

## التصور الأجرائي لتقنية القياس الكلفوي للموارد لتحسين فاعلية نظم تكاليف الوحدات الاقتصادية العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة

أ.د. ثائر صبري محمود كاظم الغبان<sup>1</sup>  
 أ.م. فائزة إبراهيم محمود كاظم الغبان<sup>2</sup>  
 جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الأعمال

E-mail: [their-alghabban@yahoo.com](mailto:their-alghabban@yahoo.com)

### المستخلص :

يتناول البحث مشكلة قصور نظم التكاليف المستعملة من قبل الوحدات العراقية في ظل النظام المحاسبي الموحد عن إنتاج المعلومات الكلفوية الملائمة التي تساعد في مواجهة التطورات المعاصرة ، ذلك الأمر الذي يستلزم تطوير النظم التكاليفية القائمة . ويوضح البحث أهمية الدور الذي تلعبه تقنية محاسبة استهلاك الموارد كأحد الحلول المقترحة لتوفير معلومات مناسبة تفيد في ترشيد ادارة واستهلاك الموارد وتحديد التكاليف بشكل سليم . وتمثل هدف البحث بتقديم تصور اجرائي لتطوير نظم محاسبة التكاليف في وحدات الأعمال العراقية يتم بموجبه عمل تحليل للنظم التكاليفية الحالية وتقنية التكاليف على أساس النشاط وبيان الأنتقادات الموجهة لهما فضلاً عن استعراض مفاهيم تقنية محاسبة استهلاك الموارد والمزايا التي تحققها والتي جعلتها تتفوق على النظم الكلفوية التقليدية. واخيراً تم التوصل الى أن الحاجة أصبحت جد ملحة لتلافي القصور في نظم التكاليف التقليدية وتقنياتها ذات الصلة بالأنشطة التشغيلية وبما يتماشى ويتلائم مع ظروف البيئة العراقية والتحديات الكبيرة التي تواجهها وذلك بتبني تقنية مكملة تقدم رؤية شاملة للإدارة عن كيفية الاستعمال الأمثل للموارد والأنشطة المقابلة لها وبشكل يزيد من كفاءة وفاعلية وأقتصادية الأداء لتخفيض التكاليف وصولاً لإطار متكامل يتعدى كونه نظام تقليدي للمحاسبة عن تكلفة المنتجات إلى أداة تدعم اتخاذ القرارات الرشيدة وتعظم استفادتها من نظم تخطيط الموارد المتاحة من خلال قدرته على حفظ وصيانة وتتبع وتجميع المعلومات الملائمة والمناسبة بشكل تفصيلي عن نواحي النشاط التشغيلية والمالية

**الكلمات المفتاحية:** تقنيات ، ادارة التكلفة

**Abstract:**

The increasing challenges faced by business organizations in modern industrial environment at present as a result of strong competition pressure and handle multiple clients needs and decision makers at all levels of management as well as the need for appropriate and accurate information and timely criticism of cost management portal leading to there source consumption accounting approach early this century that combines cost assumptions approach on the activity basis cost and the german approach which avoid the most cost mistakes the former cost approaches, and is characterized by its ability to integrate with the methods and practices of modern management accounting in a way that supportsthe different management acts and tasks. research aimed to identifying the impact of integration between enterprise resources planning system and the resource consumption accounting, and it's reflections on the cost management.

This Research **aimed** to demonstrate the possibility of Resource Consumption accounting approach as one of the alternatives to develop cost systems and in response to changes in modern environment for helping in rationalize and manage resources for Firms, where it has been proposed a framework for Resource Consumption accounting approach can be applicable in Firms, This study has been build on four hypotheses, This study found many of the results:

1. As a result of the development in the Business Firms and the importance of this Business both in terms of humanitarian or economic. The Business Firms have to maintain the element of competition in order to provide product at appropriate prices to enhance the ability to manage resources.
2. The cost accounting systems is one of the main pillars to ensuring the stability of the financial system because of its role to provide decision-makers with financial and non-financial information to enable them to make strategic decisions.
3. The success of the Business Firms is measured largely with achieve profits through the rational use of resources and try to take advantage of the available capacity and reduce costs for the provision of product, and does not come only through the production of accurate scientific means to determine the resources that non values added and work to be avoided in the case of whether these flexible resources or attempt to use the performance of other product if these resources were committed as possible, and this can be achieved through the resource consumption accounting approach.
4. The resource consumption accounting approach Contributes in the solving of the problems facing both the traditional cost accounting systems and activity based costing system in the rationalization of resource management through proper management of resources and try to use the idle capacity and determine the costs ofthe product provided by Product Business Firms accurately and providing useful information to help in the process control, as well as provide information to assist in decision-making and thus achieve a competitive advantage for Product Business.

**Key words:** Cost managements, Techniques

التصنيع الحديثة بات من الضروري إيجاد تقنيات كلفوية جديدة تساعد على توفير معلومات صحيحة تأخذ في اعتبارها نواحي لم تأخذها النظم الكلفوية التقليدية وعدم تركيزها على النتائج فقط ، وإنما تأخذ في اعتبارها العوامل المؤثرة على ترشيد القرارات المتخذة بشأن تخصيص وتخطيط الموارد وقياس تكاليفها بصحة وتوظيف الطاقة العاطلة والأستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحديد تكلفة المنتج بشكل سليم ومن خلال الربط بين الاشطة والموارد وعدم تشويه المعلومات الكلفوية . وتماشياً مع لتطورات فإن البحث يتناول احدي تقنيات إدارة التكلفة التي تسعى الى القياس الكلفوي السليم لاستهلاك وادارة الموارد بقصد ترشيدها واستغلالها الأستغلال الأمثل في ظل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد ومتطلبات دعم القدرة التنافسية في ظلها ، ومن خلال تقييم النظام المحاسبي التقليدي للتكاليف، ودور تقنية القياس الكلفوي لاستهلاك الموارد في معالجة أوجه القصور تلك وأثر ذلك على دعم التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية التي تطبق النظام الكلفوي في ظل النظام المحاسبي الموحد . ومن الناحية التطبيقية سيتم تقديم تصور اجرائي لتقنية جامعة لطريقة التكاليف الألمانية مع طريقة التكاليف على اساس النشاط لتعزيز ستراتيجمات نظم ادارة التكلفة ومجابهة تحدياتها لخلق القيمة بالقياس التكاليفي المرتكز على الأستعمال الشامل لنظم إدارة التكلفة لتوفير معلومات تفصيلية عن العلاقات التبادلية بين الموارد .

### مشكلة البحث :

تتبع مشكلة البحث من ظاهرة كثرة الانتقادات الموجه الى نظام محاسبة التكاليف التقليدي وتقنية النشاط التكاليف وذلك لعدم ملائمتها للقياس التكاليفي في

### المقدمة :

مضى على إصدار النظام المحاسبي الموحد(25) عاماً، وكان مليئاً لإحتياجات الوضع الاقتصادي والمحاسبي في مرحلة الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين ، وقد شهد العالم والعراق تغيرات كبيرة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرين ، المتمثلة بالإفتتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي ، وإصدار بعض التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل البنك المركزي العراقي والمصارف وشركات التأمين وسوق العراق للأوراق المالية ، كل هذا إستدعى تحديث النظام المحاسبي الموحد ليبي إحتياجات المرحلة الراهنة والمستقبلية عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة وللإرتقاء بمستوى المحاسبة في العراق وخدمة الاقتصاد الوطني ، وجعل التقارير المالية تلي إحتياجات الوحدة الإقتصادية ، ومستخدمي التقارير، والمحاسب القومي، والجهاز الضريبي، فضلاً عن كونه يتناول مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. ففي ظل النظام التقليدي للمحاسبة عن التكاليف المطبق حالياً من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية ، فانها تتعرض في الوقت الحاضر للكثير من أوجه النقد بخصوص عدم ملائمتها للتطورات المتسارعة في نظم التصنيع التي تشهد تغيرات وتطورات في متطلباتها ومواردها الناتجة عن شدة المنافسة وزيادة حدتها على المستوى المحلي والعالمي، فضلاً عن توفير معلومات مشوهة يترتب عليها اتخاذ قرارات غير مناسبة عن الكلف الكلية للمنتجات مما تتمخض عنها نتائج سلبية لعل من من أهمها إضعاف المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية. ومع التسليم بوجود التغيرات في بيئة

حالياً ، والتعرف على المتغيرات التي أفقدته فعاليته ومحاولة التوصل الى ملامح تقنية كلفوية تلائم بيئة التصنيع الحديثة ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة الأعمال المحلية وبيان مدى الاستفادة الكلية منها . ويتمثل هدف البحث في الدعوة لأصلاح نظام محاسبة التكاليف التقليدي عن طريق استعمال تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات تحقق اهداف ادارة التكلفة في الترشيد لأدارة الموارد المتاحة للوحدات .

ويتطلب تحقيق هدف البحث القيام بالآتي :

- 1 - تحليل نظم محاسبة التكاليف المطبقة حالياً وتقنية التكاليف على أساس النشاط .
- 2- لفت الأنتباه الى تقنية محاسبة استهلاك الموارد من حيث دراسة الخلفية النظرية والأسس والدعامات التي تقوم عليها وفلسفته في تحسين ادارة التكلفة .
- 3 - بيان التصور الأجرائي لتقنية محاسبة استهلاك الموارد لتحقيق اهداف نظم ادارة التكلفة لبيئة التصنيع الحديثة والقضاء على قصور محاسبة التكاليف على اساس المراكز واسلوب المحاسبة على اساس النشاط .
- 4- ترتيب أدوات تقنية استهلاك الموارد باطار اجرائي وتكاملي يزيد من فاعلية استعمالها في خلق القيمة وتدعيم التنافسية لوحدات الأعمال العراقية .

#### فرضية البحث :

يسعى البحث الى أختبار فرضية مفادها الى أي مدى تستطيع تقنية القياس الكلفوي لأستهلاك الموارد من تلافي العيوب والانتقادات الموجهة لنظم ادارة الكلفة التقليدية المطبقة في الوحدات العراقية بشأن موضوع تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي وتخطيط ادارة وترشيد الموارد وإدارة الطاقة العاطلة وغير المستغلة بالكامل لتحقيق صحة الرقابة على انواع التكاليف وعناصرها فيظل النظام المحاسبي

ظل متغيرات بيئية الأعمال ، وقصورها في توفير معلومات ملائمة تساعد وحدات الأعمال في اتخاذ القرارات الملائمة ، لذلك كان من الضروري تطويرهما بما يضمن انتاج معلومات تساعد في تحديد التكلفة بشكل سليم وترشد استعمال الموارد إذا ما أرادت تعظيم قيمتها وربحيتها بشكل يحقق هدف الاستمرار بتقديم منتجات بجودة عالية تحقق إدارة فعالة للتكلفة. ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الآتية :

- 1 - هل تعتبر تقنية محاسبة استهلاك الموارد مناسبة للمساعدة في التغلب على الأنتقادات الموجهة الى نظم محاسبة التكاليف التقليدية والتكاليف على أساس النشاط بقصد ترشيد موارد الأعمال والرقابة على عناصرها الكلفوية في الوحدات الاقتصادية العراقية ؟
- 2- هل تعتبر التقنية اضافة حقيقية تساهم في توفير معلومات أفضل وأكثر صحة لإتخاذ القرارات المتعلقة بأدارة التكلفة وتخصيص التكاليف والقدرة على تخطيط الموارد وادارة الطاقة الزائدة ؟
- 3- هل يمكن تطوير نظام محاسبة التكاليف التقليدي والتكاليف على أساس النشاط بالإستفادة من معلومات تقانة القياس الكلفوي للموارد المتاحة لجعله بالكفاءة المطلقة في الحصول على تكلفة اكثر صحة بعد ادارتها والرقابة عليها بصورة سليمة ؟

#### هدف البحث :

يهدف البحث دراسة احدى تقنيات ادارة التكلفة المرتبطة بالقياس التكاليفي للموارد المتاحة في بيئة التصنيع الحديثة وما صاحبها من تطورات في الأساليب والطرق الإنتاجية ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة الأعمال العراقية من حيث المفهوم والقياس والأهمية واجراءات التطبيق لها ، وذلك من خلال دراسة انتقادية للنظام الكلفوي التقليدي المعمول به

وقواعد تكنولوجيا المعلومات المتنافسة في خلق القيمة لدور الوحدات في اقتصاد البلد المستدام.

### منهج البحث :

في إطار تطبيق التقنية سيعتمد منهج الدراسة النظرية المنهج الوصفي التحليلي في تكوين التصور لإختبار الفرضية وتحديد معوقات نظم التكاليف التقليدية واستقراء المشاكل التي أفرزتها. كما سيعتمد المدخل الأستنباطي والمعياري في بناء التصور الأجراءي المقترح الذي يتطلب إجراء مقابلة بين الملامح لنظم التكاليف التقليدية وتقنياتها وبين طبيعة تقنية محاسبة استهلاك الموارد لبيان مدى ملائمتها لتطوير ادارة التكلفة المعتمدة من خلال طرح رؤى لأيجاد مخرج لتطبيق التقنيات الكفوية في ظل إدارة الجودة الشاملة ، على اعتبار أنها يجب أن تطبق بعد أخذ المقومات الأساسية لها بنظر الاعتبار .

## المحور الأول

### قراءة في النظام المحاسبي الكفوي المطبق في

#### ظل النظام المحاسبي الموحد

لقد خصص النظام المحاسبي للتكاليف ، حسابات اجمالية من الرقم ( 5 ) الى الرقم ( 9 ) . ويتأثر هذا التقسيم الى حد ما من الناحية النظرية بالتقسيمات الكلية والفرعية المعتمدة في الادب المحاسبي للبلدان المتقدمة الذي يقوم على اعتماد اللغة الانكليزية والألمانية (الأنجلوسكسوني). ومن ثم تقسم الحسابات الى حسابات تفصيلية وفرعية متعددة، اذ اظهرت من خلال تطبيقها في القطاع الصناعي ، بانها غير عملية ، وتحتاج الى عمل ووقت كثيرين ، وعليه باتت المعلومات الكفوية في ظل النظام المحاسبي الموحد أحد عناصر العملية الإنتاجية ومصدرًا تعتمد عليه الإدارة عند تخصيص الموارد . وبالمقابل لم يعد

الموحد المطبق حالياً بشكل قانوني والزامي في وحدات بيئة الأعمال العراقية على الرغم من وجود متغيرات معاصرة تستوجب التطوير لأسس وقواعد التطبيق الشامل للنظام الكفوي المطبق

### أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يعالجه والأهداف التي يسعى لتحقيقها في ظل عصر التغيرات البيئية المتسارعة والتحديات الجسيمة التي تلقي بظلالها على أداء الوحدات ومراكزها المالية ، وقدرتها على التنافس من أجل التطور في بيئة متغيرة بشكل مستمر ، مما يستدعي تبني تقنيات متميزة ونظم واقتصادية كفوءة وفاعلة تمكن تلك الوحدات من تعزيز قدرتها التنافسية في ظل ظروف بيئية ودولية غاية في التعقيد ، وتتمثل الأهمية بالآتي :

1- يضع البحث امام العاملين في مجال ادارة التكلفة في وحدات الاعمال العراقية تصوراً وصفيًا وأجرائياً قابل للتطبيق العملي من اجل خلق القيمة وتدعيم الميزة التنافسية التي ستمكنهم من مواجهة تحديات بيئة العمل المعاصرة .

