

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN 2222-2995

University of Kirkuk Journal For Administrative
and Economic Science



Mohsen Mohammed Abdulaziz & Hasan Hewa Mahmood. The role of resource consumption accounting in activating the performance prism: a field study in the industrial sector in Iraq. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2024) 14 (3):194-209.

The role of resource consumption accounting in activating the performance prism: a field study in the industrial sector in Iraq

Mohammed Abdulaziz Mohsen ¹, Hewa Mahmood Hasan ²

^(1,2) Salahaddin University, Erbil, Iraq

mohammed.mohsin@su.edu.krd¹
hiwa.hasan@su.edu.krd²

Abstract: This study aims to explore the role of resource consumption accounting in enhancing and activating the performance Prism in the industrial sector institutions in Iraq. This research comes in response to the urgent need to improve the efficiency of institutional performance in light of the economic and financial challenges facing the country. In order to achieve the research objectives, the descriptive analytical approach and the questionnaire were used as a tool to collect data from the research sample and statistical tools (such as Cronbach's alpha, t-test and ANOVA) were used to analyse the practical aspect of the research. A sample of 135 people was selected from industrial companies listed on the Iraq Stock Exchange with financial, accounting and administrative sciences in the various departments of those economic units.

One of the most important conclusions reached by the research is that there is a significant impact (in addition to the relationship) of using resource consumption accounting as a management tool in the industrial sector in Iraq in all the different perspectives of the performance prism, i.e. resource consumption accounting has an effective role in enhancing and activating the performance prism by providing data and information that can be used in the perspectives of the performance prism (stakeholders, strategies and capabilities, operations and stakeholder contribution) in order to make better decisions and achieve the goals of economic units and their strategies, whether short or long term.

Based on these results, industrial organizations in Iraq can take into consideration the need to enhance the use of resource consumption accounting as a tool for measuring and improving performance in the industrial sector in Iraq, with a focus on improving their strategies and internal operations in line with the requirements of the perspectives of the performance prism, which contributes to achieving distinguished and sustainable performance in the local and global markets.

Keywords: Resource Consumption Accounting, Performance Prism, Strategy, stakeholders.

دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل منشور الأداء المتوازن دراسة ميدانية في قطاع الصناعة في العراق

أ.م.د. محمد عبد العزيز محسن^١، د. هيو محمود حسن^٢

(^{١,٢}) كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق

المستخلص: تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز وتفعيل منشور الأداء المتوازن في مؤسسات قطاع الصناعة في العراق. يأتي هذا البحث استجابة للحاجة الملحة لتحسين كفاءة الأداء المؤسسي في ظل التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجهها البلاد. ولغرض الوصول الى أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة البحث واستخدم أدوات احصائية (مثل الفا كرونباخ، اختبار t و ANOVA) لتحليل الجانب العملي للبحث، تم اختيار عينة مكونة من ١٣٥ شخصاً من الوحدات الاقتصادية الصناعية المدرجة في بورصة العراق ذات في العلوم المالية او المحاسبية والادارية في الأقسام المختلفة لتلك الوحدات الاقتصادية.

من أهم الاستنتاجات التي تم توصل اليها البحث هناك تأثير معنوي (فضلاً عن العلاقة) لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة إدارية في قطاع الصناعة في العراق في كافة الأبعاد المختلفة لمنشور الاداء اي لدى محاسبة استهلاك الموارد دور فعال في تعزيز وتفعيل منشور الاداء المتوازن من خلال توفير البيانات والمعلومات والتي يمكن استخدامها في ابعاد منشور الاداء المتوازن (أصحاب المصالح، الاستراتيجيات والقدرات، العمليات ومساهمة اصحاب المصالح) وذلك بهدف صنع القرارات وتحقيق اهداف الوحدات الاقتصادية واستراتيجيتها سواء قصيرة ام بعيدة المدى.

بناءً على هذه النتائج، يمكن للمنظمات الصناعية في العراق الأخذ بنظر الاعتبار ضرورة تعزيز استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لقياس وتحسين الأداء في قطاع الصناعة في العراق، مع التركيز على تحسين استراتيجياتها وعملياتها الداخلية بما يتوافق مع متطلبات ابعاد منشور الاداء المتوازن، مما يساهم في تحقيق أداء متميز ومستدام في السوقين المحلية والعالمية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، منشور الاداء المتوازن، الاستراتيجيات، أصحاب المصالح.

Corresponding Author: E-mail: hiwa.hasan@su.edu.krd

المقدمة:

في ظل التحولات المتسارعة في بيئة الأعمال العالمية، أصبحت إدارة الموارد واستهلاكها أمراً حاسماً لنجاح الوحدات الاقتصادية في جميع القطاعات. واستجابة لهذا التحدي، تسعى الوحدات إلى تفعيل مقاييس الأداء لقياس كفاءة استخدام الموارد، وهو ما يعكس مدى فعالية وكفاءة إدارتها. تعتبر محاسبة استهلاك الموارد أداة أساسية في هذا السياق، حيث تساهم في تحليل وتقييم استخدام الموارد المختلفة وتحديد مدى تأثيرها على الأداء العام للوحدات الاقتصادية.

يروم الباحثان إلى استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل منشور الاداء المتوازن في قطاع الصناعة في العراق من خلال وضع الفرضيات لتحقيق اهداف البحث. يأتي ذلك استجابةً لحاجة الوحدات الاقتصادية إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعزيز أدائها، وذلك من خلال فهم دور المحاسبة في تحليل ومتابعة استهلاك الموارد بشكل فعال.

يتكون البحث من عدة أقسام، حيث يتم في البداية استعراض منهجية البحث والأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث ومنهجيته ثم الإطار النظري الذي يدعم متغيرات البحث والتي تشمل كل من محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الاداء المتوازن، ومن ثم وصف المنهجية المستخدمة في جمع وتحليل البيانات. ويختتم البحث بتقديم الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تساهم في تعزيز دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق أهداف منشور الاداء المتوازن في قطاع الصناعة في العراق.

المبحث الاول المنهجية

اولاً: مشكلة وسؤال البحث

تواجه الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق تحديات كبيرة في تحقيق اهدافها الاستراتيجية من النمو والاستمرارية والميزة التنافسية وتحقيق رضا اصحاب المصالح وذلك بسبب عدم حصولها على معلومات كافية ودقيقة لكي تستفاد منها في عملية صنع القرارات الادارية والاستراتيجية في البيئة الداخلية والخارجية لتلك الوحدات الاقتصادية، فتعد اسلوب محاسبة استهلاك الموارد احد اساليب المحاسبة الادارية واثبتت فائدتها على مرور الزمن في الوحدات الاقتصادية ويمكن من خلالها توفير معلومات مالية وغير مالية عن كيفية ادارة واستهلاك الموارد المتاحة لديها، و منشور الاداء المتوازن باعتباره اطاراً يعتمد الى ابعاد مختلفة (مالية و غير مالية) يمكن استخدامه لتحقيق استراتيجيات الوحدات الاقتصادية. فركزت مشكلة البحث الى تساؤل واحد هل ان

لمحاسبة استهلاك الموارد دوراً في تعزيز منشور الأداء المتوازن من خلال توفير المعلومات المالية وغير مالية وتفعيله نحو تحقيق الأهداف والاستراتيجيات الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق سواء قصيرة أم بعيدة المدى؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ١- دراسة وتحليل كيفية تفعيل منشور الأداء المتوازن في قطاع الصناعة في العراق، وتحديد العوامل المؤثرة على نجاح تطبيقه.
- ٢- إيجاد دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل منشور الأداء المتوازن في قطاع الصناعة في العراق.
- ٣- استكشاف التحديات التي تواجه دور محاسبة استهلاك الموارد في قياس أداء الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق.
- ٤- تحديد العوامل المؤثرة في فعالية استخدام منشور الأداء المتوازن في قطاع الصناعة في العراق.
- ٥- تقديم التوصيات اللازمة لتعزيز دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق.

ثالثاً: أهمية البحث

من الناحية العلمية، يعتبر هذا البحث مساهمة هامة في مجال إدارة الموارد وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق. من خلال فهم دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل منشور الأداء المتوازن، ستساهم البحث في إثراء المعرفة العلمية في مجال إدارة الموارد وتحسين الأداء للوحدات الاقتصادية.

أما عن الأهمية العملية فتوفر الدراسة نتائجها وتوصياتها للوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق، مما يمكنها من تحسين إدارة الموارد وتفعيل مقاييس الأداء لقياس كفاءة استخدامها. بالتالي، سيسهم البحث في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية، وزيادة تنافسيتها في السوق، مما يعزز النمو الاقتصادي في العراق.

رابعاً: فرضيات البحث

لغرض تحقيق أهداف البحث وضع الباحثان الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى:** يوجد تأثير (علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن في بعد رضا أصحاب المصلحة في قطاع الصناعة في العراق.
- الفرضية الثانية:** يوجد تأثير (علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن في بعد الاستراتيجيات في قطاع الصناعة في العراق.
- الفرضية الثالثة:** يوجد تأثير (علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن في بعد العمليات في قطاع الصناعة في العراق.
- الفرضية الرابعة:** يوجد تأثير (علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن في بعد القدرات في قطاع الصناعة في العراق.
- الفرضية الخامسة:** يوجد تأثير (علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن في بعد مساهمة اصحاب المصالح في قطاع الصناعة في العراق.

