Entrepreneurship Journal for Finance and Business (EJFB)
2025, VOL. 06, NO. (Special (1)), 280-294, E-ISSN: 2709-4251, P-ISSN: 2708-8790
DOI: https://doi.org/10.56967/ejfb2025668

The role of time-driven resource consumption accounting techniques in achieving competitive advantage

Siham A. Hussein*
Department of accounting, College of administrative sciences, Al-Mustaqbal university, Babylon, Iraq
sihamaboud70@gmail.com

***Corresponding author:**
Siham A. Hussein
sihamaboud70@gmail.com

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract:

This research aims to examine the role of time-directed resource consumption accounting (TD-RCA) techniques in achieving competitive advantage for economic units by improving costing accuracy, rationalizing resource consumption, and enhancing product quality. TD-RCA relies on analyzing resource consumption based on the actual time of activities, which helps determine the fair cost of products, reduce waste, and achieve higher operational efficiency.

Process reengineering also contributes to the redesign of manufacturing activities with the aim of eliminating unnecessary processes and enhancing customer value, leading to reduced costs and improved product quality. The research focuses on the application of these two techniques in a ready-made garment factory in Najaf. The results showed that combining the two techniques helps reduce overall costs, increase the factory's competitiveness, and enhance its responsiveness to market demands.

The research recommends the adoption of these modern techniques in cost management, given their positive impact on achieving a sustainable competitive advantage, achieving optimal resource utilization, and enhancing production efficiency.

Keywords: Time-driven activity-based costing (TD-RCA), business process reengineering, cost rationalization, competitive advantage, performance efficiency, product quality improvement, strategic cost management, optimal resource utilization.

Conclusions:

Theoretical Conclusions

The contemporary business environment is witnessing intense competition and rapid developments, which compel economic units to focus on achieving added value for customers in order to ensure sustainability and maintain a competitive position. Although the factory relies on the unified accounting system for processing financial data and preparing reports, this system does not provide accurate information about product costs due to its reliance on a standardized cost allocation method and its neglect of managerial needs related to cost control and product development.

In this context, the importance of strategic cost management techniques emerges—such as Time-Driven Resource Consumption Accounting (TD-RCA) and Business Process Reengineering (BPR)—given their role in enhancing industrial, commercial, and economic performance. These techniques enable the identification and correction of inefficiencies and contribute to improving product or service value by meeting customer needs and optimizing costs. Time-Driven Resource Consumption Accounting, in particular, focuses on time as a fundamental factor in improving performance and fulfilling commitments.

Furthermore, TD-RCA can be integrated with other strategic cost management techniques, enhancing its effectiveness in improving processes and reducing waste. On the other hand, Business Process Reengineering contributes to enhancing product quality and reducing costs by eliminating non-essential activities, offering long-term strategic solutions aligned with the continuous changes in the business environment. Reverse Engineering also plays a pivotal role in targeted cost reduction by analyzing competing products and developing offerings in line with market requirements.

Ultimately, cost optimization can be achieved through the integrated application of Time-Driven Resource Consumption Accounting and Business Process Reengineering without compromising product quality, while improving resource utilization and eliminating non-value-added activities.

Practical Conclusions

The ready-made garments factory in Al-Najaf Al-Ashraf suffers from issues related to cost accounting methods, as overhead costs are allocated based on the number of workers. This results in inaccurate managerial decisions due to the lack of scientific qualifications among employees in this area. Additionally, the factory relies on a traditional pricing method that does not consider competitors' prices, weakening its competitive ability.

The application of Time-Driven Resource Consumption Accounting in 2021 proved to be effective, as it contributed to reducing costs from **IQD 3,077,066,905** to **IQD 2,364,695,203.28**, achieving savings of **IQD 712,371,701.72** through the reduction of non-essential costs such as idle energy expenses. The combined use of TD-RCA and Business Process Reengineering enhanced competitiveness by improving product quality and reducing costs without affecting quality.

The decline in sales is attributed to the absence of research and development, which led to a lack of innovation in designs and a failure to keep pace with market trends. Additionally, the factory has been unable to fully utilize its production capacity due to the economic and security challenges that Iraq has faced post-2003, along with the influx of competing foreign products into the local market.

دور تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت لتحقيق ميزة تنافسية

سهام عبود حسين*
قسم المحاسبة، كلية العلوم الادارية، جامعة المستقبل، بابل، العراق
sihamaboud70@gmail.com

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور تقنيتي **محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت (TD-RCA)** في تحقيق **الميزة التنافسية** للوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال تحسين دقة احتساب التكاليف، وترشيد استهلاك الموارد، وتعزيز جودة المنتجات. تعتمد تقنية **TD-RCA** على تحليل استهلاك الموارد وفق الزمن الفعلي للأنشطة، مما يساعد في تحديد التكلفة العادلة للمنتجات، وتقليل الهدر، وتحقيق كفاءة تشغيلية أعلى.

كما تسهم **إعادة هندسة العمليات** في **إعادة تصميم الأنشطة التصنيعية** بهدف التخلص من العمليات غير الضرورية وتعزيز القيمة المقدمة للزبون، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج. يركز البحث على **تطبيق هاتين التقنيتين في مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف**، حيث أظهرت النتائج أن دمج التقنيتين يساعد في خفض التكلفة الإجمالية، وزيادة القدرة التنافسية للمصنع، وتعزيز استجابته لمتطلبات السوق.

يوصي البحث بضرورة تبني هذه التقنيات الحديثة في إدارة التكلفة، لما لها من أثر إيجابي في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، وتعزيز كفاءة الأداء الإنتاجي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت(TD-RCA) ، ترشيد التكاليف، الميزة التنافسية، كفاءة الأداء، تحسين جودة المنتج، إدارة التكلفة الاستراتيجية، الاستغلال الأمثل للموارد.

***المؤلف المراسل:**
سهام عبود حسين
sihamaboud70@gmail.com

هذا العمل مرخص بموجب المشاع الابداعي نسب المصنف 4.0 دولي (CC BY 4.0)

المقدمة

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة تغيرات جذرية أبرزها اشتداد المنافسة، التطور التكنولوجي المتسارع، وقِصر دورة حياة المنتج، ما أدى إلى قصور النظم التقليدية في محاسبة التكاليف والإدارة عن مواكبة هذه المتغيرات. إذ لم تعد تلك النظم قادرة على توفير معلومات دقيقة وفعّالة تساعد الوحدات الاقتصادية في ترشيد التكاليف وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، خاصة في ما يتعلق بتقديم منتجات ذات جودة عالية وأسعار تنافسية تلبي متطلبات الزبائن.

في هذا السياق، أصبح من الضروري التوجه نحو تقنيات استراتيجية معاصرة في محاسبة التكاليف تتناسب مع هذه التحديات. وتعد محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت إحدى أبرز هذه التقنيات، حيث تعتمد على تخصيص التكلفة بناءً على الموارد المستهلكة فعليًا مع عزل الطاقة العاطلة، مما يساعد في تحسين استغلال الموارد وخفض الهدر. وتتكامل هذه التقنية بشكل فعّال مع إعادة هندسة العمليات التي تهدف إلى استبعاد الأنشطة غير ذات القيمة وتقليص جوانب الإسراف، الأمر الذي يؤدي إلى ترشيد الكلفة وتعزيز القدرة التنافسية.

وعليه، فإن المشكلة المحورية تكمن في استمرار اعتماد العديد من الوحدات الاقتصادية على الأساليب التقليدية، مما يؤدي إلى ارتفاع كلف الإنتاج وضعف القدرة على إدارتها بكفاءة، وهو ما يتطلب تبني هذه التقنيات الحديثة لتحقيق الكفاءة والتميّز في الأداء من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات وتعزيز قدرتها على المنافسة في الأسواق. تقوم محاسبة استهلاك الموارد على تتبع كيفية استخدام الموارد بدقة وربطها بالأنشطة الفعلية داخل المنظمة، مما يسمح بتحديد مصادر الهدر وتخفيض التكاليف. أما المحاسبة الموجهة بالوقت فتركز على استخدام الوقت كعنصر أساسي في قياس الكفاءة، حيث تعتبر أن الوقت مورد نادر يجب استغلاله بشكل مثالي لتقليل فترات الانتظار والتأخير في العمليات الإنتاجية أو الخدمية. وعند دمج هاتين التقنيتين، يمكن للمؤسسات الحصول على بيانات دقيقة تساعدها في اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على معلومات واقعية، مما يسهم في تقديم منتجات أو خدمات بجودة أعلى وتكلفة أقل وفي وقت أقصر، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في بيئة عمل تتسم بالتغير السريع والمنافسة الشديدة.

