Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 418-437
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
EISSN: 3006-9149
PISSN: 1813-1719

The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) Technical in Improving Competitive Priority: An Applied study at Mass-Iraq Cement Company

Paiman Othman Saeed*[A], Rizgar Abdullah Sabir Jaf [B]
[A] College of Administration and Economics/University of Sulaimani
[B] College of Administration and Economics/Salahaddin University

Keywords:
Resource Consumption Accounting, Cost Rationalization, Competitive priority.

A R T I C L E I N F O

Article history:

Received	17 Aug. 2025
Received in revised form	25 Aug. 2025
Accepted	02 Sep. 2025
Available online	30 Sep. 2026

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Paiman Othman Saeed
College of Administration and Economics/University of Sulaimani

Abstract: This research aims to clarify the role of Resource Consumption Accounting (RCA) as one of the modern costing approaches that aligns with management requirements and the continuous developments and changes in the competitive market. It also seeks to highlight the importance of RCA in classifying operating costs, separating fixed costs from proportional costs, and comparing it with the traditional costing system through analyzing and addressing the problems associated with applying the conventional system.

The research hypothesis was based on whether applying the steps of RCA enhances competitive advantage. The scientific basis confirms the validity of this hypothesis, as RCA contributes to cost rationalization through accurate allocation of indirect costs, identification of idle capacity, while maintaining quality and determining product costs. The primary objective of this approach is the allocation of costs and the optimal utilization of resources.

The research was applied to the financial data of Mass Iraq Cement Company for the fiscal years 2022–2023. The main hypothesis of the research was verified by demonstrating cost rationalization through the application of RCA, which in turn strengthens the achievement of competitive advantage.

The study concluded that RCA, through better utilization of available resources and the identification of idle capacity, enhances the rationalization of manufacturing costs, meets customer needs and desires, and maximizes the value of the industrial company, thereby supporting the achievement of competitive advantage. In this context, it is necessary to implement policies for rationalizing costs rather than merely reducing them, while disclosing unutilized capacity to meet customer requirements. This ultimately improves the company's performance efficiency, enabling it to face challenges, ensuring its continuity, and sustaining its position in the competitive market.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 418-437
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز الأسبقية التنافسية: الدراسة التطبيقية في شركة ماس-العراق لصناعة الأسمنت

به يمان عثمان سعيد
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة السليمانية

رزكار عبدالله صابر جاف
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة صلاح الدين

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى بيان دور أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كإحدى الأساليب الكلفوية الحديثة التي تتلاءم مع متطلبات الإدارة والتطورات والتغيرات المستمرة في سوق المنافسة. كما يهدف إلى توضيح أهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تصنيف التكاليف التشغيلية، والفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية، ومقارنتها بنظام التكاليف التقليدي، وذلك من خلال تحليل ومعالجة مشكلات تطبيق النظام التقليدي، واستندت فرضية البحث على أن هل تطبيق خطوات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعزز الاسبقية التنافسية، وبذلك يثبت هذا الأساس العلمي صحة الفرضية، كونه يسهم في ترشيد التكاليف من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، وتحديد الطاقة العاطلة، مع الحفاظ على الجودة وتحديد تكاليف المنتجات، وكما يُعد الهدف الأساس لهذا الأسلوب هو تخصيص التكاليف والاستخدام الأمثل للموارد، إذ تم تطبيق البحث على بيانات شركة ماس العراق لصناعة الأسمنت لسنتين ماليتين 2022-2023، وتم إثبات الفرضية الرئيسة للبحث من خلال ترشيد التكاليف بتطبيق محاسبة استهلاك الموارد، مما يعزز من تحقيق الأسبقية التنافسية.

توصل البحث إلى أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من خلال الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة تعزز من ترشيد تكلفة التصنيع وتلبية احتياجات الزبائن وتحقيق رغباتهم وتعظيم قيمة الشركة الصناعية بما يدعم تحقيق الأسبقية التنافسية، في هذه الحالة، ينبغي تطبيق سياسات لترشيد التكاليف بدلاً من الاكتفاء بتخفيضها، مع الكشف عن الطاقة غير المستغلة لتلبية رغبات واحتياجات الزبون، الأمر الذي يؤدي إلى رفع كفاءة أداء الشركة لمواجهة التحديات التي تعترضها، وضمان استمراريتها وبقائها في السوق التنافسية.

الكلمات المفتاحية: أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، ترشيد التكاليف، الأسبقية التنافسية.

المقدمة

نتيجة التطورات الاقتصادية التي شهدتها الشركات الصناعية أدى إلى ذلك إلى التوسع الاقتصادي بين الشركات المنافسة لإنتاج المنتج نفسه، نظراً لضعف قدرة نظم التكاليف التقليدية في توفير معلومات تكاليفية يجب على الإدارة اتخاذ القرارات السليمة التي تخدم مصالح الشركة، إن الأمر الذي يؤثر في قدرة الشركة على المنافسة يستدعي التوجه إلى الأساليب الحديثة التي تتلاءم مع إدارة التكلفة الحديثة في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، لذا يجب على الشركات الصناعية تختار التقنية المناسبة والملائمة مع بيئتها المحيطة، إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد تركز على كمية الموارد المستهلكة بدلاً من الأنشطة ويعتمد على المبادئ والقوانين التي تخص تخصيص التكاليف والرقابة على الموارد المستخدمة، لذا يجب على الشركات الصناعية وغير الصناعية أن تعتمد على هذه الأسلوب لتحديد الأسعار التنافسية وتعزيز ربحيتها واستدامتها في السوق المنافسة.

المبحث الاول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في ضعف إدراك أهمية تحليل علاقة دور أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من أجل تعزيز ودعم الأسبقية التنافسية.

وعليه، يمكن صياغة المشكلة من خلال الأسئلة الآتية:

1. هل بالإمكان تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في شركات صناعة الأسمنت؟
2. هل يسهم تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بدور فاعل في تعزيز الأسبقية التنافسية؟

ثانياً. أهمية البحث: تتركز أهمية البحث في استخدام الاساليب الحديثة، المتمثلة في محاسبة استهلاك الموارد، في الشركات الصناعية، وخاصة شركات الأسمنت، بهدف توفير المعلومات والبيانات الضرورية لتخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة والرقابة عليها، ومن ناحية أخرى إدارة الطاقة غير المستغلة، وتعزيز تطور الشركة ونموها واستمراريتها، بما يحقق الأسبقية التنافسية

ثالثاً. يهدف البحث إلى:

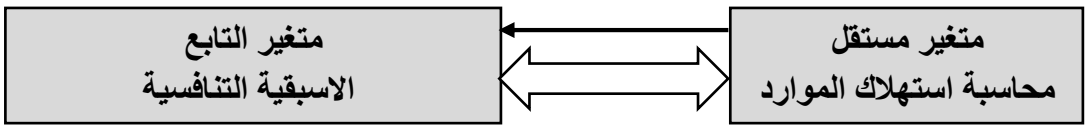
1. دراسة دور أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، بعدها إحدى الأساليب الكلفوية الحديثة، في ترشيد التكاليف والاستغلال الأمثل للطاقة غير المستغلة في الشركة عينة الدراسة (شركة ماس لصناعة الأسمنت)، لدعم الأسبقية التنافسية.
2. تحليل ومعالجة مشاكل نظام محاسبة التكاليف التقليدية وبيان دورها لدعم الأسبقية التنافسية.