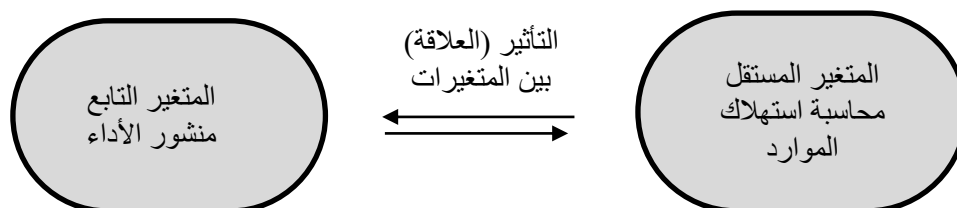
خامساً: منهج البحث العلمي

للإجابة على تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه، سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي. سيتضمن هذا المنهج جمع وتحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية ونوعية. سيتم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة مختارة بعناية من الوحدات الاقتصادية الصناعية المدرجة في بورصة العراق، وتتألف العينة من ١٣٥ شخصاً يعملون في هذه الوحدات الاقتصادية. سيشمل جمع البيانات معلومات حول كيفية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية وأثرها على منشور الأداء المتوازن. سيتم تحليل البيانات باستخدام تقنيات إحصائية مناسبة مثل التحليل الوصفي والاستدلالي لقياس العلاقة بين المتغيرين الرئيسيين للدراسة: محاسبة استهلاك الموارد ومنشور الأداء المتوازن. كما سيتم إجراء مقابلات نوعية مع عدد من الخبراء والممارسين في القطاع الصناعي للحصول على فهم أعمق للممارسات الحالية والتحديات التي تواجهها الوحدات الاقتصادية في تنفيذ محاسبة استهلاك الموارد. من خلال هذا المنهج، يهدف البحث إلى تقديم توصيات عملية يمكن أن تساعد الوحدات الاقتصادية في القطاع الصناعي العراقي على تحسين كفاءة استهلاك الموارد وتفعيل منشور الأداء المتوازن بفعالية، مما يسهم في تحقيق أداء متميز ومستدام.

سادساً: نموذج البحث الفرضي

أنموذج البحث الفرضي هو إطار عمل يتم من خلاله صياغة الفرضيات البحثية وتوجيه الدراسة نحو استكشاف العلاقات بين المتغيرات المختلفة. يعتبر هذا النموذج خطوة أساسية في تصميم البحث العلمي، حيث يساعد الباحثان في توضيح المتغيرات الرئيسية وتحديد كيفية قياسها وتحليلها. يتم بناء أنموذج البحث الفرضي عادةً على أساس النظرية والمراجعة الأدبية السابقة، ويشمل فرضيات دقيقة وقابلة للاختبار تهدف إلى تفسير الظواهر أو الظواهر قيد الدراسة.

في النموذج الفرضي، يتم تحديد المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة بوضوح، بحيث يمكن اختبار تأثير (فضلاً عن العلاقة) بينهما من خلال التجربة أو الدراسة المسحية. يمكن أن يكون للمتغيرات المستقلة تأثير مباشر أو غير مباشر على المتغيرات التابعة، ويتم التحقق من ذلك من خلال جمع البيانات وتحليلها إحصائياً. يساعد النموذج الفرضي الباحثان في تنظيم دراسته بشكل منهجي ويوفر إطاراً لتفسير النتائج بناءً على الأدلة التجريبية. من خلال اختبار الفرضيات، يمكن للباحثان تقديم إسهامات جديدة للمعرفة العلمية ودعم أو تعديل النظريات القائمة، والشكل رقم ١ التالي يوضح نموذج الفرضي للبحث.



شكل (١): نموذج الفرضي للبحث
المصدر: من إعداد الباحثان

سابعاً: الدراسات السابقة:

١- دراسات سابقة عن محاسبة استهلاك الموارد

يبين في جدول رقم ١ التالي عدداً من الدراسات حول موضوع محاسبة استهلاك الموارد.

جدول (١): دراسات سابقة عن محاسبة استهلاك الموارد

١- دراسة (Mustafa et. Al, 2022)	
The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability	عنوان الدراسة
عينة من الوحدات الاقتصادية للطاقة	مجال الدراسة
بحث علمي منشور مجلة (Energies)، المجلد ١٥ العدد ٤١٥٥.	نوع الدراسة
حاولت الدراسة ان توصل الى الأهداف التالية: (١) تحديد ما إذا كان اعتماد ممارسات محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى تحسينات كبيرة في الاستراتيجيات التنافسية في الوحدات الاقتصادية؟ (٢) للتأكد مما إذا كانت العلاقة الإيجابية بين التسعير التنافسي والربحية المستدامة سيؤدي إلى زيادة الربحية من خلال استخدام محاسبة استهلاك الموارد.	هدف الدراسة
وأكدت النتائج أن اعتماد ممارسات محاسبة استهلاك الموارد يخدم غرضاً أساسياً يتمثل في توفير معلومات حيوية حول جميع المعلومات ذات الصلة في تقليل أخطاء التنبؤ وتعزيز الربحية والأسعار التنافسية.	أهم الاستنتاجات
على الشركات الصناعية المرتبطة بالطاقة وغير المرتبطة بها أن تعتمد على محاسبة استهلاك الموارد لتحديد الأسعار التنافسية وتعزيز ربحيتها واستدامتها من خلال مراعاة معايير وأخطاء تسعير الطاقة العشوائية التي يتم تجاهلها وسط نقص الطاقة وتكاليفها المتزايدة.	أهم التوصيات
٢- دراسة (سالم، ٢٠٢١)	
اثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	عنوان الدراسة
الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط	مجال الدراسة
بحث علمي منشور في مجلة الريادة المال والأعمال، المجلد الثاني، العدد ٤	نوع الدراسة
يهدف هذا البحث الى بيان اثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تحتاجها الادارة من اجل اتخاذ القرارات المستقبلية والتي تتعلق بإدارة التكاليف والموارد ونسبة استغلال هذه الموارد.	هدف الدراسة
تم توصلت الدراسة الى ان محاسبة استهلاك الموارد تساعد في تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتكون هذه المعلومات شاملة عن موارد الشركة والعلاقة بين هذه الموارد كما انها تحقق جودة المعلومات.	أهم الاستنتاجات
اهم التوصيات ضرورة اعتماد محاسبة استهلاك الموارد كونها تقدم معلومات مفيدة ومفهومة لدى متخذي القرار تساعد في التخطيط وأداره الموارد في المستقبل.	أهم التوصيات
٣- دراسة (مطر والحمداني، ٢٠٢٠)	
دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف	عنوان الدراسة
الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية	مجال الدراسة
بحث علمي منشور في مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد الثاني، العدد ١٢٦ / كانون الاول / ٢٠٢٠	نوع الدراسة
يهدف البحث الى دراسة تقنية محاسبة استهلاك الموارد RCA والتعرف على كيفية ترشيد الموارد واستغلال الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات وبالتالي تخفيض التكاليف.	هدف الدراسة

أهم الاستنتاجات	ان استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحليل التكاليف الى تكاليف ثابتة وتناسبية في الشركة ساعد على تحديد الطاقة العاطلة (الطاقة الزائدة او الفائضة) وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها مما ادى الى توفير تكاليف بمبالغ عالية. وهو ليس مفيداً فقط لقياس أداء وتقييم الشركة، بل ايضا يساعد على حساب وتحليل المنفعة الحدية.
أهم التوصيات	على الشركة ان تهتم بالشكل الخارجي للمنتجات وبطرق التعبئة والتغليف الذي يلائم اذواق المستهلكين والاعلان لها حتى نصل الى المستوى المطلوب من الموصفات.
٤- دراسة (Liu and Wang, 2017)	
عنوان الدراسة	Management Accounting Tools and Application Cases Resource Consumption Accounting Method and Application
مجال الدراسة	دراسة نظرية
نوع الدراسة	بحث علمي منشور مجلة (Advances in Social Science, Education and Humanities) في (3 rd International Conference on Humanities and Social Science)، (Research (Research (ICHSSR 2017)، العدد ١٢١
هدف الدراسة	الهدف الرئيسي لهذا البحث هو تقديم المبادئ الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد، وشرح العملية المحاسبية لمحاسبة استهلاك الموارد وتوفر مرجعاً للتطبيق المستقبلي لمحاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية.
أهم الاستنتاجات	لا يزال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في في الوحدات الاقتصادية في مرحلة الاستكشاف، ويحاول الوحدات الاقتصادية ان تتجه نحو تطبيقها.
أهم التوصيات	في ضوء مزايا محاسبة استهلاك الموارد في محاسبة التكاليف وتقييم الأداء، مع تطور تكنولوجيا المعلومات والتطبيق الشائع لتخطيط موارد في الوحدات الاقتصادية، ضرورة استخدام محاسبة استهلاك الموارد في العديد من الوحدات الاقتصادية ذات أنشطة مختلفة.

٢- دراسات عن منشور الأداء المتوازن (Performance Prism):

يبين في جدول رقم ٢ التالي عددا من الدراسات السابقة حول منشور الأداء المتوازن.

