



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

العدد التاسع/ الجزء الثالث تشرين الأول 2021

أثر استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية
دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم

**The effect of using the resource consumption accounting method
in supporting competitiveness A field study on a sample of
industrial establishments in the state of Khartoum.**

د. رضوان النيل كندة

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والاجتماعية || جامعة النيل الأزرق || السودان

أمل عبد الله علي محمد احمد

محاضر بقسم المحاسبة

كلية الدمازين التقنية || جامعة السودان التقنية || السودان

المخلص.

تناولت الدراسة أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال ما أثر استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية. هدفت الدراسة الى معرفة مدى قدرة استخدام محاسبة استهلاك الموارد في وضع أسس تضمن زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية، توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مفيدة عن التكاليف الصناعية وربحيتها. كما اقترح الباحثان مجموعة من التوصيات التي تساعد في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية. الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، القدرة التنافسية، المنشآت الصناعية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

Abstract.

The study dealt with the use of recourse consumption accounting (RCA) to support competitive ness, where the problem of the study was, what the impact of using recourse consumption accounting to reduce costs and support competitive ness. The study aimed to find out the ability of recourse consumption accounting in laying the foundations to ensure increased competitive ness of industrial companies.

The results of the study are that: recourse consumption accounting helps reduce costs and increase competitive ness, recourse consumption accounting provides useful information on industrial costs and its profitability. The researchers suggested some recommendations that assist implementation recourse consumption accounting in industrial companies.

Keywords: Recourse Consumption Accounting (RCA), Competitive Ness, Industrial Companies.

المقدمة:

ان بيئة الأعمال الحديثة شهدت في الآونة الأخيرة تغيرات سريعة في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية، مما حتم على المنشآت الصناعية ضرورة انتاج منتجات تتميز بجودة عالية مع مراعاة انخفاض تكلفتها.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

كما ان هذه التغيرات وقعت عائق أمام أنظمة التكاليف التقليدية بحيث أصبحت عاجزة عن تلبية متطلبات هذه التغيرات وهذا ما أدى بدروه الى تشويه معلومات التكاليف، وأصبح لزاما على المنشآت الصناعية البحث عن حلول لمشاكل التكاليف التقليدية والبحث عن تقنيات حديثة لمواجهة هذه التغييرات التي بدورها يمكن ان تساعد المنشآت في دعم قدرتها التنافسية ومن هذه التقنيات الحديثة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة كثير من المنشآت الصناعية في تخفيض التكاليف والاستخدام الأمثل للموارد والعلاقة بينهما، إضافة الى ذلك احتدام التنافس بين المنشآت الصناعية لذا تسعى هذه الدراسة إلى معرفة الأثر الذي يمكن ان يحدثه أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف والاستخدام الأمثل للموارد ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

تساؤلات الدراسة: لبيان مشكلة الدراسة تم صياغة التساؤلات الآتية:

1. ما أثر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف المالية والاستخدام الأمثل للموارد؟

2. ما أثر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية؟

أهمية الدراسة: تتبع الأهمية العلمية للدراسة من كونها تتناول بالتعريف محاسبة استهلاك الموارد وبينها وبين القدرة التنافسية ورفع الوعي بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأهميتها في تعزيز القدرة التنافسية، أما الأهمية العملية فتتضح من خلال استفادة المنشآت الصناعية من نتائج الدراسة حول تأثير استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف المالية والاستخدام الأمثل للموارد ودعم القدرة التنافسية في الواقع العملي.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

1. معرفة ودراسة مفهوم محاسبة استهلاك الموارد.

2. توضيح أهمية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لمعرفة الى أي مدى يمكن أن تساهم في ترشيد إدارة الموارد والرقابة عليها واستخدامها استخدام أمثل بما يؤدي الى تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة وخفض التكاليف.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3. تهدف الدراسة أيضا الي وضع أسس تضمن زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية وتعزيز مكانتها واستمراريتها في سوق المنافسة

فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف والرقابة عليها.

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ودعم القدرة التنافسية

منهجية الدراسة: تم إتباع المنهج التحليلي الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية للدراسة: عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم.

2. الحدود الزمانية: تمثلت في العام 2021م.

3. الحدود الموضوعية فقد شملت متغيرات الدراسة وهي: أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، القدرة التنافسية.

مصادر البيانات: كانت الاستبانة ممثلة للمصادر الأولية، بينما الكتب والرسائل العلمية والدوريات المحكمة والانترنت ممثلة للمصادر الثانوية.

محاور الدراسة وخطواتها: للإجابة عن التساؤلات ولتحقيق أهداف الدراسة سوف يتم التركيز على المحاور الآتية:

• المحور الأول: الدراسات السابقة.

• المحور الثاني: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

• المحور الثالث: القدرة التنافسية.

• المحور الرابع: تحليل البيانات ومناقشة النتائج والتوصيات

المحور الأول: الدراسات السابقة.

دراسة: محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني،

2016م.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تمثلت مشكلة الدراسة في هل تعتبر محاسبة استهلاك الموارد اضافة حقيقية في مجال إدارة التكلفة، والى اي مدى تساهم محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة.هدفت الى دراسة إمكانية تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، والتعرف على مدى مساهمة محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف، وايضا بيان دور محاسبة استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف. توصلت الدراسة الى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يوفر مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الانحرافات مما يدعم محاسبة المسؤولية ومحاسبة استهلاك الموارد تقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل للموارد. (السماني، 2016م).

دراسة: المحاسبة عن الانجاز ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، 2016م.

تمثلت مشكلة الدراسة في هل يمكن لنظام تكاليف بديل عن النظام التقليدي في تقديم معلومات تساعد في تحقيق الميزة التنافسية. باستكشاف امكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وبما ينسجم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة في ظل اشتداد المنافسة كأداة لتوفير المعلومات الملائمة في التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات الاستراتيجية. توصلت الدراسة الى ان محاسبة الإنجاز توفر وسيلة لقياس جهود تحسين الإنتاجية على اساس كيفية تأثيرها في التكلفة والإنجاز، وايضا تساعد المستثمرين في الشركة على القيام بعملية تحليل الأداء المالي للشركة وأنها تقدم صورة منصفة وعادلة لأداء الشركة في مدة زمنية معينة (الصبيحي، 2016م).

