اهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفة أساسية الى معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية ومن خلال الهدف الرئيسي تسعى لتحقيق الاهداف الفرعية التالية:

1. بيان وتوضيح مفهوم أهمية وأهداف محاسبة استهلاك الموارد ومفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية.
2. بيان وتحليل كيفية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سوف يقوم الباحثان باختبار الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد وبعد دعم الميزة التنافسية "جودة المنتج".
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد وبعد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج".

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: محاسبة استهلاك المورد

المتغير التابع: الميزة التنافسية

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها سوف يتبع الباحثان المناهج البحثية التالية:

1. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.
2. المنهج الاستنباطي للتعرف على مشكلة البحث.
3. المنهج الاستقرائي لاختبار فروض البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: السودان-مجموعة شركات دال الصناعية.
الحدود الزمنية: للفترة من عام 2019 الى عام 2021 م.
الحدود الموضوعية: هذا البحث يركز على محاسبة استهلاك الموارد ودعم الميزة التنافسية.

مصادر جمع البيانات:

تتمثل مصادر جمع بيانات الدراسة في الاتي:

1. مصادر أولية: وتتمثل في استمارة الاستبانة
2. مصادر ثانوية: وتتمثل في الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية ومواقع الانترنت.

هيكلية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى خمسة محاور أساسية، المحور الاول الاطار المنهجي للدراسة، والمحور الثاني الدراسات السابقة، المحور الثالث الاطار النظري لمحاسبة استهلاك الموارد، المحور الرابع الاطار النظري للميزة التنافسية، المحور الخامس تحليل البيانات واختبار الفرضيات علي ضوء الدراسة الميدانية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

يقوم الباحثان باستعراض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والخاصة بمحاسبة استهلاك الموارد، والميزة التنافسية، وذلك على النحو التالي:

دراسة: Carrett، (2005 م)

تناولت الدراسة ثلاثة متغيرات رئيسية ومهمة وهي الإبداع ومهارات العاملين واستثمارها في تعزيز الميزة التنافسية. هدفت الدراسة الى ايجاد أثر الإبداع والاستثمار في تطوير مهارات العاملين على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. كانت أهم نتائج الدراسة أن ثقافة الإبداع تعتبر من أهم عمليات الإبداع نفسها في تحقيق النجاحات للمنظمات التي تقدم الخدمات، وهي التي تتقبل المخاطر بشكل أكبر من غيرها.

دراسة: د.فتح الرحمن وصديق، (2014 م)

تناولت الدراسة دور اسلوبي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر في السودان. هدفت الدراسة الى تحديد مدي امكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد الى جانب اسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. كانت أهم نتائج الدراسة: ان تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان يساهم في زيادة كفاءة

أداء الأنشطة ويساعد الإدارة في السيطرة على تكاليف التشغيل وبالتالي تخفيضها، وان تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة لإدارة طاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي الى استبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج كما يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة في قطاع صناعة السكر في السودان.

دراسة: Orhan، (2014 م)

تناولت الدراسة مقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن مع محاسبة استهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات. هدفت الدراسة الى اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة استهلاك الموارد لتقييم الشركة كمصفوفة هيكلية في جميع جوانبها، وقياس مدي مساهمة الأصول الملموسة وغير الملموسة في المؤسسات وكيفية استخدامها بفاعلية وكفاءة. كانت أهم نتائج الدراسة: ان الدمج بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الطبية يؤدي الى زيادة الأداء والكفاءة وجودة الخدمة ومواكبة التغيير التنظيمي وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتوفير أفضل الخدمات الصحية من خلال تحديد توقعات المرضى وأقاربهم وزيادة جودة الخدمات ورضا العاملين.

دراسة: أمين، (2017 م)

تناولت الدراسة أثر التسعير باستخدام أساليب التكلفة الحديثة على الميزة التنافسية في السودان. هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية، والاهتمام بدراسة العلاقة بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة، ومعرفة العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية، ومعرفة أثر أساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية في المنشآت الصناعية. كانت أهم نتائج الدراسة: ان استخدام اسلوب الانتاج في الوقت المحدد من خلال تخفيض حجم المخزون وتلبية طلبات الزبون أول بأول يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية، وان الاهتمام باستخدام أساليب التكاليف الحديثة يؤدي الى الوصول للسعر المناسب الذي يحقق الميزة التنافسية .

دراسة: ابراهيم، (2018 م)

تناولت الدراسة محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية. هدفت الدراسة الى دراسة طبيعة التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي، ودراسة مجتمعات الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي، للمنشآت الصناعية. كانت أهم نتائج الدراسة ان اسلوب محاسبة استهلاك الموارد تجاوز نظم إدارة التكلفة وإدارة الطاقة وامتد وشمل العلاقات التشابكية بين الموارد مع بعضها البعض وجميع الأنشطة المسببة لها، وان مدخل محاسبة استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل لإدارة التكلفة يتفاعل مع تخطيط الموارد والأنشطة بالمنشأة.