2 -تقديم تقنية كفوية يمكن جمع أدواتها بشكل منطقي بحيث تتكامل ادوارها وتتعاظم فاعليتها في ادارة التكلفة للموارد في بيئة الأعمال بقصد الوصول الى نتائج يمكن الاستفادة منها ومن ثم تعميمها على الوحدات في البيئة العراقية .

3 -دعم التنافسية من خلال التركيز على الموارد الاستراتيجية التي تضيف قيمة للوحدات العراقية .

4 -يقدم للقائمين على إدارة الوحدات العراقية منهجاً للتطبيق الناجح لبلوغ الستراتيجيات .

5 -تحديث أدوات نظام محاسبة التكاليف لجعله يواكب التطورات المعاصرة في طرق واساليب الإنتاج

5 - المجموعة الدفترية التي تستعمل في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف .

6 - تقارير وقوائم التكاليف التي تستعمل في توصيل معلومات عن نظام التكاليف الى المستويات الإدارية . ويتمثل الهدف لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس تكلفة منتج نهائي أو وسيط أو وحدة تنظيمية أو مجموعة أنشطة . وتختلف النظم التي تستعمل في تحليل التكاليف حسب طبيعة عناصر التكاليف . ومن الناحية العملية لا يمكن توفير نظام لتكاليف يقدم معلومات صحيحة

بصفة دورية وذلك لان التوسع في تجميع وتحليل البيانات وكذلك التوسع في صحة التحليل ، يؤدي الى زيادة تكلفة إنشاء وتشغيل نظام التكاليف وقد تزيد تكلفة الإمداد المستمر بالمعلومات عن العائد المتوقع منها تبعاً لنظم التكاليف المعتمد . لقد ظل النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف قائماً على الأسس الأتية :

أولاً : تخصيص التكاليف غيرالمباشرة بحيث تصب في مراكز الإنتاج ، حيث قسمها النظام الموحد على أساس وظيفي إلى مجموعات رئيسية وكما يلي:

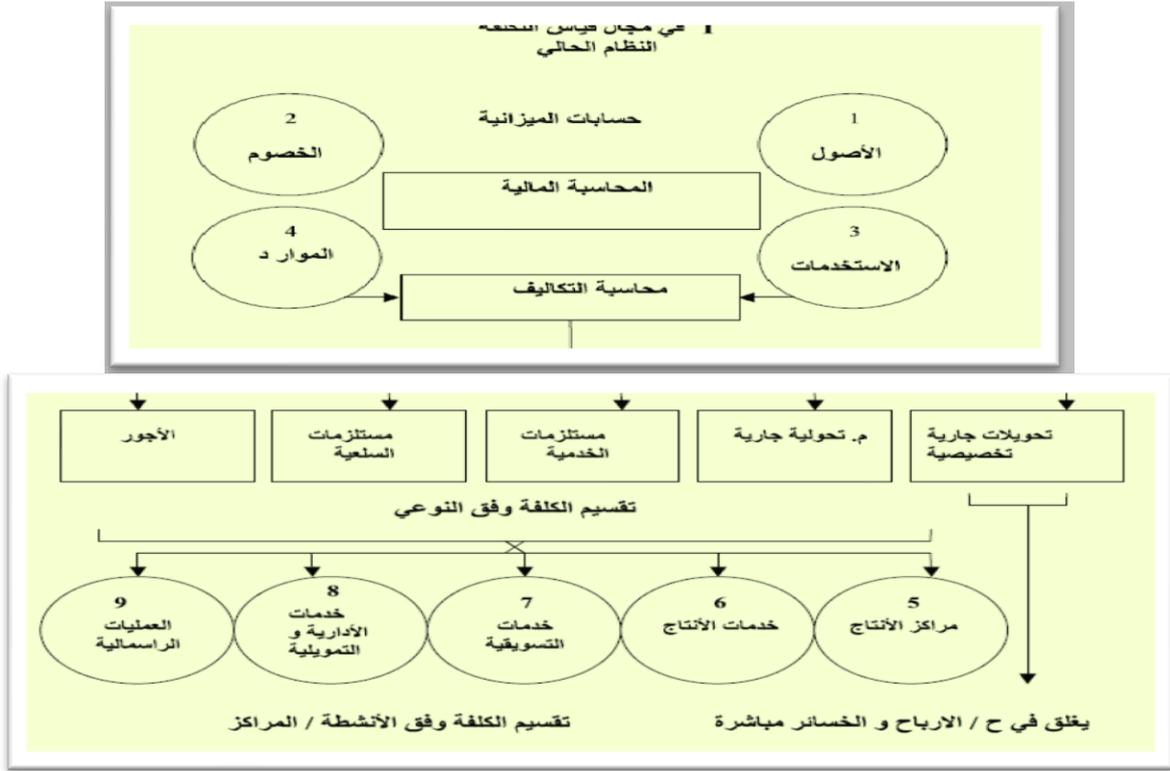
وقد أعطاهما النظام رقم (5)	الإنتاج
وقد أعطاهما النظام رقم (6)	الخدمات الإنتاجية
وقد أعطاهما النظام رقم (7)	الخدمات التسويقية
وقد أعطاهما النظام رقم (8)	الخدمات الإدارية والتمويلية
وقد أعطاهما النظام رقم (9)	العمليات الرأسمالية

هدف الوحدات الاقتصادية العراقية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة قاصراً على تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ، بل أصبحت أداة لقياس قدرة الوحدات على الأستمرارية ومواجهة المنافسة في سوق العمل ومحاولة الصمود فيه بكل كفاءة وفاعلية ومن خلال نظام التكاليف المطبق بالوحدات العراقية في ظل النظام المحاسبي الموحد والذي يركز على المقومات الأتية :

- 1 - دليل مراكز التكاليف ويحتوي على الأقسام سواء كانت أقسام إنتاجية أو خدمية .
- 2 - دليل لعناصر التكاليف التي تنفق داخل الوحدة في سبيل قيامها بأنشطتها .
- 3 - دليل وحدات التكلفة أو النشاط ويشتمل على حصر لجميع منتجات الوحدة .
- 4 - المجموعة المستندية التي تثبت حدوث المعاملات المالية الخاصة بعناصر التكاليف بعد ان تقوم المالية بتدقيقها وتتوقف عليها صحة النتائج المحاسبية .

ثانياً : تحميل عناصر التكاليف غيرالمباشرة على كل مركز إنتاج بقصد اعادة تحميلها من جديد .  
ثالثاً : احتساب معدل التحميل في المراكز بموجب أساس تحميل يكون مرتبط بحجم الإنتاج .

ويمكن بيان العلاقة بين المحاسبة المالية والتكاليف في النظام المحاسبي الموحد كما في شكل الأتي :



شكل رقم ( 1 )

العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وتقنياتها في ظل النظام المحاسبي الموحد

المصدر : (1)

- ويمكن القول جازماً أن نظام التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد لم يعد قادراً على تقديم معلومات ملائمة وموثوقة بالكامل يمكنها الإدارة في اداء وظائفها بما يتناسب ومتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة بسبب المشاكل الأتية :
1. عدم ربط التكاليف بمستويات الإنجاز ضمن الموارد المتاحة وبما ينسجم مع التطورات الحاصلة على كافة الصعد، حيث تقوم محاسبة التكاليف التقليدية بتوزيع التكاليف التي تنشأ على مراكز التكلفة مصنفة الى تكاليف صناعية مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة وتكاليف غير مباشرة أخرى .
  2. يعكس نظام محاسبة التكاليف الحاجة الى تحديد تكلفة الإنتاج كإستجابة لمتطلبات التقارير المالية .
  3. تعيين التكاليف التي يجب أن تظهر ضمن تكلفة البضاعة المباع والمخزون ، فضلاً عن تحديد التكاليف التي يجب أن تستبعد من تكلفة الإنتاج .
  4. عدم امكانية التكلفة المحسوبة بعكس التكلفة الحقيقية للمنتجات لأن تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج يتم عبر طرق توزيع مبسطة.
  5. سبب التغيير في بنية التكاليف تشوهات في محتوى نظام محاسبة التكاليف والمصمم للتركيز على تتبع أثر المواد والأجور في المنتج النهائي لمراقبتها ، أما التكاليف غير المباشرة لتنفيذ الأنشطة المساندة لعملية الإنتاج فهي ضئيلة بالمقارنة مع إجمالي التكاليف .
  6. إن فهم آلية نشوء التكاليف وتخصيصها على المنتجات كان أمراً غير حاسم في اتخاذ القرارات .

تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج باعتماد أسس تحميل غير موضوعية .

13. اعتماد الوحدات في إحتساب معدل تحميل التكاليف التسويقية على أساس التكاليف الأقتصادية غير المباشرة مضافاً إليها الأجور المباشرة ، وكذلك الحال بالنسبة للتكاليف الإدارية مما يعد عملاً غير مقنع لان التكاليف غير المباشرة تحمل على أساس واحد مثل اعتماد الأجور كأساس في الأحتساب وكما هو متبع في حالة التكاليف غير المباشرة .

14. يعد اعتماد مبدأ الاندماج بين الحسابات المالية والتكاليف غير محقق لهدف محاسبة التكاليف ، فالاندماج يعتمد التكلفة التاريخية في قياس التكاليف وهذا يولد عدم توفير المعلومات بالوقت المناسب لغرض اتخاذ القرارات ، لان المعلومات الكفوية الفعلية تتطلب قياسها في نهاية الفترة ، فاذا احتاجت الادارة الى معلومات لاغرض تسعير طلبية فسيتعذر توفيرها لان قياس التكاليف لا يكتمل الا في نهاية المدة . كما ان اعتماد التكلفة الفعلية في القياس يبعد القياس عن الوصول الى التكاليف الحقيقية فتحميل الاندثار المبنية على التكلفة التاريخية قياسا بالتكلفة الجارية لايجعل التكلفة حقيقية .

15. لم يميز النظام بين التكلفة والمصروف والخسارة ، فكثير من بنود الاستعمالات هي خسائر لا يمكن تحميلها على وحدة التكلفة مثل تحميل كافة الاجور على مراكز التكاليف وهناك عمالة فائضة .

يخلص مما تقدم ان الخلل يكمن في ان النظام الكفوي التقليدي يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة ، إذ اتخاذ مراكز الانتاج لتجميع عناصر التكاليف غير المتمثلة من حيث مسبباتها سيؤدي الى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص

7. يفترض النظام المعتمد بأن التكلفة هي المقياس الوحيد لإنجاز الوحدة ، ودونما توضيح للمسببات الحقيقة وراء ذلك الأعتقاد لنشوء ها ضمن الوحدة .

8. عدم تماشي نظام التكاليف المعد وفق النظام الموحد مع مستجدات بيئة الاعمال المعاصرة .

9. غياب الربط بين التكلفة والأنشطة التي سببت نشوءها عند اعداد التقارير الكفوية ، حيث لايساعد النظام الكفوي الحالي الوحدات بتقييم التكاليف من خلال تحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقق قيمة مضافة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق قيمة اقتصادية مضافة.

10. تقديم معلومات كفوية غير سليمة في مجال تحليل سلوك التكاليف وتوزيع التكاليف على الأنشطة سواء إدارية ، إنتاجية ، تسويقية والتي تتسبب في نشوء التكلفة ، مما سيؤدي الى إتخاذ قرارات إستثمارية وإنتاجية غير صحيحة وبالتالي سيكون قياس الدخل بشكل غير فعال ومتوازن .

11. ارتكاز توزيع التكاليف الأجماليه على أسس اعتبارية مما يؤدي الى تحميل المنتج بتكاليف غير مرتبطة به سواء بشكل مباشر او غير مباشر .

12. عدم استطاعة حسابات التكاليف بيان كيفية قياس تكلفة المنتج ، حيث تتوقف العملية بالكامل على اعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية ، وبذلك فان الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد تتبع هذه الاجراءات وتقسم تكاليف المركز الانتاجي على عدد الوحدات المنتجة للوصول الى تكلفة المنتج ، وبذلك فانها حسابات غير متكاملة ولا يمكن قياس تكلفة الوحدة بتجميع التكاليف في مجمع كلفة واحد وإعداد معدل تحميل واحد لتوزيع

يلحظ من شكل أعلاه ان تكلفة المواد انخفضت بسبب الاستعمال التقني للمواد ، وكما انخفضت الأجرور المباشرة في مقابل ازدياد التكاليف غير المباشرة نتيجة أتمتة العملية الانتاجية ، وعليه توجهت الادارة الى العمل على تخفيض التكلفة وتعددية الانتاج والبحث عن أسواق بديلة لتصريف المنتجات وتحقيق متطلبات الاستمرار والبقاء لها من خلال التقصي لحلول لمشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة ، والتي تجلت نتائجها بظهور تقنية تكاليف الأنشطة كحل مناسب يتخلى عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة كليا ويبقي بالمقابل على الأنشطة المضيفة لقيمة المنتجات بقياس تكاليفي للأنشطة . (3) . وتلعب التقنية دورا في ترشيد عملية اتخاذ القرارات ، حيث تقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة من خلال حصر النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية ، بحيث ان كل نشاط يصف جانبا مما تؤديه الوحدة من عمليات ، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط باستعمال مسببات التكلفة . ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف رقابة التكاليف ، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم . ان من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به بقصد تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها ، وبالتالي يؤدي الى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات. والتي ترتبط بتقارير التكاليف لكونها تشمل على النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية ، وكذلك عرض للنتائج المتوقعة اذا ماأخذت قرارات بديلة ، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات لكل مستوى اداري وفي التوقيت

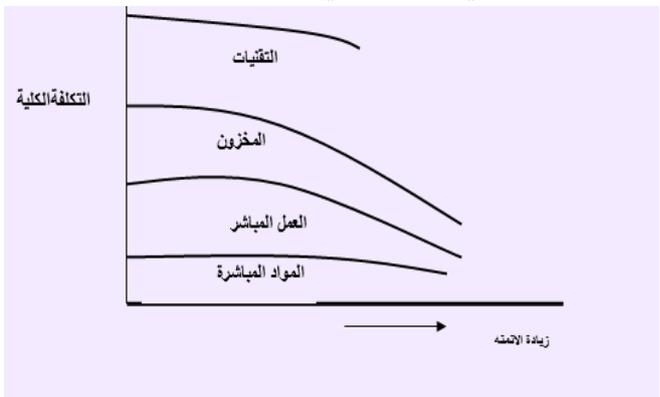
التحميل للبعض الآخر، وستكون المحصلة حدوث المغالاة في تسعير المنتجات وتوقف إنتاج منتجات كان من الممكن أن تكون رابحة ، وكما ان نقص التحميل يؤدي الى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة مما يؤثر في النهاية على استمرارية الوحدة .