دراسة: دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، 2018م.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المنشآت الصناعية السودانية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الرغم من دورها الهام في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، هدفت الدراسة بالتعرف على مفهوم وأهمية وأهداف أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والوقوف على مفهوم وأهداف القدرة التنافسية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

توصلت الدراسة الى أنه يسهم أسلوب التحسين المستمر في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية، ويدعم الاستخدام الكفء لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدعم القدرة التنافسية، وتزيد قدرة المنشأة التنافسية بالإبداع وتصميم المنتجات وإتقانها (جعفر، وعجيب، 2018م).

دراسة: محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي في المنشآت الصناعية، 2018م.

تمثلت مشكلة الدراسة في صياغة التساؤلات التي تنص على، هل تساهم طبيعة التكلفة في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية؟، هل تساهم مجمعات الموارد على فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية؟ هدفت الدراسة الى دراسة طبيعة التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، والتعرف على مسببات التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية.

توصلت الدراسة الى ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتناسب مع الشركات التي تتميز بتعدد عمليات الإنتاج وبالتالي يتناسب أكثر مع فاعلية الأداء البيئي، ويعد ايضا أحد ادوات علاج اوجه القصور والانتقادات الموجهة الى نظم إدارة التكلفة، وايضا هي من أسباب زيادة التكلفة لكل نشاط والاستغلال الأمثل للموارد وتحديد الطاقة العاطلة (حامد، 2018م).

دراسة: إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية للمنشآت الأعمال، 2020م.

تلخصت مشكلة الدراسة في هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرات التنافسية. هدفت الدراسة الى بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات، وبيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات

توصلت الدراسة الى ان محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الاعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، وأن محاسبة استهلاك الموارد في



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مجال الطاقة والتنبؤ بالموارد يحقق العديد من المزايا أهمها استغلال كافة الكفاءات والقدرات والطاقات، وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل الذي يمكن المنشآت من وضع موازاناتها على اساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها (الجبلي، 2020م).

المحور الثاني: محاسبة استهلاك الموارد

أولاً: مفهوم نظام استهلاك الموارد

نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد عام (2000م) خلال الدمج بين نظامي التكاليف الالمانى والتكاليف على أساس النشاط، حيث تطور نظام المحاسبة الالمانى كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، حيث قدم هذا التطوير لنظام التكاليف الالمانى بعد الحرب العالمية خلال بلايت (Plut) ، واقترح شيرمان (Sherman) هذا التطوير كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط، وكان هذا النظام يطبق في الشركات الألمانية (صاحب، 2016م: 47).

تم تطوير نظام محاسبة استهلاك الموارد ليتغلب على تعقيدات الأنشطة الصناعية الحديثة بدلا من اختزالها وذلك عبر فهم تعقيد العلاقات الداخلية المتشابكة بين مجموعات الموارد بهدف ادارة تلك الموارد واهداف التكلفة (المنتجات) ، والاعتماد على التكامل مع انظمة ادارة موارد المشروع بهدف ادارة تلك التعقيدات ، إذ يسمح هذا النظام بالتوزيع المباشر لتكاليف الموارد من مجمع تكلفة المورد الي هدف التكلفة من دون تحديد نشاط بين الأثنين الأمر الذي يمكن الإدارة من حذف مستوي التخصيص من نظام التكاليف، إذ يعمل نظام (RCA) على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة ، من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعلية ، فهو يعتمد على القياس الكمي للموارد المستهلكة بهدف خدمة العملاء ، وتدفق هذه التكاليف من مجموعات الموارد الي أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، او العمليات، او المنتجات، او العملاء) مع الأخذ في الاعتبار موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد ، فكل مورد يمكن ان يخدم مورد آخر، كما أن هناك بعض



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الموارد قد تخدم هدف التكلفة بشكل مباشر، أي ان نظام (RCA) هو تحليل يقوم على تفصيل طبيعة التكلفة، ويظهر مواطن الطاقة غير المستغلة (الدبس، 2015م: 332).
هو نظام يمثل أقوى أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية تسعى لتقديم نظرة مستقبلية حول كيفية الاستغلال الامثل للموارد، كما انه يدعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية ويعظم القيمة المضافة للعملاء، كما انه يوفر معلومات لتخفيض التكلفة وزيادة الايراد، وتحسين الطاقة الانتاجية (محمد النافع، وأبو عمارة: 26).

نظام محاسبة استهلاك الموارد هو نظام المحاسبة الإدارية الذي يدمج جوهر محاسبة التكاليف الألمانية والتكاليف على أساس النشاط من خلال ثلاثة ركائز وتعمل على تحسين المحاسبة الادارية في العديد من المجالات، بما في ذلك معلومات أكثر دقة عن المنتج وتكلفة الخدمة والتعبير الأفضل عن الخدمة والعلاقات المتبادلة للتكلفة ودعم القرار القوي للاستعانة بمصادر خارجية واتخاذ قرار الشراء، وتشمل هذه الركائز: نظرة شاملة عن الموارد، وجهة نظر لا لبس فيها لطبيعة التكلفة، ونموذج التكلفة القائم على الكمية. (ZHAO Xiao-yan, 2007: 42)

يستنتج الباحثان من خلال التعريفات السابقة ان محاسبة استهلاك الموارد هي:

1. نظام يدمج بين نظام التكلفة على اساس النشاط والتكلفة الالمانى يهتم بعملية قياس وتخصيص الموارد وتوفير المعلومات الدقيقة التي تساعد في اتخاذ القرارات.
 2. نظام لديه القدرة على إدارة الموارد وكيفية الاستفادة من الطاقات الزائدة او العاطلة.
- وكما يتضح للباحث ايضا أن أنشطة محاسبة استهلاك الموارد وفلسفتها تتركز على:

1. الأنشطة.
2. استهلاك الموارد.
3. إدارة الأنشطة والعمليات.
4. طاقة الموارد.