جدول (٢): دراسات سابقة عن منشور الأداء المتوازن

١- دراسة (السحاتي، ٢٠١٨)	
عنوان الدراسة	تأثير منشور الأداء (Prism) على تحسين شفافية الموازنة المفتوحة
مجال الدراسة	الموازنة العامة في مصر
نوع الدراسة	بحث علمي منشور المجلة العلمية لدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٩، العدد ٣، الجزء الثاني.
هدف الدراسة	يهدف البحث الى تحقيق ما يلي: ١- تقديم اطار تكاملي مقترح بين مؤشرات الموازنة المفتوحة وأسلوب منشور الأداء. ٢- قياس مدى تأثير العلاقة بين الاطار المقترح بين مؤشرات الموازنة المفتوحة و منشور الأداء على تحسين شفافية الموازنة المفتوحة في الموازنة العامة في مصر.
أهم الاستنتاجات	ان الاطار المقترح والمتمثل في دعم الموازنة المفتوحة بمنشور الأداء المتوازن يقدم تأثيرا واضحا على تحسين عناصر الشفافية في المجالات التالية: ١- في مجال شفافية الوثائق الرئيسية للموازنة. ٢- في مجال شفافية عمليات الموازنة العامة. ٣- في مجال تطوير أساليب الاتاحة والنشر.
أهم التوصيات	توصلت البحث الى عدة توصيات من أهمها: (١) ضمان وصول الى استراتيجية تحقق متطلبات أصحاب المصلحة بصورة واضحة ومعبرة وشاملة وقابلة للتحقق. (٢) مراقبة عمليات الموازنة في اطار تحقيقها للاستراتيجية وإعادة هندسة العمليات بالتركيز على أنشطة المهمة والعمليات التي تسهم في إضافة قيمة للموازنة.
٢- دراسة (Youngbantao and Rompho, 2015)	
عنوان الدراسة	The Uses of Measures in Performance Prism in Different Organizational Cultures
مجال الدراسة	الوحدات الاقتصادية المالية في بورصة تايلند
نوع الدراسة	بحث علمي منشور في مجلة (Journal of Accounting and Finance)
هدف الدراسة	يهدف هذا البحث الى استخدام مقاييس الموجودة في منشور الأداء المتوازن في ثقافتين مختلفتين هما ثقافة المرونة وثقافة الاستقرار.
أهم الاستنتاجات	قام هذا البحث بدراسة تطبيق نظام PPMS في ٤١ شركة مدرجة في تايلاند في القطاع المالي. ومن بين هذه الوحدات الاقتصادية الـ ٤١، وجدنا أن ٢٥ منظمة لديها ثقافة المرونة و ١٦ لديها ثقافة الاستقرار. أظهرت نتائج البحث، بشكل عام، أن الوحدات الاقتصادية المالية المدرجة في العينة قد طبقت ان كل بعد من ابعاد إلى حد متوسط مرتفع وأنه لا يوجد فرق كبير بين استخدام جميع المنظورات الخمسة لمنشور الأداء المتوازن لكلا النوعين من ثقافة. وبعد تحليل متوسط الدرجات لهذه الابعاد الخمس، فإن مقاييس الأداء التي تحظى بأعلى مستوى من الأهمية.
أهم التوصيات	يوصي باستخدام منشور الأداء المتوازن كمبادئ توجيهية للممارسين الذين يرغبون في تطبيق النظام على منظماتهم وللعلماء المهتمين بدراسة هذا النظام.

٣- دراسة (قرني و أبو سيف، ٢٠١٤)	
عنوان الدراسة	استخدام منشور قياس الأداء في تطوير الجامعات المصرية
مجال الدراسة	مراكز تنمية قدرات اعضاء هيئة التدريس والقيادات
نوع الدراسة	بحث علمي منشور في جامعة بني سويف، مجلة كلية التربية، ٢٠١٤، عدد ابريل، الجزء الأول.
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى استخدام منشور الأداء المتوازن لقياس وتحسين أداء مراكز تعزيز قدرات أعضاء هيئة التدريس والقيادات الجامعية. ولتحقيق ذلك قامت الدراسة بتحليل جوانب منشور الأداء المتوازن، وأصحاب المصلحة في هذه المراكز، وإمكانية تطبيق منشور الأداء المتوازن في هذه المراكز، وتحليل الوضع الراهن لإدارة الأداء في هذه المراكز. ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي.
أهم الاستنتاجات	وضعت الدراسة تصور لكيفية استخدام منشور الأداء المتوازن في تطوير الأداء بمراكز تنمية قدرات اعضاء هيئة التدريس والقيادات تبلور في خطوات عديدة لتقييم جودة ممارسات القياس والأداء.
أهم التوصيات	ضرورة استخدام منشور الأداء المتوازن في تطوير أداء مراكز تنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس والقيادات لضمان الإمكانات البشرية والثقافة التنظيمية، وضمانات متعلقة بعملية قياس أداء للأطراف المعنية.

بعد عرض عدد من الدراسات السابقة التي تحتوي على متغيرات الدراسة تبين ان استفادوا الوحدات الاقتصادية في تطبيق كل متغير من المتغيرات وايضا ساعدوا الباحثان في صياغة منهجية البحث بشكل علمي سليم، بينما تختلف هذه الدراسة عن دراسات سابقة من ناحية الاختيار والربط بين المتغيرات الموجودة في الدراسة الحالية وابرار دور محاسبة استهلاك الموارد في منشور الأداء المتوازن. وهذا لم تتطرق اليها أية من دراسات سابقة.

المبحث الثاني الإطار النظري

أولاً: محاسبة استهلاك الموارد Resource consumption accounting

١- مفهوم وتعريف محاسبة استهلاك الموارد

تعد محاسبة استهلاك الموارد من التقنيات الحديثة التي يعتمد عليها من قبل الوحدات الاقتصادية لمواكبة متطلبات والتطورات المتعلقة ببيئة الأعمال، وظهرت هذه التقنية نتيجة القصور في أنظمة المحاسبة التقليدية في مجال ادارة التكلفة (الطائي، ٢٠٢٣: ٢٤)

جاءت في الادبيات ذات صلة بمحاسبة استهلاك الموارد تعريف عديدة يمكن عرض بعض التعاريف:

أ- يمكن تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد أنه "نظام يتسم بالشمولية ويوفر معلومات دقيقة وملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة/الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية (حنان وفتيحة، ٢٠٢٢: ٦: ٣)

ب- انه مدخل موجه نحو الموارد لتخصيص التكاليف بهدف تحسين نظام تكلفة على اساس النشاط تعزيز ادارة التكلفة للنظام الاستراتيجي، اذ يستخدم الموارد كهدف رئيسي يمكن من قياس الموارد العاطلة يؤدي ذلك الى تحسين دقة تخصيص التكلفة ويوفر معلومات حول مسؤولية الادارة عن تقييم الاداء، مما يساعد في اتخاذ القرارات ويعزز القدرة التنافسية (Liu & Wang, 2017: 408)

ت- ويعرف (النعمي) بانه مدخل لادارة التكلفة يهدف الى استغلال الامثل لموارد الشركة، من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة الى اهداف التكلفة (المنتجات) من خلال التركيز على الموارد كنقطة البداية لكافة العمليات والسبب في حدوث التكاليف، لتوفير معلومات ملائمة لكيفية استغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة مما يساهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف المنتج وزيادة الارباح ودعم الموقف التنافسي (داود وحسون، ٢٠٢٣: ٥٣: ٤٥٣)

ث- ويعرف ايضا محاسبة استهلاك الموارد بانه نظام ذو نظرة مستقبلية يركز على تحقيق افضل دقة في تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني للموارد على اساس الكميات وبناء على متطلبات موضوعات القياس التكاليفي، ووفقا لرغبات العميل وادارة تخطيط الموارد وادارة الطاقة العاطلة من خلال مراعاة العلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض تمهيدا لمحاسبة المؤول عنها، وتوفير معلومات اكثر دقة لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات بهدف ترسيد ادارة الموارد مع العمل على الحد من الموارد التي لاتضيف القيم، وكذلك العمل على زيادة الايرادات بهدف تعظيم الربحية ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية (داود وحسون، ٢٠٢٣: ٥٣: ٤٥٣)

يرى الباحثان ان محاسبة استهلاك الموارد بمثابة مدخل استراتيجي يتتبع ويحلل ويحسن استخدام جميع الموارد داخل المؤسسة بشكل منهجي استنادا الى عدة مبادئ. وهو يتجاوز المقاييس المالية ليشمل رأس المال البشري والأصول المادية، بهدف قياس كفاءة استخدامها وتأثيرها على الأداء العام والاستدامة للوحدات الاقتصادية.

٢- مبادئ محاسبة استهلاك الموارد

- يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أساسية وهي: (Ahmed and Moosa, 2011: 756-757)
- أ- **مبدأ السببية:** مبدأ السببية هو المفهوم الأكثر أهمية الذي يغطي علاقة السبب والنتيجة. تتطلب السببية أن يتم تصميم تدفقات الموارد وتكالييفها من الموارد إلى المستهلكين من خلال سلسلة القيمة على أساس السبب والنتيجة.
 - ب- **مبدأ الاستجابة:** يصف علاقة الارتباط بين المخرجات الكمية لمنتج ما والمدخلات الكمية اللازمة لإنتاج هذا المنتج، حيث يتطلب هذا المفهوم الإذعان والتوافق مع مبدأ السببية في تشكيل نموذج استهلاك الموارد مع التركيز الأساسي على سلوك التكلفة.
 - ت- **مبدأ العمل:** هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط وهو ليس مبدأ أساسي كمبدئي السببية والاستجابة ولكنه مهم وضروري. ويتم تطبيقه مع برامج التشغيل المعتمدة على الكمية عند الحاجة لدعم القرار أو تحسين التشغيل

٣- أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد

- يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى: (أبو شعيشع، ٢٠١٦: ٤٢٣)
- ١- تقديم معلومات أساسية حول موارد المؤسسة تشمل: تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - ٢- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.
 - ٣- قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.
 - ٤- الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والموارد المقيدة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - ٥- تفعيل قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات.
 - ٦- التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