دراسة: فلاح، (2018 م)

تناولت الدراسة أثر الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية في الشركات العراقية. هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على اسلوب التحسين المستمر كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة، وتوضيح مدي إمكانية الاستفادة منه في الوحدات الاقتصادية لتحسين قيمة منتجاتها من خلال تخفيض تكاليفها وزيادة جودتها وتحقيق الميزة التنافسية لهذه الوحدات. كانت أهم نتائج الدراسة: ان أسلوب التحسين المستمر يساعد في توفير المعلومات التي تلبي احتياجات الإدارة في إدارة التكلفة من خلال التعرف على المعايير

التي وصل إليها المنافسون، وان استخدام اسلوب التحسين المستمر في تخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين النوعية وتلبية رغبات الزبائن يمكن منتجات الشركة من منافسة المنتجات الأخرى في الاسواق. من استعراض الدراسات السابقة يتضح للباحثين ان بعض هذه الدراسات تناولت دور محاسبة استهلاك الموارد في فاعلية الاداء البيئي وبعضها تناول التكامل بينها وبين بعض اساليب التكلفة الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الاداء المتوازن في اداء المؤسسات وتخفيض تكلفة الانتاج، وبعض هذه الدراسات ركز علي دور الاساليب الحديثة للتكاليف في تقديم معلومات دقيقة تعيد في دعم الميزة التنافسية، بينما ركزت هذه الدراسة علي توضيح أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية.

ثالثاً: الإطار الفكري لمحاسبة استهلاك الموارد

1. مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

وردت تعريفات مختلفة لمحاسبة استهلاك الموارد نذكر منها ما يلي:

عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام لإدارة التكلفة يجمع بين مبادئ التكلفة الألمانية (المحاسبة عن التكاليف الحدية والمخططة) ونظام التكلفة على أساس النشاط (على أساس الكمية)، ومن ثم تستخدم نظم معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية التي تسمح بدمج كلاً من تحليل الموارد وتحليل الأنشطة. (علي مجدي سعد الغروي، 2010 م، ص 347).

عرفت بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة وتدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة. (محمد أحمد شاهين، 2010 م، ص 219).

كما عرفت بأنها مدخل إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الإيرادات لتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية. (خالد حسين صالح الحوالي، 2013 م، ص 81).

عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على المدير كمستخدم اساسي لمعلوماته وليس على التقرير المالي الخارجي، ويستند بشكل كبير على طرق المحاسبة الإدارية الألمانية التي تستخدم في ال 60 سنة الأخيرة، ويدمج أفضل رؤى نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود وفكرة المحاسبة الإدارية التقليدية. (Larry White، 2009، P63).

عرفت على أنها نوع من أساليب محاسبة التكاليف الجديدة الذي قدم في أمريكا منذ عام 2002 م والذي يضم بعض مزايا نظام التكلفة الألمانية وتطوير نظام التكلفة على أساس النشاط، وهو لا يقوم فقط على فكرة التكلفة على أساس النشاط أي ان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتج يستهلك الأنشطة، ولكن أيضاً يستوعب المهارة وتجربة التطبيق العملي لنظام التكلفة الألمانية. (Yanhui p84)، 2009، and Others، Wang .

مما سبق يعرف الباحثان محاسبة استهلاك الموارد بما يخدم أهداف البحث على أنها نظام محاسبي شامل ومتكامل لإدارة التكلفة تهدف الى تقديم نظرة مستقبلية عن كيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة المتاحة

بالمنشأة، تجمع بين أدوات وأساليب نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألمانية، تقدم لإدارة المنشأة معلومات دقيقة تساعد في الارتقاء بجودة وتحديد اسعارها بما يسهم في دعم مركزها التنافسي.

من التعريفات السابقة يتضح أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يتسم بالخصائص التالية:

- أ. هذا النظام نتاج دمج نظامي التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط.
- ب. يتفق مع نظام التكلفة الألمانية ويعتبر مدخلاً لتحسين نظام التكلفة على أساس النشاط.
- ت. يحقق درجة أكبر من الدقة في توفير المعلومات الإستراتيجية عن الموارد.
- ث. لديه القدرة على إدارة الموارد وإدارة الطاقة الفائضة بصورة أكثر دقة.
- ج. تدور تعريفاته حول آلياته في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة بالمنشأة.
- ح. يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
- خ. يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة ووقت الاستهلاك، ويوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض.
- د. ضرورة وجود مجتمعات للموارد تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد، وإن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.

2. أهمية محاسبة استهلاك الموارد

تتبع أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات يمكن الاستفادة منها في الاجلين القصير والطويل على كافة المستويات الإدارية والتنظيمية، ويمكن تلخيص أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد في النقاط التالية: (عامر عبداللطيف كاظم، 2010 م، ص ص 114-115).

أ. يتأسس عمل نظام محاسبة استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد لتوفير معلومات ذات جودة عالية، كما يعمل مع نظام تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى.

ب. يجمع بين أهم نظاميين عالميين من أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وهما: نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألمانية ويهدف الى توفير معلومات مالية ومعلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.

ت. يفرق نظام محاسبة استهلاك الموارد بين امتلاك الموارد واستهلاكها.

ث. يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة والفائضة وبالتالي يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وزيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

ج. تتبع أهميته من أنه نظام يسعى الى تقديم معلومات أكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل.

يري الباحثان أن أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد تكمن في توفيره لمعلومات مالية وغير مالية ذات جودة

عالية وأكثر دقة تصلح للاستخدام في الاجلين القصير والطويل وتستخدم في التحليل عند جميع مستويات التشغيل، هذه المعلومات تمكن ادارات الشركات الصناعية من ترشيد قراراتها الاستراتيجية.

3. أهداف محاسبة استهلاك الموارد

تهدف محاسبة استهلاك الموارد بصفة رئيسية الى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة مما يؤدي الى اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بتخفيض تكلفة المنتج لتحقيق أهداف المنشأة، وفي ضوء هذا الهدف الرئيسي تسعى الى تحقيق الأهداف الفرعية التالية: (Grasso: L.P., 2005، pp 12-27)

أ. توفير اطار متكامل عن الموارد داخل المنشأة من زاوية المتاح منها والعلاقات التبادلية بينها وكيفية الاستغلال الكفاء لها أي أنها تعتبر ادارة متكاملة لتلك الموارد.