ثانيا: خصائص أسلوب محاسبة استهلاك الموارد: إن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يمتاز بالعديد من الخصائص، من أهمها ما يلي (عوض الله، والصدیق، 2017م، 107):



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1. التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها بما يؤدي الي دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.
 2. إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
 3. إتاحة الفرصة أمام الإدارة لفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
 4. السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
 5. توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها.
 6. دعم فلسفة التوجه بالعميل، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.
 7. يجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل.
 8. تحديد مهارات التكنولوجيا، ومستوي التدريب، والخصائص التشغيلية للموارد التي تعد المحددات الأتية (صاحب، 2016م: 63):
 - أ. العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد مثل (مصروف الكهرباء، وساعات العمل الآلي).
 - ب. الطبيعة الأولية الملازمة لأساس تكلفة الموارد.
 - ت. العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد، وكيفية تغيير طبيعة التكلفة وقت الاستهلاك.
- يستنتج الباحثان أن محاسبة استهلاك الموارد توفر المعلومات التي تسلط الضوء على المشكلة (الموارد العاطلة)، وتعطي رؤية واضحة عن أسباب ونتائج الطاقة العاطلة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثالثاً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد: يسعى نظام محاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي (السيد، 2019م: 264-265):

1. تقديم إطار متكامل من الموارد داخل المنظمة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفء لها.
2. قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة او غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.
3. الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المنشأة مما يؤدي الى التخصيص الدقيق للتكاليف، من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم فقط من الموارد، وهو ما يؤدي الى الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من اتخاذ القرار الأمثل لاستخدام هذه الموارد غير المستخدمة.
4. تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للإيراد.
5. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة: حيث تتحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة على مصادر التكلفة، وتتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق المواءمة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد.
6. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خليل تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية لجميع وظائف المنشأة.

يرى الباحثان أن الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد يتمثل في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة (سواء كانت موارد مادية، بشرية، تكنولوجية، تقنية،



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مهارات....الخ) وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة بهدف المساعدة في تخفيض تكاليف الانتاج وزيادة الإيرادات وانعكاس ذلك على دعم المركز التنافسي.

رابعاً: مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد: يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد ثلاثة مبادئ للنمذجة تساعد على تدفق نموذجي للموارد يعكس بدقة تدفق التكاليف ويسمح للمدراء باتخاذ القرارات الصحيحة وهذه المبادئ هي (عبيد، 2019م: 250-252):

1. مبدأ السببية: يعتبر المفهوم الأكثر أهمية لأنه يوفر العقلانية والمنطق والمسؤولية للنموذج وهو اول مبدأ للنمذجة وتتطلب السببية ان تكون نماذج تدفقات الموارد والتكاليف المرتبطة بها على قرار الموارد المقدمة للمستهلكين على أساس السبب والنتيجة، عليه فإن السببية يقصد بها وجود علاقة بين الموارد والانشطة من جهة وكذلك بين الانشطة والمنتجات من جهة اخرى وفي ضوء هذه العلاقة يتم تحديد نصيب كل نشاط من تكلفة الموارد ونصيب كل منتج من تكاليف النشاط.

2. مبدأ الاستجابة: ان المبدأ الثاني في نمذجة التكاليف هو الاستجابة التي تتضمن الامتثال للسببية من خلال وصف العلاقة بين ناتج مجمع الموارد معين وكميات المدخلات من مجمعات الموارد الأخرى المطلوبة لإنتاجه، وان مبدأ الاستجابة يوفر المعلومات الناتجة للمدراء التي تساعد في اتخاذ القرارات الامثل في جميع انحاء المنظمة، ويدعم التخطيط المفضل والتنبؤ بما ان التكاليف في جميع انحاء المنظمة تستجيب للتغيرات في النواتج التي تنتج عن تلك القرارات.

3. مبدأ العمل: مبدأ العمل لا يعتبر مبدأ شامل مثل السببية والاستجابة ولكنه ضروري لأن تعقب تدفقات الموارد في بعض الأحيان بين أغراض التكلفة لا يسفر عن معلومات كافية لاتخاذ القرارات الإدارية، ويطبق نظام محاسبة استهلاك الموارد مبدأ العمل، ولكن بطريقة أكثر محدودية ومنضبطة للغاية من نظام ABC حيث يتم تضمين الأنشطة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد فقط عندما يضيف المعلومات الهامة والمستمرة التي يحتاجها المدراء. وفي هذه الحالة يجب ان تتضمن الأنشطة محركات تعتمد على الكمية التي توفر معلومات عن الطاقة ويجب ان تستهلك المدخلات بطريقة كمية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

خامسا: مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد: إن محاسبة استهلاك الموارد تتكون من التالي:

1. الموارد: تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها الي موضوعات القياس التكاليفي ، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، خاصة وان المفهوم الاساسي لمدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم على الموارد، ويتم التركيز على الموارد بدلا من الانشطة ، وان الموارد يتم تحديدها وتشمل عدد ساعات تشغيل الآلات وعدد ساعات عمل العمال والمواد الخام واستهلاك الاصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي، ولا تشمل الموارد فقط الموارد المستهلكة بواسطة الانشطة ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها. يظهر الدور الحيوي للموارد في ان الموارد تتسم بالخصائص التالية (الجبلي، 2020م: 532):

أ. قدرة الموارد: وتعني القدرة على إيجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده او بالتفاعل مع الموارد الأخرى، وهي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الأفراد، وما هي جودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة، لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي على موارد لها نفس الخصائص والموصفات.

ب. طاقة الموارد: فهو يمثل كمية الموارد التي يمكن ان تساهم بها في اداء الخدمات، وان الطاقة كامنة في الموارد وليس في الانشطة، والطاقة قد تكون طاقة انتاجية بمعنى انتاج او توفير خدمات من اجل تقديمها، او قد تكون طاقة غير انتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات، والمخصصة للأنشطة، وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب.

ت. هيكل وسلوك التكاليف: حيث ان تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد، فمثلا الافراد كمورد لهم اجور مدفوعة واجازات ومنافع ومزايا نقدية، والآلات كمورد تحتاج الي صيانة وقطع غيار وطاقة.

2. مجمعات الموارد: تمثل مجمعات الموارد جميعا لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحدا، وتتطلب تجميع بيانات عن المدخلات من الموارد والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة، ان كل مجمع تتجمع فيه الخصائص السابقة للموارد التي يتضمنها



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مجمع الموارد ، وتنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها الي مجمعات موارد اخري او الي موضوعات القياس التكاليفي وهذا يعني ان التكاليف ترتبط اساسا بالتدفق العيني للموارد عبر مجمعات الموارد وصولا الي موضوعات القياس التكاليفي النهائية، ويفترض ان مجمعات الموارد هي اضافة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد حيث يضم مجموعة من العناصر المتجانسة وذلك على عكس مجمعات التكاليف في ظل نظام التكاليف على اساس النشاط والذي يتضمن عنصر واحد او اكثر من عناصر التكاليف لا يوجد بينهما علاقة تجانس (الجبلي، 2020م: 533).

3. العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد: يشير مدخل محاسبة استهلاك الموارد بان استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الانشطة في استهلاكها للموارد، وانما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجمعات الموارد وبين مجمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض. وتتمثل خصائص هذه العلاقات في (الدفن، 2013م: 92):

أ. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة.

ب. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية.

ت. تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد.

ث. تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك.

سادسا: الأسس والدعائم التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد: يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة دعائم وهي:

1. النظرة الشاملة للموارد: تقوم على ان فكرة مجمعات الموارد يجب ان تضم كل الموارد والتكاليف وفقا لمنطق عام وهو ان نشأة التكاليف ترجع الى أنها في خدمة الموارد حيث يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد ليس فقط على علاقة الموارد بالأنشطة ولكن يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض على اعتبار ان بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد اخري، وان التركيز على الموارد في ظل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يحقق مطالب للمحاسبة عن الطاقة وتتطلب هذه المطالب التالي (الحسين، 2016م: 30):



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أ. جعل الطاقة العاطلة او الفائضة واضحة من خلال الافصاح الكامل وعدم تحميلها على منتجات او تكلفة اخري.

ب. تحديد وادارة الطاقة تكمن في الموارد.

ت. الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوافرة.

2. **النموذج الكمي لاستهلاك الموارد:** محاسبة استهلاك الموارد تضع هيكله (تركيبه) للكميات من الموارد التي يتم استهلاكها وهي بذلك تستخدم مقياسا كميا للمخرجات من كل مجمع مورد معين. هذا النموذج يوفر تمييزا واضحا بين استهلاك الموارد من جهة وتخصيص التكلفة من جهة اخرى، وتسهيل تحليل الطاقة، وتحليل الانحراف (عوض الله، والصديق، 2017م: 107).

3. **الاستهلاك وسلوك التكاليف:** تتطلب هذه الدعامة ضرورة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وانماط استهلاك الموارد وهناك بعدين لطبيعة التكاليف هما (صاحب، 2016م: 57):

أ. البعد الاول: الطبيعة المتأصلة للتكاليف في ان تكون تكاليف ثابتة، او تكاليف شبه متغيرة تبعا لنمط استهلاك الموارد.

ب. البعد الثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن ان تتغير عند نقاط استهلاك الموارد، فالموارد المتوافرة يمكن ان تستهلك بطريقة ثابتة او متغيرة.

وهناك طريقتان يستهلك فيهما تجمع الموارد المستهلكة هي ناتج تجمع الموارد الثانوية، وكمية الاستهلاك الثابتة وكمية الاستهلاك النسبية. ويحدد هذان البعدان طبيعة التكلفة النهائية للموارد الثانوية في استهلاك تجمع الموارد (ZHAO Xiao-yan, 2007, 43).

سابعا: **الاية تطبيق نظام استهلاك الموارد:** تتبع الية تطبيق نظام استهلاك الموارد عند تنفيذها الخطوات المتسلسلة الاتية (الدبس، 2015م: 333):

1. تجميع الموارد مع بعضها ضمن مجتمعات التكلفة بناءا على الجوانب المشتركة لهذه الموارد (تكنولوجيا، مهارات، تجانس) وهكذا فان تركيز النظام يتحول من الانشطة الي الموارد، ويميز

نظام محاسبة استهلاك الموارد بين نوعين من تكاليف مجمع التكلفة هما:

أ. التكاليف الرئيسية القابلة للتتبع لمجمع التكلفة بشكل مباشر.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ب. التكاليف الثانوية التي توزع من مجتمعات تكلفة اخرى الى مجمع التكلفة المقصود، وهكذا فان تكاليف اقسام الخدمات ستكون بشكل طبيعي تكاليف ثانوية.
2. فرز التكاليف في كل مجمع تكلفة موارد الي قسمين؛ يحوي أحدهما التكاليف الثابتة، والآخر التكاليف المتغيرة.

3. تحديد معدلات (محركات) منفصلة لكل قسم من قسمي مجمع تكلفة الموارد (الثابت والمتغير) لتستخدم في توزيع تكاليف هذا القسم، ويعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد الطاقة النظرية أكثر من العملية في تحديد معدلات التوزيع الخاصة بالقسم الثابت من تكاليف الموارد.

4. توزع تكاليف كل قسم من القسمين (الثابت والمتغير) بشكل منفصل ومستقل على أهداف التكلفة او على مجتمعات تكلفة الأنشطة، ويستعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد سجلات استخدام الموارد بوصفها محركات تكلفة لتوزيع تكاليف الموارد، وعلى عكس محركات التكلفة الخاصة بالأنشطة، فإن سجلات استخدام الموارد لا تمتلك بالضرورة ترابطاً مع أهداف التكلفة، ونتيجة لذلك فان نظام محاسبة استهلاك الموارد أقدر على إدارة الطاقة غير المستغلة، وذلك من خلال التحكم بمستوي الإنفاق على الموارد.

ثامنا: معوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد: حددت معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الاتي: (السماني، 2016م: 36-37):

1. صعوبة تحقيق اهداف التخصيص: بالرغم من الاهتمام بموضوع تخصيص تكاليف الطاقة في مجالات البحوث العلمية، الا انه مازال يحتاج لمزيد من الدراسة نظرا لصعوبة الوصول الي حلول المشكلة، تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف حيث يجب ان تتوفر مجموعة من الشروط منها الموضوعية او البعد عن الاجتهاد الشخصي في اختيار اساس التخصيص وطريقته، ومراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الاداء كذلك السببية والاستفادة إذ يجب تحميل التكاليف على المنتجات والانشطة التي تسببت في حدوث التكلفة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2. مدى امكانية جمع المعلومات الاساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة الى التكلفة الاولية او الثانوية، التكلفة الثابتة، او التكلفة المتغيرة، التناسبية، كذلك الفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة.
 3. مدى تقبل الفكر الاداري، حيث يعتبر من اهم المحددات التي قد تقف عائقا امام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد هي عدم توفر القناعة التامة من قبل الادارة العليا نظرا لعدم فهم واستيعاب فلسفته، هذا بالإضافة الى الاثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها اسراف مديري مجموعات التكلفة في استخدام الموارد المتاحة وخدمات الانشطة الثانوية.
 4. ارتفاع تكلفة التطبيق: حيث يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الانشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد، او من نشاط الى نشاط، ويعرض دراسة تلك العلاقات المعقدة والمتداخلة فالأمر يتطلب الاستناد الى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على دمج المعلومات عن الطاقة المتاحة، والعمليات المؤداء داخل الوحدة الاقتصادية.
- مما سبق يلاحظ الباحثان ان نظام محاسبة استهلاك الموارد هو نظام مسؤول عن ادارة الموارد اي يدير كل الموارد المتاحة للمنشأة، ويستخدم هذا النظام للتخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت الى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، ونظام التكاليف على اساس النشاط، ونظام التكلفة الالمانى، اي يعالج اوجه القصور لهذه الانظمة، بما يضمن استغلال للموارد المتاحة، ويجب ان يمتد ذلك الى تطوير منهج ادارة الموارد ذاته.