## المحور الثاني

### تقنية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

#### ودواعي استعمالها

يتعارض اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة وبافتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة ، مع رغبة الإدارة المسؤولة بتحديد العلاقة الجدلية بين الأنشطة وبين التكلفة بشكل منفصل لغرض تحقيق كفاءة وفاعلية أفضل لأدارة للأنشطة . لقد عد التناقض المطروح مسبقاً هو الباعث وراء الدعوة الجادة والصادقة لاعتماد تقنية تلائم طبيعة التكاليف غير المباشرة بالكامل سميت تقنية التكاليف على الأنشطة لتناغم بيئة تقنيات الانتاج وتكنولوجيا المعلوماتية ذات مرونة الانتاج وتغيرات هيكل التكاليف وكما في شكل التالي :

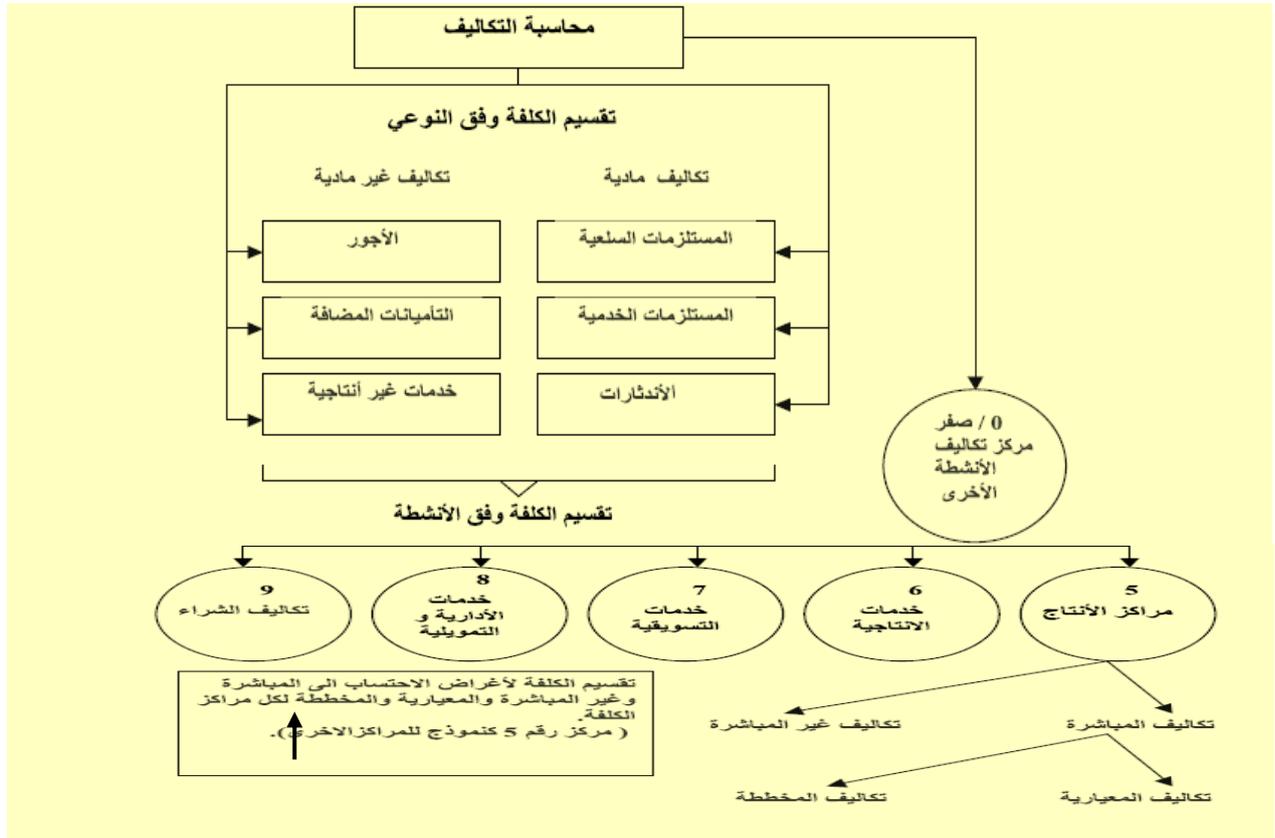


شكل رقم ( 2 )

التغيرات في هيكلية التكاليف

Source: ( 2 )

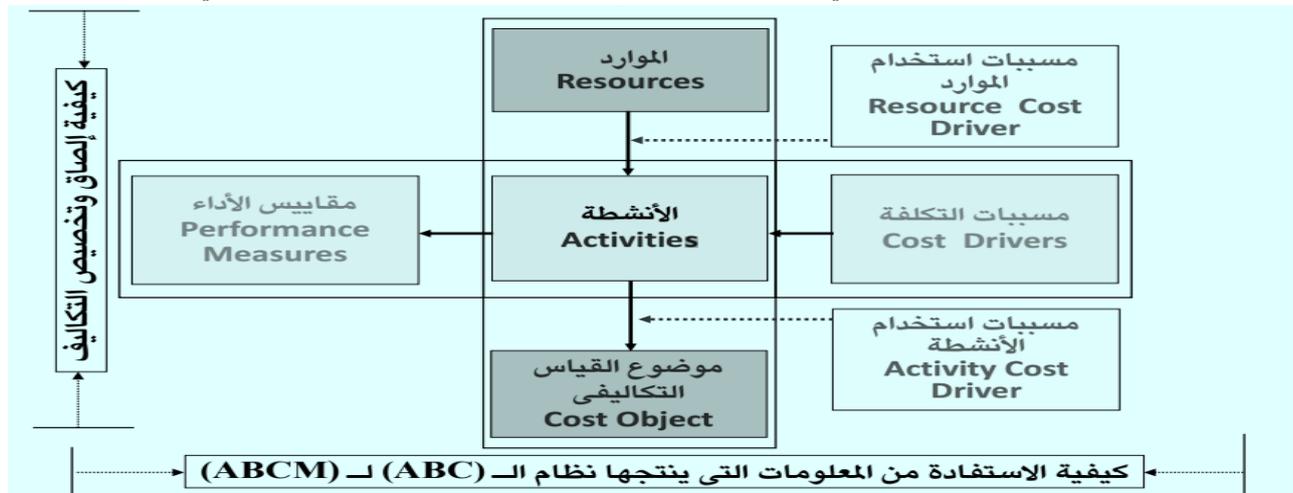
المناسب ، وهكذا يمكن تخصيص التكاليف لكل نشاط بشكل موضوعي وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات ومعرفة التكاليف المتحققة منه للمساعدة في تقييمه وتقاسم الكلف وفق الأنشطة . لاحظ شكل (3)



شكل رقم ( 3 )  
( تقسيم الكلف وفق الأنشطة )

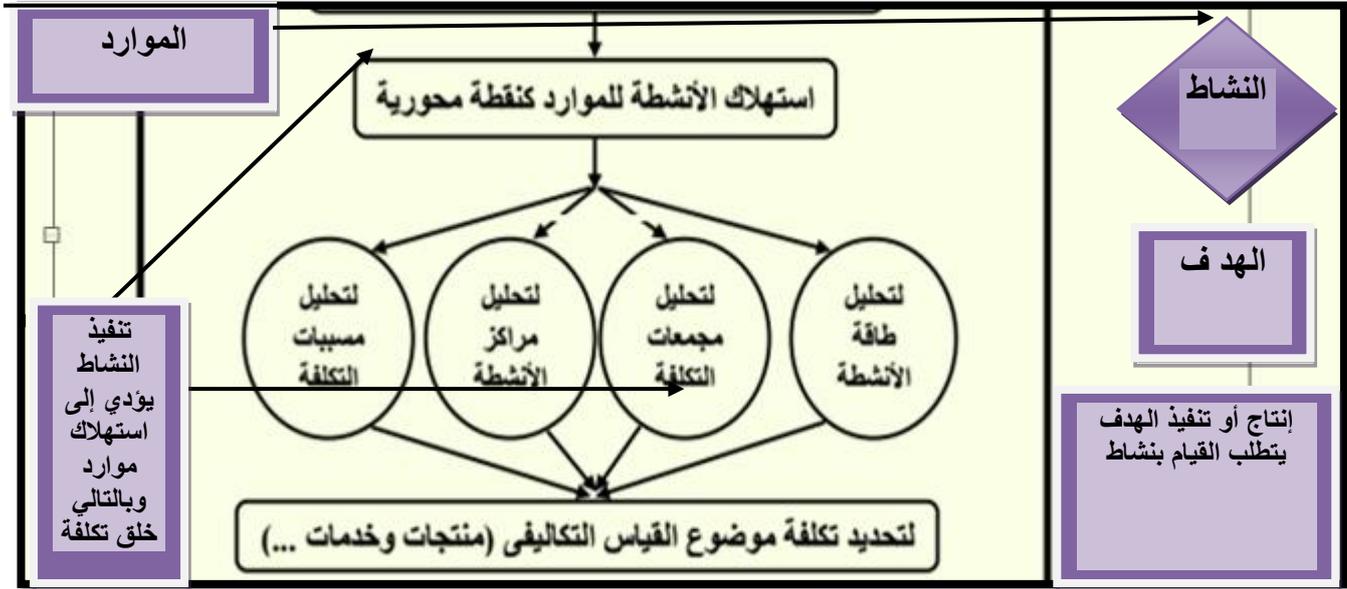
المصدر : (4)

ويمكن بيان كيفية الاستفادة من المعلومات التي ينتجها التكاليف على اساس الأنشطة من خلال المخطط التالي :



سيكون اعتماد تنفيذ الأنشطة ن خلال حصر كامل استهلاكه بالكامل منها . من هذه النقطة تظهر العلاقة لأهداف التكلفة والتي ستحصل على نصيبها من الجدلية للتقنية في حدوث التكاليف الحقيقية من خلال تكاليف الأنشطة التشغيلية المقاسة بمقدار ما تم استهلاك موارد الوحدة بالكامل من جهة . وحصول

طلباً فعالاً على الأنشطة التشغيلية والذي سيؤدي تنفيذها الى زيادة في التكاليف للنشاط التشغيلي .  
ويوضح شكل (4) آلية العلاقة الكفوية لأستهلاك الأنشطة.



شكل رقم ( 4 )

العلاقة الحاكمة لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة

Source : (5)

ومتابعة طلبات الشراء . إن أفضل نقطة بداية في إعداد أي تقنية لغرض تحديد الأنشطة يتم من خلال فحص ومراجعة شاملة للخرائط الفنية والتنظيمية للوحدة بهدف تحليل الأنشطة الأساسية والفرعية . ويتم وضع مخطط شبكي لتدفق للأنشطة التشغيلية بحيث تحدد الأنشطة السابقة والأنشطة اللاحقة . ويعتمد التوسع في تحليل الأنشطة على قرار الإدارات المسؤولة وحجم ومستوى المعلومات القيمة المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة وبأقل كلفة لازمة لتشغيل وإدامة استمرار الأنشطة ذات الصلة بعمل التقنية . (6)

ومن أجل التصميم لابد من اتباع الخطوات الآتية :  
الخطوة الأولى: تحديد مجتمعات تكلفة النشاط وفيها يتم تحديد الأنشطة الرئيسية ، وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط بالاعتماد على مقدار الموارد المستعملة ، حيث أن تكاليف كل نشاط رئيسي تمثل مجمع تكلفة النشاط. وعليه فإن الخطوة الأولى تتضمن ثلاث مراحل هي كما يلي :

#### المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية

ينظر للأنشطة التشغيلية بأنها وحدات أعمال ذات أهداف واضحة ومحددة ، مثل نشاط شراء المواد الأولية والذي قد يحدد كنشاط أساسي مستقل يشمل مهارات تحديد الموردين وإعداد أوامر الشراء والاستلام

النشاط ، فمثلاً يمكن اعتبار أنشطة اللف والحزم ،  
مناولة وتعبئة المواد والتخزين بمثابة مجمع تكلفة  
واحد لاتفاق الأنشطة من حيث طبيعة تكلفتها .

فمثلا الأنشطة التي ترتبط بساعات دوران الآلات  
كالصيانة وبرمجة الإنتاج ، تعتبر مركز تكلفة واحداً  
لأن مسبب تكلفتها واحد . إن الهدف من مجمعات  
التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع الى هدف  
الكلفة بناءً على مسبب التكلفة المحدد مسبقاً بسهولة  
وذا أقل تكلفة قياس للنشاط ولأغراض التقنية صنفت  
الأنشطة الإنتاجية كما في شكل ( 5 ) :

### المرحلة الثانية : تحديد مراكز الأنشطة

يحدث في هذه المرحلة عملية خلق ما يسمى  
بمجمعات التكلفة لكل نشاط تشغيلي رئيسي ، فبعد  
تحديد الأنشطة الرئيسية ، يجب أن تقسم الأنشطة الى  
مجمعات تكلفة. فالأنشطة ذات الطبيعة الخاصة من  
المفضل اعتبارها مراكز تكلفة مستقلة تربط تكلفتها  
مباشرة في أهداف التكلفة . وفي حالة تعدد الأنشطة  
وتجانسها من حيث طبيعة عملها ، لا بد من تجميع تلك  
الأنشطة في مركز تكلفة واحد يسمى مجمع تكلفة



• طبقاً للخاصية الدرجية للأنشطة تقسم الأنشطة الى أربعة مجموعات هي :



شكل رقم ( 5 )

تصنيف الأنشطة حسب المستويات وعلاقتها بالتكاليف

المصدر : (7) .

محددة لكل نشاط ، حيث أن تكلفة كل نشاط رئيس تساوي مجموع كلفة الفعاليات المكونة ، ويلحظ ويلحظ أن المصادر يمكن توجيهها مباشرة وتخصيصها لمركز النشاط دون أية صعوبة ، لكن هناك مصادر أخرى كتكاليف الإضاءة تشترك فيها العديد من الأنشطة مثل هذه التكاليف تخصص على الأنشطة بالاستناد الى موجبات التكلفة القائمة على علاقة السبب والنتيجة .