المبحث الاول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

تشهد الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر تحديات متزايدة نتيجة للتغيرات السريعة في بيئة الأعمال، مثل اشتداد المنافسة، وتسارع التطور التكنولوجي، وتغير أذواق المستهلكين، فضلاً عن قصر دورة حياة المنتج. في ظل هذه الظروف، أصبحت الأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية غير كافية لتوفير المعلومات الدقيقة والملائمة التي تساعد في ترشيد

التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية المطلوبة. ونتيجة لذلك، تعاني العديد من الوحدات الاقتصادية من ارتفاع كلف الإنتاج، وضعف في إدارة الموارد، الأمر الذي يعيق قدرتها على تحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

وتكمن مشكلة البحث في عدم تبني هذه الوحدات للتقنيات المحاسبية الحديثة، مثل **محاسبة استهلاك الموارد** و**المحاسبة الموجهة بالوقت**، والتي تتيح تحليلًا أدق للتكاليف واستغلالًا أفضل للموارد، مما يسهم في خفض الهدر وتحسين الكفاءة. ومن هنا، تبرز الحاجة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق هاتين التقنيتين ودورهما في دعم الوحدات الاقتصادية لتحقيق ميزة تنافسية في بيئة أعمال تتسم بالتعقيد والتغير المستمر.

ووفق هذا الأساس سيتم صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1. إلى أي مدى تسهم تقنيتا **محاسبة استهلاك الموارد** و**المحاسبة الموجهة بالوقت** في ترشيد تكاليف المنتجات أو الخدمات داخل الوحدات الاقتصادية؟
2. هل يمكن لتطبيق هاتين التقنيتين أن يعزز من **كفاءة إدارة الموارد** ويقلل من الهدر والطاقات العاطلة؟
3. ما هو دور هذه التقنيات في دعم الوحدات الاقتصادية لتحقيق **ميزة تنافسية** في ظل بيئة أعمال متغيرة ومتسارعة؟
4. ما مدى **تكامل** محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت مع تقنيات إدارية أخرى مثل **إعادة هندسة العمليات** لتحقيق نتائج أفضل؟
5. ما هي المعوقات أو التحديات التي قد تواجه الوحدات الاقتصادية عند محاولة **تبني أو تطبيق** هذه التقنيات الحديثة؟

ثانياً: أهداف البحث

1. دراسة مدى امكانية دور تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت وإعادة ميزة تنافسية في اكتسابها إضافة حقيقية تساهم في التخصيص الأمثل للتكاليف وترشيدها عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد.
2. توضيح الدور الذي تلعبه تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت في معالجة سلبيات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد التي لا تعتمد على الوقت كموجه كلفة.
3. بيان الدور الذي يمارسه توظيف تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت وميزة تنافسية في ترشيد تكلفة المنتج.
4. دراسة دور توظيف تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت ميزة تنافسية في التغلب على الانتقادات والمشكلات التي تواجهها نظم التكلفة التقليدية.

ثالثاً: مناهج البحث

يعتمد هذا البحث على مزيج من **المنهج الاستنباطي** و**المنهج الاستقرائي**، وذلك بهدف تحقيق التكامل بين الإطار النظري والجانب التطبيقي كما يأتي:

1. **المنهج الاستنباطي:**

تم توظيف هذا المنهج في بناء الإطار النظري للبحث، من خلال الرجوع إلى **المصادر والمراجع العلمية** ذات العلاقة بالموضوع، بما في ذلك **الكتب المتخصصة**، **الدوريات المحكمة**، **البحوث الأكاديمية** العربية والأجنبية، بالإضافة إلى الاستفادة من **المعلومات المنشورة عبر الإنترنت** والمواقع الإلكترونية العلمية.

2. **المنهج الاستقرائي:**

استُخدم هذا المنهج في جمع وتحليل البيانات الميدانية من **الوحدة الاقتصادية عينة البحث**، وذلك من خلال مجموعة من الأدوات والوسائل أهمها:

- **الزيارات والمعايشة الميدانية** للوحدة الاقتصادية محل الدراسة.
- **إجراء مقابلات شخصية** مع المسؤولين والعاملين المعنيين في أقسام مختلفة داخل الوحدة.
- **تحليل البيانات المحاسبية والمالية**، مثل السجلات المحاسبية، تقارير الإنتاج، وسجلات الحضور والانصراف، بهدف الوصول إلى نتائج واقعية تدعم فرضيات البحث.

رابعا: متغيرات البحث

يتضمن هذا البحث مجموعة من المتغيرات التي تم تصنيفها إلى:

1. **المتغير المستقل:**

ويتمثل في **تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والمحاسبة الموجهة بالوقت**، واللتين تمثلان مدخلات بحثية تهدف إلى ترشيد التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية داخل الوحدات الاقتصادية.

2. **المتغير التابع:**

ويتمثل في **تحقيق الميزة التنافسية** للوحدة الاقتصادية، ويُقاس من خلال مؤشرات مثل: تقليل التكاليف، تحسين جودة المنتج أو الخدمة، تقليص الوقت، وزيادة رضا الزبائن.

3. **المتغيرات الوسيطة أو المساعدة:**

وتشمل مجموعة من العوامل التي قد تؤثر على العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، مثل:

- **مدى جاهزية البنية التحتية التقنية** داخل الوحدة الاقتصادية.
- **كفاءة الموارد البشرية** ومدى تقبلها للتقنيات الحديثة.
- **دعم الإدارة العليا** وتوفر ثقافة تنظيمية داعمة للتغيير والتطوير.

المبحث الثاني: المرتكزات المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجّه بالوقت (TD-RCA)

إن الانتقادات المتزايدة التي اكتنفت نظم الكُلفة التقليدية والتي ابرزها افتقارها منْ ناحية تقديم معلومات تتصف بالمُلائمة وبالشكل الذي يُساعد على الايفاء بمُتطلبات بيئة التصنيع المُعاصرة، وكذلك لإهمالها اعتبارات السوق والتغيرات التي حدثت فِيه وأهمها المنْافسة الشديدة، قد كانت الحافز الكبير باتجاه البحث عن تقنيات أخرى تُعد كمعالجة للانتقادات أعلاه، ولعل ابرز تلك التقنيات هي تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) التي ثبت نجاحها خاصة ما يتعلق بإدارة التكُلفة، الا ان استمرار ارتفاع وتيرة التطورات والتقدُم التكنلوجي ضمنْ بيئة الاعمال المُعاصرة سرعان ما جعل تقنية (RCA) ايضاً أمام مجموعة منْ الانتقادات ابرزها اهمالها لمبدأ تخصيص التكلفة بربطها بالوقت الامثل الذي تستغرقه الانشطة ذات العلاقة بأداء تلك الأنشطة في محاولة لترشيد تكلفة المنتج او الخدمة، الامر الذي دفع العديد منْ الوحدات الاقتصادية الى تبني تقنيات حديثة تعالج القصور الذي اكتنف تطبيق هذهِ التقنية ، ومنْ ابرز تلك التقنيات هي تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجّهة بالوقت (TD-RCA) Time- driven resource consumption accounting . وعليه سيتُم في هذا المبحث دراسة اهم الموضُوعات ذات العلاقة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجّه بالوقت (TD-RCA) يسبقها عرض مفاهيمي لتقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

1.1.2. تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تُعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) منْ التقنيات المُحاسبية المهمة التي تم استعمالها منْ قبل الوحدات الاقتصادية لمواكبة التطورات والمُتطلبات ذات الصلة ببيئة الأعمال المُعاصرة، ولأجل تخطٍ نقاط الضعف والقصُور التي رافقت نظم التكُلفة التقليدية في مجال إدارة التكُلفة، لذلك سيتُم التطرق لهذهِ التقنية منْ حيث النشأة، المفهوم، الافتراضات، خطوات التطبيق، المميزات، والانتقادات.

1.1.1.2. نشأة وتعريف تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

ملخص تطور نظم محاسبة التكاليف

ما بعد الحرب العالمية الثانية

شهدت بيئة الأعمال تغيرات جذرية خاصة في ألمانيا والدول الناطقة بالألمانية بسبب تأثيرات الحرب، أبرزها **قلة الموارد** .ولتجاوز هذه التحديات، تم تطوير **نظام التكاليف المعيارية المرنة** (GPK)، الذي كان يعتمد على تخصيص التكاليف بناءً على الموارد المتاحة.

نقد النظام الألماني

رغم فعالية النظام في بعض السياقات، فقد تم انتقاده لعدم ربطه بالأنشطة، والتركيز على تخصيص التكاليف بشكل مباشر للموارد فقط دون مراعاة العلاقة بين الموارد والأنشطة الإنتاجية. كما أن النظام كان يُعد أكثر ملائمة للوحدات التي تستخدم **نظام الأوامر الإنتاجية**.

ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط(ABC)

في الثمانينات، أدت التطورات التكنولوجية وتزايد شدة المنافسة إلى تطوير **نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)**، الذي يركز على تخصيص التكاليف غير المباشرة بناءً على الأنشطة التي تستهلك الموارد. هذا النظام حاول حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهو ما لم يكن النظام الألماني قادراً على معالجته.

نقد أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالرغم من أهمية هذه الأنظمة، فإنها واجهت **انتقادات** بسبب عدم قدرتها على مواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال المتطورة، خصوصًا فيما يتعلق بتقديم معلومات دقيقة وداعمة لعملية اتخاذ القرارات المستقبلية.

التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة

- **محاسبة استهلاك الموارد(RCA)**

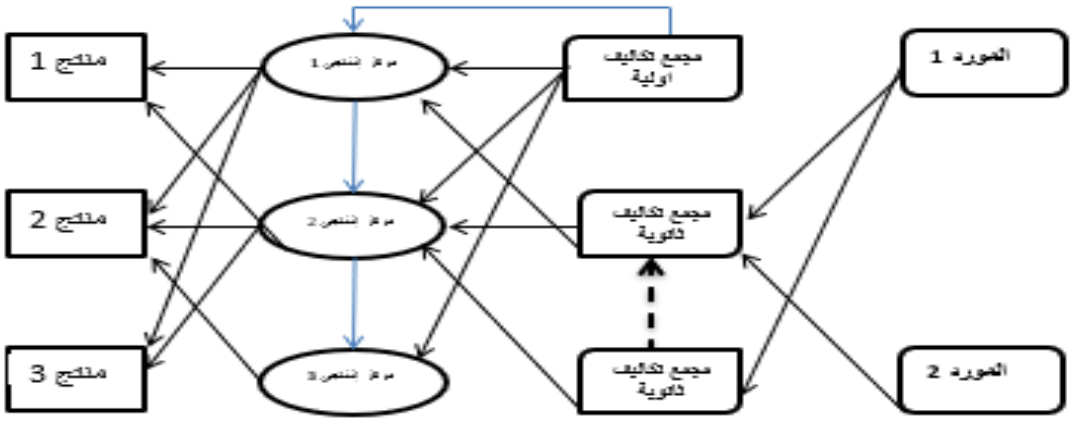
ظهرت تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأداة متكاملة تهدف إلى تحسين تخصيص التكاليف عن طريق التركيز على استهلاك الموارد بشكل مباشر. حيث تقوم هذه التقنية على ربط التكاليف بالموارد الفعلية المستهلكة، مع مراعاة تمييز الطاقة العاطلة وغير المستغلة.

- **التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)**

تطوير لنظام **ABC**، يهدف **TDABC**إلى تحسين تخصيص التكاليف عن طريق قياس الوقت المستهلك في الأنشطة. مع ذلك، واجهت هذه التقنية **انتقادات** لأنها تقدم معلومات تاريخية تفتقر إلى القدرة على التنبؤ بالمستقبل، ولا تتوافق دائمًا مع **أنظمة تخطيط موارد المؤسسات.(ERP)**

- **التكامل بين التقنيات**

تهدف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى دمج مزايا **نظام التكاليف الألماني** (الذي يركز على الموارد) و **نظام التكاليف على أساس النشاط** (الذي يركز على الأنشطة)، مما يسمح بتقديم منهج متكامل يساعد في **إدارة التكلفة** بشكل أكثر دقة وكفاءة، مع دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية.



ويوضح الشكل (2-1) خطوات تطبيق تقنية محاسبة الموارد

4.1.1.2مزايا تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

تتمثل المزايا الرئيسية لتطبيق تقنية **محاسبة استهلاك الموارد (RCA)** في تحسين تخصيص التكاليف، وزيادة كفاءة استخدام الموارد، ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وتتمثل أهم هذه المزايا في:

1. **دقة تخصيص التكاليف وتحسين استخدام الموارد:**
تتيح **RCA**تخصيص التكاليف بناءً على استهلاك الموارد الفعلي، مما يساعد في تحديد التكاليف الحقيقية للأنشطة والمنتجات. هذا يزيد من دقة البيانات المالية ويقلل من الهدر عن طريق تحسين استغلال الموارد.
2. **تعزيز القدرة على اتخاذ قرارات استراتيجية:**
توفر **RCA**معلومات دقيقة وموثوقة تدعم اتخاذ قرارات فعالة في مجالات مثل تخفيض التكاليف، تحسين الإنتاجية، وتحديد الأسعار التنافسية، مما يساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
3. **تحسين التنسيق والتعاون بين الأقسام:**
تطبيق **RCA**يتطلب التعاون بين مختلف الأقسام داخل الوحدة الاقتصادية، مما يعزز التنسيق ويساعد في تحديد وتوزيع استهلاك الموارد بين الأنشطة المختلفة.
4. **دعم القدرة التنافسية:**
من خلال تقديم رؤى شاملة حول استهلاك الموارد، تساهم **RCA**في تقليل التكاليف الإجمالية وزيادة الكفاءة، ما يمكّن الوحدات الاقتصادية من تقديم منتجات عالية الجودة بأسعار تنافسية، مما يعزز قدرتها التنافسية في السوق.
5. **تحسين التوقعات المستقبلية:**
توفر **RCA**بيانات تفصيلية عن تكاليف استهلاك الموارد على المدى الطويل، مما يساعد الوحدات الاقتصادية في التخطيط بشكل أفضل والتنبؤ بتكاليف الإنتاج المستقبلية، وبالتالي إعداد ميزانيات أكثر دقة.
6. **مرونة في التطبيق:**
تعتبر **RCA**تقنية مرنة يمكن تطبيقها عبر مجموعة متنوعة من الصناعات والقطاعات الاقتصادية، سواء كانت صناعية أو خدمية، مما يجعلها أداة شاملة تتناسب مع احتياجات الوحدات الاقتصادية المختلفة

5.1.1.2الانتقادات الموجهة لتقنية محاسبة استهلاك الموارد(RCA)

رغم ما توفره تقنية محاسبة استهلاك الموارد من مزايا متعددة في مجال تخصيص التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية إلا أنها لم تسلم من الانتقادات حيث يرى بعض الباحثين والممارسين أنها تقنية معقدة من حيث التطبيق وتحتاج إلى بيانات تفصيلية دقيقة عن الموارد وتكاليفها وهو ما قد لا يتوفر في الكثير من الوحدات الاقتصادية كما أن اعتمادها الكبير على أنظمة معلومات متقدمة يجعل من تطبيقها مكلفا نسبيا ويحتاج إلى استثمارات تقنية وبشرية عالية ويضاف إلى ذلك أن هذه التقنية تركز بشكل كبير على جانب الموارد وتفترض أن العلاقة بينها وبين الأنشطة واضحة وثابتة في حين أن الواقع العملي قد يشهد تغييرات مستمرة تجعل من هذه العلاقات غير مستقرة أو صعبة القياس بدقة كما أشار بعض الباحثين إلى أن RCA قد لا تكون مناسبة للوحدات الاقتصادية الصغيرة أو تلك التي تعتمد على عمليات بسيطة بسبب ما تتطلبه من جهد وتحليل دقيق لتحديد العلاقات بين الموارد والأنشطة والمنتجات الأمر الذي قد يفوق إمكانياتها البشرية والفنية كما أنها لا تأخذ بعين الاعتبار في بعض الحالات التأثيرات الخارجية مثل تغيرات السوق أو سلوك المستهلكين والتي قد تكون مؤثرة في تكاليف المنتجات النهائية مما يقلل من فعالية القرارات المستندة فقط إلى بيانات التكاليف الداخلية الناتجة عن هذه التقنية

2.1.2. تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت (TD-RCA)

تُعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت واحدة من التقنيات الحديثة التي نشأت نتيجة لدمج مفاهيم محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت حيث تسعى هذه التقنية إلى تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف من خلال دمج مبدأ استهلاك الموارد الفعلي مع عامل الوقت باعتباره أحد العناصر الأساسية في تحديد كفاءة استخدام الموارد إذ تعتمد على تحليل الوقت الفعلي المستخدم في أداء الأنشطة المختلفة وربطه مباشرة بمقدار الموارد المستهلكة ما يساعد في توفير معلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار وتمنح رؤية واضحة للإدارة عن

كيفية استهلاك الموارد ومدى كفاءة العمليات التشغيلية كما تسهم هذه التقنية في التعرف على الطاقات العاطلة داخل الوحدة الاقتصادية وتحديد الفجوات بين الموارد المتاحة والمستخدمة فعلياً مما يسهل من إعادة تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة وبالتالي ترشيد التكاليف وتحسين الأداء وتُعتبر تقنية TD-RCA ذات فاعلية خاصة في البيئات الإنتاجية المعقدة التي تتطلب متابعة دقيقة للوقت والتكاليف كما أن استخدامها يتيح للوحدات الاقتصادية إمكانية دمج معلوماتها المالية والتشغيلية في نظام موحد يعزز من قدرته ويوضح الشكل (2-2) مفهوم وفلسفة تقنية (TD-RCA ا على التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ميزة تنافسية في ظل التغيرات السريعة في بيئة الأعمال

2.1.3أهمية تقنية(TD-RCA)

تنبع أهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت من قدرتها على الجمع بين دقة تخصيص التكاليف التي تتميز بها محاسبة استهلاك الموارد والمرونة التي توفرها تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت حيث تمكن هذه التقنية الوحدات الاقتصادية من قياس استهلاك الموارد بطريقة أكثر واقعية من خلال ربط التكلفة بالوقت الفعلي المستخدم في تنفيذ الأنشطة وهو ما يساعد في التعرف على الطاقات العاطلة والموارد غير المستغلة وتحقيق كفاءة تشغيلية عالية كما تسهم هذه التقنية في تقديم معلومات دقيقة وشاملة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات فعالة على مستوى تسعير المنتجات وتحسين العمليات وتخفيض التكاليف بشكل مستدام وتوفر رؤية واضحة حول أداء الأنشطة ودرجة استهلاك الموارد مما يعزز من قدرة الوحدة الاقتصادية على التكيف مع المتغيرات البيئية والمنافسة المتزايدة كما تعتبر هذه التقنية أداة استراتيجية في دعم التخطيط المستقبلي والتحليل التشغيلي كونها تدمج المعلومات الزمنية مع المالية بشكل متكامل ما يجعلها من أهم الأدوات المحاسبية المعاصرة في تعزيز الميزة التنافسية وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية

2.1.4 خطوات تطبيق تقنية (TD-RCA)

تمر عملية تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت بعدة خطوات مترابطة تبدأ أولاً بتحديد الموارد المتاحة داخل الوحدة الاقتصادية سواء كانت بشرية أو مادية أو تكنولوجية تليها خطوة احتساب الطاقة القصوى لهذه الموارد خلال فترة زمنية محددة مع الأخذ بنظر الاعتبار إمكانية الاستغلال الكامل لها بعد ذلك يتم تحليل الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وربط كل نشاط بالموارد المستخدمة فيه وتحديد الوقت الفعلي المستغرق في تنفيذ كل نشاط ويتم في هذه المرحلة بناء نماذج زمنية توضح العلاقة بين الوقت والموارد المستهلكة ثم يتم حساب معدلات استهلاك الموارد بالاعتماد على الوقت الفعلي المستخدم وليس على التقديرات أو المتوسطات العامة بعدها يتم تخصيص التكاليف للأنشطة والمنتجات بناءً على كمية الوقت المستغرق والموارد المستخدمة فعلياً في كل عملية وتشمل المرحلة الأخيرة من التطبيق تحليل البيانات الناتجة وتحديد الفجوات في الأداء مثل الطاقة العاطلة أو الفائض في الموارد لتتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تصحيحية فعالة تساهم في ترشيد التكاليف وتحسين كفاءة العمليات وتحقق الميزة التنافسية المرجوة

ويوضح الشكل (2-3) خطوات تطبيق تقنية (TD-RCA).

الشكل (2-3) خطوات تطبيق تقنية (TD-RCA)

2.1.5 المقارنة بين تقنية (RCA) وتقنية(TD-RCA)

تتشابه تقنيتا محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت في كونهما من الأدوات المحاسبية الحديثة التي تهدف إلى تحسين تخصيص التكاليف وزيادة كفاءة استخدام الموارد إلا أن الفرق الجوهري بينهما يكمن في أن تقنية RCA تركز بشكل أساسي على تحليل الموارد الفعلية المستهلكة وربطها بالأنشطة والمنتجات دون التركيز المباشر على عنصر الوقت بينما تعتمد TD-RCA على دمج عامل الوقت كعنصر رئيس في عملية تخصيص التكاليف إذ تأخذ بنظر الاعتبار الوقت الذي تستغرقه الأنشطة في استهلاك الموارد مما يجعلها أكثر دقة في البيئات التي تكون فيها دورة الإنتاج معقدة وتستغرق وقتاً متفاوتاً وتتميز RCA بقدرتها على إظهار الطاقة العاطلة بدقة وتحقيق التوازن بين الموارد والأنشطة بينما تتميز TD-RCAبسهولة التحديث والتكامل مع الأنظمة الزمنية الحديثة مثل ERP وتعتبر أكثر ملاءمة للبيئات التي تعتمد على قياس الأداء الزمني وتحتاج إلى تحسين دورات العمل وتحديد اختناقات الوقت كما أن RCA تعتمد بدرجة أكبر على تحليل العلاقات بين الموارد والأنشطة بينما TD-RCAتهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال إدارة الوقت كأداة لتقليل الهدر وتحسين الأداء بشكل عام

جدول (2-1): اوجه الاختلاف بين (RCA) و(TD-RCA)

ت	البيان	RCA	TD-RCA
1	من حيث التكامل	1- ناتج عن تكامل نظامي (ABC) و(GPK)	1- ناتج عن تكامل نظامي (TD-ABC) و (GPK).
2	موجهات التكلفة	2- تعتمد على موجهات تكلفة مختلفة وغير مرنة.	2- تعتمد على موجهات الوقت التي تمتاز بالمرونة.
3	من حيث الملائمة في القياس	3- تكون أكثر تعقيدا او تكلفةً.	3- تكون اقل تعقيدا وتكلفةً.
4	معالجة الطاقة غير المستغلة أو العاطلة	4- قياس الطاقة العاطلة للموارد فقط.	4- قياس الطاقة العاطلة للموارد والانشطة معاً.
5	سلوك التكاليف	5- يكون سلوك التكاليف في ظل هذه التقنية ثابتا او متغيرا (تناسبياً).	5- يكون سلوك التكاليف في ظل هذه التقنية متغيراً.

الأسس المعرفية لتقنية الكلفة على أساس الأداء الموجه بالوقت(TD-PBC)

تقنية **الكلفة على أساس الأداء الموجه بالوقت-(TD PBC)**هي أسلوب حديث في إدارة التكاليف يدمج بين تحليل **الوقت** و**الأداء** .تركز هذه التقنية على تحديد تكاليف الأنشطة بناءً على الوقت الفعلي المستهلك في كل عملية داخل الوحدة الاقتصادية، مما يساعد على **تحقيق الكفاءة** وتقليل التكاليف.

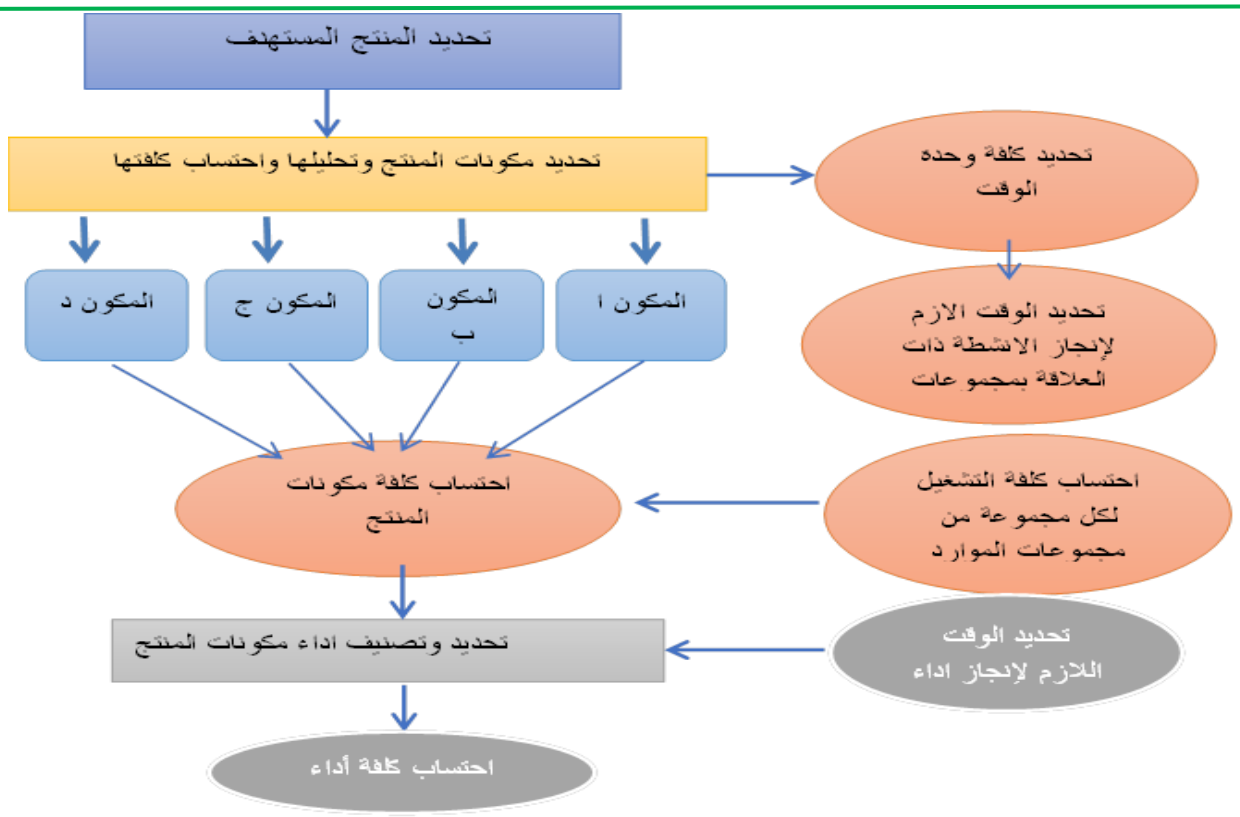
الأسس الرئيسية:

1. **التركيز على الوقت** :يتم تخصيص التكاليف بناءً على الوقت الفعلي الذي يتم استهلاكه في الأنشطة، مما يساهم في تحديد تكاليف دقيقة وعادلة.
2. **توزيع التكاليف بناءً على الأداء** :تعتمد **TD-PBC** على تحليل الأداء الفعلي للأنشطة وتوزيع التكاليف وفقاً لذلك.
3. **تحسين الكفاءة** :من خلال تعقب استهلاك الوقت، يمكن تحديد الأنشطة غير الفعالة وإعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل.
4. **دقة الحسابات** :يساهم التركيز على الوقت الفعلي في تحسين دقة تقارير التكاليف واتخاذ قرارات أكثر فعالية.
5. **تحقيق الميزة التنافسية** :تساعد **TD-PBC**في تحسين الأداء وتقليل التكاليف، مما يعزز القدرة التنافسية في السوق.