ب. تحديد وقياس اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ومدى وجود فاقد وتحديد كمية الفائض بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة للعميل وهي التكاليف المولدة للإيرادات لارتباطها المباشر بالمنافع المقدمة للعميل.

ت. الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية وبالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي ودقيق، وتقديم ومعلومات صحيحة ومفيدة بما يكفل أغراض نظام التكاليف.

ث. تقديم معلومات أساسية حول موارد المنظمة تشمل تحديد الموارد المتاحة، والعلاقة بين الموارد المختلفة بالمنشأة، والعلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ج. دراسة أثر طبيعة التكلفة عن استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيره.

ح. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنظمة.

خ. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في تطبيق مبادئ محاسبة المسئولية بشكل فعال في جميع المستويات الوظيفية بالمنشأة.

4. المنهج الإجرائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد

يتمثل المنهج الإجرائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد في الآتي: (محمد شحاتة خطاب، 2009، ص ص 133-168).

أ. فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة، وتحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.

ب. تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجتمعات الموارد، والتأكد من تجانس الموارد بكل مجمع موارد، وتحديد التكلفة الكلية لكل مجمع موارد.

ت. تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي سواء كانت ساعات عمل مباشر، ساعات عمل آلية، عدد الكيلو واط من الكهرباء.

ث. تحديد العلاقة التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجتمعات الموارد التي تقيّد موضوعات قياس تكاليفي معين بصورة مباشرة سواء كانت أنشطة أو عمليات أو منتجات أو عملاء.

ج.. تحديد مسار تدفق تكاليف مجتمعات الموارد الى موضوعات القياس التكاليفي، وتحديد تكلفة القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد.

ح. التعرف على خصائص التدفق الكمي للموارد لتحديد القدر المستهلك منها، والتعرف على الطبيعة الأولية للتكاليف لتحديد نمط سلوك التكاليف، وتحديد الطاقة العاطلة أو الفائضة.

5. كيفية معرفة ملائمة نظام محاسبة استهلاك الموارد لمنشأة معينة:

ان نظام محاسبة استهلاك الموارد من أنظمة التكاليف الحديثة لإدارة التكاليف ويتمتع بالعديد من المزايا التي تدفع المنشآت لتطبيقه، وعلي الرغم من تميزه والقبول الكبير الذي وجده لدي مديري التكاليف في بعض المنشآت إلا انه قد لا يتلاءم مع بعض المنشآت بسبب المعوقات والمحددات التي تعوق تطبيقه، ويجب على إدارة المنشأة التفكير في تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد اذا: (د.سمير رياض هلال، 2012 م، ص 269).

أ. اذا كان لدي المنشأة طاقة ضائعة أو طاقة مفقودة أو طاقة غير مخططة.

ب. اذا اشتكى مديري الأقسام او العمليات من تحميل طاقة عاطلة او فائضة على عملياتهم او اقسامهم.

ت. اذا كان هناك نقص في الموارد في المنشأة بصفة عامة.

ث. اذا تم تخفيض التكلفة عن التكلفة الحقيقية أثناء تخطيط التكلفة عند اعداد الموازنة.

ج. اذا كان لدي المنشأة عدم كفاية في المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار الشراء أو الصنع.

ح. إذا كان لدي إدارة المنشأة نقص في المعلومات المطلوبة لتقييم الأداء.

6. معوقات وصعوبات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا العديدة التي يتميز بها نظام محاسبة استهلاك الموارد عن أنظمة التكاليف الأخرى، إلا ان هناك بعض الصعوبات التي قد تقف عائقاً في طريق تطبيقه في المنشآت نذكر منها: (د.ميمونة ناصر العبدالله، 2000، ص ص 73-74).

أ. ارتفاع تكاليف التطبيق.

ب. يحتاج كثير من الوقت اللازم لتخطيط المطلوب.

ت. يحتاج الى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع في المنشأة.

ج. قلة المنشآت التي تطبق نظام محاسبة استهلاك الموارد في وقتنا الحالي.

يري الباحثان ان تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات لإدارة المنشأة عن الطاقة الانتاجية

وكيفية استغلالها بطريقة مثلى ويساعد في تخصيص الموارد المتاحة مما ينعكس ايجاباً علي مركزها التنافسي.

رابعاً: الإطار الفكري للميزة التنافسية

1. مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها

وردت تعريفات عديدة للميزة التنافسية من قبل الباحثين والكتاب نذكر منها ما يلي:
عرفها الحسيني بأنها الموقع الفريد الذي تطوره المنظمة مقابل منافسيها عن طريق أنماط نشر الموارد. (فلاح حسن عداي الحسيني، 2000 م، ص 215).

يرى آخر أن الميزة التنافسية تعتمد على كل من الأصول والمهارات التي تحوزها الشركة، ويعبر الاصل عن شيء ما تحوزه الشركة مثل اسم العلامة التجارية أو الموقع ويتصف بالتميز عن المنافسين، اما المهارات فهي عنصر ما تقوم الشركة بأدائه بشكل أفضل من المنافسين مثل الإعلان أو التصنيع بكفاءة أو التصنيع بجودة عالية. (معتز سلمان الرزاق، 2004 م، ص 75).

عرفت بأنها الفائدة الطويلة الأمد لانجاز بعض الميزات الفريدة لخلق الإستراتيجية ليس في آن واحد بل الانجاز لأطول مدة من المنافسين الحاليين والمرقبين، مع عدم إمكانية نسخ أو تمثيل هذه الفوائد الاستراتيجية. (Catherine، Phambnka.Nismbi، 2008، p81).

