

مدى تأثير تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية

The effect of applying resource consumption accounting technology on rationalizing pricing decisions in economic units

Aseel Ayad Jamal Al-Hasani<sup>1</sup>Dr.Wafaa Abdel-Amir Al-Dabbas<sup>2</sup>

Received

26/2/2023

Accepted

2/4/2023

Published

30/6/2023

**Abstract:**

The aim of the research is to demonstrate the extent of the impact of resource consumption accounting technicality as an administrative technique that is compatible with the rapid developments and changes in the external environment, with the information it provides and scientific foundations in the allocation of indirect costs, and the identification and measurement of idle energy and its costs in a way that contributes to the rationalization of pricing decisions in economic units. In light of the intense competition and the multiplicity of alternatives, and to achieve this goal, a random sample was chosen.

**Keywords:** Resource consumption accounting technology, pricing decisions

**المستخلص:**

يهدف البحث إلى بيان مدى تأثير تقنية محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها تقنية إدارية تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من معلومات وأسس علمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وتحديد وقياس الطاقة العاطلة وتكالييفها بما يسهم في علمية ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية في ضوء المنافسة الشديد وتعدد البدائل، ولتحقيق هذا الهدف تم اعينة متمثلة بمصنع إطارات الديوانية وهو احد تشكيلات وزارة الصناعة ، اما من حيث اختبار الفرضية فقد استعان الباحث بالمنهج الاستقرائي بالاعتماد على الأسلوب الكمي /التحليلي ، اما اهم النتائج التي توصل اليها الباحث تتلخص بوجود تأثير لتقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير للوحدات الحكومية من خلال المساهمة في توفير المعلومات الكافية والسليمة وتحقيق تخفيض التكاليف والذي يسهم في عملية تخطيط وتحسين الإنتاجية والربحية ، أما أهم التوصيات فتمثلت في ضرورة تطبيق عينة البحث تقنية محاسبة استهلاك الموارد لما تحققه من تخفيض في التكاليف وتحديد وقياس وإدارة الطاقة غير المستغلة مما يسهم في توفير معلومات تعمل على ترشيد قرارات التسعير

**الكلمات المفتاحية:** تقنية محاسبة استهلاك الموارد، قرارات التسعير

1.Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, asseelayad Jamal@gmail.com. Iraq

2.Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, wafa1960wafa@yahoo.com. Iraq

## المقدمة :

تعمل الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن في ظل بيئة تكنولوجية معقدة ومتغيرة على نحو متزايد ، كذلك تتميز هذه البيئة بالمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية ، ونظراً لاعتماد أنظمة التكاليف التقليدية على المعلومات المرتبطة بالبيئة الداخلية فقط ، دون مراعاة التأثيرات البيئية الخارجية وانعكاساتها على دقة ومصداقية النتائج فضلاً عن عدم ملائمة الأساليب والإجراءات والمقاييس المحاسبية المستخدمة ، وانعكاس ذلك على قرارات إدارية غير سليمة مما يتوجب عليها في ظل تلك الظروف بالبحث عن تقنيات جديدة متطورة ، حيث تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد ( Resource Consumption Accounting ( RCA من أهم تلك التقنيات في مجال إدارة الكلفة الاستراتيجية ، وذلك بما توفر من بيانات مهمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة التي تلبى متطلبات بيئة الأعمال الحديثة ولا سيما قرارات التسعير و بشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية .

## منهجية البحث ودراسات السابقة

## أولاً: منهجية البحث :

**1-1 مشكلة البحث :** تعاني معظم الوحدات الاقتصادية العراقية من الارتفاع المفرط في التكاليف ، فضلاً عن الانخفاض في حجم المبيعات كنتيجة لما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من تطورات متسارعة أبرزها المنافسة الشديدة والتطورات الحديثة جعلت الأسواق المحلية سوق رائجاً للمنتجات المستوردة ذات الجودة المتوسطة والريئة وبأسعار بيع منخفضة مقارنة بالوحدات الاقتصادية ، الأمر الذي انعكس بشكل سلبي على قدرة الوحدات المحلية من البقاء في سوق المنافسة نتيجة ارتفاع التكاليف من جهة ، ومن جهة أخرى الاعتماد وبشكل كبير على التقنيات والنظم الكفوية التقليدية للحصول على معلومات لدعم قرارات التسعير للوصول إلى تعظيم الربحية على المدى القصير والطويل ، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الاقتصادية اعتماد التقنيات الكفوية المعاصرة في عملية التسعير كونها تحقق ميزتين لها أولها مصدر موثوق للمعلومات ، ثانياً توفيرها استراتيجية تخفيض التكاليف وعلية يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤل الآتي : هل تؤثر تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية ؟

**1-2 أهمية البحث :** تنطلق أهمية البحث من أهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد كونها مصدر للمعلومات الملائمة تدعم عملية اتخاذ قرارات التسعير من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي يتم توفيرها من خلال اسس فاعلة لعملية التخصيص .

**1-3 هدف البحث :** يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة دور المعلومات المتولدة من استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد وبيان أثرها في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية.

لغرض تحقيق الهدف الرئيسي تم تجزئته إلى أهداف الفرعية وكما يلي :

**1-3-1 دراسة وتحليل إمكانية تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ومدى تأثيرها في ترشيد قرارات التسعير في الوحدة الاقتصادية مجال التطبيق .**

**1-3-2 بيان مدى وجود دور تأثيري لتقنية محاسبة استهلاك المواد في ترشيد قرارات التسعير مجال التطبيق .**

**1-4 فرضية البحث :** يستند البحث إلى فرضية مفادها ( تؤثر تقنية محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير من خلال مساهمتها في توفير معلومات كفوية سليمة وملائمة بالإضافة تخفيض تكاليف بما يعزز من الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة ) ،

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها يحاول الباحث اثبات أو نفي الفرضية الرئيسية الآتية:

(تأثير تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الصناعية).

**1-5 منهج البحث:** لغرض إنجاز جانب النظري استخدم الباحث المنهج الاستنباطي، حيث تم الاستعانة بالمصادر والدوريات والمراجع العربية والاجنبية والتي تم تجميعها من المواقع الالكترونية فضلاً عن المكتبات المتخصصة، أما فيما يخص الجانب العملي

استخدم الباحث المنهج الاستقرائي بالاعتماد على أسلوب الكمي التحليلي الذي يقوم على جمع البيانات من المصادر المتاحة ومن ثم القيام بعملية تحليلها لغرض بناء الاستنتاجات وتقديم المقترحات المناسبة.

**1-6 الحدود المكانية والزمانية :** الحدود المكانية تم اختيار مصنع اطارات الديوانية التابع للشركة العامة للصناعات المطاطية بوصفة مجال التطبيق لغرض الاجراء التطبيقي، اما الحدود والزمانية فقد تم الاعتماد على التقارير والبيانات المالية والكفوية في مصنع مجال التطبيق وذلك عن سنة (2016) لأنها الأقرب لواقع الحال لأداء المصنع .

ثانيا: الدراسات السابقة :

في هذا المبحث سوف يستعرض الباحث بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث يتم التركيز على هدف الدراسة واهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وهو احد المناهج المستخدمة في استعراض الدراسات السابقة. ويهدف هذا المبحث الى تحديد ما وصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج وربطها بنتائج هذه الدراسة لغرض الوقوف على آخر التطورات العلمية والعملية في موضوع الدراسة.