٤- منافع او مزايا محاسبة استهلاك الموارد

- يرى كل من (Jassem and Webber) ان محاسبة استهلاك الموارد ممتاز بالمزايا التالية: (سالم، ٢٠٢١: ٢٧٧) ٥
- أ- ان محاسبة استهلاك الموارد تقدم معلومات مفيدة عن التكاليف مهما كانت درجة تعقيد والحاجة لهذه المعلومات، وتقدم كذلك إجراءات رقابية فعالة للمشكلات التي تواجه الموارد والسيطرة عليها، ويمكن اضافة معلومات عن محركات الانشطة بلاضافة الى تدفق الموارد من اجل اجراء تحليلات أكثر للوصول الى معلومة أكثر دقة ومفيدة
 - ب- إعادة تخصيص التكاليف على السلع والخدمات المتماثلة والتي تستهلك نفس الانشطة والموارد من خلال استهلاك الموارد وليس الغرض من الكلفة، من اجل اعداد التقارير الداخلية.
 - ت- تختلف محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكاليف على اساس الانشطة في حالة توقف أو ترك نشاط معين يمكن تحويل موارده الى نشاط اخر دون الحاجة الى التغيير في العمليات.
 - ث- تخصيص التكاليف بشكل صحيح وأكثر دقة الى عمليات الإنتاج وسهولة فهم عملية استهلاك الموارد.
 - ج- من خلال تخصيص الكلفة بشكل واضح ودقيق يمكن اجراء تخطيط الموارد للتكاليف المتعلقة بها فقط.
 - ح- ان استخدام استهلاك الموارد بدل التخصيص حل مشكلة المنتجات المتماثلة والتي تستهلك أنشطة وموارد متشابهة.
 - خ- تكاليف المنتج تشمل فقط تكلفة استهلاك المورد.
 - د- تقدم معلومات عن الطاقة الزائدة (العاطلة)، بناء على الطاقة الغير مستخدمة بشكل عملي.
 - ذ- حل مشكلة تخصيص التكاليف على اساس السبب وهدف التكاليف والتي يتم تخصيصها الى منتجات اخرى.
 - ر- الابتعاد عن تخفيض أسعار بيع المنتجات من خلال تخصيص التكاليف على منتجات اخرى.
 - ز- تحديد استهلاك الموارد بشكل صحيح مكن المدراء من فهم العلاقة بين الموارد وأحتياج المعلومة من أجل اتخاذ القرارات.
- يرى الباحثان في هذا المقام، على المنظمة أن توازن بين الفوائد والمضار، وتبني قراراتها وفق تحليلات التكلفة/ المنفعة، لاتخاذ قرار تبني محاسبة استهلاك الموارد.

ثانياً: منشور الأداء المتوازن Performance Prism

١- مفهوم وتعريف منشور الأداء المتوازن

هناك اطار حالي يتم استخدام من الوحدات الاقتصادية لقياس الاداء من العمليات المختلفة ويطلق عليها بطاقة الاداء المتوازن والتي طورها من قبل كابلان ونورتن (Kaplan and Norton)، ويتم قياس الأداء من خلال ابعادها المختلفة المتمثلة بـ (البعد المالي، البعد العملاء، البعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو). مع ذلك هناك بعض القصور لبطاقة الأداء المتوازن ولم تلبى احتياجات الوحدات الاقتصادية لقياس ادائها من نواحي عدة.

ويرى كثر من الباحثان أن هناك ثلاثة أسباب رئيسية وراء الحاجة إلى إطار عمل جديد ليحل محل نماذج الجيل الأول، مثل بطاقة الأداء المتوازن وهم الأداء: (www.accaglobal.com)

- أ- لم يعد من المقبول أو حتى من الممكن أن تركز المنظمات فقط على احتياجات مجموعة أو مجموعتين من أصحاب المصلحة. تركز معظم أطر قياس الأداء على احتياجات المالكين، وربما عملاء المؤسسة. يميل أصحاب المصلحة الآخرون مثل الموظفين والموردين إلى النسيان.
- ب- تتجاهل معظم أطر قياس الأداء التغييرات التي يجب إجراؤها على استراتيجيات المنظمة وعملياتها وقدراتها من أجل تلبية احتياجات أصحاب المصلحة.
- ت- يجب على أصحاب المصلحة المساهمة بشيء ما في المنظمة. هناك "مقايضة" بين المنظمة وأصحاب المصلحة فيها - حيث يتوقع أصحاب المصلحة شيئاً من المنظمة - ولكن المنظمة تريد أيضاً شيئاً في المقابل.

نتيجة لهذه الأسباب تم تطور اطار اخر لقياس الأداء من قبل كل من (Chris Adams and Andy Neely) باسم منشور الأداء المتوازن (Performance Prism)، في أواخر التسعينيات في مركز أداء الأعمال في كلية كرانفيلد للإدارة في المملكة المتحدة. تم تقديمه كبديل لأطر قياس الأداء التقليدية، مثل بطاقة الأداء المتوازن، لمعالجة قيود التركيز فقط على التدابير المالية. اكتسب الإطار شعبية لتركيزه على وجهات نظر أصحاب المصلحة ونهجه الشامل لإدارة الأداء، مع مراعاة ليس فقط النتائج المالية ولكن أيضاً رضا العملاء والاستراتيجيات والعمليات والقدرات الداخلية. منذ إدخاله، تم اعتماد منشور الأداء المتوازن على نطاق واسع من قبل المنظمات التي تسعى على مستوى العالم إلى تحسين ممارساتها في إدارة الأداء (Adams and Neely, 2001: 20)

- هناك تعاريف عديدة لمنشور الأداء المتوازن، يتم عرض بعض التعاريف:
- أ- عرف (Arif & Lukmandono, 2020:15) منشور الأداء المتوازن هو إطار استراتيجي لإدارة الأداء يستخدم لقياس الأداء التنظيمي وتحسينه. على عكس الأطر التقليدية التي تركز في المقام الأول على المقاييس المالية، ينظر منشور الأداء في أبعاد متعددة للأداء.
- ب- وعرف أيضاً بأنه نظام لقياس وتطوير الأداء يعتمد على أدوات لقياس رضا الأطراف المعنية، وأدوات تحديد مساهماتهم لقيام بدورها في إرضائهم، وأدوات لرصد الاستراتيجيات التي تحقق رضاهم، والعمليات والقدرات اللازمة لتشغيل العمليات. (قرني وابو سيف، ٢٠١٤: ٢٥-٢٦)

ويرى الباحثان ان منشور الأداء المتوازن تعد أداة شاملة يساعد الوحدات الاقتصادية لقياس الأداء بشكل متكامل من خلال ابعادها مختلفة من خلال جميع جوانب العمل متوازنة ويحاول تحسين العمليات بشكل مستمر لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

ورد في ادبيات الموضوع عدة أبعاد لمنشور الأداء المتوازن، منهم من قال ببعدين رئيسيين (البعد الداخلي والبعد الخارجي)، ومنهم من استفاض في تفاصيل الأبعاد واعتبرها خمسة، ومع تلك الاختلافات يعتبر لدى الكثير ان هناك خمسة أبعاد رئيسية توارد ذكرها في معظم البحوث، وستكون بمثابة المتغير التابع في هذا البحث، وهي:

(١) **رضا أصحاب المصلحة:** يركز على فهم وتلبية احتياجات وتوقعات جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك العملاء والموظفين والموردين والمجتمع. يتطلب هذا البعد التواصل المستمر مع أصحاب المصلحة لضمان تحقيق القيمة المضافة وتعزيز رضاهم (Rusaneanu, 2013: 162).

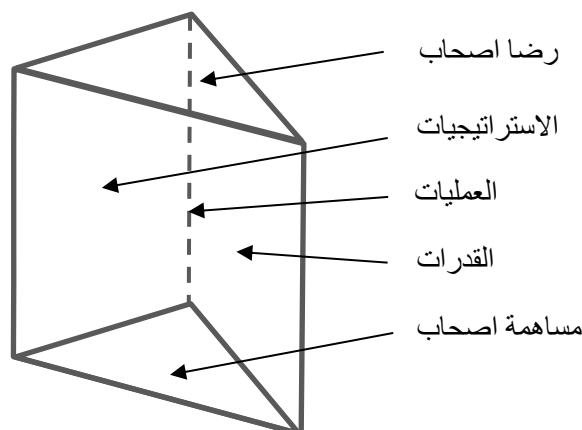
(٢) **الاستراتيجيات:** تقيم فعالية استراتيجيات المنظمة في تقديم قيمة لأصحاب المصلحة وتحقيق أهدافها. تتطلب الاستراتيجيات تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة وتحديد المسارات الاستراتيجية التي تعزز من قدرتها التنافسية (Adams and Neely, 2000: 22).

(٣) **العمليات:** يدرس كفاءة وفعالية العمليات الداخلية وقدرات المنظمة ومواردها في تقديم قيمة لأصحاب المصلحة، يشمل ذلك تحليل وتطوير العمليات لتحقيق الأداء الأمثل، بالإضافة إلى تطوير مهارات الموظفين وتحديث البنية التحتية التكنولوجية لضمان استعداد المنظمة لمواجهة التحديات المستقبلية. (Adams and Neely, 2000: 23)

(٤) **القدرات:** يمثل هذا البعد من منشور الأداء المتوازن مزيج الأشخاص، الممارسات، البنية التحتية، والتقنيات التي تساعد الوحدة الاقتصادية من تنفيذ عملياتها ويتناول هذا البعد على اجابة لسؤال التالي: ما القدرات المطلوبة لتشغيل عمليات الوحدات الاقتصادية (Adams and Neely, 2000: 23)

(٥) **مساهمة اصحاب المصالح:** هي علاقة المتبادلة بين الوحدة الاقتصادية واصحاب المصالح واحتياجاتهم الى مساهمة في تطوير الوحدة الاقتصادية، بحيث يحدد ماذا تريد الوحدة الاقتصادية من اصحاب المصالح وتحديد اسلوب لقياس مساهمة اصحاب المصالح في المنظمة (Rusaneanu, 2013: 162-163)

من خلال استخدام منشور الأداء المتوازن، يمكن للمؤسسات تحسين قدرتها على اتخاذ القرارات الاستراتيجية المستنيرة بناءً على مؤشرات متوازنة تشمل الجوانب المالية ورضا العملاء وكفاءة العمليات وقدرات التعلم والنمو. هذا يساهم في تحقيق أهدافها بشكل شامل ومستدام، ويعزز من قدرتها على التنافسية والنمو في بيئة الأعمال المعقدة والمتغيرة، لشكل رقم ٢ التالي يوضح ابعاد منشور الأداء المتوازن:



شكل (٢): مكونات وإبعاد منشور الأداء المتوازن
المصدر: Nelly et. al, 2001:12

يتضح من الشكل اعلاه بأن المنظمات التي تطمح إلى النجاح على المدى الطويل في بيئة الأعمال الحالية لديها صورة واضحة عن من هم أصحاب المصلحة الرئيسيين وما هي احتياجاتهم. وبعد ذلك تحدد الاستراتيجيات التي سيتبعونها لضمان تقديم القيمة وتوفير الاحتياجات لهؤلاء أصحاب المصلحة وذلك من خلال العمليات التي تتطلبها الوحدة الاقتصادية والقدرات التي تحتاجها لتنفيذ هذه العمليات. كما أن أكثر هذه الوحدات الاقتصادية تطوراً قد فكرت بعناية فيما تريدها الوحدات الاقتصادية من أصحاب المصلحة فيها (ولاء الموظفين، وربحية العملاء، والاستثمارات طويلة الأجل، وما إلى ذلك).