الاستفادة من التقنية:

- **ترشيد التكاليف** وتحقيق كفاءة في استخدام الموارد.
- **تحسين الأداء وجودة المنتج** من خلال مراقبة الوقت والتكاليف.
- **تحسين القدرة التنافسية** عن طريق تقليل الهدر وتحقيق التوازن بين التكلفة والأداء.

باختصار، **TD-PBC**تساعد الشركات على تحسين دقة احتساب التكاليف، تقليل الهدر، وتحقيق كفاءة أعلى في الأداء.



مصادر الميزة التنافسية

اختلفت الادبيات في تحديد وتصنيف مصادر اكتساب الميزة التنافسية لتعدد الآراء واختلاف وجهات النظر حول هذا المفهوم، وان اغلب هذه المصادر ناتج عن ما متاح للوحدة اقتصادية الاقتصادية من تلك المصادر سواء كانت مادية او بشرية او معرفية او ابداعية او مرحلية او استثنائية، على ان تلك المصادر ومهما كان نوعها يمكن حصرها في المصادر الداخلية والمصادر الخارجية وكالاتي (الغالبي وادريس، 2009: 310):

1. **المصادر الداخلية** : و ترتبط هذه المصادر بموارد الوحدة اقتصادية سواء الملموسة منها او غير الملموسة مثل عوامل الإنتاج الأساسية ، الموارد الأولية والطاقة، اصول الوحدة اقتصادية و قنوات التوزيع... الخ ، ويمكن ان تأتي الميزة التنافسية من خلال النظم الإدارية المميزة وأساليب التنظيم الإداري، الطرق المستخدمة للتحفيز، عمليات البحث و التطوير، واخيرا الابتكار و المعرفة.
2. **المصادر الخارجية**: وهذه المصادر كثيرة و متعددة و وتعتمد اساسا على متغيرات البيئة الخارجية والتي يمكن استغلالها من قبل الوحدة اقتصادية و الاستفادة منها في ايجاد الفرص واكتساب الميزة التنافسية من خلالها، مثل ظروف العرض و الطلب على الموارد سواء كانت هذه الموارد مادية او بشرية.

المبحث الثالث

3.1مجتمع وعينة البحث

يتناول هذا المبحث تحديد مجتمع البحث والمتمثل بالشركة العامة للصناعات النسيجية / الحلة، من خلال عرض شامل لطبيعة هذه الشركة والمصانع التابعة لها بشكل عام. كما يتم التركيز بشكل خاص على **عينة البحث** المتمثلة بـ **مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف**، من خلال تقديم وصف تفصيلي لأقسام المصنع والمراحل التي تمر بها عملية إنتاج **البدلة الرجالية**، بالإضافة إلى تسليط الضوء على آلية تسعير المنتجات التي يتم تصنيعها داخل المصنع.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى عدة فقرات كما يأتي:

3.1.1نبذة تاريخية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية / الحلة

تُعد الشركة العامة للصناعات النسيجية / الحلة إحدى التشكيلات الصناعية المهمة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن في العراق، والمتخصصة في صناعة المنتجات النسيجية. وقد تأسست الشركة بتاريخ **15تشرين الأول 1970** استنادًا إلى قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة للصناعات النسيجية رقم (7)، وافتُتحت رسميًا في **شباط من العام نفسه**، برأسمال قدره **15مليون دينار عراقي**.

بدأت الشركة بمصنع واحد فقط عُرف في حينه باسم **مصنع الغزل والنسيج الناعم**، والذي كان مختصًا بإنتاج الأقمشة القطنية والحريرية بأنواعها. وفي عام **1976**، توسعت الشركة بإضافة مصنع جديد هو **مصنع نسيج الحلة رقم (2)**، الذي يُعرف حاليًا باسم **مصنع إنتاج القديفة بابل(2)** ، والمختص بإنتاج قماش القديفة وقماش الكوبلان.

شهدت الشركة عدة تغييرات إدارية خلال السنوات اللاحقة، حيث تم تغيير اسمها في عام **1997**ليصبح "الشركة العامة للصناعات النسيجية - الحلة". وفي عام **2005**، تم دمج **الشركة العامة للصناعات القطنية في الديوانية** معها، كما تم إلحاق **مصنع الألبسة الرجالية في النجف الأشرف** بالشركة، بعد أن كان يتبع سابقًا للشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة / الموصل.

3.1.2أهداف الشركة العامة للصناعات النسيجية

تهدف الشركة العامة للصناعات النسيجية / الحلة إلى دعم الاقتصاد الوطني من خلال تطوير قطاع الصناعات النسيجية، لا سيما في مجالات تصنيع الغزول والأقمشة القطنية، الحريرية، والقديفة، بهدف تعزيز الإنتاج المحلي ودعم خطط التنمية. كما تسعى لإنتاج منتجات ذات جودة عالية وأسعار مناسبة لضمان رضا الزبائن.

تضم الشركة عدة مصانع تابعة لها، منها:

1. **مصنع نسيج الحلة :(1)** ينتج الأقمشة القطنية والحريرية والحشوات الصناعية والمفروشات.
2. **مصنع القديفة – بابل :(2)** يختص بإنتاج الأقمشة الثقيلة كالقديفة والكوبلان وسجاد الصلاة وبدلات العمل.
3. **مصنع نسيج الديوانية :**يُنتج الغزول والأقمشة القطنية والتركيبية، والمواد الطبية كالشاش والبلاستر.
4. **مصنع الأكياس البلاستيكية – الحلة :**يُنتج أكياسًا بلاستيكية متعددة الأنواع والأحجام.
5. **مصنع الأكياس البلاستيكية – السدة :**يُنتج أكياسًا منسوجة مخصصة للاستخدامات الزراعية.
6. **مصنع الألبسة الجاهزة – النجف الأشرف :**عينة البحث، ويُنتج البدلات الرجالية والمدنية والعسكرية، والزي الموحد، والمنتجات الطبية.

تأسس المصنع عام **1979**، وبدأ الإنتاج فعليًا عام **1988**، وتم إلحاقه بالشركة العامة للصناعات النسيجية عام **2005**.يُعد المصنع من أهم التشكيلات الإنتاجية في الشركة، ويتميز باستخدامه منظومة التصميم الإلكتروني (كيربر)، إضافة إلى حصوله على شهادة الجودة العالمية (ISO).

ينتج المصنع البدلات المدنية بأنواعها (البدلة المطورة، الجاكيت، القميص، السروال)، وكذلك البدلات العسكرية (بدلات الدفاع، الشرطة، الطيارين، المرور، البحرية، الدرع الواقي). في عام **2010**، أُطلق "المشروع الصيني المطوّر" لزيادة إنتاج البدلة المدنية المطورة، بطاقة تصل إلى **400 بدلة يوميًا**.

كما تم إنشاء قاعات متخصصة لإنتاج البدلة المطورة، الدرع الواقي، والخوذة، ويحتوي المصنع على ثلاث خطوط إنتاج رئيسية:

- **خط المنتجات الطبية**
- **خط المنتجات العسكرية**
- **خط البدلة المطورة**

يعمل في المصنع أكثر من **1700عامل** من محافظات الفرات الأوسط، ويساهم بتجهيز وزارات الدولة المختلفة والجامعات العراقية بالألبسة الرسمية والمدنية.

3.1.3نبذة عن مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف

الخطوط الانتاجية التابعة لمصنع الالبسة الرجالية في النجف والمنتجات التي ينتجها

الخط الاول المنتجات الطبية		**الخط الثاني المنتجات العسكرية**		**الخط الثالث البدلة المطورة**	
ت	اسم المنتج	ت	اسم المنتج	ت	اسم المنتج
1	وسادة	1	بدلة حدود	1	بدلة رجالي سبورت
2	بقجة عمليات	2	بدلة عراضات	2	بدلة رجالي كلاسك
3	صداري منتجات	3	سروال حماية منشات	3	بدلة رجالي مميز
4	مانتو	4	قمصلة نيلي فرو	4	برمودا رجالي
5	كاون صحي	5	سروال شرطة	5	تيشيرت
6	بدلة وقاية	6	خوذة	6	جاكيت رجالي
7	وسادة نوم	7	بدلة مرور شتوي	7	جاكيت رجالي سبورت
8	بدلة عمل قطعة واحدة	8	قميص مرقط	8	رباط
9	وسادة صحة صغيرة	9	قميص مرقط زيتوني	9	سروال رجالي
10	كمامة (يدوية)	10	بدلة مرقط زيتوني	10	سروال ولادي
11	شرشف صحة	11	درع	11	قميص رجالي
12	وسادة صحة كبيرة	12	باركة	12	قميص نص ردن
13	بدلة عمل قطعتين	13	قمصلة عسكرية	13	كوت رجالي
14	بدلة غاز الشمال	14	بدلة مرور	14	يلك
15	قمصلة صيانة	15	قميص حماية منشات	15	يلك ولادي
16	شرشف كرسي	16	قميص شرطة ازرق	16	بجامة ولادي
17	علم اسود	17	قميص مرور ابيض	17	مانتو نسائي
		18	بدلة وزارة الداخلية	18	تراكسوت
		19	بدلة وزارة الدفاع	19	كلبية ولادي
		20	حمالة رتب	20	دشداشة ولادي
		21	علامة مطرزة		
		22	كاسكيتة		

الجدول: من اعداد الباحثة استنادا الى قسم التخطيط والمتابعة في المصنع.