رابعاً. فرضية البحث: يمكن دعم الاسبقية التنافسية من خلال تطبيق خطوات أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد.

خامساً. الحدود البحث: القوائم المالية لسنتي (2022، 2023) شركة ماس العراق لصناعة الأسمنت.

سادساً. المجتمع البحث وعينة البحث: تعد شركات انتاج الاسمنت من الصناعات الاستراتيجية لتعزيز قطاع البناء والتشييد، وجود تحديات بيئية ومالية، ومن أهم السبب اختياره لهذا البحث هو إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يستند على الموارد ويتبين في هذا القطاع تحليل الدقيق للموارد أكثر من القطاعات أخرى لذا سهولة المقارنة مع الشركات المتجانسة، ومجتمع البحث عبارة عن مجموعة شركات صناعية لصناعة الأسمنت في محافظة السليمانية، فقد تم إختيار شركة ماس العراق لصناعة الأسمنت كعينة البحث.

سابعاً. انموذج البحث: نموذج البحث في ضوء أهداف وفرضية البحث، وبناء هذه النموذج بالاعتماد على استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد بوصفه متغيراً مستقلاً لتعزيز الأسبقية التنافسية كونه متغيراً تابعاً.



شكل (1): انموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثان.

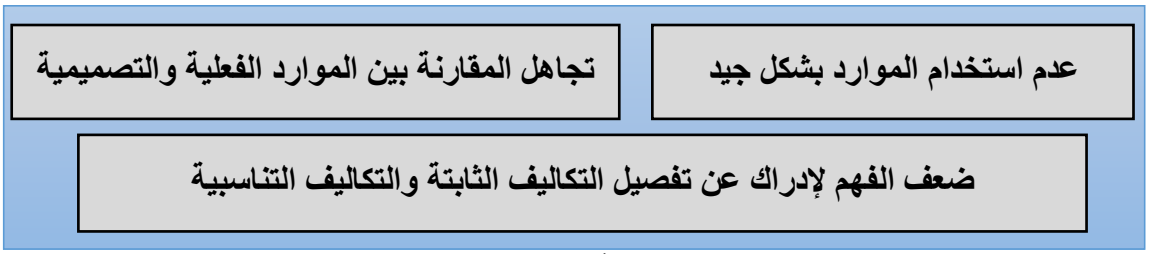
المبحث الثاني: مدخل لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز الأسبقية التنافسية

مفهوم عام لأسلوب محاسبة إستهلاك الموارد: في أواخر أربعينيات القرن العشرين ظهر أسلوب حديثة يسمى بأسلوب المحاسبة الألمانية، وقد بدأ تطبيق هذا الأسلوب في ألمانيا والدول الناطقة بالألمانية (الترهوني وآخرون، 2022: 29)، وفي أواخر القرن العشرين، قدّم كل من Kaplan

وCooper بديلاً جديدًا وملائمًا لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويسمى بأسلوب تكلفة على أساس النشاط مع كل مميزات لهذا الأسلوب لن يستخدم على نطاق واسع في التطبيق العملي نتيجة تعقيد وصعوبة الاستخدام، والذي يستخدمه وبقائه في الولايات المتحدة الأمريكية (مالك وآخرون، 2019: 173) وتم تطوير هذه تقنية في عام 1986 (محمود، 2024: 85)، ويرى (السيد، 2019: 459) إن هذا التطور في عام 1987، ومع استمرار محاولات تطوير نظم محاسبة التكاليف ومحاولة الاستفادة من مميزات كل من تقنيتين تكلفة على أساس النشاط ومحاسبة تكاليف الالمانية ودمج بينهما تم طرح مفهوم جديد في عام 2000 وتسمى بتقنية محاسبة استهلاك الموارد إذ يعد أحد التقنيات المتطورة لقياس وتخصيص التكاليف في امريكا والعديد من الدول الأوربية(الحسناوي، 2019: 247) ويستخدم هذه التقنية حتى الآونة الأخيرة، تعد محاسبة إستهلاك الموارد فلسفة التي تستند على ادارة الموارد الاقتصادية يعمل على فحص جودة الموارد المستخدمة قبل بدء الإنتاج مع مراعاة الطاقة المستغلة ضمن الطاقة المتاحة(الغندور، 2023: 1471)، وهذه التقنية من أحد الأساليب الحديثة التي يهتم بالموارد النادرة التي يستخدم في العمليات التشغيلية وتعمل على ترشيد التكاليف من خلال الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة بالتخطيط المسبق وفق المقومات المتوفرة في الشركات الصناعية(صالح، 2022: 41)، ويعتمد على مبدأ السببية وفق نموذج الكمي وتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل نسبي لكل عناصر وتخصيص التكاليف على أساس الكمي ونقدي (فاضل، 2020: 32)،

أهم خصائص هذا الأسلوب هي التغيرات التي تشمل إستخدام طريقة تخفيض التكلفة الإستبدالية لتوفير معلومات لدعم قرارات التي تخص تكلفة التصنيع الداخلي، والهدف الأساس لهذه التقنية هي الموارد لذا تستخدم كل المبالغ والكميات لقياس إستهلاك الموارد، في ضوء ذلك تصنيف التكاليف إلى التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية (فاضل، 2023: 34)، وكذلك تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات هامة وضرورية عن الطاقة الانتاجية وكيفية إستخدامها بشكل مثالي (جمال، 2023: 29)، وهذا سوف ينعكس على تحسين الإنتاجية وترشيد التكاليف وتحسين الربحية ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية لتحقيق الأسبقية التنافسية(سلمان، 2023: 59).

المبررات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد: تستند مبررات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلى تحسين الكفاءة التشغيلية وترشيد التكاليف، وتعزيز القدرة التنافسية للشركة من خلال تحديد الموارد، ومقارنة الاستهلاك الفعلي بالمخطط، والفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية. لذا إن المبررات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يتوضح في الشكل الآتي:



شكل (1): مبررات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد

إعداد الباحثان باعتماد على مصدر (حسن وآخرون، 2022: 366)

يرى الباحثان إن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يشارك في تخصيص التكاليف، وتوفير معلومات عن الموارد لاتخاذ القرارات سليمة، وتحديد الطاقة غير مستغلة عن طريق الرقابة على الموارد ودعم القدرة التنافسية للشركة.

أهمية دور محاسبة إستهلاك الموارد في ترشيد التكاليف: من خلال دراسة (تحديد وتحليل واستغلال الطاقة غير المستغلة، وتحميل الأنشطة التي تقوم عليها الشركات الصناعية) (التميمي، 2018: 42) ومن أهم مبررات تطبيق هذا الأسلوب هي حساب التكلفة يعتمد على كميات موارد مستخدمة في الإنتاج ويعدها تكلفة المنتج، وموارد غير مستخدمة تعدها تكاليف الفترة ويتحول من المستوى الكلي إلى المستوى الجزئي بالاعتماد على تكلفة على أساس النشاط كأحد مؤشر من المؤشراتها (نفس المصدر السابق: 54-55) الضعف في اتخاذ قرارات لإجراء التصحيحي نتيجة فقدان المقارنة بين إستغلال كمية أو التكلفة الفعلية والمخططة(حسن وآخرون، 2022: 366).