1- الدراسات المحلية :

1-1 دراسة التميمي ، محمد تعبان محمد 2018	
عنوان البحث	استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية
نوع البحث	بحث تطبيقي - جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم الدراسات المحاسبية
منهج البحث	بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربية
الهدف من البحث	يهدف البحث بشكل اساسي الى بيان مدى تأثير استعمال محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ القرارات التشغيلية .
اهم الاستنتاجات	إن تقنية محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلا من الأنشطة وبذلك يحقق ذلك توزيعا أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة ويوضح الفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها وهو ما يجعله قادرا على حساب الطاقة العاطلة بطريقة أكثر دقة وزيادة في المعلومات التي تساعد على تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف ، وتتميز تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالتفصيل والشمول وذلك لتعدد المستويات الادارية والتنظيمية التي يخدمها ولتوافر المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة .
1-2 القصاب، خالد جمال فاضل 2020	
عنوان البحث	تحليل ربحية الزبون في ظل استعمال محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الائتمانية
نوع البحث	بحث تطبيقي - جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم الدراسات المحاسبية
منهج البحث	بحث تطبيقي في مصرف الرافدين
الهدف من البحث	يهدف البحث الى دراسة تحليل ربحية الزبون باستعمال محاسبة استهلاك الموارد وبيان دورها في ترشيد القرارات الائتمانية
اهم الاستنتاجات	من اهم الاستنتاجات هي ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ساعد في بيان حجم الطاقة العاطلة والعمل على توظيفها او ازلتها لان بقائها بدون استفادة يؤدي الى زيادة التكاليف وبالتالي زيادة اسعار الخدمة المقدمة للزبون وكل ذلك يؤثر سلبا على الارباح .

## 2-الدراسات العربية

1-2 منصور ، احمد منصور يوسف 2021	
عنوان البحث	اثر نظامي استهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع في تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية
نوع البحث	اطروحة دكتوراه في الفلسفة المحاسبة -كلية الدراسات العليا -جامعة النيلين
منهج البحث	دراسة ميدانية على مجموعة جياذ للصناعات الهندسية في مدينة جياذ الصناعية بجمهورية السودان ولاية الجزيرة
الهدف من البحث	يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف علي أثر نظام محاسبة استهلاك الموارد و نظام تخطيط موارد المشروع علي تخفيض التكاليف لدعم القدرة التنافسية.
اهم الاستنتاجات	حقق تطبيق نظامي محاسبة استهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع تخفيض التكاليف في مجموعة جياذ الصناعية ، كما ساعد تطبيق النظامين في دعم القدرة التنافسية

## 3-الدراسات الاجنبية:

AL-Rawi & Hafiz,2018 1-3	
عنوان البحث	the Role of Resource Consumption Accounting ( RCA ) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks.
نوع البحث	دور محاسبة إستهلاك الموارد في تحسين ادارة التكلفة في المصارف التجارية الأردنية
منهج البحث	بحث منشور في المجلة الدولية للاقتصاد والتمويل المجلد 10، العدد10، ص28-39
الهدف من البحث	دراسة تطبيقية في المصارف التجارية الاردنية
اهم الاستنتاجات	تهدف الدراسة الى اظهار كيف يمكن استعمال نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات اضافية لغرض تخفيض التكاليف وتحسين جودة مخرجات البنوك التجارية . ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد تؤثر إيجابا في تخفيض التكاليف من خلال تخصيص وتحديد سلوك وقياس الموارد المستعملة باستعمال التحليل الإحصائي .
Sarah Isam Kbelah, & others 2019 2-3	
عنوان البحث	Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry.
نوع البحث	استخدام محاسبة استهلاك الموارد لتحسين الميزة التنافسية
منهج البحث	بحث منشور في مجلة الهندسة والعلوم التطبيقية المجلد 14، العدد2، ص575-582
الهدف من البحث	دراسة حالة في مصنع نسيج الحلة
اهم الاستنتاجات	تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور طريقة محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية لصناعة النسيج العراقية. تستخدم هذه الدراسة دراسة الحالة في مصنع نسيج الحلة كمنهج بحثي. تؤكد الدراسة على كيف يمكن لتطبيق RCA أن يعزز الميزة التنافسية لمصنع نسيج الحلة من خلال مقارنة تكلفة المنتجات قبل وبعد اعتماد RCA في مصنع الحالة باستخدام مقابلة شبه منظمة والبيانات المالية لشهر ديسمبر 2017.

**3 مناقشة الدراسات السابقة:**

بعد استعراض عدد من الدراسات السابقة العراقية والعربية والاجنبية المتعلقة بكل من تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية الكلفة المستهدفة والاشارة الى اهم ما ورد فيها، اذ تبين للباحث جملة من النقاط التي يمكن ان تشترك فيها الدراسة الحالية أو تختلف مع بعض أو كل الدراسات السابقة والآتي هو عرض لاهم تلك النقاط:

1- تشترك الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث كونها تهدف الى ايجاد الحلول اللازمة لمشكلة ارتفاع التكاليف فضلاً عن العمل على تمكين الوحدات الاقتصادية بمختلف توجهاتها (قطاع خاص او عام، تجارية او صناعية) وغيرها في المحافظة على حصتها السوقية وتعزيز ميزتها التنافسية.

2- تسعى الدراسات السابقة و الدراسة الحالية الى التخلص من نواحي القصور التي تلازم انظمة الكلفة التقليدية من حيث عدم قدرتها على مواكبة البيئة الاقتصادية الحديثة بسبب سرعة التغيرات التي تطرأ عليها بين الحين والآخر الأمر الذي يتطلب انظمة أكثر مرونة وتوافقاً مع هذه التغيرات.

3- من حيث الهدف تتفق الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية على حاجة الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية لمعلومات تتسم بالموضوعية مما يساعدها على اتخاذ قرارات سليمة.

**الجانب النظري :**

2-1 مفهوم وتعريف تقنية محاسبة استهلاك الموارد : بسبب ندرة و محدودية الموارد المتاحة للمجتمعات و عدم كفايتها للاستخدامات المتعددة ، أدى بالوحدات الاقتصادية بالاتجاه نحو البحث عن أفضل السبل للوصول إلى الاستخدام الأمثل لتلك الموارد المتاحة بهدف ترشد القرارات التي يتم اتخاذها بواسطة الإدارة ، عن طريق أدوات محاسبية متطورة تساعدها في قياس دقيق لتكاليف منتجاتها وأنشطتها ، وبناء اعلى ما سبق فقد عرف " Al - Rawi & Al - Hafiz 2018, pp28 " تقنية محاسبة الموارد على انها أداة حديثة لإدارة التكلفة إذ تتسم بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد على التخطيط السليم ، وتخفيض التكاليف ، واكتشاف الطاقة العاطلة والرقابة عليها ، وهي تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية صارمة من شأنها زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، اما " الجنابي، 2020، ص362" فقد عرفها بانها هو نظام محاسبة إدارية يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية، وأخيراً عرفها " الغبان ، 2022 ، ص 180" هو نظام محاسبة إدارية يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية. انطلاقاً مما سبق من تعريفات لتقنية محاسبة استهلاك الموارد يمكن القول أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد، هي تقنية معلوماتية شاملة ، تساهم في التخصيص الدقيق للتكاليف من خلال تحملها على الأنشطة طبقاً لمقدار وحجم استهلاكها من الموارد ، كما توفر معلومات مفيدة للإدارة عن الجزء الغير مستغل ( العاطل / الفائض ) من طاقة الموارد المستخدمة والذي بدوره يحقق أفضل الاستخدامات لهذه الموارد وعدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستفد منها ، مما يعمل على ترشيد قرارات التسعير .