تعرف بأنها قدرة المنظمة على تفوقها على المنافسين في واحدة أو أكثر من أبعاد الأداء الإستراتيجي (الكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار)، وأنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة الى اكتشاف طرق جديدة أكثر فاعلية من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد حدوث إبداع بمفهومه الواسع. (Danvila، Ignacio، 2009، p161).

وتعرف بأنها الميزات التي تتفوق بها منظمة الأعمال على المنافسين من خلال تقديم قيمة أكبر للزبون سواء كان عن طريق الأسعار المنخفضة أو المنافع الكبيرة، أو الخدمات الأخرى المضافة التي تسهم في تلطيف وتخفيض السعر العالي. (M.A.Ireland، (Hitt2001p159)،

من التعريفات السابقة يستنتج الباحثان تعريف للميزة التنافسية في سياق البحث بأنها الموقع المتميز الذي تصل اليه المنشأة مقارنة بمنافسيها من خلال استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لاستغلال ما تمتلكه من موارد مادية وبشرية بطريقة متميزة ومبدعة من اجل انتاج سلع وخدمات ذات قيمة ومنفعة لزيائنها تحقق لها حصة سوقية أكبر وتفتح لها أسواق جديدة.

من خصائص الميزة التنافسية القوية ما يلي: (منال جبار السامرائي ومهند مجيد طالب وعلي عبدالحسين الزامل، 2012 م، ص 130).

أ. أن تكون موجهة بواسطة احتياجات ورغبات الزبائن، اذ توفر المنشأة قيمة لزيائنها لا يوفرها المنافسين

ب. أن يكون لها مساهمة مهمة في نجاح المنشأة.

ت. أن تخلق انسجام بين الموارد النادرة للمنشأة والفرص البيئية، إذ ليس هناك منشأتين تملكان نفس الموارد، وإنما الإستراتيجية الجيدة هي التي تستعمل هذه الموارد بكفاءة.

ث. أنها ثابتة ودائمة ومن الصعب تقليدها من قبل الآخرين.

ج. أنها توفر الأساس للتحسين والتطوير المستمر.

ح. أنها توفر الحافز والتعليمات لكل المنشأة.

2. أهمية الميزة التنافسية

للميزة التنافسية أهمية كبيرة في الأدبيات المعاصرة، إذ شهدت البيئة التي تعمل فيها معظم المنشآت تغيرات جوهرية على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية نتيجة تطور تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات، وتبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال الجوانب التالية: (سامي شاهر عسكر، 2007، ص 33).

أ. أهمية موقع الميزة التنافسية في دراسة الإدارة الإستراتيجية، إذ لا تخلو الدراسات والأبحاث في هذا المجال منها.
ب. أنها عاملاً مهماً وجوهرياً لعمل المنشآت على اختلاف أنواعها خدمية كانت أم إنتاجية، لأنها الأساس الذي تصاغ حوله الإستراتيجية التنافسية وتتفاعل سائر العوامل أو المتغيرات كافة لدعم هذه الميزة وانبثاق الاستراتيجية الشاملة للمنشأة.

ت. تعد أداة مهمة لمواجهة التحدي الذي تواجهه المنشآت من المنافسين ويكون ذلك عن طريق قيام هذه المنشآت بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل.

ث. تمثل معياراً مهماً للوحدات الناجحة، لأنها تتميز بإيجاد نماذج جديدة متقدمة يصعب تقليدها ومحاكاتها باستمرار طالما أن النماذج القديمة قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع وأن المنافسين على علم بها.

ج. ترتبط الميزة التنافسية بقدرة الوحدات على تحقيق منافع مضاعفة الى منتجاتها، والذي من شأنه أن يجذب الزبائن وأن هذه المنافع ترفع من مستوى أداء المنتج وهو أحد مقاييس المنشآت في السوق.

ح. تساهم الميزة التنافسية في تكوين صورة أو شهرة للمنشأة في اذهان الزبائن مما يؤدي الى زيادة ولائهم للعلامة الخاصة بالمنشأة.

خ. تستطيع المنشآت أن تحافظ على موقفها التنافسي من خلال خطة تتضمن غايات المنظمة طويلة الأمد وفهم السوق وأسلوب العمل الذي يميزها عن المنافسين.

3. أهداف الميزة التنافسية

هناك مجموعة من الأهداف تسعى المنشآت الى تحقيقها من خلال خلقها لميزة تنافسية تميزها عن المنشآت الأخرى المنافسة لها في السوق للمحافظة على زبائنها واكتساب زبائن جدد للخدمات أو السلع التي تقدمها، يمكن ذكر بعض من أهداف الميزة التنافسية كما يلي: (جيمس سي كراج روبرت، 2003، ص 65).

أ. تحليل مصادر خلق مزايا التكلفة في أي مجال من المجالات واستخدام هذا التحليل في تحديد الأساليب التي تؤدي الى اختلاف التكاليف والنفقات بين الشركات المنافسة وكذلك تحديد الفرص التي يمكن من خلالها لأي منشأة ترشيد نفقاتها الأمر الذي يكسبها مركزاً تنافسياً أفضل.

ب. تقييم الأهمية التي تحظى بها الميزة التنافسية باعتبارها الهدف الرئيسي لأي استراتيجية تقوم بها المنشأة.

ت. فهم الأساليب التي يمكن من خلالها دعم الميزة التنافسية أو القضاء عليها.

ث. فهم الدور المهم الذي تلعبه القيود التي يتم فرضها على عملية التقليد والمحاكاة وذلك للاحتفاظ بالميزة التنافسية لمدة طويلة.

ج. تحديد الفرص التي تتمتع بها أي من منشأة من المنشآت المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال

تحليل قدرة المنشأة على توفير الكثير من السلع والخدمات التي لا يوجد لها مثيل في المنشآت الأخرى المنافسة مما يزيد من الطلب على هذه المنتجات والخدمات المميزة.