في ضوء ما سبق يؤكد الباحثان إن محاسبة استهلاك الموارد لها أكثر أهمية في ترشيد التكاليف عن طريق قياس استهلاك الموارد بشكل دقيق، وتوجيهها نحو الأنشطة التي تضيف القيمة، ويعزز الكفاءة التشغيلية وتقليل الهدرأو التلف.

المباديء الأساسية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد:

- **مبدأ السببية:** علاقة السبب والنتيجة (سلمان والغبان، 2023: 280)
- **مبدأ الاستجابة:** تجانس العلاقة بين المدخلات والعمليات والمخرجات (المحمداوي، 2019: 58).
- **مبدأ وضوح العمل:** من المواد الأولية وصولاً إلى إتمام المنتج (Güneş and Gutnu, 2022: 5).

يمكن تجانس هذه التقنية مع استراتيجيات أخرى لتحقيق أهداف الشركة (Mustafa. et al., 2022: 2)

خطوات تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يوضح في الشكل الآتي:

الشكل (2): خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد توخذ من البحث الاصلي

إعداد الباحثان بالاعتماد على مصدر (Karaca, 2017: 360) (Al-Rawi, and Al-Hafiz, 2018: 33) (Kbelah, et al., 2019: 576).

يرى الباحثان إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من الأساليب الحديثة تعمل على إدارة العمليات وإدارة الطاقة وتحليليهما بشكل متكامل ويحدد كل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية وتحديد الطاقة غير المستغلة وتخصيص تكاليف غير المباشرة على شكل المجمع الموارد وتحديد إنحراف التكلفة من خلال الفرق بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية وتحديد تكاليف الوحدة الحدية من خلال تقسيم تكاليف التناسبية على عدد وحدات المنتجة، وتحديد تكاليف الوحدة الكلية عن طريق تقسيم تكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة بهدف ترشيد التكاليف والرقابة على الموارد لدعم الأسبقية التنافسية.

الأسبقية التنافسية: بدأ فكرة الأسبقية التنافسية في ثمانينات القرن العشرين، وتطورت بعد نشر الكتاب (لبورتر) وتركز على تعزيز القدرة التنافسية من خلال ثلاث استراتيجيات وهي استراتيجية (قيادة التكلفة، تمايز، والتركيز على المنتج)(نورالدين ونبيلة، 2024: 35) إن الأسبقية التنافسية يتكون من المجموعة من الأبعاد التشغيلية يجب على الشركات الصناعية يعمل على تطوير والنمو والإستمرارية لبقائها في السوق المنافسة وتقديم قيمة المضافة للزبائن (معيريف، 2025: 139)، وكذلك هناك علاقة إيجابية قوية للأسبقية التنافسية بمنظورين أساسيين هي(القيمة الزبائن، وقوة الشركة في تحقيق التمايز) (Mahmood & Sabir, 2023: 123)

يرى الباحثان إن الأسبقية التنافسية تمثل حجر الأساسي لنجاح الشركة عن طريق تقديم القيمة المضافة للزبائن مقارنة بالشركات المنافسة من خلال تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات دون المساس بالجودة

أهمية الأسبقية التنافسية: يمكن الدراسة على الأعمال الشركة التي تركز على قدرة التخطيط التي يتلائم مع سلسلة العمليات الشركة لتعزيز ربحيتها للمدى الطويل بهدف تحقيق الاسبقية التنافسأية (ولي وآخرون، 2025: 234-238)، ويحدد الشركة مجموعة من الأهداف التي تعمل على الموقف الإستراتيجي التي يتلائم مع متطلبات السوق لدعم إستراتيجية الشركة وتركيزها على العمليات التشغيلية في الوقت الحالي والمستقبل (رحمون، 2023: 282-283)، إن السرعة في وقت التسليم مؤشر هام من المؤشرات الاسبقية التنافسية، والفهم من التغيرات في حاجات ورغبات الزبائن ويزيد من إمكانية استجابة لتلك التغيرات يؤدي الى نجاح الشركة (خالد، 2022: 150)، إن النشاط التي تعد عاملاً جوهريًا في تحقيق الميزة التنافسية، إذ تخلق القيمة من إستهلاك الموارد الداخلية للشركة، وتُعد عناصر مهمة لدعم وتحسين مستوى الأداء الشركة (Sabir& Hamad, 2023: 761)

وإن الترشيد التكاليف استراتيجية من الإستراتيجيات الهامة لدعم االاسبقية التنافسية وضمان استدامة الربحية، مع التركيز على تعظيم القيمة بدلاً من تقليل التكلفة، مما قد يتطلب قرارات استراتيجية مثل الانسحاب من الأسواق التي ليس لها فائدة أو إعادة هيكلة عمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية (Hamad & Sabir, 2023: 42).

في ضوء ما سبق يرى الباحثان إن الأسبقية التنافسية استراتيجية مهمة بالأخص للشركات الصناعية يجعلها أكثر القدرة لتحقيق نجاح الشركة وبقائها في السوق من خلال العوامل الداخلية التي تتمثل(مهارات وخبرات العاملين، والإبداع في التكنولوجيا، وكفاءة وفاعلية للعمليات التشغيلية) والعوامل الخارجية التي يتمثل(دراسة السوق بشكل جيد، والعلاقات الجيدة مع الزبائن والمجهزين، والشهرة المحل)وكذلك توفير التفوق على المنافسين وخلق القيمة للشركة مما يؤدي إلى دعم واستدامة موقع التنافسي للشركة على المدى الطويل، وإن دور أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لدعم الأسبقية

التنافسية توفير المعلومات الضرورية عن كيفية استغلال الموارد داخل الشركة لدعم الإدارة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تسهم في ترشيد التكاليف وتحسين كفاءة التشغيلية من خلال تحليل استهلاك الموارد، دعم القرارات التسعير، تحسين الكفاءة والإنتاجية، تعزيز التصنيع الداخلي، الجودة العالية للمنتج، توافق التغيرات البيئية، سرعة وقت التسليم المنتج.

علاقة محاسبة إستهلاك الموارد بالأسبقية التنافسية: يجب على الشركات الصناعية سواءً الصناعية أو غير الصناعية، استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتحديد أسعار تنافسية وتعزيز ربحيتها واستدامتها(Mustafa, et.al, 2022) إن الموارد ضمن إطار هذه التقنية بمعناها الشامل والواسع، إذ تشير التكلفة المباشرة إلى تكاليف المرتبطة بالاستهلاك الفعلي والمباشر لهذه الموارد (Yang, 2021)، من خلال استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد توفر بيانات دقيقة حول التكلفة الفعلية للمنتج، مما يجعل ترشيد التكاليف إحدى الأبعاد الجوهرية التي تواجه الشركات الصناعية، ويساهم في تحديد التكاليف بدقة لدعم الأسبقية التنافسية من خلال دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية (Kbelah, et.al, 2019).