المبحث الثالث الجانب العملي

أولاً: مجتمع البحث وعينته:

يتكون من الوحدات الاقتصادية الصناعية المدرجة في بورصة العراق، حيث يبلغ عددها ١٧ شركة. يبلغ إجمالي عدد العاملين في وظائف إدارية مثل مدير عام، مدير دائرة، ومسؤولي الأقسام الإدارية والمالية والتدقيق حوالي ٨٥٠ شخصاً. تم اختيار عينة البحث التي تمثل 135 شخصاً من هؤلاء العاملين بطريقة عشوائية. تمثل هذا العينة نسبة 16% تقريباً من مجتمع البحث.

ثانياً: جمع البيانات:

سيتم الحصول على البيانات بواسطة الاستبانة التي صممها الباحثان بعد استشارة طائفة من الأساتذة المتخصصين في الجامعات العراقية وتطويرها بناءً على ملاحظاتهم. تتكون الاستبانة من قسمين، القسم الأول يتضمن معلومات ببيوغرافية عن المشاركين، بينما يحتوي القسم الثاني على خمسة عشر سؤالاً، حيث تتكون كل مجموعة من خمسة أسئلة لاختبار كل فرضية من الفرضيات المطروحة.

تم توزيع ١٣٥ استبانة، تم استرجاع ١٢٠ منها، وبعد الاطلاع على الأجوبة، تم رفض ٨ منها (لعدم اكتمال الأجوبة)، لذا تم إخضاع بيانات ١١٢ استبانة للتحليل.

ثالثاً: الأدوات الإحصائية

لتحقيق أهداف البحث، تم استخدام مجموعة متنوعة من الأدوات الإحصائية والتحليلية بدقة وفاعلية. بدأ البحث باستخدام معامل الارتباط لتحليل علاقات محاسبية استهلاك الموارد بأداء الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة العراقي، مما سمح بتقييم قوة هذه العلاقات وتحديد مدى تأثير المتغيرات المختلفة على بعضها البعض. وفيما يتعلق بالثبات والموثوقية، تم استخدام اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الأسئلة المستخدمة في الاستبانة، وتحليل مدى توحيد الأسئلة ضمن الأبعاد المختلفة للمتغيرات. هذا يساهم في ضمان دقة البيانات المجمعة وموثوقيتها في تفسير النتائج واستنتاجات الدراسة. أما التحليل الوصفي، فقد تم استخدامه لتلخيص وتحليل البيانات الكمية المجمعة، مثل التركيب الديموغرافي للعينة والمتوسطات والانحرافات المعيارية للمتغيرات المختلفة. هذا التحليل يوفر فهماً شاملاً للبيانات ويساعد في رصد الاتجاهات والتقلبات ضمن العينة الدراسية. بالنسبة لاختبارات الفرضيات الإحصائية، فتم استخدام اختبارات مثل اختبار t وبرنامج ANOVA لاختبار فروض البحث المتعلقة بتأثير محاسبة استهلاك الموارد على أداء الوحدات الاقتصادية. هذه الاختبارات تهدف إلى تحليل الفروض الإحصائية والتأكد من صحتها بشكل إحصائي، مما يساهم في تقديم توصيات عملية ودقيقة لتحسين إدارة الموارد وأداء الوحدات الاقتصادية في سوق الصناعة العراقي. باستخدام هذه الأدوات والتقنيات الإحصائية المتقدمة، تمكن الباحثان من تحليل البيانات بدقة، وإجراء تفسيرات دقيقة تدعم الاستنتاجات التي

تم الوصول إليها في البحث، مما يساهم في تعزيز المعرفة والفهم حول تأثير محاسبة استهلاك الموارد على أداء الوحدات الاقتصادية في سوق الصناعة العراقي.

رابعاً: الخصائص الديمغرافية:

تم استجواب الصفات المتعلقة بالجنس والخبرة والمؤهل العلمي والمهمة الوظيفية لعينة البحث، جدول رقم ٣ التالي يلخص البيانات كأعداد ونسب مئوية.

جدول (٣): الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

الجنس			الخبرة العملية			المؤهل العلمي			الوظيفة		
الحالة	العدد	%	الحالة	العدد	%	الحالة	العدد	%	الحالة	العدد	%
ذكر	81	72	أقل من ٥ سنوات	2	2	بكالوريوس	46	41	محاسب	41	37
أنثى	31	28	من ٥ - ١٠ سنوات	20	18	دبلوم عالي	32	29	مدقق	30	27
المجموع	112	100	من ١١ - ١٥ سنة	22	20	ماجستير	29	26	مدير تدقيق	20	18
			من ١٦ - ٢٠ سنة	46	41	دكتوراه	5	1	مدير حسابات	11	10
			أكثر من ٢٠ سنة	22	20	المجموع	112	100	مدير إدارة	10	9
			المجموع	112	100				المجموع	112	100

يتضمن جدول رقم ٣ أعلاه كافة تفاصيل الخصائص الشخصية للمشاركين، وأبرزها

- (١) تتقدم نسبة الذكور على الإناث في عينة البحث.
- (٢) إن أكثر من ثلثي العينة هم من أصحاب الخبرة التي تفوق العشرة سنوات فأكثر، هذا مؤشر جيد لاختيار العينة
- (٣) إن أكثر من نصف العينة هم حملة شهادات فوق البكالوريوس، هذا مؤشر جيد لاختيار العينة
- (٤) أن ٣٧٪ من عينة البحث هم بوظيفة محاسب، ٢٧٪ "مدقق"، و ١٨٪ "مدير تدقيق" و ١٠٪ مدير حسابات، وأن ٩٪ مدير إدارة، وهذا مؤشر على أن عينة البحث كانت ممثلة لجميع المستويات المهنية.

خامساً: فحص اتساق وثبات الاستبانة:

تم استخراج معامل الارتباط لمحاور البحث لغرض فحص الاتساق البنائي للمحاور، ودلت النتائج وجود معاملات الارتباط قوية، وذات دلالة عند مستوى معنوية ٠,٠٥ والقيمة الاحتمالية لكل محور والبالغة ٠,٠٠٠. وتم كذلك استخدام اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وتبين ان معامل الثبات لكل محور كان مرتفعاً وهذا ما يستدعي القيام والمضي قدماً بالتحليل. جدول رقم ٢ التالي يبين فحص الاتساق والثبات.

جدول (٤): فحص واتساق ثبات الاستبانة

القسم	العنوان	فحص الاتساق		اختبار للفاكرونباخ	
		معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	عدد الفقرات	معامل الثبات
الأول	رضا أصحاب المصلحة	0.947	٠,٠٠٠	5	٠,٨٩٧
الثاني	الاستراتيجيات	٠,٨٥٢	٠,٠٠٠	5	٠,٧٢٦
الثالث	العمليات	٠,٨٦٢	٠,٠٠٠	4	٠,٧٤٣
الرابع	القدرات	٠,٨٩٢	٠,٠٠٠	4	٠,٧٩٦
الخامس	مساهمة اصحاب المصالح	٠,٩٤٢	٠,٠٠٠	4	٠,٨٨٧

سادساً: تحليل فقرات الاستبانة

لغرض تحليل فقرات الاستبانة، تم استخراج المتوسطات والانحرافات والقيم الاحتمالية لجميع فقرات الاستبانة حسب أقسامها، والجدول التالي يلخص نتائج اختبارات أقسام الاستبانة الثلاثة. جدول ٥ يبين الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات القسم الأول.