2-2 أهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد: تتبع أهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد من خلال المعلومات التي يمكن ان توفرها الاستفادة منها في كلا الاجلين (القصير والطويل) في كافة المستويات الإدارية والتنظيمية، اذ يمكن حصرها بالنقاط الآتية : " عامر عبداللطيف كاظم ، 2010 : 114-115 " :

1- يشمل عمل تقنية محاسبة استهلاك الموارد بصورة أساسية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد لتوفر معلومات ذات جودة عالية ، كما يعمل مع نظام تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى .

2- تجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ( ABC ) ونظام التكلفة الألمانية ( GPK ) واللذان يعدان من أهم أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة ، كما تهدف الى توفير معلومات مالية ومعلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.

3- تفرق تقنية محاسبة استهلاك الموارد بين كل من امتلاك الموارد واستهلاكها.

4- توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة والفائضة وبالتالي تساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وزيادة أرباح الوحدة الاقتصادية ودعم قرارات التسعير ليعزز المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية بالتالي يحقق الميزة التنافسية .

5- تسعى تقنية محاسبة استهلاك الموارد الى تقديم معلومات أكثر ارتباطا بعمليات التشغيل .

2-3 مبادئ تقنية محاسبة استهلاك الموارد : اشارت الدراسات السابقة بان هناك ثلاث مبادئ أساسية يتم الاعتماد عليها عند تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد و هي كالآتي : " PP791-763, Ahmed & Moosa, 2011 "

1- مبدأ السببية **Causality** : ينطلق هذا المبدأ من أن انتقال الكلفة يبدأ من الموارد ثم الأنشطة وصولاً للمنتج ، ولذلك فان هذا المبدأ يتطلب نموذجاً تدفق الموارد بطريقة تعكس علاقة السبب والنتيجة في تحديد الكلفة ذات العلاقة بها .

2- مبدأ الاستجابة **Responsiveness** : اذ يحقق تطبيق هذا المبدأ ضمان الاستجابة أو الامتثال لمبدأ السببية ، وعليه فمبدأ الاستجابة يسمح لاتخاذ قرارات التحسين في جميع مستويات الوحدة ويدعم التخطيط و التنبؤ بالتكاليف .

3- مبدأ العمل **Work** : ينطلق هذا المبدأ من خلال تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد ضمن مجتمعات الكلفة بشكل دوري ام مستمر مع تحديد المدخلات التي يحتاجها كل نشاط من الموارد وانعكاس ذلك بالنتيجة في مساعدة الادارة في تحديد معدل استعمال الموارد والطاقة العاطلة والتي على ضوءها يتم اتخاذ القرارات التي تخص إدارة الكلفة.

2-4 مقومات تقنية محاسبة استهلاك الموارد : تطرق العديد من الكتاب والباحثون الى بعض المفاهيم الأساسية ، والتي تعد من اهم مقومات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتي تتمثل بالآتي : " Keys Merwe ، 2002 : P31 "

1- الموارد ( Resources ) :

2- مجتمعات الموارد Resources nools

3- العلاقات التشاركية بين مجتمعات الموارد: Resources Interrelationships

4- مسببات التكلفة الخاصة بالموارد (مسبب استهلاك الموارد) Resources Cost

5- موضوعات القياس التكاليفي (الخدمات) Cost Object

2-4 مميزات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد : تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد من اهم تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية التي تتصف بالديناميكية و الشمول والتكامل، كما تتميز بمجموعة من الخصائص التي تميزه ويمكن تلخيص الخصائص الرئيسية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد على النحو التالي " صاحب، 2016: 62 ":

1- تمنح تقنية محاسبة استهلاك الموارد فهما أفضل لأنماط استهلاك الموارد من خلال تحديد أدق للتكاليف.

2- تتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يحقق الدقة في عملية تخصيص التكاليف على عمليات الإنتاج.

3- توجيه عمليات الطاقة بصورة سليمة من خلال قياس الطاقة العاطلة والتكاليف المصاحبة لها.

4- دعم عملية اتخاذ القرارات بواسطة تقنية محاسبة استهلاك الموارد من خلال تفهم العلاقات التبادلية بين الموارد.

5- تعمل تقنية محاسبة استهلاك الموارد على تحقيق الرقابة التشغيلية الفاعلة على موارد الوحدة الاقتصادية، بهدف استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة.

6- الإدارة السليمة للموارد لتحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك التي لا تضيف قيمة، الأمر الذي يضيف قيمة

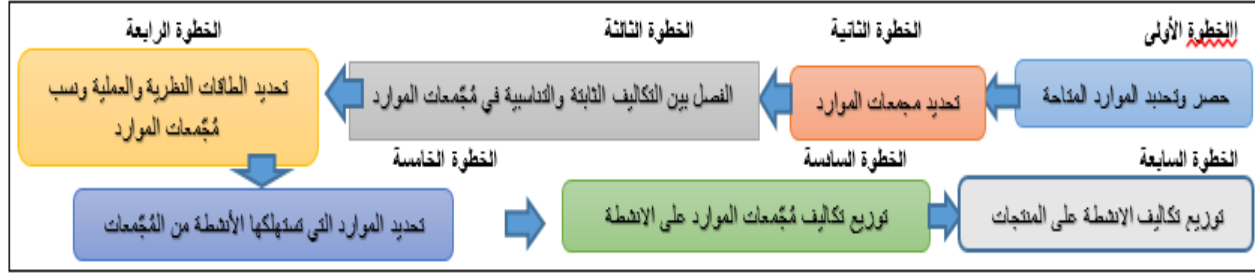
2-5 تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصناعية : تتضمن قواعد المنهج الإجرائي لتقنية محاسبة استهلاك الموارد مجموعة من الخطوات " الخطاب، 2009 : 155-156 ":

الخطوة الاولى :- تحديد او حصر الموارد المتاحة التي تم انفاقها على المنتجات .

الخطوة الثانية:- تحديد مجتمعات الموارد .

الخطوة الثالثة:- الفصل بين التكاليف الثابتة والتناسبية في مجتمعات الموارد.

- الخطوة الرابعة: تحديد الطاقات النظرية والعملية ونسب مُجمعات الموارد.  
الخطوة الخامسة:- تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من المُجمعات.  
الخطوة السادسة :- توزيع تكاليف مُجمعات الموارد على الأنشطة .  
الخطوة السابعة :- توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات.