#### المرحلة الرابعة : تحديد نصيب هدف التكلفة

وفيها يتم اختيار موجبات الكلفة في سبيل تخصيص التكاليف على الأنشطة ، وبالتالي تحديد تكلفة المنتجات. ويمكن توضيحها كالاتي :

أولاً : اختيار موجبات التكلفة لتخصيص التكاليف

- يجب اختيار موجه التكلفة لكل مركز نشاط ، وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة سبب - نتيجة تكون واضحة . أي أن التغير في المسبب يؤدي الى التغير في إجمالي تكاليف هدف التكلفة. والشكل (6) يوضح مستويات تحديد موجبات تكلفة الأنشطة .

ويلحظ مما تقدم ان تصنيف الأنشطة حسب المستويات وعلاقتها بالتكاليف هي كما يلي :

أولاً : أنشطة وحدات الإنتاج التي ترتبط بشكل مباشر بتصنيع وحدات الإنتاج ، وهذه الأنشطة يجب أن تتجزأ لكل هدف تكلفة ، وعند توقف الإنتاج تتوقف الأنشطة، التي تأخذ حجم ومستوى الإنتاج المنفذ خلال العملية . ثانياً: أنشطة دفعات الإنتاج وتتصف هذه الأنشطة بعدم تأثرها بحجم الطلبية وعدد المخرجات ، فتكاليف تجهيز الآلات ستكون واحدة سواء أنتجت الطلبات بكميات كبيرة أم قليلة . لذلك فإن العامل المؤثر فيها بشكل طردي هو عدد مرات دفعات الإنتاج .

ثالثاً: أنشطة دعم الإنتاج المساندة فهذه الأنشطة تدعم الإنتاج وبيع المنتجات بشكل منفرد . فتعدد الخطوط الإنتاجية وتنوع المنتجات يؤديان الى زيادة تكلفة مثل هذه الأنشطة. ومن الأمثلة عليها مجمع تكلفة الصيانة .

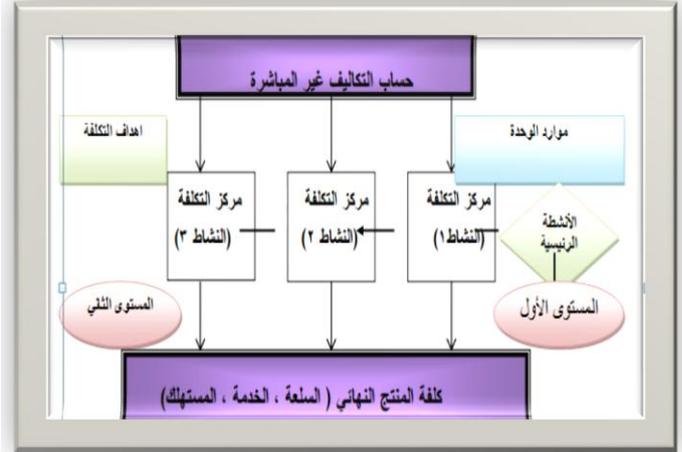
رابعاً: الأنشطة المؤداة على مستوى الوحدة والمطلوبة من أجل كامل العملية الانتاجية . فهي أنشطة لضمان المحافظة على المصنع مثال صيانة المصنع . (8)

المرحلة الثالثة: تخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة يجب تخصيص وتتبع تكلفة الموارد المستهلكة خلال فترة

مرات النشاط المؤداة والثانية تقوم على تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط والثالثة تذهب للقياس الفعلي للموارد المستعملة بكل مرة يؤدي فيها النشاط .

#### المرحلة الخامسة : تحديد تكلفة المنتجات

بعد تحديد موجهات التكلفة الملائمة لكل مركز تكلفة نشاط يتم تحديد تكلفة الوحدة من الموجه وذلك بقسمة إجمالي تكاليف النشاط على مجموع وحدات موجه النشاط. ويتجمع تكلفة الوحدة من كل موجه والخاصة بصنف معين نصل الى تكلفة الوحدة المنتجة من الأنشطة التي استهلكتها. (10) .



ويلحظ ان يعبر موجه التكلفة يعبر عن مدى استهلاك المنتج للموارد المستنفدة في الأنشطة , فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع تكلفة منفرداً , تأتي عملية اختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات , حيث تستعمل الموجهات في تحديد الأنشطة التي استلزمها عملية الأنتاج وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك . وهناك طرائق لاختيار مسببات التكلفة , الأولى تذهب الى تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد

شكل رقم ( 6 )

المستويات الرئيسية في تحديد موجهات تكلفة الأنشطة

Source: (9)

#### مقارنة بين تقنية التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي

يمكن التمييز بين تقنية التكاليف المبني على الأنشطة والتقنية التقليدي بالجدول التالي :

تخصيص التكلفة حسب الأنشطة (النظام الحديث)	تخصيص التكلفة حسب المنتجات (النظام التقليدي)
تحديد الأنشطة الرئيسية	تخصيص عناصر التكلفة على مراكز التكلفة سواء كانت مراكز إنتاج أم مراكز خدمات إنتاجية
تحديد العلاقات بين الأنشطة والتكاليف	تخصيص تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج المستفيدة
تحديد مسببات التكلفة	تجميع تكاليف مراكز الإنتاج
تكوين مراكز تكلفة لكل نشاط	استخراج معدلات التحميل لمراكز الإنتاج باستخدام احد أسس التحميل
ربط كل مركز تكلفة بمسببات التكلفة	
تخصيص تكلفة المراكز على المنتجات	

المصدر : ( 11 )

وكما يمكن بيان المزايا المتحققة كما في أدناه :

#### لنظام التكاليف على أساس النشاط مزايا عديدة منها :

2 يحمل كل منتج بالقدر المناسب من تكلفة النشاط .

1 يقوم بتحديد مسبب تكلفة مستقل لكل نشاط وبالتالي لكل مركز تكلفة، الأمر الذي يكسب عملية التخصيص الكثير من الموضوعية ويعمل على تأصيل علاقة السببية في عملية التخصيص.

يعتبر نمودجا لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نمودجا لقياس الانفاق حيث ان هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعى ورئيسي داخل المنشأة .

3 استخدام مجموعة من أسس التحميل التي لا ترتبط أو تتأثر بالتغير في حجم الانتاج وإنما تعبر عن درجة استهلاك النشاط للموارد المتاحة.

٦. صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخيه تعد داخليا.
٧. يعد النشاط مجمع تكلفه يعكس الأنشطة الفرعية ولا يوفر معلومات تكلفه مفصله حول الأنشطة.
- ان الانتقادات اعلاه ادت الى ظهور تقنية محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وطبيعة محاسبة التكاليف الألمانية وكما يوضحها المحور التالي .

### المحور الثالث

#### طبيعة تقنية التكاليف الألمانية

ترجع بداية التفكير في تقنية المحاسبة عن الموارد المستهلكة عندما تواجدت الرغبة لدى المختصين الرغبة في البحث عن تقنية لإدارة التكلفة لها القدرة على تجميع المعلومات عن الموارد المستهلكة من جهة والأنشطة من جهة أخرى. وعليه قدم (Sharman , 2003,30) (15) تقنية تستعملها الوحدات الألمانية تتلائم مع الأنظمة الإنتاجية والدفعات الذي تتميز بتعدد نوع ومستوى المنتجات والنظم الفرعية كما في الشكل الآتي:

### الانتقادات الموجهة الى تقنية محاسبة تكاليف الأنشطة

- من الانتقادات الموجهة للتقنية مايلي: (12) : (13)
- ١ . التركيز على اتخاذ القرارات الاستراتيجية الطويلة الأجل كبديل عن القرارات في الأمد القصير.
  - ٢ . عدم وضوح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك الذي يعد بمثابة المشترك لجميع الوحدات.
  - ٣ . خطية العلاقات بين الموارد والأنشطة ، وبين الأنشطة والمنتجات .
  - ٤ . تستبعد التكاليف المرتبطة بمنتجات معينه من التحليل ، مثل الإعلان، وخدمة ما بعد البيع ، والبحوث والتطوير، ويجب تتضمنها للوصول الى تكلفه للمنتج ويتوقف ذلك على قيد التكلفة والمنفعة.
  - ٥ . يتعارض التطبيق مع بعض المبادئ المحاسبية كمبدأ الحيطة والحذر، القابليه للتحقق. وبالتالي يجب على أي وحدة أن تصمم نظامين الأول للاستعمال الداخلي، والثاني للاستعمال الخارجي، وهذا يعد مكلفاً.



شكل رقم (7)

النظم الفرعية لمحاسبة التكلفة الألمانية

المصدر : (16)

يلحظ من شكل السابق ان تقنية التكلفة الألمانية تحتوي على خواص تتمثل بما يلي :

أولاً: تمييز التكاليف المتغيرة عن الثابتة على مستوى كل مركز كلفة .

ثانياً: تحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة.

ثالثاً: تحميل تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على المراكز الانتاجية .

رابعاً: قياس المخرجات لكل مركز تكلفة .

خامساً: تحليل المستهلك من الموارد بمراكز التكلفة .

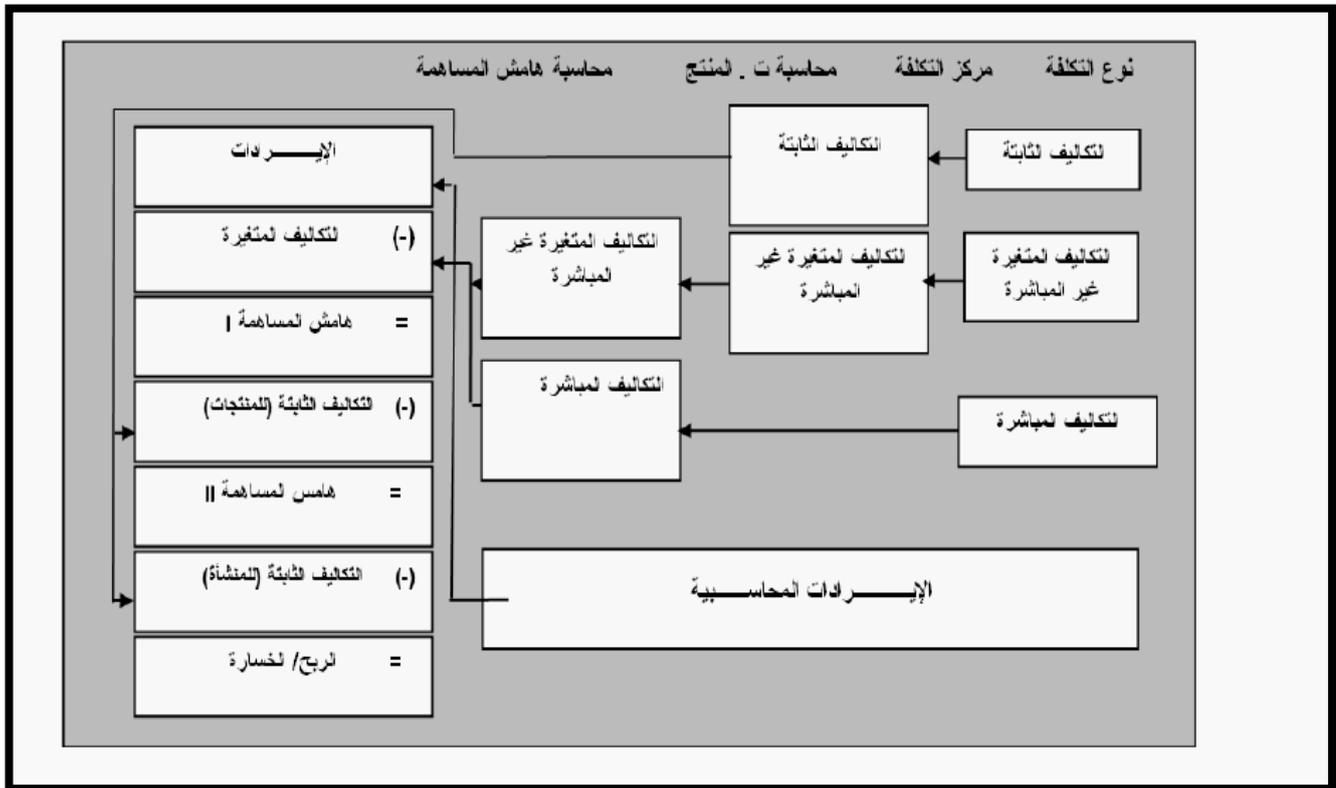
سادساً: قياس تكلفة الطاقة العاطلة .

سابعاً: تحليل الانحرافات لكل مركز تكلفة لاعتماد النظام على التكاليف المعيارية .