المحور الثالث: القدرة التنافسية

اولا: ماهية القدرة التنافسية:

تناولت العديد من الدراسات تعريف اصطلاح الميزة أو القدرة التنافسية على كافة المستويات سواء على المستوى الدولي أو مستوى الصناعة أو مستوى المنظمة، واتفقت على أن القدرة التنافسية على مستوى المنظمة تعني بأن: - " المنظمة تمتلك ميزة تنافسية إذا كانت تمتلك القدرة على خلق قيمة لعملائها قادرة على إشباع رغباتهم من خلال استراتيجية تنافسية فعالة، تؤكد اختلافها وتميزها



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عن منافسيها وتُمكنها من مواجهتهم وزيادة حصتها في السوق، وتحقق معدل ربحية تضمن لها البقاء والنمو والاستمرار في السوق (غنيمي، 2014م: 31).

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية القدرة التنافسية على انها الدرجة التي يستطيع بلد ما في ظل أسواق حرة وعادلة، إنتاج سلع وخدمات تتجح في اختبار الأسواق الدولية، وفي الوقت نفسه المحافظة على توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل. وبأنها الوضع الذي يتيح له التعامل مع مختلف الأسواق ومع عناصر البيئة المحيطة به بصورة أفضل من منافسيه (جعفر، وعجيب، 2018م: 147).

تعرف ايضا القدرة التنافسية : هي ذلك المفهوم الاستراتيجي الذي يعكس الوضع التنافسي النسبي الجيد والمستمر للمؤسسة إزاء منافسيها ، بحيث يتجلى في شكل تقديم منتجات ذات خصائص متفردة وجودة عالية يكون معها العميل مستعدا للدفع اكثر، او تقديم منتجات لا تقل قيمة عن منتجات المنافسين وبتكاليف واسعار تنافسية، وهي (القدرة التنافسية) بهذا المعني تمثل نقطة قوة تتسم بها المؤسسة دون منافسيها في أحد انشطتها الانتاجية او التسويقية او التمويلية، او فيما يتعلق بمواردها وكفاءتها البشرية، انطلاقا من فحص وتحليل كل نقاط القوة والضعف الداخلية ، اضافة الى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المؤسسة مقارنة بمنافسيها(شعبي، 2012م: 44).

ايضا تعرف بانها القدرة على تزويد المستهلك او العميل بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفاعلية بين المنافسين الاخرين في السوق المحلية والدولية، وبأنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة الى طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة لدى المنافسين الاخرين ويمكن تجسيدها ميدانيا (جعفر، وعجيب، 2018م: 147).

يستنتج الباحثان من خلال التعريفات اعلاه التعريفات التالية:

1. القدرة التنافسية هي القدرة على انتاج سلع وتقديم خدمات طبقا لمعايير ومتطلبات الاسواق المحلية والدولية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2. وهي قدرة المنظمة على انتاج سلع متميزة عن بقية المنافسين، اي اما بجودة اعلى وسعر موازي للمنافسين وتوقيت مناسب للعملاء، او بنفس الجودة وبسعر اقل وتوقيت مناسب للعملاء.

ثانياً: أهمية القدرة التنافسية: من التعريفات السابقة يتضح أن أهمية القدرة التنافسية تكمن في قدرتها على تحقيق وتغطية ثلاثة أشياء أساسية وهي (غنيمي، 2014م: 32):

1. خلق قيمة قادرة على تلبية احتياجات العملاء والحفاظ عليهم، وتحسين سمعة المؤسسة.
2. الاحتفاظ بحصة مناسبة للمؤسسة في السوق تحقق لها ربحية عالية، وتضمن لها البقاء والنمو والاستمرار في السوق.
3. تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين، من خلال التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المطبقة في ظل المنافسة السائدة.

يرى الباحثان أن تلك الأخيرة يمكن تحقيقها من خلال الاعتماد على مصدرين أساسيين للقدرة التنافسية وهما الموارد المتميزة والمهارات المتميزة والذين يمكن من خلال استغلالهما بكفاءة الحصول على نتائج نهائية مثل خفض التكلفة، الجودة المتميزة بين المنافسين، التوقيت المناسب، الاحتفاظ بالعملاء وضمان ولائهم.

ثالثاً: أنواع القدرة التنافسية: حيث ان القدرة التنافسية للمنظمة تهتم بصورة كبيرة في تحقيق الميزة التنافسية وبنائها على المستوى القومي او الكلي، من انواع القدرة التنافسية نجد (نبيهي، وجريدان، 2012م: 50):

1. **التنافسية بالوقت:** حيث يتبارى المنافسون في اختصار الوقت بين كل من ابتكار وتقديم منتج جديد واختزال وقت انتاج وتقديم وتسليم المنتجات في التوقيت المتفق عليه ليس ذلك فقط بل في الاوقات التي يحددها الزبائن.
2. **التنافس بالجودة:** حيث تتحقق الجودة عندما ينجح المنتج في تصميم وتنفيذ وتقديم منتج (خدمة او سلعة) تشبع حاجات وتوقعات الزبائن حتى تلك المتميزة لتخيل ما يمكن ان يحلم



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

او يفكر به الزبون الذي درسوه جيدا وما يمكن ان يجعله أكثر رضا في استخدام السلعة او الخدمة.