## شكل رقم (2) خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد

من الشكل رقم (2) يرى الباحث أن تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات مفيدة الإدارة الوحدة الاقتصادية عن الطاقة الانتاجية وكيفية استغلالها بطريقة مثلى، ويساعد في تخصيص الموارد المتاحة مما ينعكس ايجاباً على قرارات التسعير والتي بدورها تعكس اثارها على مركزها التنافسي لتحقيق الميزة التنافسية المنشودة

**2-6 مفهوم وتعريف قرارات التسعير:** لم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد حول قرارات التسعير، فيرى " خضر، 2005، ص23" بان قرارات التسعير هي مجموعة من القرارات الإدارية لبدليل مقابل المنتج النهائي المقدم والتي تعين على أساس المعلومات الكفوية والعوامل السوقية والتنافسية .، اما "Saunders & Others,2009,pp121" يرى بانها قرار إداري يرتكز بشكل مباشر على مجموعة المعلومات والعوامل الداخلية والخارجية بما له من تأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية. واخيرا يرى " Horngren et al,2017,pp601" بانها قرارات ذات نتائج مصيرية على واقع حال الوحدة الاقتصادية وميزتها التنافسية مقابل التدفق النقدي المخطط الوصول اليه في ضوء تلك القرارات. من التعاريف السابقة يتضح بان قرارات التسعير ذات حساسية وخطورة عالية بالمقارنة مع القرارات الإدارية الأخرى ، نتيجة لقدرتها على تعظيم الأرباح الوحدة الاقتصادية في المدى القصير وطويل الاجل، وان اختيار التقنية السليمة في اتخاذ قرار التسعير يساهم في تحقيق الربح وتعظيمه ، وهذا ما جعل تطوير تقنيات التكاليف أمر ضروري يتطلب أن يتم التعامل معه بموضوعية بهدف الوصول إلى قرارات رشيدة .

**2-7العوامل المؤثرة على قرارات التسعير:** تعد قرار التسعير يعد واحدا من أهم وأعدق القرارات التي تواجهها الإدارة ، كونه يحدد على ضوء قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ، اذ فيرى " الذهبي و الغبان، 2007 : 227" بان قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل منها :

### 2-7-1العوامل الداخلية : وتشمل

**1-الأهداف:** تعتبر من العوامل الرئيسية والمؤثرة على قرارات التسعير اذ عن طريق تلك الاهداف يتم اشتقاق الاهداف المطلوب تحقيقها والتي تحدد السياسة السعرية للوحدة الاقتصادية .

**2-تكلفة المنتج :** يعتبر عامل التكلفة هو اكثر العوامل اهمية والذي يتوجب استرداده وبنوعيه الكلفة الثابت والمتغير الصناعية منها او التسويقية او الادارية مع تحقيق مستوى مقبول من الربح عند تحديد سعر البيع للمنتجات أو الخدمات في الاجل الطويل.

**3- توافر المواد الاقتصادية :** هنالك أثر واضح لتوفر المواد الاقتصادية من عدمها على سياسة التسعير ولاسيما المالية منها ، ذلك فأن لتوافر الموارد البشرية ومستلزمات الإنتاج الأخرى لها أثر كبير في السيطرة على أسعار منتجات الوحدة الاقتصادية .

- 4- **التكنولوجيا المستعملة** : تلعب التكنولوجيا المستخدمة دور واضح ومؤثر من خلال منحها القدرة للوحدة الاقتصادية باستمرار و تحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكنها من مواجهة المنافسين ، مما يعطيها الفرصة للاستقلال في تسعير منتجاتها .
- 5- **المزيج التسويقي** : يتطلب من الادارة الاخذ بقرارات التسعير بصيغة تكاملية مع العناصر الأخرى لاستراتيجية التسويق ، بهدف تعزيز الصورة الذهنية و التفاخر لمنتجاتها.
- 2-7-2 **العوامل الخارجية** : وتشمل
- 1 - **المنافسون** : نتيجة لانفتاح الأسواق بشكل عالمي اصبح على الوحدة الاقتصادية ان تدخل ضمن نطاق المنافسة المتنوعة ومفتوحة ، مما جعل سعر المنتج يتأثر باليات وحدة المنافسة السائدة في ذلك السوق والاستراتيجيات السعرية التي يتبعه المنافسون .
- 2- **الزبون** : ينظر الى الزبون على انه الغاية والوسيلة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وفي كل قراراتها ، حيث يستند بقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية على تحقيق رضا الزبون الحالي مع الداب على كسب زبائن جدد .
- 3- **العوامل السياسية والقانونية** : قد تتأثر عملية اتخاذ قرارات تسعير للمنتجات أو الخدمات بطريقة روتينية للوحدة الاقتصادية نتيجة وجود قوانين أو تشريعات تتحكم في اسعار البيع ومنها القوانين التي تحدد الأسعار في ضوء دخل المستهلك وقوانين الضرائب وغيرها .
- 2-11 **دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير**: تؤثر تقنية محاسبة استهلاك الموارد كونها احد تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة ولما لها من أثر فاعل في عملية توجيه وتعزيز اتخاذ قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية ، ، حيث اشار " نبيان وعبد اللطيف، ٢٠٠٢: ٣٦ " الى اثر تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة في اتخاذ القرارات كونها تعمل على مساعد الإدارة في الكثير من المجالات كالخطيط والرقابة وصناعة اقرار، كما تطرق الى الدور الذي تلعبه هذه التقنيات كونها في عملية اتخاذ القرارات بواسطة توفيرها لبيانات ومعلومات ضرورية للمفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة بهدف تحقيق اهداف الادارة من خلال اختيار أفضل تلك البدائل .اذ تبرز أهميتها من جانبين هما :
- ( **الجانب الأول** ) توفير المعلومات الملاءمة اشار كل من " سرور وعلي ، 2017: 55-56" الى اثر تقنية محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات الملاءمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير من خلال توفيرها :
- 1- توفير معلومات كلفوية عالية الجودة والمتعلقة بتعين الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها ، فضلا عن تخصيص التكاليف في كافة مراكز التكلفة إلى صنفين الثابتة والمتغيرة.
- 2- توفير معلومات حول قياس الطاقة العاطلة وتعين مجال المسؤولية عنها لتجنب تخصيص التكاليف الطاقة غير المستغلة على المنتجات.
- 3- العمل على توفير الرقابة على جميع مصادر حدوث التكلفة المتعلقة بالموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتتبعها بما يعمل على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.
- 4- تعمل على توفير معلومات عن طبيعة استهلاك الموارد والأنشطة كذلك العمل على توفير نظرة أكثر شمولية لعملية تخصيص التكاليف الغير المباشرة بصورة أكثر دقة من الاساليب التقليدية وفق علاقة السبب / الأثر.
- ( **الجانب الثاني** ) تخفيض التكاليف اشار " الغندور ، 2014: 393" الى أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد على اعتبارها احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تسهم ليس فقط في عملية تخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة ، وانما تسهم ايضا في عملية تخفيض التكاليف من عن طريق الاتي :
- 1- تعمل على مستوى سلسلة القيمة ومستوى الموارد والمنتج أو الخدمة من خلال الاعتراف على المستوى الكلي والتفصيلي للخطيط والرقابة، هذا ما لا يمكن تحقيقه في ظل المدخل التقليدي للتكلفة.