ويرى الباحثان إن تقنية محاسبة استهلاك الموارد لها دور مهم ووثيق في تحقيق الأسبقية التنافسية، إذ تمكّن الشركات الصناعية وبالأخص شركات التي ينتج الأسمنت من خلال تطبيق هذه التقنية تحدد التكاليف الفعلية للمنتجات بدقة، ويشارك في تحسين كفاءة والفاعلية لاستخدام الموارد وتعظيم القيمة المضافة، ويدعم ذلك لبناء إطار جيد وسليم لاستراتيجيات التنافسية، وتجنب التكاليف غير الضرورية، ودعم القرارات التي تخص الجودة، وتعزيز قدرة الشركة على ريادتها في الأسواق والحفاظ على موقعها التنافسي على المدى الطويل، يتبين ذلك من خلال المبحث الآتي الجانب العملي بعد تطبيق خطوات تقنية محاسبة إستهلاك الموارد هل هذه التقنية لها دور في دعم الأسبقية التنافسية.

المبحث الثالث: الجانب العملي

إن الشركات الصناعية لها أهمية بالغة في البنية التحتية للدولة بالأخص شركات الاسمنت التي تغطي إحتياجات المجتمع، لأنه تشارك في البناء والتعمير على أساس أنها توفر إحدى المواد الأولية الأساسية.

نبذة تعريفية عن شركة الماس لصناعة الأسمنت (بازيان- سليمانية): تبنى شركة أسمنت ماس- العراق في عام 2008 في إقليم كوردستان/ناحية بازيان الواقعة على بعد (35)كم غرب مركز مدينة السليمانية، في منطقة سهلية محيطة بالجبال من الجهات جميعها، على ارتفاع (860م) عن مستوى سطح البحر وعلى مسافة قريبة جداً من موقع مصادر الموارد الأولية اللازمة لإنتاج الاسمنت، وتم تنفيذه من قبل شركة (سينوما) الصينية مع العمال العراقيين، وإن شركة أسمنت ماس- العراق مكون من ثلاث خط الإنتاجي لإنتاج الاسمنت الطاقة التخطيطية أو تصميمية كانت (6080250 طن) سنوياً، والمجتمع الدراسة يتكون من الشركات الاسمنت في محافظة السليمانية التي توضح الاسماء الشركة والطاقة الإنتاجية والنسب لها ومن بين هذه الشركات تحدد عينة الدراسة وكما يأتي:

جدول (1): الشركات مجتمع الدراسة (شركات المنافسة)

ت	الاسماء المعامل	الطاقات الانتاجية/طن	%
1	شركة الأسمنت بازيان-محدودة(لافارج)	2,000,000 طن سنوياً	%13.53
2	شركة كاسن	2,400,000طن سنوياً.	%16.24
3	شركة دلتا	2,000,000 طن سنوياً.	%13.53

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

ت	الاسماء المعامل	الطاقات الانتاجية/طن	%
4	شركة طاسلوجة.	2,300,000 طن سنوياً.	%15.56
5	معمل ماس	6,080,250 طن سنوياً لثلاثة خط إنتاجي وهو عينة الدراسة	%41.14
6	المجموع	14,780,250طن سنويا	%100

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يتبين في الجدول رقم (1) إن عينة الدراسة التي تتمثل شركة ماس- العراق لصناعة الأسمنت وهي أكثر طاقة التصميمية للإنتاج بين شركات المنافسة مذكورة للأعلاه (6080250 طن/ سنوياً) وبنسبة 41%. والطاقة الإنتاجية يتغير من سنة إلى أخرى والمبيعات حسب احتياجات الزبائن، ويتم إنتاج ثلاثة أنواع الاسمنت ويتضمن اسمنت (العادي، مقاوم، سوبربلوك) أما في قسم التجهيز بنسبة لأسمنت العادي والمقاوم نوعين (مكيس وفل).

جدول (2): كمية والتكلفة التصميمية والمتاحة والفعلية للأسمنت لسنتين (2022-2023)

	سنة 2022			سنة 2023		
	فعلي2022	متاح 2022	تخطيطي 2022	فعلي2023	متاح 2023	تخطيطي 2023
تكلفة أسمنت/ دينار	307,894,225,336	312,551,136,463	373,122,889,935	359,969,096,573	367,663,714,552	422,831,549,432
كمية أسمنت/طن	5,017,311.76	5,097,936.75	6,080,250.00	5,176,297.99	5,284,520.49	6,080,250.00
كلفة الوحدة الواحدة	61,366.37	61,309.34	61,366.37	69,541.80	69,573.71	69,541.80

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة الوحدة الواحدة لطن واحد من الأسمنت الفعلي أو التخطيطي كانت (61366 دينار/طن) ومن خلال طاقة الإنتاجية الفعلية يجب أن نعرف على كمية المبيعات السنوية لسنتين 2022-2023 كما يأتي:

جدول (3): كمية المبيعات السنوية لسنتين 2022-2023

السنوات	أنواع الأسمنت / وحدة القياس بالطن					مجموع	لشهور Max	لشهور Min
	عادي فل	عادي مكيس	مقاوم فل	مقاوم مكيس	بلوك فل			
سنة 2022	1,323,712.27	1,098,287.34	782,878.70	1,111,568.56	673,267.40	4,989,714.27	1,323,712.27	673,267.40
سنة 2023	1,518,524.95	924,686.83	837,268.08	1,080,862.54	844,284.63	5,205,627.03	1,518,524.95	837,268.08

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن كمية المبيعات لسنة 2022 كانت(4,989,714طن) وكمية المبيعات لسنة 2023 كانت (5,205,627 طن) وأعلى كمية المباعة لسنة 2022 من النوع للأسمنت العادي الفل كانت (1,323,712 طن) وأدنى كمية المباعة كانت (673267 طن) وأعلى كمية المباعة لسنة 2023 من النوع للأسمنت العادي الفل كانت (1518525 طن) وأدنى كمية المباعة كانت(837268 طن) وإن إيراد المبيعات السنوية لسنتين 2022-2023 كما يأتي:

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

جدول (4): إيراد المبيعات السنوية لسنتين 2022-2023

السنوات	أنواع الأسمنت/ وحدة القياس بالدينار لسنة 2022						للشهور Max	للشهور Min
	عادي فل	عادي مكيس	مقاوم فل	مقاوم مكيس	بلوك فل	مجموع		
سنة 2022	111231734467	100680578939	70740624295	107212835003	61468778556	451334551261	111231734467	61468778556
سنة 2023	136841745818	84856739232	75441586269	104030621527	74993657830	476164350676	136841745818	74993657830

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يتبين من الجدول رقم (4) إن إيراد المبيعات لسنة 2022 كانت (451334551261 دينار) وإيراد المبيعات لسنة2023 كانت (476164351 دينار) وأعلى إيراد االمبيعات لسنة 2022 من النوع للأسمنت العادي كانت (111231734467 دينار) وأدنى إيراد المبيعات كانت (61468778556 دينار) وأعلى إيراد االمبيعات لسنة 2023 من النوع للأسمنت العادي كانت (136841745818) وأدنى إيراد المبيعات كانت (74993657830).