ويشير ( Krumwiede, 2008, 30 ) ( 17 ) الى ملامح التقنية التي ستساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار المرتبط بالطاقة ورقابة التكاليف وتحقيق الشفافية

في ادارة التكلفة وتخصص تكاليف المراكز وفقاً للعلاقة السببية بين التكلفة وغرضها وتستنثي التكاليف الثابتة، اما بالنسبة الى تحميل التكاليف غير المباشرة فتحدد على اساس مراكز التكلفة، حيث يجب ان تكون التكاليف الثابتة مستقرة وتدعم مرونة التكاليف المتغيرة خلال فترة التخطيط ، بحيث يكون قياس المخرجات لكل مركز تكلفة باستعمال مقياس واحد، وان تكون قابلة للقياس الكمي فضلاً عن كون العلاقة خطية بين المخرجات ومجمعات تكلفة الموارد. ان تحميل تكاليف المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية تتم بالمحافظة على خواص التكاليف المتغيرة والثابتة وتحليل المستهلك من الموارد بمركز تكلفة وتحديد الطاقة العاطلة وقياسها. ( محمد علي، 2013، 261 )

(18) وكما يوضحها الشكل ادناه :

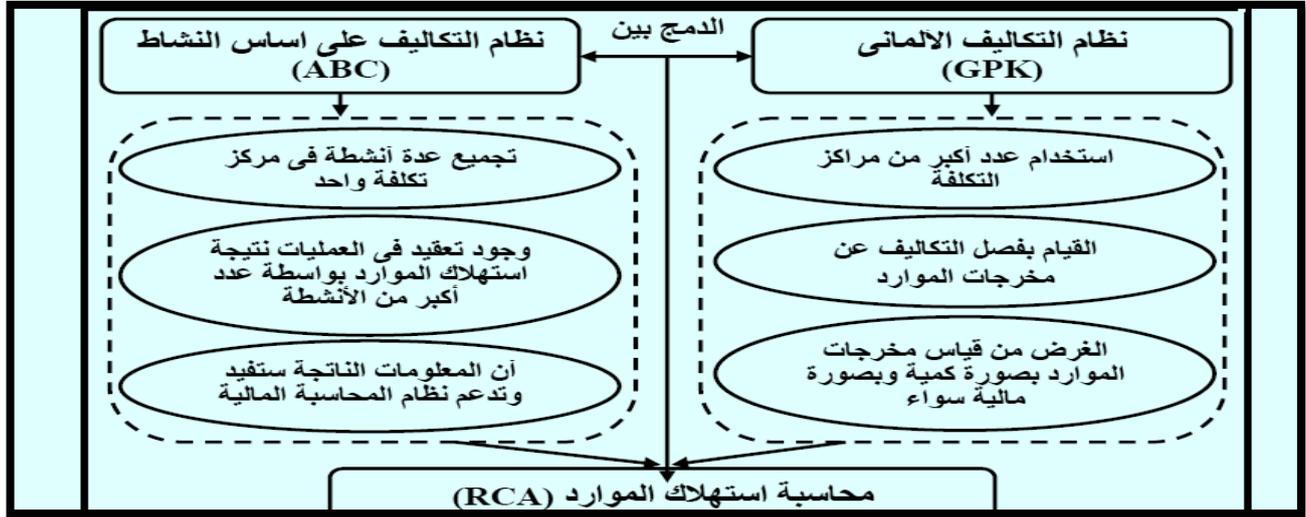


شكل ( 8 )

## ملاحح محاسبة التكلفة الألمانية

Source: (19)

لقد اثمرت جهود القياس التكاليفي بظهور محاسبة الأستهلاك عن الموارد بقصد تطوير القياس التكاليفي حيث اعتبرت بمثابة تقنية لتوفير معلومات جوهرية لتعظيم قيمة الوحدة وكما موضحة في شكل ادناه:



شكل رقم (9)

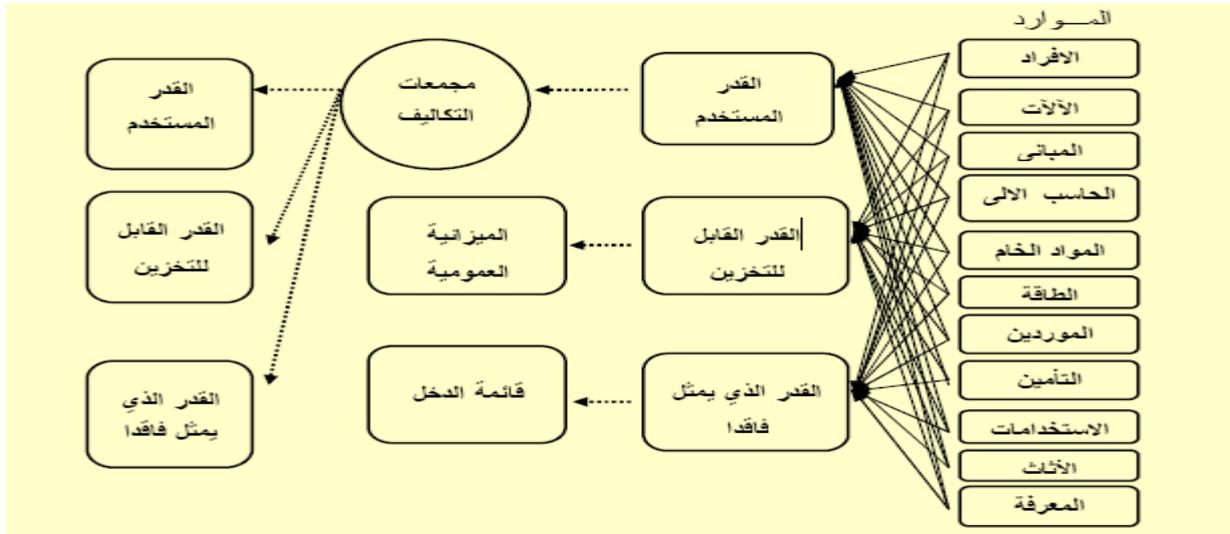
الدمج بين تقنية محاسبة التكلفة الألمانية وتقنية التكاليف على أساس الأنشطة

Source : (20 )

- يلحظ من شكل أعلاه بأن الدمج بين تقنية محاسبة التكلفة الألمانية وتقنية التكاليف على أساس الأنشطة قد ساهم في ظهور تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تدير نماذج التكلفة وترتكز على الموارد وتسمح بتتبع مباشر لتكاليف الموارد (21) ويمكن أن تعالج التقنية مناطق القصور في نظام التكاليف التقليدي وتقنية التكاليف على أساس النشاط ومن خلال يلي: (22) : (23) : (24)
- 1 - توفير مقياس لمخرجات الموارد موحد مع استيعاب طبيعة التكاليف وتحديد معدلات التخصيص .
  - 2 - تحديد التقلبات في استعمال الطاقة.
  - 3- تحديث القياس التكاليفي في أثناء العمل.
  - 4- توفر معلومات عن العلاقات التبادلية المتشابكة بين المنتجات والتكاليف المرتبطة بها.
- 5 - تحميل الموارد بكامل تكاليفها ودعم قرارات الاستعانة بمصادر خارجية, استعمال الموارد باعتماد معلومات عن فعالية إدارة الموارد الإستراتيجية .
  - وتتمثل الإضافات في الآتي: (25) : (26)
  - 1- تقدم نظرة مستقبلية لاستهلاك الموارد بناءً على متطلبات الأنشطة ووفقاً لرغبات الزبون .
  - 2 - استعمال تكلفة الإحلال للطاقة لجعل التقنية تعنى بالتنبؤ بالكميات والأسعار في تحديد تكاليف
  - 3- تقسيم التكاليف بمجمعات للموارد وتحديد معدلات تحميل ومسببات للتكلفة للتخصيص .
  - 4 - اعتماد الطاقة النظرية لمعدلات التخصيص للجزء الثابت من التكاليف واعتماد الطاقة المخططة لتحديد معدل التخصيص للتكاليف التناسبية .
  - 5 - فصل التكاليف التي يمكن تتبعها مباشرة عن التكاليف التي يتم تخصيصها من التكاليف الثانوية .

6 - إنشاء نموذج للرقابة بين الموارد والأنشطة بخرائط توضح كيفية تدفق الموارد واستهلاكها.

7 - معالجة الطاقة العاطلة بالأستناد على تحديد كميات الموارد المخطط استعمالها وليس في صوره النظر عن استعمال الموارد من عدمه ، أما إذا كانت الموارد يتم الاستحواذ عليها عند الحاجة فيكون الإنفاق على الموارد متساوياً مع تكلفة الموارد بالقدر المستعمل ، يلحظ مما تقدم أن التقنية تجمع بين مزايا التكلفة المستندة للفكر الألماني مع تقنية تكاليف النشاط ويتضح ذلك من خلال شكل التالي:



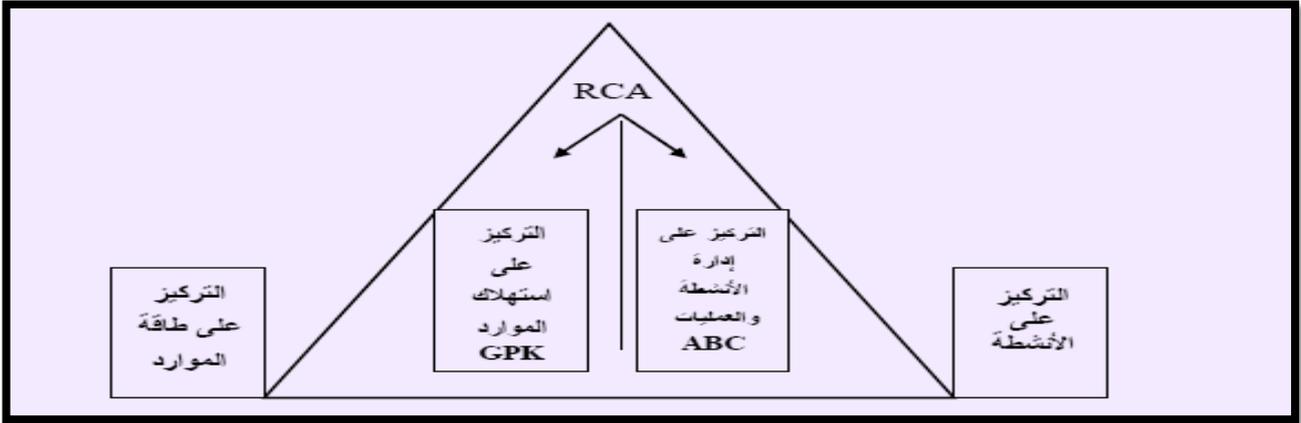
شكل رقم ( 10 )

( تقنية محاسبة استهلاك الموارد في إدارة الطاقة )

المصدر: (28)

مما تقدم تعتبر التقنية متكاملة حيث توفر نموذجاً اقتصادياً متكاملًا للعمليات عن طريق تصنيف طاقة الموارد إلى موارد طاقة إنتاجية ، غير إنتاجية. وتركز على إنتاج معلومات ملائمة لتخفيض التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للوحدة . ( 29 )

وهي تطوير لنظم إدارة التكلفة ، وانها لاتأخذ فقط في الاعتبار مفاهيم تقنية تكاليف النشاط حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وهذا المزيج ينطوي على السمات تحقق التحسين المستمر من خلال إدارة التكلفة. شكل (11)



شكل رقم ( 11 )

مفهوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد

المصدر: ( 30 ) .

وبناء على ما تم عرضه يمكن استخلاص تعريف 1-الأعتماد على التكلفة المتغيرة حيث تتبع التكاليف بشكل مباشر الى موضوعات القياس التكاليفي وتجنب أي تخصيص لا يعكس استعمال الموارد بواسطة موضوع القياس التكاليفي، فضلاً عن العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد والمعلومات تكاليفية تفصيلية وتكون متاحة عند مستوى الموارد لذلك فمعلومات التكاليف يمكن تجميعها عند نقاط مختلفة بين الموارد وموضوعات القياس التكاليفي ومفهوم الطاقة العاطلة في كل مجمع للموارد .

تنظيم الموارد في مجموعات متجانسة ، فالموارد تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها الى موضوعات القياس التكاليفي ، ومصدر التكلفة التي تحدث عند استعمالها يقوم على الموارد بدلاً من الأنشطة ولا تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة فحسب ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها (33) ، وكما تعمل قدرة الموارد على إيجاد القيمة لكل مورد ، أما طاقة الموارد فتمثل كمية الموارد التي يمكن أن تساهم بها في أداء المنتجات. ومن الجدير بالذكر إن الطاقة كامنة ستكون في الموارد وليس في الأنشطة ، فالطاقة قد تكون طاقة

2-بناء على ما تم عرضه يمكن استخلاص تعريف 1- محاسبة استهلاك الموارد في أنها تقنية ذو نظرة مستقبلية تركز على تحقيق صحة في تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني للموارد على أساس الكميات وبناء على متطلبات موضوعات القياس التكاليفي ووفقاً لرغبات الزبون من الموارد ، وإدارة وتخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة من خلال مراعاة العلاقات التبادلية بين الموارد تمهيداً لمحاسبة المسئول عنها، وتوفير معلومات أفضل لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بهدف ترشيد إدارة 2- الموارد ، مع العمل على الحد من الموارد التي لا تضيف قيمة وزيادة الإيرادات بما يهدف الى تعظيم الربحية ودعم المركز التنافسي .

### متطلبات التطبيق لتقنية القياس التكاليفي

#### لاستهلاك الموارد

توفر التقنية معلومات مرتبطة بالعمليات التشغيلية وهناك تأكيد على الإيراد والإجراءات التي تسبق الحصول عليها .(31) وحيث أن استعمال الموارد هي السبب في حدوث التكاليف وبالتالي الإيرادات لذلك يرى White (32) انها تتطلب مايلي :

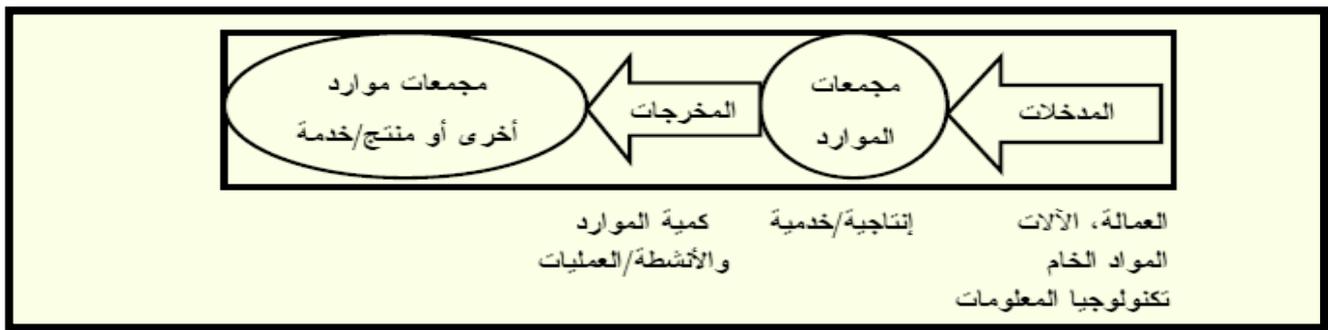
إنتاجية بمعنى إنتاج ، أو قد تكون طاقة غير إنتاجية 4 -تجميع التكاليف والكميات لكل مجمع موارد ، حيث مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات وللأنشطة الإدارية وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب . (34)

3 -تحويل الموارد الى مجموعات موارد ، فمجمعات الموارد تمثل تجميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد ويدعم كل مجمع للموارد مجموعات موارد أخرى للزبائن ، وهذا يعني أن التكاليف ترتبط بالتدفق العيني للموارد عبر مجموعات الموارد وصولاً الى موضوعات القياس التكاليفي والتي تعتبر بمثابة الهدف الذي تربط التكاليف به متمثلاً في وحدة الخدمة وصولاً الى حساب تكلفة المنتجات ، مع عدم تحميل تكاليف 5 الطاقة العاطلة على موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي معه الى حساب تكاليف المنتجات بشكلها السليم وتنمية المركز التنافسي للوحدة.(35)

ويفترض أن تظم مجموعات الموارد حيث يضم عناصر (36). وتتمثل معايير تحديد العلاقات في مجموعات الموارد في أن تكون الموارد متجانسة وبنفس التكنولوجيا وأن تكون مخرجات مجموعات الموارد كمية.