4. أبعاد تحقيق الميزة التنافسية

ويري أحد الكتاب أن تحقيق الميزة التنافسية يرتبط ببعدين أساسيين هما: (مصطفى محمود ابوبكر، 2006، ص 15).

-**القيمة المدركة للعميل:** وتعني قيام المنشآت باستغلال الإمكانيات والموارد المختلفة لتحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع أو الخدمات التي تقدمها تلك المنشآت مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر، الجودة، ومدى الاقتناع بالمنتج، وخدمات ما بعد البيع.

-**التميز:** حيث يمكن تحقيق ميزة تنافسية من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها، وهناك عدة مصادر للوصول للتميز من أهمها الموارد المالية ورأس المال الفكري والإمكانيات التنظيمية.

5. دورة حياة الميزة التنافسية ومراحل استمرارها

إن دورة حياة الميزة التنافسية في المنشأة تشبه دورة حياة المنتج، وذلك لارتباطها بإقبال الناس على المنتج والذي يكون مرهوناً بمدى احتفاظه بخصائصه التي قام عليها منذ بداية انتاجه، سواء كان ذلك في مجال الجودة أو مجال السعر أو من خلال الخدمات المقدمة معه.

تمر الميزة التنافسية بعدة مراحل يمكن توضيحها كما يلي: (نبيل محمد مرسى، 2006، ص 98-99)

***المرحلة الأولى: مرحلة التقديم:** تعتبر هذه المرحلة من أطول المراحل التي يتم فيها إنشاء الميزة التنافسية للمنشآت، وذلك لأنها المرحلة التي يتم فيها بذل كافة الموارد والجهود الفكرية والبشرية والمالية والمادية لاكتشاف الميزة التنافسية وتطويرها وتقديمها إلى الأسواق.

***المرحلة الثانية: مرحلة التنبؤ:** وهي مرحلة جني وقطف الثمار المتأتية من الموارد والجهود المبذولة في مرحلة التقديم السابقة، وفي هذه المرحلة يصبح للميزة التنافسية رواجاً وولاء من قبل العملاء والمستفيدين من السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة وبالتالي تحقق المنشأة أعلى ربحية لها.

***المرحلة الثالثة: مرحلة التقليد:** بسبب شيوع الميزة التنافسية في الأسواق وتحقيقها لأرباح لمالكها سيحاول المنافسون تقليدها ومحاكاتها الأمر الذي يتسبب في حالة من الركود التدريجي لمنتجات المنشأة، فتبدأ وفورات الحجم بالانخفاض نتيجة لذلك وتتراجع الأسبقيات التنافسية للمنشأة بعد توفر البدائل لدى المنافسين والتي غالباً ما تكون رخيصة الثمن بسبب غياب عدد من التكاليف الخاصة بالأبحاث والتطوير والتكاليف السوقية.

***المرحلة الرابعة: مرحلة ضرورة التطوير:** عندما تصل المنشأة إلى المرحلة التي تتدني فيها مبيعاتها، وتصبح لديها ميزة تنافسية فاقدة لأهم خصائص التميز والتفرد عن باقي المنشآت المنافسة، عندها يزداد الوعي لدى الإدارة الإستراتيجية بضرورة الإسراع في تطوير ميزاتها التنافسية أو تغييرها أو إضافة ميزات على أسس ومعايير جديدة.

6. دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية:

يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في حساب تكاليف المنتجات بصورة دقيقة من خلال تحليل الطاقة الإنتاجية

وتوزيع استهلاك الموارد نوعياً وبالتفصيل ومن ثم توزيع التكاليف بين العمليات والمنتجات بشكل مناسب وبالتالي يقضى علي توزيعها غير المتكافئ علي المنتجات المماثلة التي تستهلك موارد مماثلة، هذه المعلومات التي يوفرها هذا النظام تساعد ادارة المنشآت الصناعية علي دعم ميزتها التنافسية من خلال انتاج منتجات بجودة عالية وأسعار مناسبة ومنافسة، كما يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق مفاهيم الرقابة الشاملة علي التكاليف في المنشآت الصناعية لأنه يعتمد علي تحليل التباين والجمع بين تحليل الموارد والتكلفة كما أنه يفرق بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الي لا تضيف قيمة مما يساعد في تحسين سلسلة القيمة بالتخلص من الأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة للمنشأة وبالتالي استغلال الموارد بصورة مثلي وإنتاج منتجات عالية الجودة وتخفيض التكاليف وتقليل الاسعار لدعم المركز التنافسي للمنشأة. (يارا سعد، 2014 م، ص 764).

يري الباحثان أن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساعد الإدارة في دعم ميزتها التنافسية حيث يعتبر من الأساليب الفعالة التي تساعد الإدارة على توجيه مواردها النادرة الى أقل الاستخدامات، وكذلك يقوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد على اعداد خطة الإنتاج الأمثل الذي يدعم المركز التنافسي للمنشأة ويحقق أقصى عائد مساهمة.

خامساً: اجراءات الدراسة الميدانية:

1.مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بمجموعة شركات دال الصناعية بالخرطوم بحري تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين والمراجعين الداخليين وبعض مدراء الإدارات وموظفي المشتريات وموظفي المبيعات وغيرهم ممن توفرت فيهم خصائص وتغيرات عينة الدراسة، وتم توزيع عدد(140)استمارة عليهم استرجع منها عدد(120)استمارة صالحة للتحليل بنسبة(85%) من مجموع العينة .