3. التنافس بالتكلفة: تلعب التكلفة دورا هاما كسلاح تنافسي تستهدف المؤسسة القائدة او الرائدة في خفض عناصر التكلفة بين منافسيها في نفس الصناعة او النشاط.

رابعا: العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية: هنالك عدة عوامل تؤثر على القدرة التنافسية وهي (مصطفي، 2015م: 238):

1. الابتكار التكنولوجي والقدرة التنافسية للدولة في التجارة العالمية: حيث تعتبر الكفاءة التكنولوجية النسبية او المهارات التكنولوجية الفريدة بمثابة حجر الاساس للقدرة التنافسية علما ان نجاح الصناعات اليابانية يعتمد على تطوير المنتجات التي تقدمها السوق.

2. اقتصاديات الحجم والقدرة التنافسية: ان عملية الانتاج بكميات كبيرة من المنتجات يؤدي الى تخفيض التكاليف الثابتة للوحدة، مما يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية للمنتج في الاسواق المحلية والعالمية.

3. الحصة السوقية والقدرة التنافسية: حيث ان الشركات الصناعية التي تمتلك انظمة تسويقية متطورة تستطيع ان تنافس بكفاءة وذلك باستخدام بحوث التسويق والاهتمام بجودة المنتج واختيار قنوات التوزيع المناسبة وتوفير خدمات ما بعد البيع والاهتمام بمواعيد التسليم.

4. دور الانتاجية في تحديد القدرة التنافسية: حيث ان تحسين الانتاجية يساهم في تخفيض الاسعار ورفع الاجر الحقيقي، علما بان زيادة الانتاجية سوف يؤدي الى تخفيض اسعار المخرجات للصناعة.

خامسا: محددات القدرة التنافسية: تتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين او بعدين هامين هما:

البعد الاول: حجم القدرة التنافسية: يتحقق للقدرة التنافسية سمة الاستمرارية اذ أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الاقل او تمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة. وبشكل عام كلما كانت الميزة أكبر، كلما تطلب ذلك جهودا أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها او



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تحديد أثرها (الخالدي، 2015م:43). للميزة التنافسية دورة حياة تمر بها (بودحوش، 2008م: 18-19):

1. **مرحلة التقديم:** تعد اطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج للكثير من التفكير والاستعداد المادي، المالي، والبشري. فخلال هذه المرحلة يبدأ إدراك الزبون لهذه الميزة فيتسع حجمها ليلعب ذروته في نهاية هذه المرحلة (نمو سريع).
2. **مرحلة التبني:** خلال هذه المرحلة تبدأ المؤسسات المنافسة في تبني هذه الميزة، فتعرف هذه الاخيرة استقرارا نسبيا من حيث الانتشار، لبدأ في التراجع.
3. **مرحلة التقليد:** تلم المؤسسات المنافسة بهذه الميزة فتعيد تقليدها مما يتسبب في تراجع حجمها شيئا فشيئا متجها نحو الركود.
4. **مرحلة الضرورة:** يأتي هنا تقديم تكنولوجيا جديدة لتحسين الميزة الحالية وتطويرها، او تقديم ميزة تنافسية جديدة، فأنها تفقد اسبقيتها تماما، ويكون من الصعب عليها العودة الى التنافس من جديد.

الثاني: نطاق التنافس: يقصد به مدى اتساع أنشطة وعمليات الشركة الهادفة لتحقيق مزايا تنافسية، فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن ان يحقق وفرة في التكلفة عن الشركات المنافسة. وكمثال على ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات انتاج مشتركة وخبرة فنية واعدة، واستخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، او مناطق مختلفة، وفي مثل هذه الحالة تتحقق اقتصاديات النطاق وخاصة في حالة وجود علاقات متداخلة ومتراطة بين القطاعات السوقية التي تغطيها عمليات الشركة. وفي المقابل يمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على نطاق سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة او تقديم منتج مميز له (الوليد، 2009م: 34). وهناك اربعة ابعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية (شعبي، 2012م: 49):

1. **القطاع السوقي:** يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة، وكذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم التركيز على قطاع معين من السوق او خدمة كل السوق.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2. **درجة التكامل الامامي:** يشير الى درجة اداء المؤسسة لأنشطتها، سواء كانت داخلية او خارجية، فالتكامل الامامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل او التمييز.
 3. **البعد الجغرافي:** يمثل عدد المناطق الجغرافية او الدول التي تتنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الانشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة، وتبرز اهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها او خدماتها في كل انحاء العالم.
 4. **قطاع النشاط:** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الانشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات او التكنولوجيا او الافراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي اليها المؤسسة.
- سادسا: مقومات القدرة التنافسية:** تركزت مقومات القدرة التنافسية في الشركات على مجموعة من المقومات التي تنظم العلاقة التنافسية بين الشركات وتستطيع تقييم القدرة التنافسية في ظل متغيرات تفرضها البيئة التنافسية على مر الزمن وفيما يلي أهم المقومات (العفيري، 2010م: 13-14):
1. **الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة:** وتعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة وليس التقلبات في نوعية الإنتاج.
 2. **التطور التكنولوجي:** وتعني في وقتنا الحاضر الوصول الى آخر مستوى بدءا من الانتاج الى التغليف والتعليب والتخزين والحفظ والنقل.
 3. **تطور المهارات:** وتعني القدرة على التأهيل والتدريب المستمر لضمان تطور المهارات الصناعية والانتاجية إضافة الى مهارات الادارة في ظل التطور التكنولوجي المستمر.
 4. **نظم التعليم والتدريب:** يجب ان تكون نظم التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل وحسب الطلب المستقبلي على العمل والتوجيهات التكنولوجية المستقبلية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

5. **البحث والتطوير:** يجب تفعيل العلاقة ما بين الشركات من جهة والجامعات من جهة ثانية ومراكز الابحاث من جهة ثالثة، ويعتبر العنصر البشري المؤهل له الدور الاكبر في تنشيط البحوث العلمية (توليد المعارف العلمية) ونقل تلك المعارف واستغلالها، كما تقوم البحوث بدورها في تطوير الكفاءة البشرية وتوفير العوائد التي تكفل تنميتها وبيئتها بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة.

6. **دراسة الاسواق الخارجية:** يجب البحث عن خيارات أكثر تطوراً وتوازناً في الاسواق الخارجية من خلال توفير كافة المعلومات عن اتجاهات الطلب، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي يمكن التعرض لها داخل هذه الاسواق.