4 -تجميع التكاليف والكميات لكل مجمع موارد ، حيث تعبر مسببات التكلفة الخاصة بالموارد عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد وحجم الموارد المستهلكة بكل مجمع للوصول الى حجم المخرجات. وتستعمل هذه الخاصية في الرقابة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة باستهلاك الموارد مع الكمية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد ، ويستخدم المسبب في تحميل تكاليف مجموعات الموارد على موضوعات القياس التكاليفي. (37)

5 -توفير معلومات تفصيلية عن العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البع ، حيث تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك فأى نموذج لدعم القرارات يجب أن يركز على تدفق الموارد ، وإن تنظيم الموارد يكون في مجموعات موارد متجانسة ، وكل مجمع يعتبر تقنية لإنتاج مخرجات أولتدعيم لمجمعات موارد أخرى. (38) ويظهر ذلك من شكل التالي :



شكل رقم ( 12 )

( تدفق الموارد بين مجموعات الموارد ومجمعات الموارد الأخرى )

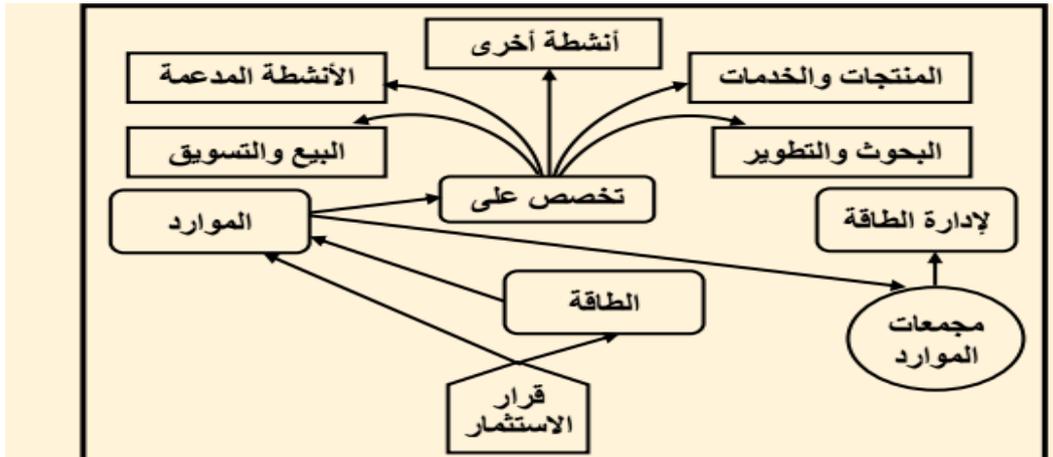
المصدر : (39) .

يتطلب تطبيق التقنية ضرورة الالتزام بما يلي: (40)

أولاً: النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار والذي يتحول الى قرار الأستحواذ على موارد يتم تخصيصها على اوجه أنشطة الوحدة على اساس ان الطاقة يتم فحصها كدالة للموارد وان

مجمعات الموارد وسيلة لإدارة الطاقة الكامنة. (41) وبالتالي فإن التقنية تركز بشكل اساس على الموارد المتاحة بمفهومها الشامل وتعمل على تجميعها بمجمعات موارد تتضمن التكاليف لكل نوعية وقرار الاستحواذ على الموارد وتحقيق وفر في التكاليف من خلال الحد من طاقة الموارد التي تزيد عن المتطلبات المتوقعة. (43) والاتساق مع مفهوم الطاقة

النظرية لتحديد معدلات تحميل وتخصيص التكاليف وكفاءة إدارة الطاقة العاطلة في الموارد ويتم التقرير عن الطاقة العاطلة كانهرفا و يمكن تتبع الطاقة المسؤول عنها وبذلك يمكن السيطرة وتستخدم تكلفة الإحلال بدلاً من التكلفة التاريخية لحساب الأندثار. (44). وشكل التالي يبين الدعامة الاولى لاستهلاك الموارد .



شكل رقم ( 13 )

الدعامة الاولى لاستهلاك الموارد

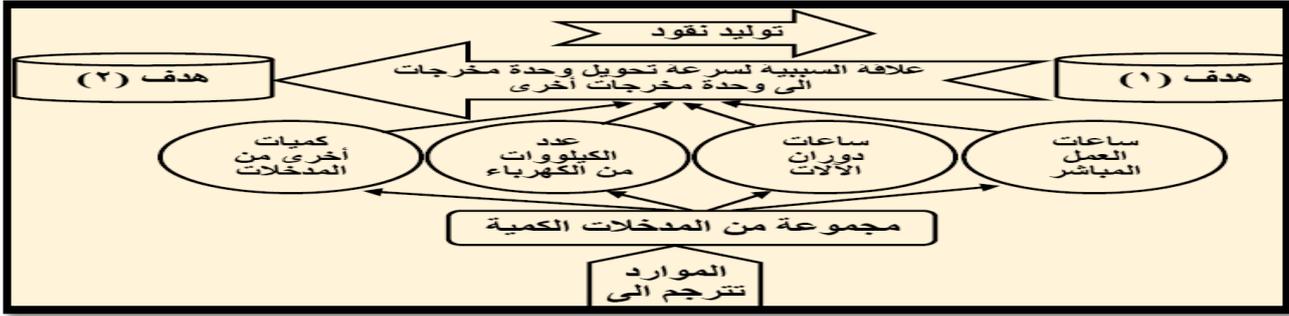
المصدر : ( 45 )

منظوراً للاختيار الكلي لمقياس المخرجات . (47) . وكما أن العلاقات السببية بين الموارد تكون على أساس كمية الموارد الحقيقية وبهذا الصدد ويرى Merwe & Keys (48) أن قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تقوم على اساس ان استعمال هدف لتحقيق هدف آخر يعتمد على كمية من المدخلات تتمثل في ساعات عمل الآلات، ويمثل ذلك علاقات السببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات الى اخرى من خلال معايير كمية. ويمكن تمثيل ذلك من خلال شكل الأتي الذي يبين ان الموارد ماهي الا مدخلات كمية تستعمل كعلاقة سببية لسرعة تحويل وحدة مخرجات الى وحدة مخرجات اخرى تيؤدي الى توليد النقد.

مما سبق يتضح كل من الأتي:

1- أن التقنية تبدأ من اتخاذ قرار يترتب عليه الاستحواذ على موارد تمثل ممتلكات الوحدة ، وتشكل الطاقة الإضافية الناتجة من القرار، ويتم دراسة الطاقة كدالة في الموارد التي يتم وضعها في مجمعات موارد تعتبر وسيلة لإدارة الطاقة . (46)

يحدد مقياس للمخرجات في كل مجمع للموارد بشكل كمية الموارد المستعملة ، وبوحدات يمكن قياسها والتي يترتب عليها تشويه في المعلومات التكاليفية حيث يكون المقياس متجانساً لإدارة الطاقة بقصد توفير رؤية لكيفية استعمال الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، وتتركز بشكل كامل على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر

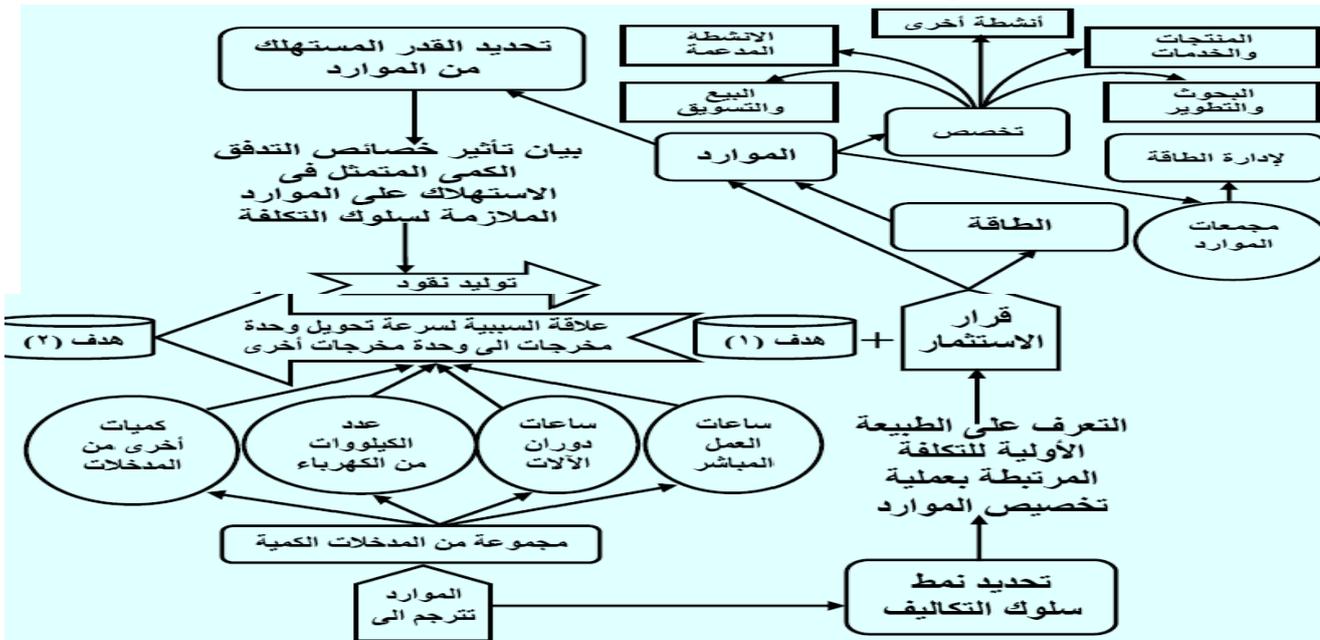


شكل رقم (14)

( العلاقات السببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات الى وحدة اخرى من المخرجات )

المصدر : ( 49 )

ثالثاً: الأستهلاك وسلوك التكاليف تتطلب هذه الدعامة طبيعة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وانماط استهلاك الموارد بل يلاحظ ان التقنية تتعرف على مبدأيين اساسيين هما تحديد القدر المستهلك من الموارد وتحديد نمط سلوك التكاليف ، وهذه الدعامة تجمع بين الدعامة الأولى والثانية كما في شكل الأتي :



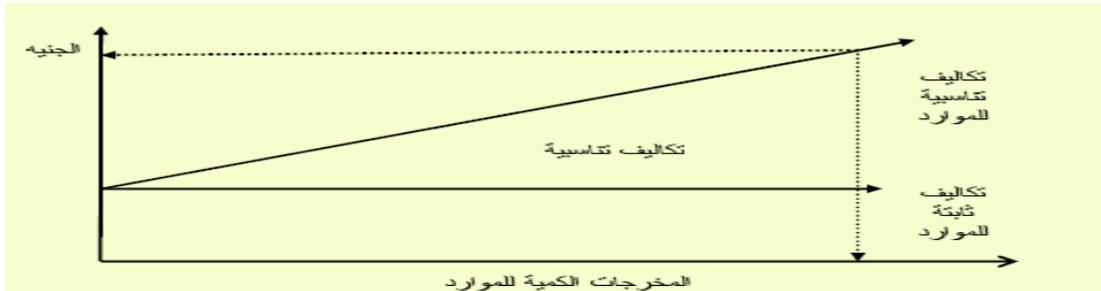
شكل رقم (15)

( الأستهلاك وسلوك التكاليف للموارد )

المصدر : ( 50 )

وخاصة القول فإن التعبير عن العلاقات الكمية باستعمال التقنية يعطى نتائج أكثر صحة كنموذج كمي تنبؤي ، يوفر القدرة على التمييز بين استهلاك الموارد رابعاً : الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع ، ويتم حساب معدلات تحميل لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية. (52) إن التقنية وتخصيص التكاليف مما يساعد في تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة. (51) نفترض أن كل الموارد يتم استهلاكها مع التكاليف المرتبطة بها إما بشكل ثابت أو بشكل تناسبي. فالاستهلاك الثابت للموارد يحدث عندما تكون كمية

التقنية المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي ، لذلك تعتبر تكاليف التقنية تكاليف ثابتة. أما الاستهلاك التناسبي للموارد فيحصل عندما تكون كمية الموارد المستهلكة تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي ، لذلك تعتبر تكاليف التقنية تكاليف تناسبية. ومن هنا فإن التكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد ، في حين أن التكاليف التناسبية ترتبط بنماذج استهلاك الموارد . ويعبر شكل التالي عن العلاقة الخطية بين عناصر التكاليف ومخرجات الموارد في شكل كمي.



شكل رقم ( 19 )

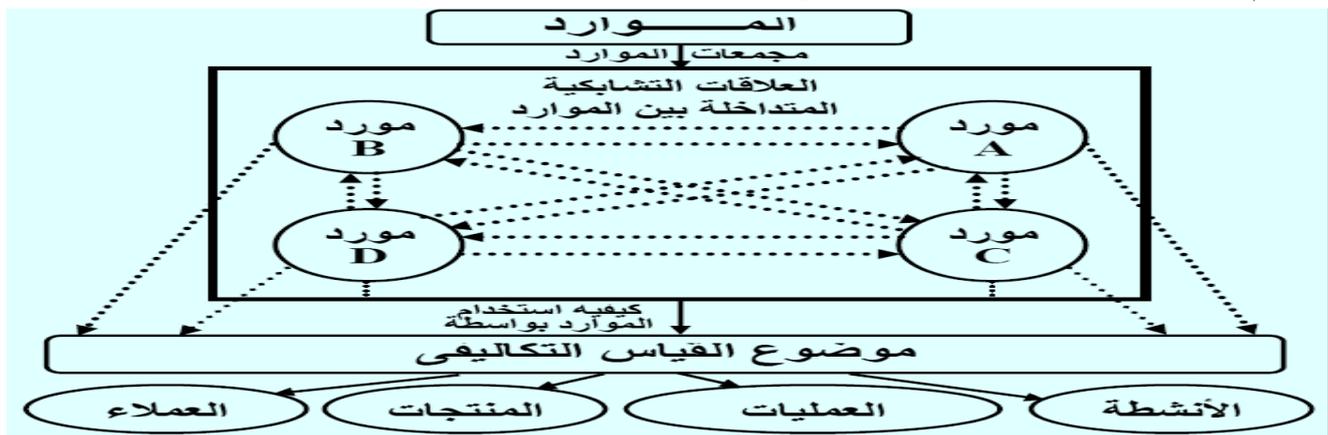
( العلاقة الخطية بين عناصر التكاليف ومخرجات الموارد في شكل كمي )

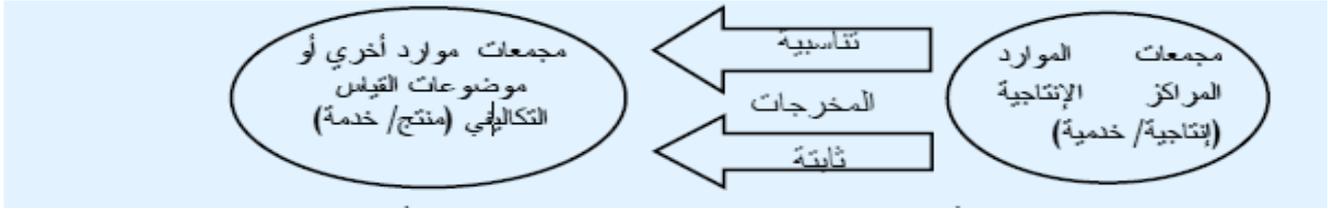
المصدر : (53)

النشاط حيث لا يتم تخصيص التكاليف على المنتجات فقط ، ولكنه يتتبع استعمال الموارد بالكمية ، ويتم التركيز على طبيعة الموارد التي يمكن تجنبها بدلاً من التركيز الحالي على سلوك التكاليف حيث يتم تقسيم التكاليف الى تكاليف ثابتة وتناسبية. (54) .