جدول (٥): تحليل فقرات الاستبانة

ت	المحور الأول (رضا اصحاب المصالح)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	احتماليه
1	محاسبة استهلاك الموارد لها تأثير على رضا العملاء؟	3.57	0.887	71.4	0
2	تستخدم شركتك محاسبة استهلاك الموارد في التعرف على متطلبات الزبائن؟	3.68	0.968	73.6	0
3	أن محاسبة استهلاك الموارد تعزز قدرة الشركة على التواصل مع الزبائن؟	3.73	0.986	74.6	0
4	أن التلاعب في حسابات المؤسسة يؤثر على زبائننا؟	3.59	0.962	71.8	0
5	هناك علاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد واستقطاب زبائن جدد؟	3.56	1.046	71.2	0
ت	المحور الثاني (الاستراتيجيات)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	احتماليه
6	محاسبة استهلاك الموارد لها تأثير على إستراتيجيات الشركة؟	3.65	0.955	73	0
7	تستخدم شركتك محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق اهداف الشركة؟	3.76	0.91	75.2	0
8	أن محاسبة استهلاك الموارد تعزز قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الطويلة الأمد؟	3.58	0.954	71.6	0
9	أن التلاعب في حسابات المؤسسة يؤثر على إستراتيجيتها؟	3.71	0.981	74.2	0
10	هناك علاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد وقرارات الاستثمار؟	3.47	0.958	69.4	0
ت	المحور الثالث (العمليات)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	احتماليه
11	محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تحسين العمليات في شركتك؟	3.44	0.984	68.8	0
12	تستخدم شركتك محاسبة استهلاك الموارد في قياس أداء العمليات؟	3.65	0.824	73	0
13	تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تحليل وتبسيط العمليات لضمان الكفاءة وتقليل الهدر؟	٣,٩١	٠,٦٥٠	78.2	٠,٠٠٠
14	تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تحسين ممارسات عملية التحسين المستمر؟	٣,٤٠	٠,٥٢٥	68.0	٠,٠٠٠
ت	المحور الرابع (القدرات)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	احتماليه
15	أن محاسبة استهلاك الموارد تساعد في تحسين قدرات الشركة؟	3.66	0.963	73.2	0
16	استخدام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى تحسين قدرة الشركة للحفاظ على موقعها التنافسي؟	3.45	0.976	69	0
17	هناك علاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد والدخول بأسواق جديدة؟	3.61	0.912	72.2	0
18	تعزز محاسبة استهلاك الموارد قدرة المنظمات في تطوير نظم معلومات إدارية فعالة لتسهيل اتخاذ القرارات.	٤,٠٧	٠,٨٩٨	٨١,٤	٠,٠٠٠
ت	المحور الخامس (مساهمة اصحاب المصالح)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	احتماليه
19	تساعد محاسبة استهلاك الموارد في مساهمة اصحاب المصالح في تطوير وتحسين استراتيجيات المنظمة	٣,٩٤	٠,٨٣٦	٧٨,٨	٠,٠٠٠
20	تتاح محاسبة استهلاك الموارد البيانات لزيادة الشفافية لكي يشعر اصحاب المصالح بالثقة في القرارات الادارية؟	٣,٧٨	٠,٩٠٥	٧٥,٦	٠,٠٠٠
21	توفر محاسبة استهلاك الموارد فرص لمساهمة اصحاب المصالح لتحسين الأداء المالي من ادارة التكاليف وزيادة الربحية؟	٣,٦٨	٠,٩٠٢	٧٣,٦	٠,٠٠٠
22	توفر محاسبة استهلاك الموارد فرص لمساهمة اصحاب المصالح لتعزيز الابتكار والتطوير من خلال طرح افكار الجديدة وعملية البحث والتطوير	٣,٧٥	٠,٩١٤	٧٥,٠	٠,٠٠٠

يتضح من جدول رقم ٥ أعلاه ما يلي:

- بخصوص القسم الأول من الاستبانة، بأن اتجاه عينة الدراسة كانت إيجابية كما ويتضح من الجدول أعلاه بأن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات محور الأول كانت أكبر من متوسط الدراسة المقدر بـ (٣) حيث كانت المتوسطات الحسابية للمحور تتراوح بين (٣,٥٦ – ٣,٧٣) وانحراف معياري حيث تتراوح بين (٠,٨٨٧ – ١,٠٤٦). كما يلاحظ بأن أعلى قيمة للوسط الحسابي بلغت (٣,٧٣) وبأنحراف معياري بلغ بحده الأدنى (٠,٩٨٦) وتشير هذه النتائج الى وجود اتفاق بين افراد عينة الدراسة على كل ما ورد في فقرات المحور الأول مما يشير الدور الذي تلعبه محاسبة استهلاك الموارد على منشور الأداء المتوازن.

- وبخصوص القسم الثاني، فإن اتجاه عينة الدراسة كانت إيجابية أيضاً، كما ويتضح من الجدول أعلاه بأن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني كانت أكبر من متوسط الدراسة المقدر بـ (3) حيث كانت المتوسطات الحسابية للمحور تتراوح بين (3,47 - 3,76) وانحراف معياري حيث تتراوح بين (0,910 - 0,981). كما يلاحظ بأن أعلى قيمة للوسط الحسابي بلغت (3,76) وبأنحراف معياري بلغ بحده الأدنى (0,910) وفي ذلك إشارة الى عدم وجود تشتت كبير في أجابات أفراد عينة الدراسة.
- أما بخصوص القسم الثالث، يتبين بأن اتجاه عينة الدراسة كانت إيجابية كما ويتضح من الجدول أعلاه بأن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث كانت أكبر من متوسط الدراسة المقدر بـ (3) حيث كانت المتوسطات الحسابية للمحور تتراوح بين (3,40 - 3,91) وانحراف معياري حيث تتراوح بين (0,525 - 0,984). ويلاحظ بأن أعلى قيمة للوسط الحسابي بلغت (3,91) وبأنحراف معياري بلغ (0,650) وفي ذلك إشارة الى عدم وجود تشتت كبير في أجابات أفراد عينة الدراسة وتم تحسين العمليات الداخلية بفضل استخدام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تعزيز قدرة الشركة على تحقيق أهدافها بفعالية، وتحسين موقفها التنافسي. كما يمكن أن يساهم في جعل الشركة أكثر جاذبية للاستثمار والنمو في أسواق جديدة.
- بخصوص القسم الرابع، أما بخصوص القسم الثالث، يتبين بأن اتجاه عينة الدراسة كانت إيجابية كما ويتضح من الجدول أعلاه بأن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث كانت أكبر من متوسط الدراسة المقدر بـ (3) حيث كانت المتوسطات الحسابية للمحور تتراوح بين (3,45 - 4,07) وانحراف معياري حيث تتراوح بين (0,898 - 0,976). ويلاحظ بأن أعلى قيمة للوسط الحسابي بلغت (4,07) وبأنحراف معياري بلغ (0,898) وفي ذلك إشارة الى عدم وجود تشتت كبير في أجابات أفراد عينة الدراسة.
- بخصوص القسم الخامس، أما بخصوص القسم الثالث، يتبين بأن اتجاه عينة الدراسة كانت إيجابية كما ويتضح من الجدول أعلاه بأن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث كانت أكبر من متوسط الدراسة المقدر بـ (3) حيث كانت المتوسطات الحسابية للمحور تتراوح بين (3,68 - 3,94) وانحراف معياري حيث تتراوح بين (0,836 - 0,914). ويلاحظ بأن أعلى قيمة للوسط الحسابي بلغت (3,94) وبأنحراف معياري بلغ (0,836) وفي ذلك إشارة الى عدم وجود تشتت كبير في أجابات أفراد عينة الدراسة.

ما مدى اتساق الفقرات المتعلقة بمحاور الاستبانة المختلفة (أصحاب المصلحة، الاستراتيجيات، العمليات، القدرات ومساهمة اصحاب المصالح) في تقييم أداء الشركة وتحقيق أهدافها؟

يتضح من الجدول أعلاه النتائج التالية لكل محور:

1. المحور الأول (أصحاب المصلحة)

يتراوح الوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (3,56 - 3,73) والانحراف المعياري بين (0,887 - 1,046)، مما يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد عينة الدراسة على تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز التواصل مع العملاء واستقطاب عملاء جدد.

2. المحور الثاني (الاستراتيجيات)

يتراوح الوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (3,47 - 3,76) والانحراف المعياري بين (0,910 - 0,981)، مما يعكس تحسناً في استراتيجيات الشركة وقدرتها على تحقيق الأهداف طويلة الأمد باستخدام محاسبة استهلاك الموارد.

3. المحور الثالث (العمليات)

يتراوح الوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (3,40 - 3,91) والانحراف المعياري بين (0,525 - 0,984)، مما يدل على تأثير إيجابي لمحاسبة استهلاك الموارد في تحسين العمليات الداخلية، قياس الأداء، ضمان كفاءة تقليل الهدر وإجراء تحسينات على عملية التحسين المستمر.

4. المحور الرابع (القدرات)

يتراوح الوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (3,45 - 4,07) والانحراف المعياري بين (0,898 - 0,976)، مما يدل على تأثير إيجابي لمحاسبة استهلاك الموارد في تعزيز القدرة التنافسية للشركة، الحفاظ على قدراتها التنافسية، الدخول الى أسواق جديدة وتطوير نظم المعلومات الإدارية لصنع القرارات الاستراتيجية.

5. المحور الخامس (مساهمة أصحاب المصالح)

يتراوح الوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (3,68 - 3,94) والانحراف المعياري بين (0,836 - 0,914)، مما يدل على هناك تأثير إيجابي لمحاسبة استهلاك الموارد على إعطاء الثقة في تحسين الأداء المالي وتطوير القرارات الإدارية والاستراتيجية وتعزيز الابتكار والتطوير من خلال مساهمة أصحاب المصالح. عموماً يشير تحليل هذه النتائج إلى أن هناك اتفاقاً بين أفراد عينة الدراسة على أهمية وتأثير محاسبة استهلاك الموارد على منشور الأداء المتوازن من خلال تطوير احتياجات ورضا العملاء، تحسين وتطوير استراتيجيات المنظمة من خلال توفير معلومات مفيدة عن الموارد الوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين العمليات وتطوير القدرات في تحسين الأداء العام للوحدة الاقتصادية.

سابعاً: اختبار الانحدار الخطي البسيط:

تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لكل فرضيات الدراسة، الجدول رقم ٤ يبين نتائج تلك الاختبارات.