3.1.4واقع الطاقة الإنتاجية للمصنع

رغم التطور الكبير الذي شهده **مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف** من حيث المعدات والتقنيات، إلا أن مستويات الإنتاج سجلت انخفاضًا ملحوظًا في السنوات الأخيرة، حيث تراجعت إلى ما دون حدود الطاقة التصميمية، المتاحة، وحتى المخططة. وقد أدى هذا التراجع إلى توقف عدد من الخطوط الإنتاجية، وأصبح الإنتاج يُنفذ بشكل غير منتظم ويعتمد غالبًا على الطلبيات فقط.

يرجع هذا الانخفاض إلى مجموعة من الأسباب، أبرزها:

- الظروف التي مر بها العراق بعد عام 2003 وحتى الوقت الحاضر،
- التداعيات الأمنية نتيجة العمليات الإرهابية وعدم الاستقرار،
- المنافسة القوية من المنتجات المستوردة ذات الأسعار المنخفضة مقارنة بمنتجات المصنع.

ويُبيّن **الجدول (3-2)** مقارنة بين الطاقات المختلفة للمصنع والإنتاج الفعلي، إضافة إلى نسبة الاستغلال الفعلي للطاقة خلال السنوات الأخيرة.

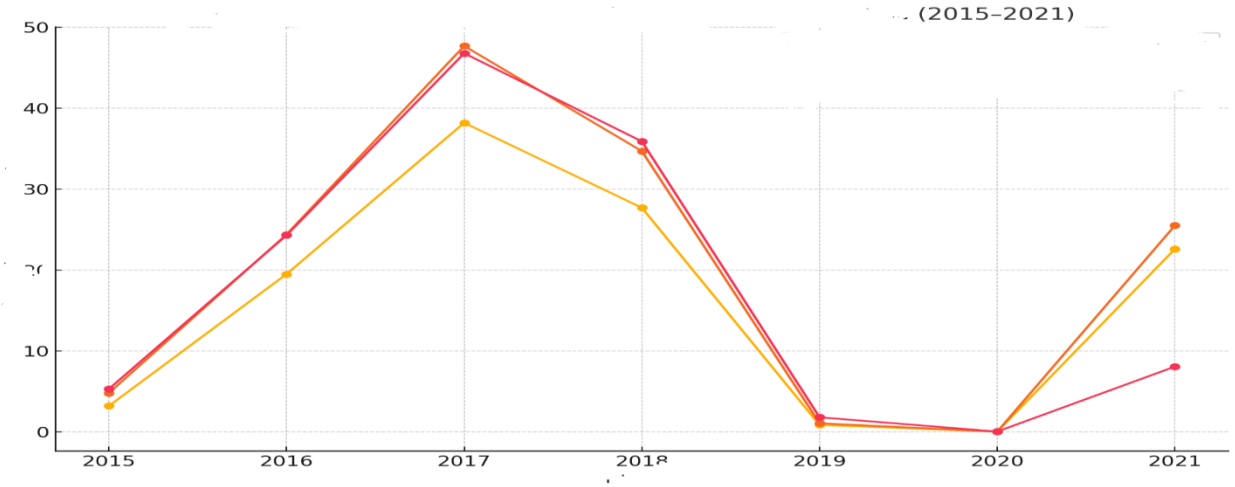
الجدول (3-2): الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة والإنتاج الفعلي ونسب الاستغلال لمصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف(2015–2021)

السنة	الطاقة التصميمية	الطاقة المتاحة	الإنتاج المخطط	الإنتاج المتحقق	نسبة المتحقق إلى التصميمية%	نسبة المتحقق إلى المتاحة%	نسبة المتحقق إلى المخططة%
2015	926,000	617,334	565,000	29,753	3.2%	4.8%	5.3%
2016	926,000	740,800	743,878	181,042	19.5%	24.4%	24.3%
2017	926,000	740,800	755,266	353,734	38.2%	47.7%	46.8%
2018	926,000	740,800	714,000	256,769	27.7%	34.7%	35.9%
2019	926,000	740,800	438,500	7,884	0.85%	1.06%	1.80%
2020	926,000	820,800	518,000	168	0.018%	0.02%	0.032%
2021	926,000	820,800	2,598,000	209,500	22.6%	25.5%	8.06%

تحليل الجدول:(3-2)

يُظهر الجدول تراجعًا ملحوظًا في نسب الإنتاج المتحقق مقارنةً بالطاقات المختلفة خلال الفترة (2015–2021). فرغم ارتفاع الطاقة المتاحة في بعض السنوات (مثل 2020 و2021)، إلا أن الإنتاج الفعلي لم يرتقِ إلى المستويات المطلوبة، وبلغت أدنى نسبة استغلال في عام 2020 حيث لم تتجاوز **0.02% من الطاقة المتاحة**.

كما أن عامي **2019** و**2020** شهدا انهيارًا في معدلات الإنتاج لأسباب تتعلق بالأوضاع الأمنية والاقتصادية والمنافسة الشديدة من المنتجات المستوردة، في حين سجل عام **2017** أعلى نسبة استغلال نسبيًا للإمكانات الإنتاجية. يشير هذا التذبذب في الأداء إلى الحاجة الماسة لإعادة النظر في الخطط التشغيلية، وتطوير آليات التسويق، وتحسين القدرة التنافسية للمصنع في السوق المحلي.



المنْتَج بالشكل النهائي.

4.13.: الهيكل التنظيمي لمصنع الالبسة الجاهزة في النجف الاشرف

يتكون الهيكل التنظيمي لمصنع الالبسة الجاهزة في النجف الاشرف من ثلاثة خطوط انتاجية فضلاً عن الاقسام الادارية وكما موضح في الجدول (3-1)، وترتبط جميعها مباشرة مع مدير المصنع الذي يمثل رأس الهرم التنظيمي للمصنع والذي يرتبط بدوره مع مجلس المديرين وكما هو موضح في الشكل (3-1).

3 .1.4.نظام التكاليف المطبق في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف

يعتمد **معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف** على نظام التكاليف **المرحلية (Process Costing)** في محاسبة التكاليف، وهو النظام الأنسب لطبيعة عملياته الإنتاجية

المستمرة والمتكررة، حيث يتم الإنتاج وفقًا لمراحل متتابعة، تبدأ من مرحلة التصميم والفصال ثم الخياطة والتجميع، وتنتهي بالتشطيب والتعبئة.

يتم تجميع التكاليف لكل مرحلة إنتاجية على حدة، وتشمل هذه التكاليف:

- **المواد المباشرة** :وتشمل الأقمشة، الأزرار، السحابات، وغيرها من المستلزمات.
- **الأجور المباشرة** :وهي أجور العاملين في خطوط الإنتاج المختلفة.
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة** :كتكاليف الكهرباء، صيانة المعدات، واستهلاك الآلات.

كما يعتمد المعمل على **أسعار قياسية** لتسعير الوحدات المنتجة، مع مقارنة هذه الأسعار بالتكاليف الفعلية لغرض قياس الانحرافات وتحليل أسبابها، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالتسعير والتخطيط والرقابة.

ويُعد هذا النظام مناسبًا لطبيعة الإنتاج الكمي المتكرر في المصنع، كما يسهم في تبسيط العمليات المحاسبية، وتحقيق مستوى أعلى من الرقابة على التكاليف في مختلف المراحل الإنتاجية.

- **الخطوة 1:** حساب الطاقة النظرية الشهرية (بالساعات)

الطاقة النظرية=عددالخطوط×عدد العمال×عددالساعات اليومية×عدد أيامالعمل\text{الطاقة النظرية} = عدد الخطوط × عدد العمال × عدد الساعات اليومية × عدد أيام العملالطاقة النظرية=عددالخطوط×عددالعمال×عددالساعاتا ليومية×عددأيامالعمل

6000=25×8×10×3=ساعة شهرية × 8 × 10 × 3 = \textbf{6000 = 25ساعة

شهرية 6000=25×8×10×3=}ساعة شهرية

- **الخطوة 2:** حساب الطاقة العملية الشهرية

الطاقة العملية=الطاقة النظرية×نسبة الاستغلال

4500=6000×75%=ساعة فعلية}\text{الطاقة العملية } \text{الطاقة النظرية} \times \text{نسبة الاستغلال} = \textbf{4500 = 6000 × 75\%ساعة فعلية}{الطاقة العملية=الطاقة النظرية×نسبة الاستغلال

4500=6000×75%=ساعة فعلية

- **الخطوة 3:** حساب معدل تكلفة وحدة الوقت

معدل تكلفة وحدة الوقت 13,333=60,000,0004500=دينار/ساعة}\text{معدل تكلفة وحدة الوقت} = \textbf{13,333} = \frac{60,000,000}{4500} دينار/ساعة{معدل تكلفة وحدة الوقت=450060,000,000=13,333=دينار/ساعة

التفسير:

- الطاقة النظرية توضح الإمكانية القصوى للإنتاج.
- الطاقة العملية تعكس الواقع التشغيلي (بعد الأخذ بالاعتبار الأعطال، التوقفات...).
- معدل تكلفة الوقت مفيد لتقدير تكلفة كل منتج وفقًا للزمن المستغرق في إنتاجه.