2- تعمل على المساهمة في تخفيض التكاليف وزيادة مستوى الربحية من خلال المساعدة في المحافظة إلى الجودة المتحققة وتحسينها في العمليات والمنتجات ، مما يؤدي الى تحقق تخفيض في تكاليف الموارد الداخلة وتعزيز للإنتاجية للوصول إلى مستوى المخرجات المطلوبة بأقل قدر ممكن من الموارد بما.

3- تعمل على المساهمة في توفير المعلومات التي تعمل على اضافة قيمة للزبون وتحقيقها، من خلال تتبع احتياجات ومتطلبات الزبون التي لم يتم تلبيتها بالإضافة الى توفير معلومات يمكن ان تساهم في عملية التخطيط للمنتجات الجديدة وتحديد الأسواق الملائمة للمنتج ونوع الزبائن.

4-تعمل على صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية خصوصا استراتيجية قيادة التكلفة، من خلال توفير المعلومات التي تساهم في الوصول بالتكاليف إلى أدنى مستوى ممكن، كذلك العمل على الحفاظ على الجودة بما يحقق استمرارية الوحدة الاقتصادية في الأسواق التنافسية.

وأخيرا يمكن ان نستخلص ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد تعتبر من المناهج الحديثة التي تساعد الوحدات الاقتصادية على الاستمرار والبقاء في السوق في ظل المنافسة الشديدة من خلال ترشيد قرارات التسعير لذا على الوحدات الاقتصادية العمل من أجل تبني هذه التقنية.

#### المبحث الثالث : التأطير التطبيقي

يتناول هذا المبحث تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد على البيانات المالية والكفوية لسنة 2016 للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات / مصنع اطارات الديوانية (عينة البحث) والذي تم تأسيسه في عام 1974 باسم الشركة العامة للصناعات المطاطية وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وكانت تابعة للمؤسسة العامة للصناعات الكيماوية وممولة ذاتيا وفي عام/1997 تحولت إلى شركة عامة برأسمال مقداره (302000000) دينار ( ثلاثمائة و اثنان مليون دينار) وتمتعت بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري استنادا لأحكام المادة (6) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 وفي عام/2003 تم تعديل رأسمال الشركة ليصبح (230200000) دينار ( اثنان مليار وثلاثمائة واثنان مليون ) .وفي عام /2016 تم الدمج بين الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف والشركة العامة للصناعات المطاطية /ديوانية بشركة واحدة بأسم (الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ) وتعديل مستوى الشركة العامة للصناعات المطاطية من تشكيل بمستوى شركة الى تشكيل بمستوى مصنع تابع للشركة المدمجة وإصدار البيان التأسيسي للشركة المدمجة الجديدة بجريدة الوقائع العراقية ذي العدد(4424) في 2016/11/14 والموضح بكتاب الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات/ قسم إدارة الموارد البشرية ذي العدد ( أ. د / ف/ 30 / 95) في 2018/1/9، ويمتلك المصنع فرع تسويقي واحد في بغداد بأسم ( المجمع التسويقي في بغداد /حي الشعب ) وتبلغ المساحة الكلية للمصنع (227500م<sup>2</sup>) منها (69037م<sup>2</sup>) مساحة مشيدة عليها لأبنية ويقع المصنع جنوب مدينة الديوانية حيث يبعد (4) كم عن مركز المدينة ، يتبع مصنع اطارات الديوانية نظام المراحل الإنتاجية في احتساب التكاليف لثلاث انواع من الاطارات (منتجات ( هي (اطار 1200-24 )،(اطار 1200-20 ) ، وفق ما جاء بالنظام المحاسبي الموحد باستخدام حسابات ( كلف الانتاج ،كلف الخدمات الانتاجية ،كلف الخدمات التسويقية ، كلف الخدمات الادارية ) وهو استكمال لحسابات (1,2,3,4) الحسابات المالية. وتعتمد أسس علمية وعملية في توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف وتقوم وحدة ادارة التكاليف في المصنع بتصنيف العناصر الأساسية للكلف ليأ اما مدخلات هذا البرنامج يتم اعدادها من قبل محاسب الكلف وذلك بتحليل القيود اليومية والتي هي نفسها المستخدمة من قبل محاسب المالية بناءً على خبرته الشخصية بموجب استمارة معدة لهذا الغرض ومن ثم إدخالها في البرنامج ليتم توزيعها ليأ على مراكز الكلف. ومن ثم تحديد تأثيره في ترشيد قرارات التسعير للمصنع عينة البحث . اذ يتطلب لتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في الشركة تنفيذ سبعة خطوات وكما يأتي: -

(الخطوة الأولى) تحديد او حصر الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية التي تم انفاقها على المنتجات : تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد تحديد او حصر الموارد المستهلكة في العملية الإنتاجية خلال فترة البحث (2016) والتي تمثل حساب (3) الاستخدامات ضمن ميزان المراجعة لمصنع إطارات الديوانية كما في 2016/12/31 والموضح في ملحق رقم (1) .

(الخطوة الثانية) تحديد مُجمّعات الموارد : ينبغي أولاً وقبل كل شيء في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد تحديد مُجمّعات تكاليف الموارد، عن طريق تجميع الموارد ذات السمات المتشابهة والمتماثلة في مجتمعات خاصة مجتمعات تتناسب مع طبيعة عملها، وعلية يرى الباحث بان تقسيم الموارد المستهلكة في العملية الإنتاجية الى احد عشر مجمع تتناسب مع طبيعة المورد والغرض من استهلاكه وكما هو موضح ادناه :

### جدول رقم (1) حصر وتحديد الموارد في المُجمّعات المناسبة في معمل اطارات الديوانية خلال عام 2016

التسلسل	مُجمّعات الموارد	وحدة القياس	الموارد
1	مجمع العمل المباشر	دينار	الاجور المباشرة
2	مجمع المواد المباشرة	دينار	المواد والخامات المباشرة
3	مُجمع العمل غير المباشر	دينار	الرواتب والاجور غير المباشرة
4	مُجمع المواد غير المباشرة	دينار	مواد تعبئة وتغليف
		دينار	زيوت وشحوم
		دينار	مواد نقطية
5	مُجمع القوى المحركة	دينار	اندثار
		دينار	ماء وكهرباء
6	مُجمع الادوات الاحتياطية	دينار	ادوات احتياطية
7	مُجمع موارد التجهيزات	دينار	تجهيزات العاملين
		دينار	لوازم ومهمات
		دينار	قرطاسية
8	مُجمع موارد خدمات الصيانة	دينار	صيانة مياتي وانشاءات وطرق
		دينار	صيانة الآلات والمعدات
		دينار	صيانة وسائل نقل وانتقال
		دينار	صيانة اثاث واجهزة مكاتب
9	مُجمع الدعاية والاعلان	دينار	دعاية وطبع وضيافة
		دينار	استنجاز موجودات ثابتة
		دينار	ابحاث وتجارب
10	مُجمع موارد نقل وايفاد واتصالات	دينار	نقل العاملين
		دينار	السفر والايقاد
		دينار	اتصالات عامة
11	مُجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية	دينار	مكافأة لغير العاملين
		دينار	خدمات قانونية
		دينار	خدمات مصرفية
		دينار	تدريب وتأهيل
		دينار	مصرفات خدمية اخرى

المصدر من اعداد الباحث اذ تم دراسة الصفات الأساسية لكل مورد وتم تجميع المتشابهة منها في مجتمعات متشابهة