أما العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد ، فإن كمية المخرجات الخاصة بكل قسم محددة على أساس معدل ثابت لكل وحدة من المخرجات ، مثل عدد ساعات العمل المباشر لذلك تكون هناك علاقات تناسبية وعلاقات ثابتة مع المخرجات . (55).

يبين شكل أن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف التناسبية يمكن ان تتغير من تكاليف تناسبية الى تكاليف ثابتة . وان هناك بعدان لطبيعة التكاليف البعد الأول : الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة أو تناسبية تبعاً لنمط استهلاك الموارد. البعد الثاني : الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد فالموارد المتوافرة يمكن أن تستهلك بطريقة نسبية أو بطريقة ثابتة. وتختلف تقنية محاسبة استهلاك الموارد عن نظم التكاليف التقليدية وتقنية التكاليف على أساس





شكل رقم (20)

( العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد )

المصدر: ( 56 )

يمثل إتباع نظام التكاليف على أساس كمية الموارد ذلك العمود الفقري للتقنية ويعتبر تدعيم لتحميل عناصر التكاليف من خلال مجمعات الموارد الى الأخرى أو الى موضوعات القياس التكاليفي مباشرة . وعليه سيتم إتباع نظرية التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة وأن الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة ، وإن تغيرات التكلفة ستكون وقت استهلاك الموارد . ويتم إدارة الموارد وتدعيم القرارات الإدارية عند كل المستويات الإدارية لإدارة الطاقة عند المستويات التشغيلية وفهم الطبيعة الأولية والتناسبية للتكاليف عند المستويات التكتيكية .

**مزايا تقنية القياس التكاليفي لأستهلاك الموارد :**

تحقق التنقية مزايا التي ممكن اجمالها بالآتي:

( 57 ) : ( 58 )

- 1- 1- توفير فهم أفضل لمسببات استهلاك الموارد ولعلاقات السبب والنتيجة والتغيرات في نتائج النشاط.
- 2- 2- تحديد التكاليف التي تؤثر على القرار من خلال المحافظة على سلوك التكاليف.
- 3- تحديد علاقات الاستهلاك واتخاذ الإجراءات التصحيحية باعطاء نتائج تنبؤية ملائمة وتحليل الانحرافات وكما تساعد في مجال الرقابة من خلال دمج النتائج الفعلية بالنتائج التنبؤية بشكل أكثر فاعلية.
- 4- توفير معايير صحيحة عن الأداء الفعلي عن طريق ربط التقنية المطلوبة بالإنتاج وخلق التوازن بين

7- تطبيق الموازنة المرنة والرقابة على مستوى الموارد وتحديد انحراف الحجم ، وقد تكون هناك قدرة على تحليل التغييرات في استعمال الموارد انحراف الحجم مما يساعد من عمل رقابة تنظيمية فعالة (63) وتوفير قياس أداء ملائم، وإلقاء الضوء على الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية . (64)

6 - فهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد، وتحقيق صحة في تخصيص التكاليف ، وضمان أن تحتوى التكلفة على القدر المستخدم من الموارد. ومن خلال توزيع التكاليف اعتماداً على كميات الموارد المستنفذة يمكن تحديد معدلات لاستعمال الموارد في مختلف الأقسام وتقييم الأداء. (65) ويتم تحديد وحساب معدلات التحميل الخاصة بمجمعات الموارد واستعمالها في تخصيص التكاليف ويتم تقسيمها الى معدلات ثابتة عبارة عن إجمالي التكاليف الثابتة لمجمعات الموارد مقسوماً على إجمالي طاقة مجمعات الموارد. ومعدلات تناسبية تعبر عن إجمالي التكاليف التناسبية لمجمعات الموارد مقسوماً على كمية المخرجات المخططة. (66)

9 - حل مشاكل نفاذ الاختناق بالاستفادة من العلاقات التبادلية بين الموارد وقدرة النموذج على إدارة الطاقة العاطلة وقدرة المورد على خلق قيمة .

10 - تدعم عملية اتخاذ القرارات في كل من الأجل القصير والأجل الطويل فننقسم التكاليف الى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية سيكون دعماً للقرارات الإدارية في الأجل القصير، وإن إلقاء الضوء على طاقة الموارد سيدعم القرارات التي تعتمد على متطلبات الطاقة. (67) . كما يوفر دعماً لنظم اتخاذ القرار على المستوى التشغيلي حيث يتم إدارة الطاقة المرتبطة بالأشخاص والآلات من منظور مالي ، وعلى المستوى التكتيكي يسهل فهم طبيعة التغير في التكاليف ، وعلى المستوى

الإستراتيجي يساعد في اتخاذ قرار إدخال طريقة أكثر ملائمة في توزيع التكاليف. (68) .

11 - تحدد طريقة استهلاك الموارد بشكل صحيح بالاعتماد على الطبيعة الأولية للتكاليف وتعزيز فهم علاقات الموارد واستعمال المعلومات الأساسية لدعم عملية اتخاذ القرارات. (69).

### المحور الرابع

#### التصور المقترح لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

يتكون التصور المقترح من عدة اجراءات هي:

- ١ - حصر الموارد المتاحة اللازمة لتحقيقها سواء كانت أساسية أو مدعمة.
- ٢ - تحديد الموارد داخل مجمعات متجانسة ويتم تجميع التكاليف الخاصة بكل الموارد بمجمعات الموارد وتقسيم التكاليف الى مجمعات الموارد والتي يمكن أن تكون متجانسة من حيث عناصر التكاليف.
- ٣ - تصنيف المجمعات الى مجمعات الموارد الأساسية التي تدعم الأنشطة التي تنتج سلعاً قابلة للبيع مثل الإنتاجية ومجمعات الموارد التناسبية التي توفر خدمات تدعم المجمعات الأساسية والثانوية الأخرى مثل تدعيم تكنولوجيا المعلومات ، ويتوقف عدد مجمعات الموارد على عوامل منها مايلي:
- أ - كبر حجم الوحدة حيث يؤدي الى تكرار قرار الاستحواذ على الموارد وبالتالي تعدد الموارد غير المتشابهة وعدد أكبر من مجمعات الموارد.
- ب - درجة تعقد الموارد المراد الاستحواذ عليها في كل مرة حيث هناك موارد تتكون من أصناف تتطلب تجميع الأنواع المتشابهة منها في مجمع موارد واحد .
- ج - درجة تعقد الأنشطة المستهلكة ، فهناك أنشطة تتطلب عمليات أكثر ونوعية خاصة من الموارد.

- ٤ - تصنيف التكاليف داخل كل مجمع الى تكاليف أولية تحدث داخل مجمع الموارد و يمكن للمسؤولين عن المجمع الرقابة على التكاليف ، وتكاليف تناسبية تحمل على مجمع الموارد مقابل استفادته من مجمعات موارد أخرى وبالتالي تكون الرقابه على تكاليفه محدودة ويتوقف تحديد ما إذا كانت التكاليف ثابتة أو تناسبية على طريقة استهلاك الموارد فعلى سبيل المثال الكهرباء كأحد الموارد يتم تصنيفها بناء على طريقة الاستهلاك ، فإذا كانت تستعمل فقط لتشغيل الآلات فإنها تبقى تكاليف تناسبية ، أما إذا كانت تستعمل كمورد في التبريد،الإضاءة كل يوم فإنها تصبح تكاليف ثابتة .
- ٥ - تحديد العلاقات التتابكية بين مجمعات الموارد وتحديد وحدة قياس لتحديد حجم المخرجات من كل مجمع من الموارد حيث يؤدي استعمال مجمعات ومسببات استهلاك الموارد الى إحداث تجانس في عناصر التكاليف داخل المجمع ، وبالتالي يقلل من درجة العلاقات التبادلية ما بين المجمعات، ويزيد من الصحة لنظام التكاليف.
- 6- توزيع تكاليف الموارد داخل مجمعات الموارد باستعمال مسببات استهلاك الموارد على مجمعات الموارد الأخرى بشكل الذي يعكس مدى استهلاك مجمع الموارد أو موضوعات القياس التكاليفي من مجمعات الموارد الأخرى ، وأن الموارد التي لا تستعمل في العمليات تعتبر طاقة عاطلة، لذلك فإن التكاليف المرتبطة بها لا يتم تخصيصها على موضوعات القياس التكاليفي.
- 7- تحديد القدر المستخدم من طاقة الموارد وتحديد ما إذا كانت الطاقة العاطلة طاقة غير مستخدمة بمثابة مخزون أو هي طاقة مفقودة بمثابة خسارة وذلك داخل كل مجمع من مجمعات الموارد.
- 8- تحديد تكلفه موضوع القياس التكاليفي ويكون ذلك بناءً على التدفق العيني للموارد.
- إن تطبيق التصور المقترح لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد سيساعد في تحقيق الآتي :
- تخصيص التكاليف بالاعتماد على كميات الموارد المستهلكة لموضوعات القياس التكاليفي . والربط بين مجمعات الموارد عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبيان كمية الطاقة العاطلة وتكاليفها .
- 9- يكون تدفق الموارد والتكاليف المرتبطة بها في شكل نموذج يعكس علاقة السبب والنتيجة ، والقضاء على التخصيص العشوائي بين مجمعات الموارد ، فلو أن أى مجمع موارد لا يتطلب مخرجات من مجمعات موارد أخرى يعنى أنه لن يتكبد أى تكاليف من مجمعات الموارد .
- 10- يحدد علاقات الاستجابة تحدد إما في شكل استجابة ثابتة أو استجابة تناسبية حيث يحدد الاستجابة الثابتة والتي تعنى أن التقنية يتم استنفذها بغض النظر عن التغير في مستوى استهلاك المخرجات مثل رسوم التراخيص .
- 11- يوفر التقنية معلومات مالية وتشغيلية تساعد على تحسين عملية اتخاذ القرارات وفي ترشيد استعمال الموارد، فهذه التقنية تقوم على الموارد ، العلاقات التبادلية بين المورد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد.
- 12- يوفر معلومات لتعظيم قيمة الوحدة من أجل تعظيم الربحية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية.





## المحور الخامس

### الخلاصة والأستنتاجات والتوصيات

#### أولاً : الخلاصة

تلعب وحدات الأعمال دوراً هاماً في دفع عجلة التنمية في دول العالم ، ولكن تواجه هذه الوحدات بزيادة سريعة في درجة المنافسة. ومع تزايد التطورات في النظم الاقتصادية والتكنولوجية ووقوف نظم محاسبة التكاليف عاجزة عن ملاحقة هذه التطورات ، حتى أصبحت النظم التكاليفية مضللة لمستخدميها الأمر الذي استلزم تطوير النظم التكاليفية القائمة ، سواء كانت نظم محاسبة التكاليف التقليدية أو التكاليف على أساس النشاط في تلك الوحدات . لقد كانت التقنية هي أحدى الحلول المقترحة لمواجهة القصور في تلك النظم، وبما يساعد في ترشيد استهلاك الموارد وتحديد التكاليف بشكل صحيح ، وتمثل هدف البحث في تحليل النظام التكاليفي الحالي ، مع رؤية مقترحة لتطويره ، وفي سبيل تحقيق ذلك تم بالقيام بما يلي:

- ١ - إجراء تحليل للنظم التكاليفية سواء كانت نظم محاسبة التكاليف أو نظام التكاليف على أساس النشاط
- ٣ - استعراض مفاهيم مدخل محاسبة استهلاك الموارد
- ٤ - اقتراح إطار لتطوير نظم محاسبة التكاليف في الوحدات باستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد .
- ٥ - تقديم رؤية لتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد

#### ثانياً: الأستنتاجات

توصل الباحث الى بعض الأستنتاجات وكما يلي:

1. يساهم مدخل محاسبه استهلاك الموارد في الحد من المشاكل التي تواجه كلاً من النظم التقليديه لمحاسبه التكاليف ، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة ،

يركز على الطاقة الفعلية والمخططة وعلى ادارة الطاقة الفائضة التي تمثل فاقدًا غير مستعمل تتحمله الوحدة اذا كانت الموارد ملزمة من البداية .

8. يعتمد التصور على تجميع الموارد داخل مجتمعات، وكل مجمع يحتوي على مجموعة من الموارد المتجانسة ويتم التنوع على اساس كميات الموارد وبشكل عيني.

9. يمكن التصور من التحكم في التكاليف الثابتة والتناسبية على مستوى الموارد ، مع توافر بدائل لقياس تكلفة الفرصة البديلة مع الاخذ بتكلفة الاحلال .

10. يتميز التصور المقترح بالتفصيل لتعدد المستويات التي يخدمها لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة على الموارد وبهذا فان التقنية تجمع بين الأجلين القصير والطويل .

من كل ماتقدم يوضح الحاجة الملحة لتطوير نظام محاسبة التكاليف الحالي المطبق لتلافي أوجه القصور باستعمال أطار وصفي واجرائي لتقنية محاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات تسهم في رفع كفاءة العمل في ظل بيئة عمل معقدة ومليئة بالتحديات وها ماكان ينشده هدف البحث وفرضيته المنشودة.