2.الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق اهدف الدراسة والتحقق من فرضياتها قام الباحثان بإعداد عبارات الإستبانة وتوزيعها وجمعها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائي للعلوم الاجتماعية(SPSS)،حيث تم استخدام الاساليب الوصفية بشكل عام وتم استخدام التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحدار البسيط والانحدار المتعدد ومعامل الارتباط ومعامل التحديد واختبار(t)ومعامل الانحدار .

3.الاحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول "نظام محاسبة استهلاك الموارد":

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعبارات المحور الاول "محاسبة استهلاك الموارد وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم:

الجدول (1)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الاول: محاسبة استهلاك الموارد

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	تستخدم في تحديد كمية الموارد المتوقعة لتنفيذ عمليات محددة عند مرحلة تصميم المنتج.	4.00	5	1.24	عالية جدا	5
2	توفر معلومات هامة عن تكاليف الموارد المتاحة والعلاقة التبادلية بين مجموعات الموارد.	3.91	4	1.20	عالية	6
3	يمكن تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة يوفر معلومات دقيقة عن الموارد.	4.03	5	1.10	عالية جدا	2
4	يمكن استبعاد الطاقة العاطلة عند تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.	4.15	5	1.15	عالية جدا	1
5	التتبع الدقيق لمسارات الموارد يساعد في تخصيص تكاليف العمليات الانتاجية .	3.72	4	1.30	عالية	10
6	الدقة في تخصيص التكاليف توفر معلومات تساعد في ترشيد القرارات الإستراتيجية.	3.76	4	1.31	عالية	9
7	يمكن القيام بعمليات تخطيط الموارد علي كافة المستويات (التشغيلي والتكتيكي والاستراتيجي).	3.85	4	1.19	عالية	8
8	تقدم رؤية شاملة عن كيفية إدارة الطاقة وتكاليف الموارد.	3.90	4	1.14	عالية	7
9	تسهل من عملية اعداد الموازنات التخطيطية علي أساس كمية الموارد المتوقعة للإنتاج المخطط .	4.01	5	1.30	عالية جدا	3
10	تساعد في تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة (المانعة واللاحقة والمتزامنة) من خلال تتبع الموارد .	4.01	5	1.07	عالية جدا	4

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2021 م

من الجدول رقم(1)والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الاول "نظام محاسبة استهلاك الموارد"، يلاحظ الباحثان التالي:

أ. ان الوسيط الحسابي لجميع عبارات المحور الاول "نظام محاسبة استهلاك الموارد"، يقع في المدى ما بين (3.72-4.15)، والمنوال يقع في المدى (4-5)، والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (1.07-

1.31)، وذلك لجميع العبارات، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة. ب. ان الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول "نظام محاسبة استهلاك الموارد"، بلغ (3.93) بانحراف معياري (1.20)، وهذا يعني أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور هي الموافقة. ت. أن أهم عبارة من عبارات المحور الأول "نظام محاسبة استهلاك الموارد" هي عبارة "يمكن من استبعاد الطاقة العاطلة عند تحديد تكلفة الوحدة المنتجة"، حيث كان وسطها الحسابي (4.15) وانحرافها المعياري (1.15)، أما أقل عبارة من عبارات المحور من حيث الأهمية فقد كانت "النتبع الدقيق لمسارات الموارد من خلال هذا النظام يساعد في تخصيص تكاليف العمليات الإنتاجية"، حيث كان وسطها الحسابي (3.72) وانحرافها المعياري (1.30).

4. الاحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني: " دعم الميزة التنافسية":

أ. الاحصاء الوصفي لعبارات البعد الأول "جودة المنتج":

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعبارات البعد الأول من ابعاد دعم الميزة التنافسية "جودة المنتج" وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم:

الجدول (4/3/10)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الأول:

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	تقديم منتجات عالية الجودة تلبي احتياجات الزبائن.	3.75	4	1.39	عالية	4
2	تقييم الجودة باستمرار من أجل تحسين منتجاتها .	4.20	5	0.94	عالية جدا	1
3	القيام بإنتاج منتجات تراعي مطابقة مواصفات الجودة العالمية.	4.16	5	0.94	عالية جدا	2
4	اختيار مورديها علي أساس جودة المواد التي يقدمونها.	4.13	5	0.92	عالية جدا	3
5	قيام المنشأة بالتجديد والإبداع في منتجاتها وأساليب العمل.	3.65	4	1.35	عالية	5

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2021 م

من الجدول رقم (4/3/10) والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الأول من أبعاد دعم الميزة التنافسية الخاص بـ "جودة المنتج"، يلاحظ الباحثان التالي:

1. أن الوسط الحسابي لجميع عبارات البعد الأول من ابعاد دعم الميزة التنافسية "جودة المنتج" يقع في المدى ما بين (4.13-4.17)، والمنوال يقع في المدى ما بين (4-5)، والانحراف المعياري (0.90-0.93) لجميع العبارات

وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

2. أن الوسط الحسابي الإجمالي لجميع عبارات البعد الأول من أبعاد دعم الميزة التنافسية "جودة المنتج"، بلغ (3.99)، بانحراف معياري إجمالي (1.11)، وهذا يعني أن غالبية اجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات هذا البعد كانت الموافقة.

3. أن اهم عبارة من عبارة البعد الأول من أبعاد دعم الميزة التنافسية "جودة المنتج" هي عبارة "تقييم الجودة باستمرار من أجل تحسين منتجاتها"، حيث كان وسطها الحسابي (4.20)، وانحرافها المعياري (0.94)، أما أقل عبارة من عبارات البعد من حيث الأهمية فقد كانت "قيام المنشأة بالتجديد والإبداع في منتجاتها وأساليب العمل"، حيث كان وسطها الحسابي (3.65)، وانحرافها المعياري (1.35).