جدول (5): تحديد مجمعات الموارد من الموارد لسنة 2022

ت	مجمع الموارد	مجمعات تكلفة	موجهات تكلفة	%
		الموارد/دينار	الموارد/ ساعة	
1	مجمع الموارد المواد المباشرة	28117289017	نقل المواد/طن	15.57
2	مجمع موارد العمل المباشر	36025175802	ساعات العمل المباشر	19.96
3	مجمع الموارد العمل غير المباشر	2272280597	ساعات العمل المباشر	1.26
4	مجمع نقل وإيفاد وإتصالات	333226647	عدد العاملين	0.18
5	مجمع القوى المحركة	32545094431	ساعات التشغيل الماكنة/ باللتر أو كغم	18.03
6	مجمع الموارد تكاليف صناعية غير المباشرة (إستئجار المباني)	2958651733	متر مربع	1.64
7	مجمع الإندثار	51739714640	ساعات تشغيل	28.66
8	مجمع مصروفات خدمية متنوعة	25397334846	عدد العاملين	14.07
9	مجمع خدمات الصيانة الدورية	466377319	ساعات الصيانة الدورية	0.26
10	مجمع الدعاية وطبع ونشر	666084167	معدل تشغيل الفعلي	0.37
	مجموع	180521229199		100
	Maxلمجموع الموارد	51739714640		28.66
	Minلمجموع الموارد	333226647		0.18

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يلاحظ في الجدول أعلاه أن أعلى نسبة لتكاليف الكلية لسنة 2022 كانت (28.66%) في المجمع الموارد الإندثار إن أساس الموجه التكلفة كانت ساعات تشغيل للماكنة، وأدنى نسبة التكاليف الكلية كانت (0.18%) لمجمع الموارد العمل غير المباشر إن الأساس لموجه التكلفة لها كانت ساعات العمل المباشر، وهذا يدل على إن أعلى تكلفة الإندثار هي عبء تتحملها الشركة.

جدول (6): تحديد مجمعات الموارد من الموارد لسنة 2023

ت	مجمع الموارد	مجمعات تكلفة	موجهات تكلفة	%
		الموارد/دينار	الموارد/ ساعة	
1	مجمع الموارد المواد المباشرة	33410250526	نقل المواد/طن	14.86
2	مجمع موارد العمل المباشر	43986937441	ساعات العمل المباشر	19.57
3	مجمع الموارد العمل غير المباشر	4843498413	ساعات العمل المباشر	2.16
4	مجمع نقل وإيفاد وإتصالات	173522998	عدد العاملين	0.08
5	مجمع القوى المحركة	46966915747	ساعات التشغيل الماكنة/ باللترأوكغم	20.9
6	مجمع الموارد تكاليف صناعية غير المباشرة (إستئجار المباني)	3748137450	متر مربع	1.67
7	مجمع الإندثار	58204212914	ساعات تشغيل	25.9
8	مجمع مصروفات خدمية متنوعة	31903404854	عدد العاملين	14.2
9	مجمع خدمات الصيانة الدورية	1058487435	ساعات الصيانة الدورية	0.47
10	مجمع الدعاية وطبع ونشر	436245387	معدل تشغيل الفعلي	0.19
	مجموع	224,731,613,165		100
	Maxلمجموع الموارد	58204212914		25.9
	Minلمجموع الموارد	173522998		0.08

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يلاحظ في الجدول أعلاه أن أعلى نسبة لتكلفة كانت (25.90) في المجمع الموارد الاندثار إن أساس الموجه التكلفة كانت ساعات تشغيل للماكنة، وأدنى نسبة لتكلفة لها كانت (0.08) في مجمع موارد النقل والإيفاد والاتصالات إن الأساس لموجه التكلفة لها كانت ساعات العمل المباشر.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 418-437
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

جدول (7): تصنيف تكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية لسنة 2022

	إسم الحساب	ت.الثابتة	ت. التناسبية	مجموع
1	مجمع الموارد المواد المباشرة		28117289017	28117289017
2	مجمع الموارد العمل المباشرة		36025175802	36025175802
3	مجمع الموارد العمل غير المباشر	2272280597		2272280597
4	مجمع نقل وإيفاد وإتصالات	125878778	207347869	333226647
5	مجمع القوى المحركة		32545094431	32545094431
6	مجمع الموارد تكاليف صناعية غير المباشرة (إستئجار المباني)		2958651733	2958651733
7	مجمع الإندثار	51739714640		51739714640
8	مجمع مصروفات خدمية متنوعة	1545541923	23851792923	25397334846
9	مجمع خدمات الصيانة الدورية	93275464	373101855	466377319
10	مجمع الدعاية وطبع ونشر	11768969	654315198	666084167
	مجموع	55788460371	124,732,768,828	180,521,229,199
	Maxلمجموع الموارد	51739714640	36025175802	51739714640
	Minلمجموع الموارد	11768969	207347869	333226647

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

تبين من نتائج الجدول أعلاه أن أعلى نسبة لتكلفة التناسبية لسنة 2022 كانت (28.88%) لمجمع الموارد العمل المباشرة، وأدنى نسبة لتكلفة التناسبية كانت(17%) لمجمع نقل وإيفاد وإتصالات، وأعلى نسبة لتكلفة الثابتة كانت(92.75%) لمجمع الإندثار، وأدنى تكلفة الثابتة كانت(0.02%) لمجمع الدعاية وطبع والنشر، حسب تصنيف التكاليف إن أعلى تكاليف لسنة 2022 هي تكاليف الثابتة.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 418-437
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

جدول (8): تصنيف تكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية لسنة 2023

	إسم الحساب	ت.الثابتة	ت. التناسبية	مجموع
1	مجمع الموارد المواد المباشرة		33410250526	33410250526
2	مجمع المواردالعمل المباشرة		43986937441	43986937441
3	مجمع الموارد العمل غير المباشر	4843498413		4843498413
4	مجمع نقل وإيفاد وإتصالات	114538185	58984813	173522998
5	مجمع القوى المحركة		46966915747	46966915747
6	مجمع الموارد تكاليف صناعية غير المباشرة (إستئجار المباني)		3748137450	3748137450
7	مجمع الإندثار	58204212914		58204212914
8	مجمع مصروفات خدمية متنوعة	4211510862	27691893992	31903404854
9	مجمع خدمات الصيانة الدورية	211697487	846789948	1058487435
10	مجمع الدعاية وطبع ونشر	13824250	422421137	436245387
	مجموع	67599282111	157132331054	224731613165
	Maxلمجموع الموارد	58204212914	46966915747	58204212914
	Minلمجموع الموارد	13824250	58984813	173522998

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

تبين في الجدول أعلاه أن أعلى نسبة لتكلفة التناسبية لسنة 2023 كانت (29.89%)، وأدنى نسبة لتكلفة التناسبية كانت (4%)، وأعلى نسبة لتكلفة الثابتة كانت (86%) وأدنى نسبة لتكلفة الثابتة كانت (0.02%)، حسب تصنيف التكاليف إن أعلى تكاليف لسنة 2023 هي تكاليف التناسبية.