7. **تقنية المعلومات:** التحسينات الهائلة في تقنية الاتصال (الانترنت) هي قوة فاعلة في نمو الانتاجية في بلد يمتلك القاعدة الصناعية باعتبارها الوسيلة الاكثر دقة وسرعة في عصرنا الحالي.

ثامنا: مظاهر القدرة التنافسية: للقدرة التنافسية عدة مظاهر نذكر منها ما يلي (عبد المالك، 2012م: 59):

1. الجودة العالية والمستمرة في التحسين والتطوير.
2. التكلفة الأقل لمن يحقق أدنى سعر تنافس.
3. المرونة والتحديث الدائمين في التنظيم والعمليات او المنتجات.
4. العلاقة الفعالة والديناميكية مع الموردون وباقي أطراف المؤسسة.
5. سرعة الاستجابة لرغبات العملاء، وقصر الوقت المستغرق في دورات الانتاج وفي مشروعات تطوير المنتجات.
6. الحرص على تقديم خدمات للعملاء، قبل البيع في صورة معلومات وارشادات ومساعدات تسمح له بتحديد رغباته واختيار أفضل البدائل.
7. تيسير الوصول الى السلع وتشكيل ما يريده العميل في اقل وقت وأدنى مجهود.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

8. خدمات ما بعد البيع مثل: اعمال الاصلاح والصيانة المجانية او منخفضة التكاليف وتيسير الحصول على قطع الغيار في كل وقت وقبول رد المشتريات دون معاناة وغيرها من الخدمات التي توفر للعملاء الوقت والجهد.

9. ايضا يرى الباحثان الابداع والابتكار في التصميم من مظاهر القدرة التنافسية.

تاسعا: ابعاد القدرة التنافسية: يرتبط تحقيق القدرة التنافسية ببعدين اساسيين هما (أبو الحاج، 2013م: 33):

1. التميز: يمكن تحقيق القدرة التنافسية ايضا من خلال عرض سلعة او خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها او عمل نسخة منها وهناك عدة مصادر للوصول الى التميز من اهمها الموارد المالية ورأس المال الفكري والامكانيات التنظيمية. حيث لم تعد التنافسية مجرد الانتاج بأقل التكاليف بل تعدت ذلك الى ترسيخ مبدأ الجودة والتميز وتحتاج الى موارد بشرية علمية تستطيع السيطرة على التكلفة وابداع اشكال التميز والاتقان في المنافسة.

2. القيمة المدركة لدى العميل: بمعنى قيام المنظمات باستغلال الامكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنظمات مما يساهم في بناء القدرة التنافسية لها حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة الى السعر والجودة مدى الاقتناع بالمنتج او الخدمة وخدمات ما بعد البيع.

عاشرا: عناصر دعم القدرة التنافسية: ان ايجاد وتحقيق وادامة (تعزيز ودعم) القدرة التنافسية لأي شركة يعتمد على توافر عدة عناصر في موارد الشركة وهي (العازمي، 2012م: 28):

1. ان تكون مقتناه مسبقا.

2. ان يكون لها قوة نسبية للتنافس.

3. ان تكون قدرات مبدعة.

4. صعوبة تقليدها.

5. قوة استمراريتهما لأطول وقت ممكن.

6. التوزيع والتخصيص الملائم لكل اصحاب المصالح.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

7. صعوبة الاحلال والاستعاضة باتجاه توليد الارباح (فوق المتوسط او فوق العادية) وتحقيق ادامة القدرة.

الحادي عشر: ركائز القدرة التنافسية: تتكون القدرات التنافسية عموما من ثلاثة ركائز وهي (غونزاليس، وارانثشا، 2015م، 103-104):

1. القدرة على المنافسة: تتمحور الركيزة الأولى على العمليات الحالية للشركات وكفاءتها من حيث التكلفة والوقت، والجودة، والكمية وهي تشير الى بعد القدرة التنافسية الثابت. ومن أمثلة المجالات المواضيعية المحتملة التي تشملها هذه الركيزة، القدرة على تلبية متطلبات الجودة والوقت، والحفاظ على العمليات دون انقطاع.

2. القدرة على التواصل: تتمحور هذه الركيزة الثانية على جمع واستغلال المعلومات والمعارف. فعلى مستوى الشركة، تشير هذه الركيزة بشكل خاص الى الجهود المبذولة لجمع المعلومات التي تتدفق الى الشركة (مثل ملفات التعريف بالمستهلك، والتفضيلات، والطلب)، والجهود المبذولة لتسهيل تدفق المعلومات من الشركة (مثل التسويق والإعلان).

3. القدرة على التغيير: تتمحور هذه الركيزة الثالثة على قدرة الشركة على تنفيذ تغيير استجابة لقوى السوق الديناميكية وللابتكار، او تحسبا لذلك من خلال الاستثمار في رأس المال البشري والمالي. وهي تتضمن بعد القدرة التنافسية الثابت. حيث تتغير العوامل الخارجية بسرعة كبيرة، والشيء الوحيد المؤكد هو عدم اليقين. إن القدرة على التغيير، على سبيل المثال، تتطلب تفسير اتجاهات السوق الجديدة، وتكتيكات المنافسين، والفرص المستمدة من البني التحتية، والتكنولوجيات الجديدة والسياسات الحكومية

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين بالقطاع الصناعي بولاية الخرطوم، وتمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد 60 استبانة وتم استرجاع 60 استبانة أي بنسبة استجابة 100%.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: تم استخدام برنامج SPSS وإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا كرونباخ"، كما وتم استخدام - أسلوب الانحدار الخطي البسيط

ثالثاً: اختبار الثبات: يقصد بثبات المقاييس درجة خلو المقاييس من الأخطاء أي درجة الاتساق الداخلي بين العبارات المختلفة والتي تقيس متغير ما، وجاءت نتائج التقدير كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1)

اختبار الثبات (ألفا كرونباخ) لمحاور الدراسة

محاو الدراسة	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول: أسلوب محاسبة استهلاك الموارد	10	0.990
المحور الثاني: القدرة التنافسية	10	0.956
جميع المحاور	20	0.973

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

يوضح الجدول رقم (1) نتائج اختبار الثبات أن الوسط المرجح لقيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي 0.973 وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

رابعاً: اختبار الفرضيات:

1. اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف والرقابة عليها"