ب. الاحصاء الوصفي لعبارات البعد الثاني: "سعر المنتج":

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني من ابعاد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج"، وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم:

الجدول (4/3/12)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني: "سعر المنتج"

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	تقديم منتجات تتمتع بتكلفة منخفضة مقارنة بالمنافسين.	4.22	5	0.88	عالية جدا	1
2	تستخدم نظم تكاليف حديثة لخفض تكلفة منتجاتها.	4.21	5	0.89	عالية جدا	2
3	تقوم بعرض منتجاتها بأسعار اقل من أسعار المنافسين.	3.86	4	1.15	عالية	4
4	تقوم بتحسين الإنتاجية أو استبعاد التلفيات والكفاءة والرقابة الممكنة على التكاليف .	3.80	4	1.21	عالية	5
5	تقوم بالاستثمار في التكنولوجيا التي تزيد من طاقتها الإنتاجية.	3.89	4	1.17	عالية	3

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2021 م

من الجدول رقم (4/3/12) والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثاني من أبعاد دعم الميزة التنافسية الخاص بـ "سعر المنتج"، يلاحظ الباحث الآتي:

1. أن الوسط الحسابي لجميع عبارات البعد الثاني من ابعاد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج"، يقع في المدى ما بين (3.80-4.22)، والمنوال يقع في المدى ما بين (4-5)، والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.88-1.21) وذلك لجميع العبارات، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

2. أن الوسط الحسابي الإجمالي لجميع عبارات الثاني من أبعاد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج"، بلغ (4.00) بانحراف معياري إجمالي (1.06)، وهذا يعني أن غالبية اجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات هذا البعد كانت الموافقة.

3. أن اهم عبارة من عبارة البعد الثاني من أبعاد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج" هي عبارة "تقديم منتجات تتمتع بتكلفة منخفضة مقارنة بالمنافسين"، حيث كان وسطها الحسابي (4.22)، وانحرافها المعياري (0.88)، اما أقل عبارة من عبارات البعد من حيث الأهمية فقد كانت "تقوم بتحسين الإنتاجية أو استبعاد التلغيات والكفاءة والرقابة الممكنة على التكاليف"، حيث كان وسطها الحسابي (3.80)، وانحرافها المعياري (1.21).

5. اختبار فرضية الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة:

أ. اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على أن: "هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وبعد الميزة التنافسية "جودة المنتج".

تهدف هذه الفرضية إلى بيان أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في بعد دعم الميزة التنافسية جودة المنتج، وللتأكد من صحة الفرضية سوف يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد نظام محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) وبعد الميزة التنافسية جودة المنتج كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (4/3/18)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية:

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.342	2.841	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.534	0.167	\hat{B}_1
			0.71	معامل الارتباط (R)
			0.67	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	234.216	اختيار (F)
				$Y = 2.841 + 0.167x$
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد و جودة المنتج				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2021 م

من الجدول رقم (4/3/18) يتضح للباحثين أن نتائج التقدير قد أظهرت وجود ارتباط طردي قوي بين نظام محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل وبعد الميزة التنافسية "جودة المنتج" كمتغير تابع، حيث أن قيمة معامل الارتباط البسيط بلغت (0.71)، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.67)، هذه القيمة تدل على ان نظام محاسبة استهلاك الموارد (المتغير المستقل) يؤثر بسبة (67%) في بعد الميزة التنافسية جودة المنتج (المتغير التابع)، وأن

نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث أن قيمة اختبار (F) بلغت (234.216)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و2.342، ومتوسط أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في بعد دعم الميزة التنافسية جودة المنتج يساوي مرتين (0.534)، وهذا يعني أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في دعم الميزة التنافسية من خلال جودة المنتج بنسبة (53%).

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الأولى التي نصت على أن: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ودعم بعد الميزة التنافسية "جودة المنتج"، قد تحققت.

ب. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على أن: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وبعد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج".

تهدف هذه الفرضية إلى بيان أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم بعد الميزة التنافسية سعر المنتج، وللتأكد من صحة الفرضية سوف يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج، حيث تم تحديد نظام محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) وسعر المنتج كمتغير تابع ممثل بـ (Y)، وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (4/3/19)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة:

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.125	4.213	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.683	0.930	\hat{B}_1
			0.77	معامل الارتباط (R)
			0.72	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	301.213	اختيار (F)
$Y = 4.213 + 0.930x$				
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وسعر المنتج				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2021 م

من الجدول رقم (3/3/19) يتضح للباحثين أن نتائج التقدير قد أظهرت وجود ارتباط طردي قوي بين نظام محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل وسعر المنتج كمتغير تابع، حيث أن قيمة معامل الارتباط البسيط بلغت (0.77)، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.72)، هذه القيمة تدل على أن نظام محاسبة استهلاك الموارد (المتغير المستقل) يؤثر بنسبة (72%) في بعد دعم الميزة التنافسية سعر المنتج (المتغير التابع)، وأن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث أن قيمة اختبار (F) بلغت (301.213)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و2.125، ومتوسط أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد في بعد دعم الميزة التنافسية سعر المنتج

يساوي مرتين (0.683)، وهذا يعني أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في دعم بعد الميزة التنافسية سعر المنتج ب نسبة (68%).

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية التي نصت على أن: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وبعد دعم الميزة التنافسية "سعر المنتج"، قد تحققت.