5 .1.6.تطبيق تقنية إعادة هندسة العمليات في المصنع عينة البحث

نظرًا للتراجع الملحوظ في مستويات الإنتاج الفعلي لمعمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف مقارنة بالطاقة التصميمية، وكذلك التحديات التي تواجهه على صعيد الكفاءة التشغيلية، فقد أصبح من الضروري **تبنّي تقنيات حديثة لتحسين الأداء**، وفي مقدمتها **تقنية إعادة هندسة العمليات (BPR).**

تهدف هذه التقنية إلى **إعادة تصميم العمليات الجوهرية في المصنع من الجذور**، بحيث يتم التخلص من الخطوات غير الضرورية، وتقليص الفاقد الزمني والمادي، وتبسيط سير العمليات الإدارية والإنتاجية، بالتركيز على:

1. **تحليل سير العمليات الحالية** :من خلال دراسة متعمقة لمراحل الإنتاج (من التصميم حتى التشطيب)، وتحديد نقاط الضعف مثل: ازدواجية العمل، وقت الانتظار، ضعف التنسيق بين الأقسام.
1. **إعادة تصميم العمليات الأساسية** :عبر دمج بعض المراحل أو إعادة توزيع المهام أو إدخال الأتمتة في بعض مراحل الإنتاج (مثل اعتماد الأنظمة الذكية في الفصال والخياطة).
2. **تطبيق النماذج المحسنة** :باختبار النموذج الجديد تدريجيًا في خطوط الإنتاج، ثم تعميمه بعد التأكد من فعاليته.
3. **قياس الأداء بعد إعادة الهندسة** :من خلال مؤشرات مثل: زيادة الإنتاجية، تقليل كلفة الوحدة، تحسين جودة المنتج النهائي، وزيادة رضا الزبائن.

وقد أظهر تحليل واقع المعمل أن تطبيق إعادة هندسة العمليات يمكن أن يسهم في:

- رفع نسبة الاستغلال الفعلي للطاقة الإنتاجية.
- تقليل أوقات الانتظار والفاقد.
- تحسين تدفق المعلومات بين الوحدات الإنتاجية

الاستنتاجات:

استنتاجات الجانب النظري

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة منافسة شديدة وتطورات متسارعة، مما يفرض على الوحدات الاقتصادية التركيز على تحقيق القيمة المضافة للزبون لضمان استمراريتها وموقعها التنافسي. وعلى الرغم من اعتماد المصنع على النظام المحاسبي الموحد في معالجة البيانات المالية وإعداد التقارير، إلا أنه لا يوفر معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات، نظراً لاعتماده على أسلوب موحد في توزيع التكاليف وإغفاله لمتطلبات الإدارة في الرقابة على التكاليف وتطوير المنتجات.

في هذا السياق، تبرز أهمية تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، مثل محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت وإعادة هندسة العمليات، لما لها من دور في تحسين الأداء الصناعي والتجاري والاقتصادي. فهذه التقنيات تتيح معرفة مواطن الخلل ومعالجتها، فضلاً عن مساهمتها في تحسين قيمة المنتج أو الخدمة عبر تلبية احتياجات الزبون وترشيد التكاليف. كما أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تتميز بتركيزها على عامل الزمن باعتباره عنصراً أساسياً في تحسين الأداء والوفاء بالالتزامات.

علاوة على ذلك، يمكن دمج تقنية محاسبة استهلاك الموارد مع تقنيات أخرى في إدارة التكلفة الاستراتيجية، مما يعزز فعاليتها في تحسين العمليات وتقليل الهدر. ومن

ناحية أخرى، تسهم إعادة هندسة العمليات في تحسين جودة المنتج وخفض تكاليفه من خلال إلغاء الأنشطة غير الضرورية، وهي بذلك توفر حلولاً استراتيجية طويلة الأمد تتماشى مع التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال. كما تلعب الهندسة العكسية دوراً محورياً في تحقيق الترشيد المستهدف للتكلفة عبر تحليل المنتجات المنافسة وتطوير المنتج بما يتناسب مع متطلبات السوق.

وأخيراً، يُمكن تحقيق ترشيد التكلفة من خلال التوظيف المتكامل لتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وإعادة هندسة العمليات دون المساس بجودة المنتج، مع تحسين استخدام الموارد والتخلص من الأنشطة غير ذات القيمة المضافة.

استنتاجات الجانب العملي

يعاني مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف من مشكلات تتعلق بأساليب احتساب التكاليف، حيث يتم توزيع التكاليف الصناعية العامة وفق عدد العمال، مما يؤدي إلى قرارات إدارية غير دقيقة بسبب نقص التأهيل العلمي للعاملين في هذا المجال. كما يعتمد المصنع على أسلوب تسعير تقليدي لا يأخذ في الاعتبار أسعار المنافسين، مما يضعف قدرته التنافسية.

أثبت تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت لعام 2021 فاعليته، حيث أسهم في خفض التكلفة من 3,077,066,905إلى 2,364,695,203.28دينار، محققًا وفراً قدره 712,371,701.72دينار، من خلال تقليل التكاليف غير الضرورية كتكاليف الطاقة العاطلة. كما عزز توظيف تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وإعادة هندسة العمليات القدرة التنافسية عبر تحسين جودة المنتجات وترشيد التكاليف دون التأثير على الجودة.

يعود انخفاض المبيعات إلى غياب البحث والتطوير، ما أدى إلى تراجع الابتكار في التصاميم وعدم مواكبة اتجاهات السوق. كما أن المصنع لم يتمكن من تحقيق الاستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بسبب التحديات الاقتصادية والأمنية التي شهدها العراق بعد 2003، إلى جانب دخول المنتجات الأجنبية المنافسة إلى السوق المحلية.

التوصيات:

لمواجهة التحديات التي يواجهها مصنع الألبسة الجاهزة في النجف الأشرف وتعزيز قدرته التنافسية، يُوصى باتخاذ الإجراءات التالية:

1. تحسين قيمة المنتجات :يجب تطوير تصاميم البدلات الرجالية من حيث الألوان والخامات بما يتماشى مع متطلبات وذوق الزبائن، وذلك عبر تحديث شعبة التصميم واستخدام تقنيات حديثة مثل إعادة هندسة العمليات.
2. تحديث نظام التكلفة :ينبغي استبدال النظام التقليدي المعتمد في المصنع بتقنيات متقدمة مثل محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت(TD-RCA) ، لما لها من دور في تقديم احتساب دقيق للتكلفة وتحقيق ترشيد فعال في استخدام الموارد.
3. تحقيق عدالة توزيع التكاليف :اعتماد أساليب أكثر إنصافًا في توزيع تكاليف الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية، مما يساهم في تحسين دقة التكاليف واتخاذ قرارات إدارية مستندة إلى بيانات موثوقة.
4. الاستغلال الأمثل للموارد :وضع خطط استراتيجية لاستغلال الموارد بكفاءة، مع التركيز على الاستفادة من تقنيات (TD-RCA) لتحديد الطاقات العاطلة وإعادة توظيفها بالشكل الأمثل.
5. إصلاح نظام التكلفة على المستوى الوطني :يوصى بإجراء تغيير شامل في أنظمة التكلفة المطبقة ليس فقط في المصنع، بل في جميع الوحدات الاقتصادية التابعة لوزارة الصناعة العراقية، عبر تبني التقنيات الحديثة التي تضمن احتساب التكاليف بدقة أكبر وتحقيق متطلبات السوق.
6. تطوير المهارات المحاسبية :تنظيم دورات تدريبية للعاملين في الحسابات وشعبة حسابات التكلفة لتعزيز معرفتهم بالتقنيات المحاسبية والإدارية الحديثة، مما يرفع من كفاءة الأداء في المصنع.
7. ترشيد تكلفة المنتجات :لضمان تنافسية الأسعار وزيادة المبيعات، يجب العمل على تخفيض تكلفة البدلة الرجالية بما يتناسب مع أسعار المنتجات المنافسة، والاستفادة القصوى من الطاقة العاطلة عبر استخدام تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وإعادة هندسة العمليات.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

شكر وتقدير:

لا أحد أو ذكر اي شخص اخر.