إن الطاقة النظرية = 8/يوم× 360يوم/ سنة = 2880 ساعات سنوياً للعامل واحد.
إن نسبة المعادلة لطاقة العملية = 24ساعة/يوم ÷ 30يوم/شهر = 0.8
طاقة العملية للشركة = طاقة النظرية للشركة × نسبة طاقة العملية
إن الطاقة العملية = 2880 × 0.8 = 2304 ساعات سنوياً للعامل واحد

769عدد العاملين بالشركة× 3وجبة العمل ×2880ساعة/عامل = 6,644,160 ساعة/ في السنة
157,132,331,054÷2880=54559837معدل تحميل تكلفة تناسبية الكلية على المستوى الشركة

67,599,282,111 ÷ 2304 =29339966 معدل تحميل تكلفة الثابتة الكلية على المستوى الشركة

معدل تحميل تكاليف الثابتة = إجمالي تكاليف الثابتة للمورد ÷ إجمالي طاقة النظرية للشركة (نعيم،2024: 151)
معدل تحميل تكاليف التناسبية=إجمالي تكاليف التناسبية للمورد÷إجمالي طاقة العملية للشركة (نفس مصدر السابق)

جدول (9): إحتساب معدل الثابتة والتناسبية في مجمع الموارد لسنة 2022

مجمع الموارد	معدل تحميل تكاليف الثابتة دينار/ساعة	معدل تحميل تكاليف التناسبية دينار/ساعة	معدل تحميل الكلي دينار/ساعة
مجموع العمل غير المباشر	1.26		1026
مجموع النقل والإيفاد		117.03	173.88
مجموع القوى المحركة		221.87	221.87
مجموع إستئجار الموجودات الثابتة		77298.32	77298.32
مجموع الإندثار	192161.50		192161.5
مجموع مصروفات خدمية متنوعة	697.86	13462.09	14159.95
مجمع الموارد خدمات صيانة الدورية	1295.49	6477.47	7772.96
مجموع الدعاية والإعلان	5.40	375.51	380.91
Max	192161.5	13462.09	192161.5
Min	1.26	117.03	173.88

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن معدل التحميل لسنة 2022 كالآتي: إن أعلى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (192161.5 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (1.26 دينار/ساعة) وأعلى معدل التحميل لتكاليف التناسبية كانت (13462.09 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (117.03 دينار/ساعة) وأعلى معدل التحميل لتكاليف الكلية كانت (192161.5 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (173.88 دينار/ساعة).

جدول (10): إحتساب معدل الثابتة والتناسبية في مجمع الموارد لسنة 2023

مجمع الموارد	معدل تحميل تكاليف الثابتة دينار/ساعة	معدل تحميل تكاليف التناسبية دينار/ساعة	معدل تحميل الكلي دينار/ساعة
مجموع العمل غير المباشر	2186.97		2186.97
مجموع النقل والإيفاد	53.7	33.3	87
مجموع القوى المحركة		235.77	235.77
مجموع إستئجار الموجودات الثابتة		114704.3	114704.3
مجموع الإندثار	216170.69		216170.69
مجموع مصروفات خدمية متنوعة	1901.60	15629.45	17531.05
مجمع الموارد خدمات صيانة الدورية	2940.24	14701.22	17641.46
مجموع الدعاية والإعلان	6.35	242.43	248.78
Max	216170.69	114704.3	216170.69
Min	6.35	33.3	87

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

يتبين من الجدول رقم (10) إن البيان لمعدل التحميل كما يأتي: إن أعلى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (216170.69 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (6.35 دينار/ساعة)

وأعلى معدل التحميل لتكاليف التناسبية كانت (114704.3 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف التناسبية كانت (33.3 دينار/ساعة) وأعلى معدل التحميل لتكاليف الكلية كانت (21617.69 دينار/ ساعة) وأدنى معدل التحميل لتكاليف الثابتة كانت (87 دينار/ساعة).

تكلفة النشاط = نصيب نشاط لكل مورد لحدها × معدل التحميل الكلي(نعيم، 2024: 158)

جدول (11): تكاليف النشاط لسنة 2022

مجمع الموارد	تكاليف/ دينار	مجموع التكاليف لثلاث منتجات	359,969,096,573.00
	كمية/ طن		5,176,297.99
	نصيب نشاط لكل مورد		69,541.80
مجموع العمل غير المباشر	2,186.97	576,212,207.88	152,085,837.53
مجموع النقل والإيفاد	87.00	22,922,336.42	6,050,136.89
مجموع القوى المحركة	235.77	62,119,531.71	16,395,870.96
مجموع إستئجار الموجودات الثابتة	114,704.30	30,221,730,502.42	7,976,743,866.72
مجموع الإندثار	216,170.69	56,955,600,929.54	15,032,899,600.29
مجموع مصروفات خدمية متنوعة	17,531.05	4,618,995,700.46	1,219,140,830.51
مجمع الموارد خدمات صيانة الدورية	17,641.46	4,648,085,989.71	1,226,818,941.01
مجموع الدعاية والإعلان	248.78	65,547,343.16	17,300,609.82
مجموع تكاليف صناعية غير المباشرة		97,171,214,541.31	25,647,435,693.73

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

يلاحظ من الجدول رقم (11) تخصيص التكاليف النشاط الكلية للشركة لسنة 2022 على كمية الإنتاج ونحصل على نصيب الإجمالي لمجمع الموارد وبعد ذلك نضرب نصيب نشاط الكلي نضرب على معدل التحميل لكل مورد من الموارد وإن مجموع تكاليف الصناعية غير المباشرة الكلية بعد إحتساب معدل تحميل إنخفض بـنسبة (26.85%).

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.21

جدول (12): تكاليف النشاط لسنة 2023

مجمع الموارد	تكاليف/ دينار	مجموع التكاليف لثلاث منتجات	307,894,225,336
	كمية/ طن		5017311.74
	نصيب نشاط لكل مورد		61,366.37
مجموع العمل غير المباشر	1,026.00	234,435,057.84	62,961,895.62
مجموع النقل والإيفاد	173.88	39,730,572.96	10,670,384.42
مجموع القوى المحركة	221.87	50,696,010.02	13,615,356.51
مجموع إستئجار الموجودات الثابتة	77,298.32	17,662,218,440.35	4,743,517,305.50
مجموع الإندثار	192,161.50	43,907,789,830.68	11,792,253,708.76
مجموع مصروفات خدمية متنوعة	14,159.95	3,235,466,566.47	868,944,730.88
مجمع الموارد خدمات صيانة الدورية	7,772.96	1,776,076,342.26	476,998,339.36
مجموع الدعاية والإعلان	380.91	87,035,728.93	23,375,064.00
مجموع تكاليف صناعية غير المباشرة		66,993,448,549.50	17,992,336,785.03

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

يتبين من الجدول أعلاه تقسيم التكاليف النشاط الكلية للشركة لسنة 2023 على كمية الإنتاج ونحصل على نصيب الإجمالي لمجمع الموارد وبعد ذلك نضرب نصيب نشاط الكلي نضرب على معدل التحميل لكل مورد من الموارد وإن مجموع تكاليف الصناعية غير المباشرة الكلية بعد إحتساب معدل تحميل إنخفض بـنسبة (26.39%).