جدول (٦): نتائج اختبار الانحدار الخطي

نتائج اختبار الفرضية الأولى				
البيان	معامل الانحدار	المعامل المعياري	معامل التحديد	المعنوية Sig
الثابت	١,٦٣٦	-----	٠,٦٠٤	٠,٠٠٠
محاسبة استهلاك الموارد	٠,٥٣١	٠,١٣١		
نتائج اختبار الفرضية الثانية				
الثابت	٢,٠١٨	-----	٠,٦٣٠	٠,٠٠٠
محاسبة استهلاك الموارد	٠,٤٤٤	٠,١٢٧		
نتائج اختبار الفرضية الثالثة				
الثابت	٢,٠٢٦	-----	٠,٦٢٦	٠,٠٠٠
محاسبة استهلاك الموارد	٠,٤٤٣	٠,١٢٨		
نتائج اختبار الفرضية الرابعة				
الثابت	٢,٢٥٧	-----	٠,٦٣٢	٠,٠٠٠
محاسبة استهلاك الموارد	٠,٣٧٧	٠,١٢٧		
نتائج اختبار الفرضية الخامسة				
الثابت	٢,٢٩٩	-----	٠,٦١٠	٠,٠٠٠
محاسبة استهلاك الموارد	٠,٣٦٦	٠,١٣٠		

من النتائج الجدول رقم ٦ اعلاه يتضح أنه تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لخمس فرضيات متعلقة بتأثير محاسبة استهلاك الموارد على منشور الأداء المتوازن في عدة أبعاد. التالي تفسيراً احصائياً بالإضافة إلى النظرة الاقتصادية والمحاسبية الإدارية:

١- بخصوص الفرضية الأولى: النموذج ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ حيث ان sig بلغت ٠,٠٠٠. وهذا يعني وجود تأثير معنوي لمحاسبة استهلاك الموارد على البعد رضا اصحاب المصلحة في منشور الأداء المتوازن، وإن معادلة خط الانحدار بين المتغيرين تصاغ كالآتي: $Y = 1.636 + 0.531X$. من هذه المعادلة يتضح أن محاسبة استهلاك الموارد تؤثر على منشور الأداء المتوازن (رضا أصحاب المصلحة) اي مما يعني أن زيادة واحدة في محاسبة استهلاك الموارد تؤدي في المتوسط إلى زيادة ٠,٥٣١ وحدة في منشور الأداء المتوازن في البعد رضا أصحاب المصلحة، وأن قيمة معامل التحديد R – Square اعلاه في الجدول تشير الى هذا العامل يؤثر بنسبة 60.4% والباقي لمتغيرات لم يضمها النموذج مما يعني أن محاسبة استهلاك الموارد تفسر حوالي ٦٠,٤% من التغير في منشور الأداء المتوازن في البعد رضا أصحاب المصلحة. هذا يشير إلى أنها تسهم بشكل كبير في شرح الفروق في الأداء المالي للمؤسسة.

٢- بخصوص الفرضية الثانية: يتضح إن النموذج دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥، وأن Sig بلغت ٠,٠٠٠، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لمحاسبة استهلاك الموارد على بعد الاستراتيجية لمنشور الأداء المتوازن. وأن معادلة خط الانحدار البسيط تصاغ كالآتي: $Y = 2.018 + 0.444X$. يتضح من معادلة خط الانحدار أعلاه وجود تأثير للمتغير أعلاه مما يعني أن زيادة وحدة واحدة في محاسبة استهلاك الموارد تؤدي في المتوسط إلى زيادة ٠,٤٤٤ وحدة في منشور الأداء المتوازن في البعد الاستراتيجي، وكذلك فإن قيمة معامل التحديد هنا تبلغ ٦٣٪، تفسر أن محاسبة استهلاك الموارد تفسر حوالي ٦٣٪ من التغير في منشور الأداء المتوازن في البعد الاستراتيجي، مما يشير إلى أن لها دوراً هاماً ولكنها ليست العامل الوحيد في تفسير التغيرات الاستراتيجية للمؤسسة.

٣- بخصوص الفرضية الثالثة، يتضح إن النموذج دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥، وأن Sig بلغت ٠,٠٠٠، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لمحاسبة الاستهلاك على منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. وأن معادلة خط الانحدار البسيط تصاغ كالآتي: $Y = 2.026 + 0.443X$. مما يعني أن زيادة واحدة في محاسبة استهلاك الموارد تؤدي في المتوسط إلى زيادة 0.443 وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات 0.443 وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. قيمة معامل التحديد هنا تبلغ 62.6٪، مما يعني أن محاسبة استهلاك الموارد تفسر حوالي 62.6٪ من التغير في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. هذا يدل على أن هذا البعد مرتبط بشكل كبير بمحاسبة استهلاك الموارد في إدارة الأداء الإداري.

٤- بخصوص الفرضية الرابعة، يتضح إن النموذج دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥، وأن Sig بلغت ٠,٠٠٠، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لمحاسبة الاستهلاك على مقياس منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. وأن معادلة خط الانحدار البسيط تصاغ كالآتي: $Y = 2.257 + 0.377X$. مما يعني أن زيادة واحدة في محاسبة استهلاك الموارد تؤدي في المتوسط إلى زيادة 0.377 وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات 0.377 وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. قيمة معامل التحديد هنا تبلغ ٦٣,٢٪، مما يعني أن محاسبة استهلاك الموارد تفسر حوالي ٦٣,٢٪ من التغير

في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. هذا يدل على أن هذا البعد له علاقة وتأثير بشكل كبير بحاسبة استهلاك الموارد في إدارة وتطوير قدرات الوحدات الاقتصادية في تحقيق استراتيجيتها لمدى بعيد.

٥- بخصوص الفرضية الخامسة، يتضح إن النموذج دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥، وأن Sig بلغت ٠,٠٠٠، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لحاسبة الاستهلاك على منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. وأن معادلة خط الانحدار البسيط تصاغ كالآتي: $Y = 2.299 + 0.366X$. مما يعني أن زيادة واحدة في محاسبة استهلاك الموارد تؤدي في المتوسط إلى زيادة ٠,٣٦٦ وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات ٠,٣٦٦ وحدة في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات والقدرات. قيمة معامل التحديد هنا تبلغ ٦١٪، مما يعني أن محاسبة استهلاك الموارد تفسر حوالي ٦١٪ من التغير في منشور الأداء المتوازن في بعد مساهمة اصحاب المصالح. هذا يدل على أن هذا البعد مرتبط بشكل كبير بحاسبة استهلاك الموارد في مساهمة اصحاب المصالح في ادارة الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق.

باختصار، يوضح الجدول أن محاسبة استهلاك الموارد تلعب دوراً حاسماً في تفسير الأداء بعد رضا اصحاب المصالح، الاستراتيجي، وبعد العمليات والقدرات الداخلية للوحدة الاقتصادية. تلك النتائج تبرز أهمية التحليل الاحصائي في فهم كيفية تأثير عناصر محاسبة استهلاك الموارد على أبعاد مختلفة من منشور الأداء المتوازن.

ثامناً: تحليل ANOVA:

أجري الباحثان هذا الاختبار على معطيات الفرضيات الخمسة، الجدول رقم ٧ يلخص النتائج، من خلالها يمكن من خلال الجدول اعلاه تبين لنا ان مستوى الدلالة - للفرضيات الخمس - بلغ ٠,٠٠٠ أقل من ٠,٠٥، لذلك ترفض فرضية العدم (لكل الفرضيات)، ونقبل الفرضية البديلة بصيغة الاثبات للفرضيات الخمس. ادناه جدول رقم ٥ نتائج اختبارات ANOVA

جدول (٧): نتائج اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى					
المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	١	٣,١٤٧	٣,١٤٧	١٨٢,٨٢٨	٠,٠٠٠
الخطأ	١٢٠	٢,٠٦٦	٠,٠١٧		
الكل	١٢١	٥,٢١٣			
اختبار الفرضية الثانية					
المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	١	٣,٢٨٤	٣,٢٨٤	٢٠٤,٢٣٤	٠,٠٠٠
الخطأ	١٢٠	١,٩٢٩	٠,٠١٦		
الكل	١٢١	٥,٢١٣			
اختبار الفرضية الثالثة					
المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	١	٣,٢٦٢	٣,٢٦٢	٢٠٠,٦١٦	٠,٠٠٠
الخطأ	١٢٠	١,٩٥١	٠,٠١٦		
الكل	١٢١	٥,٢١٣			
اختبار الفرضية الرابعة					
المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	١	٣,٢٩٣	٣,٢٩٣	٢٠٥,٧١٨	٠,٠٠٠
الخطأ	١٢٠	١,٩٢١	٠,٠١٦		
الكل	١٢١	٥,٢١٣			
اختبار الفرضية الخامسة					
المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	1	٣,١٧٨	٣,١٧٨	١٨٧,٤٠٢	٠,٠٠٠
الخطأ	120	٢,٠٣٥	٠,٠١٧		
الكل	121	٥,٢١٣			

من خلال التحليل الاحصائي لإجابات العينة البحث تبين بان لمحاسبة استهلاك الموارد كإحدى تقنيات محاسبة تلعب دوراً فعالاً في تفعيل ابعاد منشور الأداء المتوازن وذلك من خلال توفير بيانات أكثر دقة مما يساعد الى تحسين كفاءة وتحفيز الأداء والامتثال التنظيمي وصنع القرارات وكل هذه سيؤثر على منشور الأداء المتوازن بإبعاده مختلفة ويؤدي الى تحقيق الاستراتيجيات المختلفة من قبل الوحدة الاقتصادية سواء قصيرة المدى او البعيدة.