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف والرقابة عليها، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل (X_1)، وتخفيض التكاليف والرقابة عليها (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	14.86	3.540	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	3.24	0.170	$\hat{\beta}_1$
			0.466	معامل الارتباط (R)
			0.217	معامل التحديد (R^2)
			10.54	اختبار (F)
				(0.000) النموذج معنوي
				$Y=3.540+0.170x_1$

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (2) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد المتغير المستقل، وتخفيض التكاليف والرقابة عليها كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.466).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- بلغت قيمة معامل التحديد (0.217)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل يؤثر بـ (21.7%) على تخفيض التكاليف والرقابة عليها (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (10.54) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000).
 - 3.541: متوسط تخفيض التكاليف والرقابة عليها عندما يكون أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساوي صفرًا.
 - 0.170: وتعني زيادة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وحدة واحدة يخفض التكاليف بـ 17.0%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض التكاليف والرقابة عليها" قد تحققت.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ودعم القدرة التنافسية"

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل (X_1)، والقدرة التنافسية (Y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (F)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	11.425	2.202	$\hat{\beta}_0$



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

معنوية	0.000	30.980	0.753	$\hat{\beta}_1$
			0.825	معامل الارتباط (R)
			0.875	معامل التحديد (R^2)
	(0.000) النموذج معنوي		858.225	اختبار (F)
$Y=2.202+0.753x1$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2020م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد المتغير المستقل، والقدرة التنافسية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.825).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.875)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل يؤثر بـ (78.5%) على القدرة التنافسية (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (858.225) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000).
- 2.202: متوسط القدرة التنافسية عندما يكون أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساوي صفرًا.
- 0.753: وتعني زيادة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وحدة واحدة يزيد من القدرة التنافسية بـ 75.3%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ودعم القدرة التنافسية" قد تحققت.

النتائج:

1. تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تقليل الفاقد وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.
2. محاسبة استهلاك الموارد تساعد في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد.
3. طبيعة تكاليف استهلاك الموارد يساهم في التخصيص المباشر لتكاليف الموارد.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

4. محاسبة استهلاك الموارد تؤدي الى تفعيل قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل.
5. يتم تخصيص التكاليف في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالاعتماد على كمية الموارد المستهلكة.
6. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مفيدة عن التكاليف الصناعية وربحيتها وتساعد في قرارات التسعير.
7. تركز محاسبة استهلاك الموارد على الطاقة العاطلة وتقوم بإبعاها والحد منها.
8. معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية تتمثل في الآتي:
 - أ. ارتفاع تكلفة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
 - ب. محاسبة استهلاك الموارد تفصل بين التكاليف الى ثابتة ومتناسبة وهذا يحتاج الى مهارة من محاسبة التكاليف.
 - ت. ممارسة استهلاك الموارد تحتاج الى تدريب وتأهيل لفترات طويلة.

التوصيات:

1. ضرورة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في جميع المنشآت الصناعية السودانية لأنها تساهم في معالجة مشكلة التخصيص.
2. ضرورة اهتمام المنشآت الصناعية بالدورات التدريبية في مجال نظم التكاليف ونظم المحاسبة الإدارية الحديثة.
3. أهمية تبني المنشآت الصناعية السودانية استخدام مدخل متكامل لإدارة التكلفة يدعم القدرة التنافسية والاستمرارية في بيئة التصنيع الحديثة.
4. ضرورة استغلال الموارد المتاحة في المنشآت الصناعية الاستغلال الأمثل من أجل تحقيق وفرة في التكاليف وزيادة في القدرة التنافسية.

المصادر والمراجع:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- أبو الحاج، حسان عطية خليل، (2013م): "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
- بودحوش، عثمان، (2008م): "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية"، رسالة ماجستير، جامعة 20 اوت 1955م سكيكدة، الجزائر.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2020م): "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية"، مجلة البحوث المالية (المجلد 21، العدد 3).
- جعفر، عجيب، وفضل الله برير، بشير بكري (2018م): "دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية"، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا، العدد السابع.
- حامد، بخيت ابراهيم محمد، (2018م): "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الاداء البيئي في المنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان.
- الحسين، محمد خالد عبد الله، (2016م): "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحية"، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- الخالدي، معتصم مفضي، (2015م): "دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية"، رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الاردن.
- الدبس، محمد هيثم، (2015م): "إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، (المجلد 37، العدد 3)، سورية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- الذنف، محمد عمر محمد (2013م): "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا.
- السماني، مكي صالح، (2016 م): "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- السماني، مكي صالح، (2016 م): "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- السيد، علي مجاهد احمد، (2019 م): "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على اساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع.
- شعبي، سناء، (2012م): "استراتيجية العناقيد الصناعية ودورها في رفع القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيد، الجزائر.
- صاحب، دنيا جاسم، (2016م): "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة.
- الصبيحي، عامر دحام، (2016م): "المحاسبة عن الانجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، (المجلد 22، العدد92).
- العازمي، جمال عبيد محمد، (2012م): "دور حوكمة الشركات في رفع القدرة التنافسية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الكويت.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- عبد المالك، بوركوة، (2012م): "ادارة المعرفة كمدخل لتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، الجزائر.
- عبيد، ميثم نعمة، (2019م): "دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج"، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية، العدد 24، مجلد 13.
- العفيري، فؤاد احمد محمد، (2010م): "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، مؤتمر مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود.
- غنيمي، سامي محمد احمد (2014م): "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول.
- غونزاليس، وارانثشا، (2015م): "الاتصال والمنافسة والتغيير من اجل النمو الشامل"، التقرير الرئيسي السنوي الاول الصادر من مركز التجارة الدولية حول موضوع وصول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الى المستوى الدولي.
- محمد النافع، أبو عمارة، وفهد ابن سليمان، مصطفى محمد جمعة اسماعيل، (2019م): "نموذج مقترح لتحليل انحرافات التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد"، مجلة الزرقاء للبحوث الدراسات الانسانية، (المجلد 19، العدد 3).
- مصطفى، أبو درامة، (2015م): "سبل تحسين تنافسية القطاع الصناعي في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14.
- نبهي، فضيلة وجريدان، فطيمة، (2012م): "دور ادارة الانتاج والعمليات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، رسالة ماجستير جامعة اكلي، الجزائر.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

• الوليد، هاللي، (2009م): "الاسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"،

رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.