(الخطوة الثالثة) الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة (تناسبية) في مُجمّعات الموارد : يتم معالجة التكاليف المباشرة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتحميلها مباشرة الى هدف الكلفة دون المرور بالخطوات الأخرى لتطبيق هذه التقنية ، اما التكاليف الصناعية غير المباشرة فتقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بنموذجة جميع الموارد المستهلكة جنباً إلى جنب مع جميع التكاليف المرتبطة بها والتي يطلق عليها ثابتة او تناسبية (متغيرة) حيث توجد علاقة الاستهلاك الثابتة عندما لا تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى انتاج هدف التكلفة المستهلك اما علاقة الاستهلاك النسبية (المتغيرة) فتوجد عندما تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى إنتاج الكلفة المستهلكة ، فضلا عن ذلك هناك التكاليف ذات السلوك المختلط التي تتغير بمستوى يختلف عن مستوى الطاقة ولا تبقى ثابتة ايضا. ولهذا سوف يتم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتناسبية (المتغيرة) التي تم تجميعها في مُجمّعات الموارد باستخدام طريقة الحد الأدنى والاعلى لفصل التكاليف في تلك المجتمعات وكما هو مبين في ادناه:

## جدول رقم (2) التكاليف الثابتة والمتغيرة في مُجمعات الموارد في معمل اطارات الديوانية خلال عام 2016

الاجمالي	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	الموارد	مجمعات الموارد
6216988424	5810197090	406791334	العاملين في خدمات الانتاج	مجمع العمل غير المباشر
230025787	183093257	46932530	العاملين في التسويق	
998363892		998363892	العاملين في الادارة	
7445378103	5993290347	1452087756	المجموع	
101710038	101710038	-	مواد نفطية	مجمع المواد غير المباشرة
22167720	21542314	625406	زيوت وشحوم	
2537160	2537160	-	مواد تعبئة وتغليف	
126414918	125789512	625406	المجموع	
221267081	-	221267081	الاندثار	مجمع القوى المحركة
138240691	121198691	17042000	كهرباء وماء	
359507772	121198691	238309081	المجموع	
98025020	77840	97947180	ادوات احتياطية	مجمع الادوات الاحتياطية
98025020	77840	97947180	المجموع	
5108000	1269904	3838096	تجهيزات العاملين	مجمع التجهيزات
33764373	-	33764373	لوازم ومهمات	
3450750	-	3450750	قرطاسية	
42323123	1269904	41053219	المجموع	
3280000	3280000	-	صيانة الآلات والمعدات	مجمع خدمات الصيانة
6443000	-	6443000	صيانة وسائل نقل وانتقال	
845000	-	845000	صيانة اثاث واجهزة مكاتب	
10568000	3280000	7288000	المجموع	
1524000	-	1524000	دعاية وطبع وضيافة	مجمع الدعاية والاعلان
625000	-	625000	استئجار موجودات ثابتة	
7428000	-	7428000	ابحاث وتجارب	
9577000	-	9577000	المجموع	
1338000	-	1338000	نقل العاملون	مجمع النقل والايافاد والاتصالات
27345000	-	27345000	السفر والايافاد	
4025000	-	4025000	اتصالات عامة	
32708000	-	32708000	المجموع	
250000	-	250000	مكافاة لغير العاملين	مجمع بقية المستلزمات الخدمية
19357500	-	19357500	اقساط تامين	
7131250	-	7131250	خدمات مصرفية	
9000	-	9000	مصرفوات خدمية اخرى	
25000000	-	25000000	مصرفوات تحويلية	
20837177	-	20837177	المصرفوات الاخرى	
72584927	-	72584927	المجموع	

المصدر (اعداد الباحث استنادا الى جدول (2-1))

من الجول أعلاه نلاحظ تم فصل التكاليف المختلطة الى تكاليف الثابتة والمتغيرة لكل مجمع من مجمعات الموارد باستخدام طريقة المربعات الصغرى كونها تعطي نتائج سليمة وبالاعتماد على مستوى النشاط الملائم لكل نوع من التكاليف وكما يلي:

1- مجمع موارد العمل غير المباشر: بالنسبة لرواتب العاملون في خدمات الانتاج تم اعتماد حجم الانتاج المخطط البالغ 4731 اطار كمستوى نشاط وحسب ملحق رقم (2) ، اما العاملون في خدمات التسويق فتم اعتماد حجم المبيعات المخططة البالغة 47310 اطار كمستوى نشاط لغرض فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة ملحق رقم (2) ، اما العاملون في الادارة فتعتبر رواتبهم جميعها ثابتة.

- 2- مجمع موارد المواد غير المباشر: تصنف تكاليف مواد التعبئة والتغليف كمتغيرة كونها تخص قسم الإنتاج ولا تستفيد منها باقي الاقسام ، اما تكاليف المواد النفطية و زيوت وشحوم فتم فصلها استنادا الى حجم الانتاج المخطط ملحق رقم (2).
- 3- مجمع موارد القوى المحركة: تصنف تكاليف الاندثار على انها تكاليف ثابتة ، اما الكهرباء فتم فصلها استنادا الى ساعات اشتغال الماكنة البالغة 504800 ساعة في السنة كمستوى نشاط لغرض فصل جميع التكاليف الموجودة في هذا المجمع.
- 4- مجمع موارد الادوات الاحتياطية: تم اعتماد اوامر التجهيز الخاصة بالمواد الاحتياطية خلال السنة والبالغة 185 امر كمستوى نشاط لفصل تكاليف هذا المجمع وحسب ما مثبت في البطاقة المخزنية المختصة بمخزن المواد الاحتياطية.
- 5- مجمع موارد التجهيزات: تم اعتماد عدد ساعات الاستفادة من عمال خدمات الإنتاج ملحق رقم (3) لفصل البالغة 1772640 ساعة في السنة كمستوى نشاط لفصل تكاليف تجهيزات العاملين ، اما تكاليف لوازم ومهمات ، والقرطاسية فتعتبر جميعها تكاليف ثابتة.
- 6- مجمع موارد خدمات الصيانة: تم اعتماد ساعات الصيانة خلال السنة ملحق رقم (5) والبالغة 509040 ساعة كمستوى نشاط لفصل تكاليف صيانة الآلات والمعدات، اما تكاليف صيانة مباني وانشاءات وطرق ، صيانة وسائل نقل وانتقال ، صيانة اثاث واجهزة مكاتب فهي تكاليف ثابتة.
- 7- مجمع موارد الدعاية والاعلان: جميع التكاليف الموجودة في هذا المجمع هي تكاليف ثابتة.
- 8- مجمع موارد النقل والايفاء والاتصالات: جميع التكاليف الموجودة في هذا المجمع هي تكاليف ثابتة.
- 9- مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية: جميع التكاليف الموجودة في هذا المجمع هي تكاليف ثابتة (الخطوة الرابعة) تحديد الطاقات النظرية والعملية ونسب مجمعات الموارد : في هذه الخطوة يتم تحديد الطاقات النظرية والعملية في مجمعات الموارد التي فيها تكاليف ثابتة ومتغيرة ، اما مجمعات ( الدعاية والاعلان ، وسائل النقل والانتقال ، المستلزمات الخدمية ) توجد فيها تكاليف ثابتة فقط ولا يتم استخراج معدلات التكاليف فيها وانما سيتم توزيعها على الانشطة التي تستفيد منها حسب نسبة استغلال الطاقة كما في الجدول التالي :