المبحث الثالث الاستنتاجات والتوصيات

من خلال المسيرة البحثية أعلاه، ووضوح اتفاق أفراد عينة البحث على وجود تأثير لمحاسبة استهلاك الموارد و منشور الأداء المتوازن، ودلالة الاختبارات الإحصائية التي أكدت رفض صيغة النفي للفرضيات وقبول الصيغة البديلة، فقد استنتج الباحثان مايلي:-

١. محاسبة استهلاك الموارد تعد أداة قيمة للوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف الاستدامة والتحسين المستمر في الأداء والكفاءة العامة.
٢. تعد منشور الأداء المتوازن أداة إدارية استراتيجية تستخدم لقياس وإدارة أداء الوحدات الاقتصادية، وتساعد على ترجمة الرؤية والاستراتيجيات العامة إلى أهداف قابلة للقياس وإجراءات ملموسة من خلال أبعادها المختلفة.
٣. تبين من الجانب الإحصائي بأن توجد تأثير (فضلا عن علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد و منشور الأداء المتوازن في البعد رضا أصحاب المصلحة بنسبة (٦٠,٤٪) في قطاع الصناعة في العراق، هذا يشير إلى أنها تسهم بشكل كبير في شرح الفروق في الأداء المالي للمؤسسة.
٤. هناك تأثير (فضلا عن علاقة) بين محاسبة استهلاك الموارد و منشور الأداء المتوازن في بعد الاستراتيجيات بنسبة (63%) في قطاع الصناعة في العراق، مما يشير إلى أن لها دورًا هامًا ولكنها ليست العامل الوحيد في تفسير التغيرات الاستراتيجية للمؤسسة.
٥. لدى محاسبة استهلاك الموارد تأثير (فضلا عن العلاقة) في منشور الأداء المتوازن في بعد العمليات بنسبة (٦٢,٦٪) في قطاع الصناعة في العراق، هذا يدل على أن هذا البعد مرتبط بشكل كبير بمحاسبة استهلاك الموارد في إدارة الأداء الإداري والاستراتيجي للعمليات التي تجري داخل الوحدات الاقتصادية.
٦. توجد تأثير (فضلا عن العلاقة) لمحاسبة استهلاك الموارد في البعد القدرات لمنشور الأداء المتوازن بنسبة (٦٣,٢٪)، هذا يدل على أن هذا البعد له علاقة وتأثير بشكل كبير بمحاسبة استهلاك الموارد في إدارة وتطوير قدرة الوحدات الاقتصادية في تحقيق استراتيجيتها لمدى بعيد.
٧. تحاول محاسبة استهلاك الموارد مساهمة اصحاب المصالح في صنع القرارات الادارية كما مبين بجانب الاحصائي بنسبة (٦١٪)، هذا يدل على أن هذا البعد مرتبط بشكل كبير بمحاسبة استهلاك الموارد في مساهمة اصحاب المصالح في ادارة الوحدات الاقتصادية والقرارات الادارية الاستراتيجية في قطاع الصناعة في العراق.

وتأسيساً على ما تقدم يوصي الباحثان بما يلي: -

١. ضرورة تعزيز استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لقياس وتحسين الأداء في قطاع الصناعة في العراق، مع التركيز على تحسين استراتيجياتها وعملياتها الداخلية بما يتوافق مع متطلبات ابعاد منشور الأداء المتوازن، مما يساهم في تحقيق أداء متميز ومستدام في السوقين المحلية والعالمية.
٢. ضرورة اللجوء الى استخدام التقنيات وادوات ادارية الحديثة التي تؤثر ايجابيا على اعداد الخطط وتنفيذها لتحقيق استراتيجيات الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الصناعات في العراق.
٣. يُوصى بتطوير استراتيجيات الوحدات الاقتصادية في قطاع الصناعة في العراق بما يعكس نتائج محاسبة استهلاك الموارد، والتي تظهر تأثيرها على منشور الأداء المتوازن في بعد الاستراتيجيات.
٤. يُوصى بتحسين العمليات والقدرات الداخلية في شركات قطاع الصناعة في العراق بناءً على استنتاجات الدراسة، التي أظهرت أن محاسبة استهلاك الموارد تؤثر بشكل إيجابي على منشور الأداء المتوازن في هذا البعد.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

- ١- السحاتي، أسامة إبراهيم، ٢٠١٨، " تأثير منشور الأداء (Prism) على تحسين شفافية الموازنة المفتوحة"، المجلة العلمية لدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٩، العدد ٣، الجزء الثاني، ص ٥٧٣- ٥٩٩.
- ٢- الطائي، فائزة عماد حسين، ٢٠٢٣، "دور تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد الموجهة بالوقت وإعادة هندسة العمليات في ترشيد تكلفة المنتج"، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة.
- ٣- أبو شعيشع، أحمد مختار إسماعيل، ٢٠١٦، "المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة". المجلة العلمية لدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٧، العدد ١، ص ٤٣١-٤٤٦.
- ٤- حنان، الغول و فتيحة مرزوقي، ٢٠٢٢، "استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة في المؤسسات الفندقية" رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة
- ٥- داود، ياسين عباس عبود و حسون، ليث نعمان، ٢٠٢٣، "دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الانحرافات - دراسة حالة الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية - سامراء"، مجلة اقتصاديات الأعمال، المجلد ٤، العدد ٦، ٤٤٧-٤٦٨.
- ٦- سالم، ناطق جبار، ٢٠٢١، " اثر استعمال محاسبة استهلاك الموارد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط"، مجلة الريادة المال والأعمال - المجلد الثاني، العدد ٤، ص ٢٧٥- ٢٨٦

- ٧- قرني، اسامة محمود و ابو سيف، محمود سيد علي، ٢٠١٤، "استخدام منشور قياس الاداء في تطوير الجامعات المصرية – دراسة تطبيقية على مراكز تنمية قدرات اعضاء هيئة التدريس والقيادات"، جامعة بني سويف، مجلة كلية التربية، عدد ابريل، الجزء الأول، ص ٧٤-١.
- ٨- مطر، زينب جمعة الحمداني، بهاء حسين، ٢٠٢٠، " دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد الثاني، العدد ١٢٦ / كانون الأول، ص ٢١١-٢٢٦.

ثانياً: المصادر العربية المترجمة

- 1- Abu Sha'sha', Ahmed Mukhtar Ismail, 2016, "Accounting for resource consumption as an approach to developing cost management systems in the modern manufacturing environment". Scientific Journal of Business and Environmental Studies, Volume 7, Issue 1, pp. 431-446.
- 2- Al-Sahati, Osama Ibrahim, 2018, "The impact of the performance prism on improving the transparency of the open budget", Scientific Journal of Business and Environmental Studies, Volume 9, Issue 3, Part Two, pp. 573-599.
- 3- Al-Taie, Faiza Imad Hussein, 2023, "The role of time-oriented resource consumption accounting and process re-engineering techniques in rationalizing product costs", Master's thesis, University of Karbala, College of Administration and Economics - Department of Accounting.
- 4- Dawood, Yassin Abbas Abboud and Hassoun, Laith Naaman, 2023, "The Role of Resource Consumption Accounting in Determining Deviations - A Case Study of the General Company for the Manufacture of Medicines and Medical Supplies - Samarra", Journal of Business Economics, Volume 4, Issue 6, 447-468.
- 5- Hanan, Al-Ghoul and Fatiha Marzouki, 2022, "Using the Resource Consumption Accounting System to Measure the Cost of Service in Hotel Establishments" Master's Thesis, Ahmed Draya University, Faculty of Economics and Business Sciences Management Sciences, Department of Finance and Accounting
- 6- Qarni, Osama Mahmoud and Abu Seif, Mahmoud Sayed Ali, 2014, "Using the Performance Measurement Publication in Developing Egyptian Universities - An Applied Study on the Centers for Developing the Capacities of Faculty Members and Leaders", Beni Suf University, Journal of the Faculty of Education, April Issue, Part One, pp. 1- 74.
- 8- Matar, Zainab Jumaa Al-Hamdani, Bahaa Hussein, 2020, "The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Reducing Costs", Journal of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, Volume Two, Issue 126 / December, pp. 211- 226.
- 7- Salem, Natiq Jabbar, 2021, "The impact of using resource consumption accounting in improving the quality of accounting information - a survey study in the General Company for Textile Industries, Wasit", Journal of Entrepreneurship, Finance and Business - Volume 2, Issue 4, pp. 275-286.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

1. Ajaz Ahmed S., Moosa M., 2011, "**Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute**", Pakistan Business Review, PP 755 - 775
2. Andy Neely, Chris Adams and Paul Crowe, 2001, "**the performance prism in practice** ", Measuring Business Excellence 5,2, MCB University Press, 1368 - 3047
3. Arif, M. F., & Lukmandono, L., 2020, "**Formulating Strategies For Increasing Business' Competitiveness Using Performance Prism, Swot, And Soar**", Tibuana, 3(01), 15-23.
4. Chris Adams and Andy Neely, 2000, "**The performance prism to boost M&A success**" MCB University Press, Measuring Business Excellence, 4, 3, 2000, pp 19-23
5. Liu, Yijuan, & Wang, ting, 2017, "**Management Accounting Tools and Application Cases-Resource Consumption Accounting Method and Application**", 3rd International Conference on Humanities and Social Science Research (ICHSSR 2017) (pp. 408-414). Atlantis Press
6. Mustafa, Abdurrahman Mawlood ,Azimli, Asil and jaf, Rizgar Abdullah Sabir, 2022, " **The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability** ", ENERGIES, 15, 4155, pp 2-23, <https://doi.org/10.3390/en15114155>
7. Rusaneanu, Alexandra, 2013, "**Comparative analysis of the most relevant performance management systems**", General and eastern European online library, issue:27, pp 156-163.
8. Youngbantao, Unchan and Rompho, Nopadol, 2015, " **The Uses of Measures in Performance Prism in Different Organizational Cultures** ", Journal of Accounting and Finance Vol. 15(6), p122-128.

رابعاً: مواقع الانترنت

1. <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p5/technical-articles/performance-prism.html>