References:

1. blocher, edward J. & stout, david E. & cokins, gary, “cost management “, a strategic emphasis fifth edition, 2010
2. Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W. and Brewer, Peter C., “Managerial Accounting “2010, p:7
3. Blocher, Edward J., Stout, David E. And Cokins, Gary. (2010) "Cost Accounting A Strategic Emphasis "5th Edition, McGrow –Hill /Irwin, NewYork.
4. Blocher, Edward J., Stout, David E., Juras, Paul E. and Smith Steven. (2019): "Cost Accounting A Strategic Emphasis", 8th Edetion, McGrow –Hill, Education.
5. Davis,M.M. Aquilano,N.J., & Chase,R.R.,(2003)," Fundamentals of

18. Oskar Arvidsson & Pierre Johansson (2013): "Lean Productions paverkan pa ekonomistyrningen ", EN fallstudie inom Gnutti Powertrain.
19. Siegel, Joel G., & Shime, Jaek, (2006); "Accounting Handbook", 4th, ed., Barrons Edutationat Series.
20. Singh, S. and Kumar, M., "Product development through QFD analysis using analytical network process ", International journal of advanced engineering research and applications, vol.1, no.3, 2014.
21. Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2004),"Operations management". Pearson education.
22. Stevenson, William J. (2012),"Operations Management ", Eleventh Edition. Mc Graw-Hill, Irwin, U.S.A.
23. Al-Sharika Al-'Amma lil-Sina'at Al-Naseejiyya wal-Jildiyya fi Al-Hilla. (2021). Al-Niẓām al-Dākhilī [Internal Regulations].
24. Al-Sharika Al-'Amma lil-Sina'at Al-Naseejiyya wal-Jildiyya fi Al-Hilla – Masna'Al-Albisa Al-Jāhiza fi Al-Najaf Al-Ashraf. (2015–2021). Taqārīr Al-Intāj li-Qism Al-Takhṭīṭ [Production Reports, Planning Department].
25. Al-Sharika Al-'Amma lil-Sina'at Al-Naseejiyya wal-Jildiyya fi Al-Hilla – Masna'Al-Albisa Al-Jāhiza fi Al-Najaf Al-Ashraf. (2021). Qawā'im wa Bayānāt Al-Takālīf li-Muntağ Al-Badla Al-Rijāliyya [Cost Statements for Men's Suit Product].
26. Al-Sharika Al-'Amma lil-Sina'at Al-Naseejiyya wal-Jildiyya fi Al-Hilla – Masna'Al-Albisa Al-Jāhiza fi Al-Najaf Al-Ashraf. (2021). Kashf bi-Muntajāt Al-Masna'wal-Haykal Al-Tanẓīmī [Factory Products and Organizational Structure].
27. Rishu, B. D. (2008). Idārat Al-Takālīf [Cost Management]. Alexandria: Dar Al-Ta'leem Al-Jami'i.
28. Al-'Ajārima, T. (2005). Al-Taswīq Al-Masrafī [Bank Marketing]. Jordan: Dar Hamid.
29. Al-Bakri, T., & Al-Rahūmi, A. (2008). Taswīq Al-Khadamāt Al-Māliyya [Marketing of Financial Services]. Amman: Ithra'.
30. Radi, B., & Al-'Arabi, H. Y. (2016). Idārat Al-Jawda Al-Shāmila: Al-Mafhūm wal-Falsafa wal-Taṭbīqāt [TQM: operations management" ,4th ed., Mc Graw-Hill Irwin.
6. Dhillon, B., S., (2002), " Engineering & technology management tools &applications ", Artech House.
7. Hammer, M., & Champy, J. (1993), "A manifesto for business revolution. Reengineering the Corporation". First published by Harper Collins Inc., New York. All Rights Reserved.
8. Hancock, Phil, Robinson, Peter, & Bazley Mike. (2020): "Contemporary Accounting: A Strategic Approach for Users", 10th. Ed., Cengage Learning Australia Pty Limited.
9. Hansen, D. Mowen, M. Guan, L., (2007): "Cost Management: Accounting and Control ", 6th. Ed., South-Western, a part of Cengage Learning.
10. Hilton, Ronald W. and Platt, David E., (2019): "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment" 12th ed. Mc Graw –Hill, Education.
11. Hilton, Ronald W. and Platt, David E., (2019): "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment" 12th ed. Mc Graw –Hill, Education.
12. Horngren, Charles T. & Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav v. (2018) : "cost accountin : A Manageril Emphasis" , 16 th ed ., Pearson Education limited, New Jersey, USA.
13. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V., (2015): "cost Accounting A managerial Emphasis" 15th Ed, PEARSON.
14. Janice Reynolds. (2001)." Logistics and Fulfillment for Business", 1st Edition, New York: CMP, U.S.A.
15. John. Antos, (2005): "Activity Based Management, Activity Based costing, ctivity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, 2005 Dec, 09.
16. Kinney, Michael R., and Raiborn, Cecily A., (2011): "Cost Accounting Foundations and Evolutions", 8th ed. South – Western.
17. Mohapatra, S. (2013). "Business process reengineering: automation decision points in process reengineering" Springer Science & Business Media.

Performance Budgeting. Al-Majalla Al-‘Irāqiyya lil-‘Ulūm Al-Idāriyya, 9(37).

42. Al-Khafaji, A. T. K., & Al-Kawaz, S. M. J. (2019). Integration of Balanced Scorecard and BPR for Strategic Performance. Majallat Al-Muthanna lil-‘Ulūm Al-Idāriyya wal-Iqtiṣādiyya.

43. Al-Dabbas, M. H. (2015). Feasibility of Applying Resource Consumption Accounting in Syrian Industry. Majallat Jāmi‘at Tishreen, 37(3).

44. Shayraz, H. S. H. (n.d.). BPR as a Strategic Option: Case Study of Mobilis. Majallat Abḥāth Iqtiṣādiyya wa Idāriyya, University of Biskra.

45. ‘Ali, M. I., ‘Anid, Ṣ. ‘U., & Shintah, H. I. (2017). BPR in Accounting Information Systems. Jāmi‘at Al-Mustanṣiriyya, Kulliyat Al-Idāra wal-Iqtiṣād.

46. ‘Ali, W. A. M. (2013). Integrating RCA and ERP. International Journal of Accounting and Auditing, Beni Suef University, (1), 249–298.

47. Al-‘Awadi, M. S. S., & Hamdan, K. H. (2014). BPR and Competitive Advantage. Majallat Dirāsāt Muḥāsabiyya wa Māliyya, 9(28).

48. Al-Kawaz, S. M. J. (2009). Using Decomposition Analysis to Improve Product Value. Journal of Kerbala University, 7(3).

49. Al-Kawaz, S. M. J. (2017). Integrating BPR and TDABC: Case of Leather Industries Co. Majallat Jāmi‘at Karbalā’ Al-‘Ilmiyya, 15(1).

50. Muhammad, Z. F. (2012). The Role of BPR in Reducing Costs and Increasing Profitability. Majallat Tikrīt lil-‘Ulūm Al-Idāriyya wal-Iqtiṣādiyya, 8(26).

51. Muhammad, Ṣ. A., & Manṣūr, F. R. H. (2014). Activity-Based Costing and RCA in Sudanese Industry. Majallat Al-‘Ulūm Al-Iqtiṣādiyya, 15(2), 58–80.

52. Muwaish, S. K., & Ya‘qub, F. A. (2018). Rationalizing Agricultural Activity Costs through Genetic Engineering. Majallat Dirāsāt Muḥāsabiyya wa Māliyya, 13(45).

53. Waniyun, ‘A. H., Kāẓim, H. N., & Kāẓim, H. K. (2020). Using TD-RCA to Measure Idle Energy. 3rd Scientific Conference, College of Administrative and Financial Sciences, University of Kufa, pp. 158–160.

Concepts, Philosophy, and Applications]. Riyadh: Al-Shaqri Publishing

31. Al-Wuqad, S. M. (2012). Al-Uṣūl Al-Muḥāsabiyya wal-Asās Al-‘Amali fi Muḥāsabat Al-Takālīf [Accounting Principles and Cost Accounting Practices]. Amman: Maktabat Al-Mujtama‘ Al-‘Arabi.

32. Al-‘Ali, A. S. (2010). Taṭbīqāt fi Idārat Al-Jawda Al-Shāmila [Applications in TQM] (2nd ed.). Amman: Dar Al-Maseera.

33. Al-Yūsufi, A. S. (2009). Idārat Al-Qīma: Al-Mafhūm wal-Uslūb [Value Management: Concept and Approach] (5th ed.).

34. Ben Moussa, U. K., & ‘Isa, N. (2013). Rationalizing Public Expenditures in Algeria (1980–2013). Majallat Idārat Al-A‘māl wal-Dirāsāt Al-Iqtiṣādiyya.

35. Al-Barwari, N. A., & Bashiwah, M. A. (2010). Idārat Al-Jawda: Madkhal lil-Tamayuz [Quality Management: A Gateway to Excellence]. Amman: Al-Waraq Foundation.

36. Belmustafawi, O., & ‘Allash, A. (2021). Public Finance Law as a Tool to Rationalize Current Spending. In: Helles, S. A. (2007). Activity-Based Costing in Measuring University Services. Majallat Al-Jāmi‘a Al-Islāmiyya, Gaza.

37. Bayzan, H. A. (2017). A Modern Perspective on BPR. Majallat Jāmi‘at Ṣabrāta Al-‘Ilmiyya, (3).

38. Al-Janabi, A. M. S., & Al-Tamimi, M. T. M. (2020). The Impact of Resource Consumption Accounting on Cost Rationalization: Case Study of Diyala Company. Majallat Kulliyat Baghdād lil-‘Ulūm Al-Iqtiṣādiyya, (61).

39. Jawad, A. G., & Saad, S. M. (2020). Activity-Based Costing and Cost Rationalization. Majallat Dirāsāt Muḥāsabiyya wa Māliyya, 15(52).

40. Kazim, H. K. (2008). Role of Value Engineering in Cost Reduction at Al-Ishraf Cement Plant. Majallat Al-‘Azī lil-‘Ulūm Al-Iqtiṣādiyya wal-Idāriyya, (2).

41. Hassan, I. M., & Talib, M. M. (2013). Proposed Accounting Model Based on