جدول (3) الطاقات النظرية والعملية ومعدل التكاليف الثابتة والمتغيرة

المعدل دينار /الساعة		الطاقة العملية/ساعة		الطاقة النظرية/ساعة		التكاليف المتغيرة (2)	التكاليف الثابتة المستغلة (1)	المجموع
الكلية (6+5)=	المتغير(6) (4/2)=	الثابت (5) (1/3)=	(4)	ة (3)	(2)	مسبب التكلفة		
6464.1	5950.5	513.6	1007190	1696320	5993290347	ساعات العمل	58768308	موارد العمل غير المباشر
28.75	28.7	0.05	4368844	6865422	125789512	كمية المواد (كغم)	375244	المواد غير المباشرة
1322	1280.9	41.1	94620	3473280	121198691	ساعات تشغيل الماكنة	142985449	القوى المحركة
58.76	0.13	58.63	595080	1002240	77840	عدد اوامر الصيانة	58768308	الادوات الاحتياطية
6346.5	356.3	5990.2	3564	4112	1269904	عدد التجهيزات	24631931	التجهيزات
9.8	5.5	4.3	595080	1002240	3280000	عدد ساعات الصيانة	4372800	خدمات الصيانة

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (2)

من الجدول اعلاه نلاحظ بعد ان قام الباحث بتحديد مجمعات الموارد وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في الخطوات السابقة ، توجب عليه تحديد موجهاً الموارد المناسبة لكل مجمع موارد من المجمعات والتي على اساسها يتم استخراج معدلات التكاليف الثابتة والمتغيرة في الجدول اعلاه.

(الخطوة الخامسة) تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من المجمعات: في هذه الخطوة سيتم تحديد الموارد المستهلكة وفقاً للأنشطة المستمدة من مجمعات ، على الأنشطة وسيتم تحميله على المنتجات من هناك وكما هو مبين ادناه استنادا الى الطاقة العملية الموجودة في كل مجمع ، اما مجمعات (الدعاية والاعلان ، وسائل النقل والانتقال ، المستلزمات الخدمية) فلا توجد فيها

طاقة عملية وبالتالي لا يوجد كميات مستهلكة داخل تلك المجمعات وفيما يلي توضيح عملية الاحتساب في مجمعات الموارد وكما مبين ادناه :

#### جدول رقم (4) الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجمعات الموارد

الأنشطة	المجمعات				
	العمل غير المباشر	المواد غير المباشرة	القوى المحركة	الادوات الاحتياطية	التجهيزات
الانتاج	306664	611638	-	-	1085
صيانة	170478	1965980	-	595080	603
قوى محركة	389943	1266965	94620	-	1380
جودة	13716	305819	-	-	49
اداري	101895	-	-	-	360
تسويقي	24494	218442	-	-	87
اجمالي المجمعات	1007190	4368844	94620	595080	3564

المصدر من اعداد الباحث حيث تم اعتماد الالية ادناه بالاعتماد على بيانات جدول رقم (3)

اولا: مُجمَع موارد العمل غير المباشر: تبلغ الطاقة العملية لمجمع موارد العمل (1007190 ساعة) وفيما يلي ترد بالتفصيل الموارد المستهلكة وفقا للأنشطة المستمدة من مُجمَع العمل استنادا الى عدد عمال كل نشاط وحسب ملحق رقم (4) .

الموارد المستهلكة = (الطاقة العملية ÷ عدد العمال الاجمالي) × عدد عمال النشاط

$$1- \text{نشاط الانتاج} = (1007190 \div 1028) \times 313 = 306664$$

$$2- \text{نشاط الصيانة} = (1007190 \div 1028) \times 174 = 170478$$

$$3- \text{نشاط القوى المحركة} = (1007190 \div 1028) \times 412 = 389943$$

$$4- \text{نشاط مراقبة الجودة} = (1007190 \div 1028) \times 14 = 13717$$

$$5- \text{النشاط الاداري} = (1007190 \div 1028) \times 104 = 101893$$

$$6- \text{النشاط التسويقي} = (1007190 \div 1028) \times 25 = 24494$$

ثانيا: مُجمَع موارد المواد غير المباشرة: تبلغ الطاقة العملية (4368844 كيلوغرام) وفقا لكمية المواد المستخدمة في كل نشاط والتي تم توزيعها على اساس نسبة استغلال كل نشاط من المواد وهي وحسب بيانات قسم التخطيط (29% الانتاج، 45% الصيانة، 29% القوى المحركة، 7% مراقبة الجودة، 0% الاداري، 5% التسويقي)

$$1- \text{نشاط الانتاج} = 4368844 \times 29\% = 611638$$

$$2- \text{نشاط الصيانة} = 4368844 \times 45\% = 1965980$$

$$3- \text{نشاط القوى المحركة} = 4368844 \times 29\% = 1266965$$

$$4- \text{نشاط مراقبة الجودة} = 4368844 \times 7\% = 305819$$

$$5- \text{النشاط الاداري} = 0$$

$$6- \text{النشاط التسويقي} = 4368844 \times 5\% = 218442$$

ثالثا: مُجمَع موارد القوى المحركة: تبلغ الطاقة العملية (94620 ساعة) وفقا لساعات اشتغال المكين في نشاط القوى المحركة.

رابعا: مُجمَع موارد الادوات الاحتياطية: تبلغ الطاقة العملية (595080 ساعة عمل) وفقا لعدد ساعات الصيانة في نشاط الصيانة.

خامسا: مُجمَع موارد التجهيزات: تبلغ الطاقة العملية لمجمع موارد التجهيزات العمل (3564) وحسب ملحق رقم (5) وفيما يلي ترد

بالتفصيل الموارد المستهلكة وفقا للأنشطة المستمدة من مُجمَع التجهيزات استنادا الى الطاقة عدد عمال كل نشاط.

الموارد المستهلكة = (الطاقة العملية ÷ عدد العمال الاجمالي) × عدد عمال النشاط

$$1- \text{نشاط الانتاج} = 1085 = 313 \times (1028 \div 3564)$$

$$2- \text{نشاط الصيانة} = 603 = 174 \times (1028 \div 3564)$$

$$3- \text{نشاط القوى المحركة} = 1380 = 412 \times (1028 \div 3564)$$

$$4- \text{نشاط مراقبة الجودة} = 49 = 14 \times (1028 \div 3564)$$

$$5- \text{النشاط الاداري} = 360 = 104 \times (1028 \div 3564)$$

$$6- \text{النشاط التسويقي} = 87 = 25 \times (1028 \div 3564)$$

سادسا: مُجمَع موارد خدمات الصيانة تبلغ الطاقة العملية (595080 ساعة) وفقا لعدد ساعات الصيانة في نشاط الصيانة .  
(الخطوة السادسة ) توزيع تكاليف مُجمَعات الموارد على الأنشطة : في هذه الخطوة سيتم توزيع التكاليف المحصلة في كل مُجمَع من الموارد بقدر ما تستهلك الأنشطة من تلك الموارد وسوف يتم توزيع تكاليف مُجمَعات الموارد على الأنشطة على وفق المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{نصيب النشاط من الموارد} \times (\text{معدل التكلفة الثابت} + \text{معدل التكلفة المتغير})$$