جدول (13): إحتساب تكلفة التصنيع لسنتين 2022- 2023

إسم الحساب	سنة 2022	سنة 2023
مواد مباشرة	29,979,523,570.37	35,609,622,903.16
أجور مباشر	34,408,198,467.53	42,354,262,921.39
م.ص.م	23,756,891,469.23	29,926,540,057.80
ت. ص. غ. م	66,993,448,549.49	97,171,214,541.31
تكلفة التصنيع	155,138,062,056.62	205,061,640,423.66

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة

يلاحظ من الجدول أعلاه تتكون تكلفة التصنيع لشركة ماس العراق لصناعة الأسمنت لسنة 2022 لكل من مواد مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية مباشرة وتكاليف صناعية غير المباشرة، وكذلك إن تكاليف التصنيع لسنة 2022 كانت (155,138,062,056.62 دينار) وتكاليف

التصنيع لسنة 2023 كانت (205,061,640,423.66 دينار) لذلك إن الفرق بين السنتين المذكورة كانت (49,923,578,367 دينار).

جدول (14): قائمة الربح التشغيلي لسنة 2023

إسم الحساب	سنة 2022	سنة 2023
إيراد المبيعات	451,334,551,261.00	476,164,350,675.86
تكلفة التصنيع	155,138,062,056.62	205,061,640,423.66
الربح التشغيلي	296,196,489,204.38	271,102,710,252.20

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الشركة.

يتبين من الجدول أعلاه إحتساب الربح التشغيلي لشركة ماس العراق لصناعة الأسمنت لسنة 2022 كانت (296,196,489,204.38 دينار) وكذلك إن الربح التشغيلي لسنة 2023 كانت (271,102,710,252.20 دينار) مع كل ذلك يؤدي إلى تخفيض الأرباح بمبلغ (25093778952.18 دينار) لأنه تم إلى ترشيد التكاليف وليس تخفيض التكاليف فقط لأنه يهتم بالمبيعات وتخفيض معدل سعر المستهدف.

يرى الباحثان إن أسلوب محاسبة الاستهلاك الموارد لها دور هام في نجاح الشركات الصناعية وبالأخص في شركة ماس العراق لصناعة الأسمنت من خلال تطبيق خطوات لهذا الأسلوب وتبين إن كمية المبيعات، وكمية الإنتاج زادت من سنة2022 الى 2023 وتحسين وتطوير عمليات التشغيلية ويؤدي إلى دعم الأسبقية التنافسية لشركة ماس العراق لصناعة الأسمنت.

وهذا يدل على أن خطوات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لها دور على أبعاد الأسبقية التنافسية مثل ترشيد التكاليف بدلاً من التخفيض التكاليف التي تخص تكلفة التصنيع، كما إرتفعت طاقة الإنتاجية والمبيعات ودون المساس بجودة المنتج، وبالتالي تم اثبات الفرضية الرئيسة للبحث والتي تنص على (يمكن دعم الاسبقية التنافسية من خلال تطبيق خطوات أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

أ. **الاستنتاجات الجانب النظري:** إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد أسلوب من الأساليب المهمة للشركات الصناعية ولها دور إيجابي في تعزيز الأسبقية التنافسية من خلال النقاط الآتية:

1. توفير بيانات ومعلومات دقيقة عن تكاليف الموارد المستهلكة في العمليات الإنتاجية للأنشطة المختلفة، من خلال اعتماد خبرات العاملين ذوي الكفاءة العالية.
2. يسمح لإدارة الشركات الصناعية القدرة على مراقبة الموارد وترشيد استخدامها.
3. بيان مقدار تلف المواد والسعي إلى تقليله أو معالجته بما ينعكس إيجاباً على تطوير وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية وبالجودة العالية.
4. تعزيز القدرة الى كفاءة التصنيع الداخلي والإبداع من خلال إعادة توجيه الموارد الى الانشطة ذات قيمة التنافسية.
5. سرعة الاستجابة لتوافق التغيرات البيئية ومساومة استراتيجيات التنافسية واستدامة ربحية الشركة لاحتفاظ بموقع التنافسي لها.

ب. الاستنتاجات الجانب العملي:

1. تبين من خلال بيانات الجانب التطبيقي بان تكلفة التصنيع قد ازدادت من سنة 2022 الى 2023 بنسبة 32.18% بسبب زيادة الطاقة الانتاجية مما أدت إلى انخفاض الربح التشغيلي بهدف منح العملاء خصومات البيع من أجل تحقيق أبعاد الأسبقية التنافسية
2. زادت كمية المبيعات من سنة2022 الى 2023 بمقدار (215,912.76 دينار) وبنسبة 4.33%، يدل على إيجابية رضا الزبون.
3. زادت طاقة الإنتاجية من سنة 2022 الى 2023 بمقدار (78361.24 طن) بمعنى تطبيق كفاءة تصنيع الداخلي كأحد بعد من الأبعاد الأسبقية التنافسية.
4. إن نصيب مورد من الأنشطة على مستوى الإجمالي أقل من نصيب مورد على مستوى نشاط واحد لسنتين 2022-2023.
5. من خلال دراسة وتحليل بيانات الجانب العملي ظهرت بأن نسبة الإندثار نسبة كبيرة مقارنة بكفاءة الآلات والمعدات، إذ تبين بأن الشركة اعتمدت نسبة 10% وفق النظام المحاسبي الموحد،لكن من خلال استطلاعات الباحثان تبين أن هذه النسبة كبيرة جدا مما تسبب في زيادة مخصص إندثار المتراكم.
6. إن الأسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يساهم لتعزيز الأسبقية التنافسية من خلال تطبيق خطوات محاسبة استهلاك الموارد ودورها على الأبعاد الأسبقية التنافسية التي يتمثل (ترشيد التكاليف، الجودة، كفاءة التصنيع الداخلي، رضا الزبون، والتوافق البيئي للتغيرات).