9. عدم تغير نمط استهلاك التكاليف الثابتة في ضوء التقنية ، في حين أن التكاليف التناسبية يمكن أن يتغير نمط استهلاكها من تكاليف تناسبية الى ثابتة .
10. توفر تقنية محاسبة استهلاك الموارد كما يوضحه التصور المقترح الصحة في تخصيص التكاليف ، والقدرة على تخطيط ورقابه الموارد ، فضلاً عن المساعدة إدارة أفضل للطاقة العاطلة بجانب الرقابة على عناصر التكاليف ، وتوفير معلومات ملائمة.
11. يقدم تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد رؤية لإدارة لطاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي الى إستبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج.
12. يحقق تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد وفوارت بالسيطرة على تكاليف التشغيل ، ويقدم نظرة مستقبلية لكيفية الأستعمال الأمثل لموارد الأنشطة لزيادة كفاءة أداءها في وحدات الأعمال .
- ثالثاً : التوصيات**
- الأتي مجموعة من التوصيات التي خرج بها البحث في ضوء الخلاصة والأستنتاجات السابقة وكما يلي :
- 1 -الدعوة لتطوير نظم محاسبة التكاليف القائمة حتى يمكن توفير معلومات تعتبر الأساس في اتخاذ القرارات وعدم الانتظار حتى حدوث فجوة بين نظم محاسبة التكاليف القائمة والتطورات المعاصرة في ظل المتغيرات والتي أفرزت مشاكل تقف محاسبة التكاليف عاجزة عن إيجاد الحلول الناجعة .
- 2 -السعي لإقناع إدارات وحدات الأعمال المطبقة للنظام الكفوي بجدوى تطبيق التقنية وأثرها على تحسين آلية استعمال الموارد المتاحة .
- 3 -ضرورة تعزيز تطبيق التقنية واستعمال بيانات أكثر تفصيلاً للوصول الى نتائج قريبة من الواقع ، ومساعدة إدارات تلك الوحدات على فهم العلاقة السببية علاقة
- وتحديد تكاليف المنتجات بشكل سليم ، وكذلك توفير معلومات مفيدة لتساعد في الرقابة واتخاذ القرار وبالتالي تحقيق مزايا تنافسيه .
2. تعاني النظم الكفوية التقليدية المطبقة في الوحدات العراقية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد من مشاكل تحول دون إمكانية توفير المعلومات الملائمة بقصد اتخاذ القرارات .
3. تعتبر نظم محاسبة التكاليف التقليدية القائمة على تخصيص التكاليف الأقتصادية غير المباشرة بالاستناد الى مسببات تستند الى الحجم مضللة الى مستخدميها لاعتمادها على التقدير لتحميل عناصر التكاليف على الأعمال المستفيدة ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات سليمة.
4. يعتمد تطبيق التقنية على الخطوات المتتابعة التي لا تختلف في التنفيذ العملي ولكن تختلف في التفاصيل الخاصة ومن وحدة الى اخرى .
5. اتساق طبيعة التكاليف في الوحدات مع مفاهيم تنفيذ تقنية محاسبة استهلاك الموارد.
6. تخصص التكاليف في ضوء التقنية بالاعتماد على كميته الموارد المستهلكة، كما تسمح بالتخصيص المباشر لتكاليف الموارد من مجتمعات الموارد الى مجتمعات الأخرى أو الى موضوعات القياس التكاليفي .
7. تستعمل محاسبة استهلاك الموارد تكاليف الإحلال لتحديد وحساب الأندثار، وتتنظر الى الطاقة من خلال الموارد وليس الأنشطة .
8. تستند التقنية في معالجة الطاقة العاطلة الى تحديد كمية الموارد بالجزء المخطط استعماله من الموارد القابلة للتخزين فضلاً عن القدر الذي سيمثل فاقد والذي تتحمله الوحدة إذا كانت الموارد ملزمة .

السبب والنتيجة بين التكاليف وأداء الأعمال النهائية ،  
لحفاظ على الموارد المتاحة وترشيد استخدامها .  
4 - ضرورة تعزيز تطبيقات النظام الكفوي في ظل

### ثبت المصادر في المتن :

1. ( قدوري ، صباح ، 2015 ، 10 ) .
  2. ( Scapens, 1991, 185 )
  3. ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 133)
  4. قدوري ، صباح ، 2015 ، 14
  5. Horngren, Doter & Foster: 2000, 140  
بتصرف
  6. Drury, 2011, 342
  7. الزطمة ، 2006 ، 67
  8. الشيخ ، 2001 ، 165
  9. Drury, 2011,234
  10. الشيخ وجودة ، 2007 ، 14
  11. أحمد و حسين ، 2006 ، 121-122
  12. درغام، ٧٢٥، ٢٠٠٧
  13. حلس، 2005، 83
  14. (Sharman ,2003,30)
  15. خطاب، 2009، 13
  16. Krumwiede, 2008, 30
  17. Krumwiede, 2008, 30
  18. محمد علي، 2013، 261
  19. Friedl, & Pedell, 2005, 58
  20. White, 2009, 63
  21. Blocher, et al., 2010, 152
  22. (Marquis, 2006, 5)
  23. ( الكومي، ٢٠٠٧، ١٨٢ )
  24. ( ZHAO Xiao –Yan 2007, 42 )
  25. (Balakrishnan ,et al. 2012,25)
  26. (Webber&Clinton, 2004, 10)
  27. (الهلباوي ، ١٩٩٥، ٣٦)
  28. ( محمد علي ، وليد أحمد ، 2013 ، 267)
  29. (Ahmed & Moosa, 2011, 755)
  30. ( محمد علي ، وليد أحمد ، 2013 ، 267)
- النظام المحاسبي الموحد المطبق بالوحدات الاقتصادية العراقية بتقنية استهلاك الموارد لتعزيز ادارة التكلفة .  
5 - العمل على توفير المستلزمات المادية والبشرية لانجاح اعتماد التقنية في القطاعات الاقتصادية العراقية والعمل على توفير نظام معلومات محاسبي يدعم اعتماد التقنية سواء يدوياً او الياً .  
6 - الأستعمال الأمثل للموارد من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة الزبائن مقاس بشكل كمي لمجمعات الموارد .  
7 - ضرورة مراعاة كون العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد، بحيث أن كل مورد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، مما يتطلب ضرورة تقسيم أنشطة الوحدات وفقاً لأهميتها للمنتج .  
8 - وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بوحدات الأعمال وضرورة إستغلال موارد الوحدات الإستغلال الأمثل الذي يحقق الخفض في التكاليف والسيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق التقنيات الحديثة للتكاليف وتقديم مقترحات لكيفية استعمال موارد الأنشطة .  
9 - ضرورة تتبع كميات الموارد وتحديد الطاقة العاطلة بالمقارنة بالمخططة من الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاكها مع الكمية والتكاليف الفعلية للموارد الرابطة بين مجمعات الموارد والتكاليف لتحليل الانحرافات .  
10 - الدعوة الى تخطيط الموارد وإداره الطاقة العاطلة من خلال التحول من التركيز على الأنشطة الى طاقة الموارد والفهم الكامل لتكامل العمليات وبيان التكاليف الخاصة بطاقة الموارد والتي من المحتمل أن تمثل قيد

- (Webber & Cilton,(B) 2004, P.23) .66
- (Perkins & Scott, 2011, 50) .67
- (Benjamin & Simon, 2003, 26) .68
- (Webber & Cilton, (B) 2003, 23) .69
- (Sedgley, 2008, 12).31
- (White, 2009, 65) .32
- ( Wang, et al., 2009, 84) .33
- ( White, 2009,66 ) .34
- (White, 2009, 2) .35
- ( شاهين ، ٢٠١٠ ، ٢٤٩ ) .36
- ( شاهين ، ٢٠١٠ ، ٢٤٩ ) .37
- (White, 2009, 65).38
- ( محمد ، 2013 ، 93 ) .39
- ( الهلباوي ، النشار ، ٢٠١٣ ، ١٢٧ ) .40
- ( Sharman , 2003, 5 ) .41
- (Clinton & Keys, 2001, 3) .42
- (Perkins & Scott, 2011, 50).43
- (Mac Arthur, 2008, 30).44
- ( خطاب ، 2009 ، 19 بتصرف ) .45
- ( خطاب ، ٢٠١٠ ، ١٥٢ ) .46
- (Clinton & keys, 2001, 3).47
- (Merwe & Keys, 2002, 4).48
- ( خطاب ، 2009 ، 20 بتصرف ) .49
- ( خطاب ، 2009 ، 21 بتصرف على شكل ) .50
- ( Clinton & Keys, 2001 , 3).51
- (Balakrishnan, et al. 2012.26) .52
- ( خطاب ، 2009 ، 98 ) .53
- (Marquis, 2006, 4) .54
- (White, 209, 23) .55
- ( محمد ، 2013 ، 100 بتصرف ) .56
- (Mackie, 2006, 38) .57
- (Webber & Cilton, 2004, 23 ) .58
- (Webber & Cilton, 2004, 25 ) .59
- (Michael & Maleen, 2009, 43) .60
- ( خطاب ، ٢٠٠٩ ، ١٧٥ ) .61
- ( شاهين ، ٢٠٠٩ ، ٢٨٧ ) .62
- ( Berkins, 2011, 50 ) .63
- ( Keys & Merwe, 2002. 7 ) .64
- (Wang, et al., 2009, 84) .65
- ثبت المصادر**
- أولاً : المصادر العربية**
- 1 أحمد ، محمد علي و حسين ، منى سالم ، ( 2006 ) ، " تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالنظم التقليدية " ، مجلة تكريت للعلوم الداربية والأقتصادية ، المجلد (2) ، العدد (3) .
- 2 جلس ، سالم عبدالله ، (2005) ، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة ، رسال ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- 3 -خطاب،محمد،(2009) ، " إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة : دراسة نظرية وميدانية ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، ع1، كلية التجارة ، طنطا .
- 4 ترغام ، ماهر (2007) ، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الوحدات الاقتصادية في قطاع غزة: دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية ، غزة ، المجلد15، ع 2 .
- 5 -الزطمة ، حسام الدين بشير، (2006). نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة : دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات . رسالة ماجستير غير منشورة ، غزة ، فلسطين .
- 6 -شاهين ، محمد ، (2010) ، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط" ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، ع4 ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- 7 -الشيخ ، عماد أحمد يوسف ، (2001) ، " نظام التكاليف المبني على الأنشطة "، مجلة الإداري ، سبتمبر، الأردن .

- 8- الشيخ، عماد أحمد يوسف وجودة ، عبدالحكيم مصطفى محمود ، (2007) ، "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية(دراسة ميدانية) ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة،المجلد العاشر،ع1، عمان .
- 9 فتوري ، صباح ، (2015) "تحديث النظام المحاسبي الموحد ، دعماً لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في الاقتصاد العراقي" مجلة الثقافة الجديدة ، ع (372) ، اذار، العراق .
- 10 الكومي ، أمجاد ، ( ٢٠٠٧ ) ، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، ع 1، كلية تجارة عين شمس .
- 11 للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001) ، المحاسبة الإدارية (المفاهيم الأساسية)، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية .
- 12 محمد علي ، وليد أحمد،(2013)، "أثرالتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم ادارة التكلفة ، المعهد العالي للأدارة ومحاسبة التكاليف، بورسعيد .
- 13 - محمد ، محمد عمر ، (2013) ، " تطوير نظم التكاليف في وحدات الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد ، رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة طنطا ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة .
- 14 - الهلباوي ، سعيد محمود (200٥) ، "قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات : مدخل تحليل الأنشطة ، نموذج وصفي" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، ع2، كلية التجارة ، جامعه طنطا .
- 15 - الهلباوي ، سعيد محمود والنشار، تهاني ، (2009) ، " المحاسبة الإدارية المتقدمة : مدخل إدارة التكلفة ، بدون ناشر .

### ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Ahmed, Sayed A. & Mehboob, Moosa (2011), "Application Resources Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute", *Pakistan Business Review*, Vol. 12, No. 4 .
2. Benjamin, Lynn & Todd, Simon (2003), "A planning and Control Model Based On RCA Principles", *Cost Management*, Vol.17, No.4, (July/August) .
3. Blocher, Stout & Gary, Cokins (2010), *Cost Management: Strategic Emphasis, Fifth Edition*, McGraw-Hill Companies.
4. Balakrishnan; Eva, Labro, & K. Sivaramakrishnan (A) (2012)," Product Costs as Decision Aids: an Analysis of Alternative Approaches (Part 1)", *Accounting Horizons*, Vol. 26, No.1.
5. Clinton, B. Douglas & Sally A., (2004), "RCA at Clopay Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting", *Strategic Finance*, October.
6. Clinton, Douglas & David, E. keys (2001), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems ", *Foucs Magazine*, No.5.
7. Cooper, Robin and Robert Kaplan, (2010), "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*
8. Drury, Colin (2011), "Cost and Management Accounting: an Introduction ", 7 Edition. *Mason, Ohio: Thomson Learning, South-Western*.
9. Friedl, G., H. Küpper, and Pedell, B., (2005) *Relevance added: Combining ABC with German Cost Accounting* , *Strategic Finance* .
10. Horngren C. T., and Others , *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Prentice- Hall, International Edition, 15th Ed., 2015, P. 115.
- Krumwiede, Kip & Augustin, Suessmair (2007), "Getting Down To Specifics On RCA", *Strategic Finance*, June.
11. Mackie, Brian (2006), "Merging GPK and ABC on the Road to RCA", *Strategic Finance*, Vol.88, No.5, November.

12. Mac Arthur, (2008), "Practical Guidelines for Replacement Cost Depreciation in RCA", Cost Management, January/ February, Vol.22, No. 1.
13. Marquis, Linda M.(2006), "Cost Accounting For The Service Industry:A new approach",*The Journal of 21St Century Accounting*, Vol.6, No.2.
14. Mc Nair (2007), "Beyond the Boundaries: Future Trends In Cost Management", *The Journal Of Cost Management*, Vol.21, No.1, January / February.
15. Merwe, Anton van der and David E. Keys, (2002), "The Case for Resource Consumption Accounting", *Strategic Finance*, April, Vol. 83, No. 10.
16. Michael, Tse & Maleen, Gong (2009), "Recognition of Idle Resources In Time Driven Activity-Based Costing and Resources Consumption Accounting Models", *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 7, No.2.
17. Perkins, David & Scott, Stovall (2011), " Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? ", *Journal of Applied Business Research*, Vol .27, No. 5, September / October .
- 19.Scapens, R(2011), "Management Accounting: A review of recent developments", Second, M Macmillan.
- 20.Stenzel, Joe & Catherine, Stenzel (2008), "Brining RCA to Market", *The Journal of Cost Management*, Vol .22, No.4, Jul/ Aug.
- 21.Webber, Sally & Douglas, Cliton (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Cloy Case",*The Journal of Management Accounting*, Fall, Vol .6, No.1
22. Sedgley, Dawn J. (2008), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, *4th Quarterly Meeting*.
23. Sharman, Paul A., (2003), "Bring on German Cost Accounting", *Strategic Finance*, December, Vol. 85, No.6.
24. Webber, Sally & Douglas, Cliton (2004) (B), "RCA at Cloy", *Strategic Finance*.
25. Wang, Yanhui; Yanqing, Zhuang & Zhezhehao, JianLi (2009), "Study on The Application Of RCA in College Education Cost Accounting", *International Journal of Business and Management*, Vol.4, No.5.
26. White, Larry R. (2009), "Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting ", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*.
27. ZHAO Xiao-Yan (2007), "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, April, Vol.3, No.4.