سادساً: النتائج والتوصيات:

نتائج الدراسة: من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل الى النتائج التالية:

1. ان استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السودانية يساهم في دعم ميزتها التنافسية من خلال تقديم منتجات عالية الجودة تلبى احتياجات زبائنها.
 2. أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية يوفر معلومات هامة عن تكاليف الموارد المتاحة والعلاقات التبادلية بين الموارد هذه المعلومات تساعد الإدارة في دعم وتعزيز ميزتها التنافسية من خلال جودة وأسعار منتجاتها.
 3. ان التتبع الدقيق لمسارات الموارد في ظل استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد الإدارة في تخصيص تكاليف منتجاتها لعرضها بأسعار أقل من المنافسين .
- توصيات الدراسة: في ضوء نتائج الدراسة يوصى الباحثان بالآتي:
1. على الجهات ذات الصلة ضرورة العمل علي تعزيز تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السودانية لأنه يوفر معلومات دقيقة تساهم في دعم ميزتها التنافسية.
 2. على الجهات ذات الصلة ضرورة تتبع الموارد والطاقة في المنشآت الصناعية السودانية باستخدام نظام محاسبة استهلاك المورد واستبعاد الطاقة العاطلة من تكلفة منتجاتها لعرض منتجات بجودة عالية وبأسعار مناسبة ومنافسة.
 3. على الجهات ذات الصلة ضرورة ازالة المعوقات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وتشجيع الباحثين على ايجاد نظم تكاليف حديثة تلائم بيئة الأعمال الصناعية السودانية.

سابعاً: المصادر والمراجع

2. المصادر العربية

أ.الكتب:

- د.سمير رياض هلال، تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012 م)، ص 269.
- د.ميمونة ناصر العبدالله، محاسبة استهلاك الموارد، دار الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2000 م، ص ص 74-73.
- فلاح حسن عداي الحسيني وعلى منصور محمد، إدارة المنشآت المالية -مدخل تحليلي واستراتيجي معاصر، (عدن، دار جامعة عدن للطباعة والنشر، 2000 م)، ص 215 .

-منال جبار السامرائي ومهند مجيد طالب وعلي عبدالحسين الزامل، تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة، (بغداد، الجزيرة للطباعة والنشر، 2012 م)، ص 130.

-جيمس سي كراج روبيرت، الإدارة الإستراتيجية واستراتيجيات المزايا التنافسية المتعلقة بالحد من التكاليف واختلاف المنتجات، ترجمة تيب توب لخدمات التعريب والترجمة(القاهرة، دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2003 م)، ص 65.

-مصطفى محمود ابوبكر، الموارد البشرية:مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، (الاسكندرية، الدار الجامعية للكتب، 2006 م)، ص 15.

-نبيل محمد مرسي، استراتيجية الإدارة العليا، (الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، 2006 م)، ص 98-99.

ب. الرسائل الجامعية:

-أمين فضل الله عبدالله خير الله، التسعير باستخدام أساليب التكاليف الحديثة وأثره على الميزة التنافسية في السودان-دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية، (رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2017 م).

-إبراهيم محمد حامد بخيت، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية-دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم(رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2018 م).

-فلاح هادي صالح، أثر الأساليب الحديثة في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية -دراسة ميدانية على الشركات العراقية، (رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2018 م).

-سامي شاهر عسكر، أثر تدريب الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، نينوى، 2007 م)، ص 33.

ج. المجلات والدوريات:

-د.فتح الرحمن الحسن منصور وصديق آدم محمد، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية-دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر في السودان، (مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم 2014 م)، ص 58-78.

-على مجدي سعد الغزوري، المحاسبة عن استهلاك الموارد، (المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني، المنصورة، 2010 م)، ص 347.

-محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس التكلفة على أساس النشاط، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، العدد الرابع، 2010 م)، ص 219.

-خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت الأسمنت، (المجلة العلمية للدراسات التجارية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الاسماعيلية، العدد الأول، 2013 م)، ص 81.

-عامر عبداللطيف كاظم، مدي استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، (مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، كلية التجارة، العراق، المجلد السادس، العدد الأول مارس 2010 م)، ص ص 114-115.

-محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة-دراسة نظرية ميدانية، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الاول، العدد الثاني، 2009 م)، ص ص 133-168.

-معتز سلمان الرزاق، الابتكار التسويقي ودوره في امتلاك الميزة التنافسية، (مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العدد 52، 2004 م)، ص 75.

-ديارا سعد علي، المحاسبة عن استهلاك الموارد: الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، القاهرة، 2014 م)، ص 764.

2. المراجع الأجنبية:

-Carrett & Gray، **Service Product Development For Sustainable Competitive Advantage: Oxford The Use Of The Sources-Position-Performance Model**، 2009 .

- Orhan Elmaci، **A Mosel Proposal Conceding Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consuming In Enterprise Propormsnce Management**، (Industrial Institute International Journal Of Organization Leadershi ،Vol .3 .No .3 .(2014)، Ikuatahy Turkey).

- Larry White، **Resource Consumption Accounting Manager-Focused Management accounting** ،(Journal of Corporate accounting & Finance، May/June 2009)، p63.

--Yanhui Wang ، and Others ، **Study on The application of RCA in College Education cost Accounting** ،(International Journal of Business and Management ،May 2009)، p84.

- Grasso، L.P ، **Are ABC and RCA Accounting System Compatible With Leen Management Accounting Quarterly** ،(Fall، Vol، No. ، 2005)، pp 12-27.

- Catherine Phambnka Nismbi ، " **Creating Competitive Advantage in Developing Countries Though Business Clustens** " London ،Journal of Business Management ،Vol.2،No.7،2008، p 81.
- Danvila ،Ignacio " **Human Capital and Sustainable Competitive Advantage: An Analysis of The Relationship Between Training and Performance** " Canada ،Journal of Management ،Vol.1،No.3،2009، p 161.
- Hitt،M.A.Ireland ،R.D & Hoskisson ،R.E " **Strategic Management Competitiveness and Globalization** " Ohio ،South–Western College Publishing ، 2001، p 159.