ثانياً. التوصيات:

1. يجب على الشركات الصناعية أن تهتم بتطوير نظام معلومات محاسبي متكامل الذي يسمح بجمع وتفسير وتحليل بيانات لاستهلاك الموارد على تصميم الدوري وبشكل دقيق وسليم
2. يجب على الشركات الصناعية تنسيق وربط مؤشرات الأداء الأساسية بنتيجة تقنية محاسبة استهلاك الموارد لفهم الأثر قياس الربحية والتنافسية ومعالجة لتقليل الإندثار.
3. إعادة النظر لعمليات استهلاك الموارد بغرض ترشيد التكاليف وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية.
4. يجب على الشركات الصناعية أن تقوم بربط أسلوب محاسبة استهلاك الموارد مع تخطيط موارد الشركة لتحقيق التكاملي بين البيانات المالية والبيانات الكلفوية التي تخص العمليات التشغيلية.
5. توظيف نتائج أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز قرارات التي تخص التخطيط أو التصميم الإنتاجي لتطوير المنتجات وزيادة الربحية.
6. على الشركة عينة البحث قيام بتأهيل وتدريب الكوادر الإدارية والكلفوية لفهم والتعرف على كيفية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

المصادر

أ. الرسائل العلمية:

1. التميمي، محمد تعبان محمد (2018) استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية، دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية، شهادة الدكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية .
2. جمال، أصيل أياد (2023) دور تكامل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والكلفة المستهدفة في دعم قرارات التسعير وتحقيق الميزة التنافسية، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات المطاطية

والاطارات/مصنع إطارات الديوانية، شهادة الدكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية .
3. خالد، بلقاسمي (2022) مدى أهمية تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة شركة الاسمنت (SCSEG) بسور الغزلان ولاية البويرة، أطروحة الدكتوراه، جامعة مولود معمري – تيزي وزو- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جزائر.
4. سلمان، هشام داود (2023) دور محاسبة استهلاك الموارد في ظل استراتيجية قيادة التكلفة في تحسين ربحية المنتجات، بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط، شهادة الدكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية .
5. صالح، بيشه نك أحمد (2022) دور التكامل بين تقنيتي الهندسة المتزامنة (CE)ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) على تحسين قيمة المنتجات في السوق، رسالة ماجستير، جامعة دهوك.
6. فاضل، خالد جمال (2020) تحليل ربحية الزبون في ظل استعمال محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الأئتمانية، شهادة الدكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية .
7. القصاب، باسم عبدالحسن عبود، 2019، التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وأثره في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة.
8. محمود، غزاي عثمان (2024) التكامل الاستراتيجي بين تقنيتي تحليل الاستراتيجي والتكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء وأثرها على تقييم الاداء استراتيجي للوحدة الاقتصادية الصناعية، أطروحة دكتوراه، جامعة صلاح الدين، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
9. المحمداوي، هدى راضي عبدوش(2019) دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، رسالة ماجستير، جامعة الفرات الأوسط التقنية، الكلية التقنية الإدارية/ كوفة، قسم التقنيات المالية والمحاسبية.
10. النعيمي، إسراء يوسف ذنون (2021) تأثير تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف والرقابة على الأداء/ أنموذج مقترح في مستشفى ابن الأثير التعليمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم المحاسبة .

ب. المجلات والدوريات العلمية:

1. بن رحمون، جنات (2023) أثر إدارة التميز في تحقيق الأسبقيات التنافسية، دراسة ميدانية لمجموعة من البنوك بولاية بسكرة، مجلة الاقتصادات المالية والبنكية وإدارة الأعمال، 12(1)،278-294.
2. الترهوني، أحمد محمد؛ الفرطاس، أحمد فتحي؛ عامر، أنس عبدالقادر(2022) معوقات تطبيق نظام المحاسبة الألمانية (GPK)في فنادق القطاع العام العاملة في ليبيا، المجلة العلمية للجامعة المفتوحة بنغازي، 3(1)، الجامعة المفتوحة بنغازي، 21-43.
3. حسن، فاطمة على أبو العطا؛ مطاوع، أحمد كمال؛ الفقي؛ السجاعي، محمود محمود؛ الفقي، مصطفى إبراهيم (2022) أثر محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة(دراسة حالة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 46(1)، جامعة المنصورة، 358-391.

4. الحسناوي، عقيل حمزة؛ علي، منتظر إسماعيل محمد (2020) دور محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكاليف الزبون وتحسين الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية-دراسة حالة، مجلة مركز دراسات الكوفة، 59(1)،243-272 .
5. سلمان، هشام داود؛ الغبان، فائزه ابراهيم محمود (2023) تخفيض تكاليف الانشطة في ظل محاسبة استهلاك الموارد/بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط – مصفى الدورة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ا18(63)، 277-290.
6. السيد، علي مجاهد أحمد (2019) إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 5(7)،437-484.
7. الغندور، سعد سامي فتحي)2023) استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 4(2)، جلد2، 1461 – 1510.
8. مالك، ياسر صاحب؛ علي، أحمد ماهر محمد؛ عوجه، حسنين كاظم (2019) أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير المحاسبية دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 3(13) 170-190.
9. معيريف، عقبة (2025) تطوير وإدارة الحلول من خلال تفاعلات منصات التواصل الاجتماعي كوسيلة لتحقيق الأسبقيات التنافسية للمنظمات الخدمية-دراسة ميدانية، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية 17(2)، 136-143.
10. نورالدين، فضيلي؛ نبيلة، بلمهدي (2024) واقع تبني أبعاد الاسبقيات التنافسية في المؤسسات الفندقية، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، 8(2)،31-49.
11. ولي، علي إبراهيم؛ شريف، أحمد ازان؛ توفيق، كيوان سالم (2025) دور نظام المعلومات التسويقية في تحقيق الاسبقيات التنافسية، دراسة تحليلية لآراء مديري عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة أربيل، المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية، 9(1)، 229-254.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Scientific journals:

1. Al-Rawi, A.M. and Al-Hafiz, H.A.(2018). The role of resource consumption accounting (RCA) in improving cost management in the Jordanian commercial banks. International Journal of Economics and Finance, 10(10), 28-39.
2. Hamad, Q.Z. and Sabir, R.A.(2023)The Impact of Concurrent Engineering (CE) Technique on Improve Value of Product. Webology, 20(3).
3. Karaca. N, and Küçük, H.(2017)Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması- Karşılaştırmalı bir Uygulama, İşletme Araştırmaları Dergisi Journal of Business Research,9(2), 353-375.
4. Kbelah, S.I., Amusawi, E.G. and Almagtome, A.H. (2019), Using resource consumption accounting for improving the competitive advantage in textile industry. Journal of Engineering and Applied Sciences, 14(2), 575-582.

5. Mahmood, S. and Sabir, R.A. (2023), The Impact of time driven activity-based costing on Competitive Advantage in the Kurdistan Region of Iraq Economic Unit. Journal of Harbin Engineering University, 44(5), 121-139.
6. Mustafa, A.M., Azimli, A. and Sabir Jaf, R.A. (2022), The role of resource consumption accounting in achieving competitive prices and sustainable profitability. Energies Journal, 15(11),.41-55.
7. Sabir, R.A. and Hamad, S. M, (2023), The Impact of Sustainable Balance Scorecard to Achieve Competitive Advantage in the Kurdistan Region of Iraq Economic Unit. Journal of University of Raparin, 10(3), 750-781.
8. Yang, L. (2021) August. Contrastive Analysis of Cost Accounting Innovation and Resource Consumption Accounting in the New Period based on Information Technology. In Journal of Physics: Conference Series, 1992(2).

B. Other publications:

1. Güneş, M. and Gutnu, M.M (2022) Analysis of Resource Consumption Accounting by TAS-2 Inventories Standard: An Application in A Manufacturing Company. Üçüncü Sektör Sosyal Ekonom, Dergisi (Third Sector Social Economic Review) 57(1), 1-15.