#### جدول رقم (6) اجمالي تكاليف مجمعات الموارد الموزعة على الأنشطة

المجموع	النشاط التسويقي	النشاط الاداري	نشاط مراقبة الجودة	نشاط القوى محركة	نشاط الصيانة	النشاط الانتاجي	اساس التوزيع	مجمعات الموارد
								التكاليف المباشرة
2847696734	0	0	0	0	0	2847696734	مباشر	مُجمَع العمل المباشر
1080217361	0	0	0	0	0	1080217361	مباشر	مُجمَع المواد المباشرة
3927914095	0	0	0	0	0	3927914095		اجمالي التكاليف المباشرة
								التكاليف غير المباشرة
6510576879	158331665	658659470	88661596	2520630546	1101986840	1982306762	ساعات العمل	مُجمَع العمل غير المباشر
125604265	6280207	0	8792296	36425244	56521925	17584593	كغم	مُجمَع المواد غير المباشرة
125087640	0	0	0	125087640	0	0	ساعات اشتغال الماكينة	مُجمَع موارد القوى المحركة
34966901	0	0	0	0	34966901	0	ساعات الصيانة	مُجمَع الاوتوات الاحتياطية
22618926	552145	2284740	310978	8758170	3826940	6885953	عدد العمال	مُجمَع موارد التجهيزات
5831784	0	0	0	0	5831784	0	ساعات الصيانة	مُجمَع خدمات الصيانة
5746200	5746200	0	0	0	0	0	مباشر	مُجمَع الدعاية والاعلان
19624800	0	19624800	0	0	0	0	مباشر	مُجمَع وسائل النقل
43550956	0	43550956	0	0	0	0	مباشر	مُجمَع المستلزمات الخدمية
6893608351	170910217	724119966	97764870	2690901600	1203134390	2006777308		اجمالي التكاليف غير المباشرة
10821522446	170910217	724119966	97764870	2690901600	1203134390	5934691403		اجمالي التكاليف

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (3) و(4)

من جدول رقم ( 6 ) نلاحظ قيام الباحث بتوزيع تكاليف مجتمعات الموارد استنادا الى كمية الموارد التي تستهلكها الانشطة في تلك المجتمعات والتي تم استخراجها في الخطوة السابقة بالنسبة لمجمعات الموارد التي فيها طاقة عملية ، اما مجتمعات (الدعاية والاعلان ، وسائل النقل والانتقال ، المستلزمات الخدمية) فكما اشرنا سابقا لا توجد فيها طاقة عملية وبالتالي لا يوجد كميات مستهلكة داخل تلك المجتمعات وتم توزيع تكاليفها على الانشطة المستفيدة منها استنادا الى نسبة استغلال الطاقة وكما مبين ادناه :

اولا: مُجمَع موارد العمل غير المباشر على الانشطة : يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد العمل غير المباشر على الانشطة استنادا الى كمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط كما يلي:

$$1- \text{ نصيب نشاط الانتاج} = 306664 \times 6464.1 = 1982306762$$

$$2- \text{ نصيب نشاط الصيانة} = 170478 \times 6464.1 = 1101986840$$

$$3- \text{ نصيب نشاط القوى المحركة} = 389943 \times 6464.1 = 2520630546$$

$$4- \text{ نصيب نشاط مراقبة الجودة} = 13716 \times 6464.1 = 88661596$$

$$5- \text{ نصيب النشاط الاداري} = 101895 \times 6464.1 = 658659470$$

$$6- \text{ نصيب النشاط التسويقي} = 24494 \times 6464.1 = 158331665$$

ثانيا : مُجمَع موارد المواد غير المباشرة على الانشطة : يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد المواد غير المباشرة على الانشطة استنادا الى كمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط كما يلي:

$$1- \text{ نصيب نشاط الانتاج} = 611638 \times 28.75 = 17584593$$

$$2- \text{ نصيب نشاط الصيانة} = 1965980 \times 28.75 = 56521925$$

$$3- \text{ نصيب نشاط القوى المحركة} = 1266965 \times 28.75 = 36425244$$

$$4- \text{ نصيب نشاط مراقبة الجودة} = 305819 \times 28.75 = 8792296$$

$$5- \text{ نصيب النشاط الاداري} = 0 \times 28.75 = 0$$

$$6- \text{ نصيب النشاط التسويقي} = 218442 \times 28.75 = 6280207$$

ثالثا: مُجمَع موارد القوى المحركة على الانشطة : يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد القوى المحركة على نشاط القوى المحركة استنادا الى ساعات عمل المكائن التي يستهلكها نشاط القوى المحركة البالغة ( 94620 ) كما يلي:

$$\text{نشاط القوى المحركة} = 94620 \times 1322 = 125087640$$

رابعا: مُجمَع موارد الادوات الاحتياطية على الانشطة: يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد الادوات الاحتياطية على نشاط الصيانة استنادا الى كمية الساعات التي يستهلكها نشاط الصيانة وحسب الساعات العمل البالغة ( 595080 ساعة عمل ) كما يلي:

$$\text{نشاط الصيانة} = 595080 \times 58.76 = 34966901$$

خامسا: توزيع تكاليف مُجمَع موارد التجهيزات على الانشطة: يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد التجهيزات على الانشطة استنادا الى كمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط كما يلي:

$$1- \text{ نصيب نشاط الانتاج} = 1085 \times 6346.5 = 6885953$$

$$2- \text{ نصيب نشاط الصيانة} = 603 \times 6346.5 = 3826940$$

$$3- \text{ نصيب نشاط القوى المحركة} = 1380 \times 6346.5 = 8758170$$

$$4- \text{ نصيب نشاط مراقبة الجودة} = 49 \times 6346.5 = 310978$$

$$5- \text{ نصيب النشاط الاداري} = 360 \times 6346.5 = 2284740$$

$$6- \text{ نصيب النشاط التسويقي} = 87 \times 6346.5 = 552145$$

سادسا: توزيع تكاليف مُجمَع موارد خدمات الصيانة على الانشطة: يتم توزيع تكاليف مُجمَع موارد خدمات الصيانة على نشاط الصيانة استنادا الى كمية الموارد التي يستهلكها نشاط الصيانة البالغة ( 595080 ) كما يلي:

$$5831784 = 9.8 \times 595080 = \text{نشاط الصيانة}$$

اما مجمعات (الدعاية والاعلان ، وسائل النقل والانتقال ، المستلزمات الخدمية ) فقد تم توزيع تكاليفها على الانشطة المناسبة استنادا الى نسبة استغلال الطاقة حيث تم توزيع تكاليف مجمع الدعاية والاعلان البالغة (5746200 دينار) على النشاط التسويقي ، وتم توزيع تكاليف مجمع وسائل النقل والايقاد البالغة (19624800 دينار) على النشاط الاداري ، وتم توزيع تكاليف مجمع بقية المستلزمات الخدمية البالغة (43550956) على النشاط الاداري ايضا.

وبعد ان قام الباحث بتوزيع تكاليف مجمعات الموارد على الانشطة حسب كمية الموارد المستهلكة سيتم التعرف على الطاقة العاطلة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف التي تم توزيعها على الانشطة وذلك من خلال الجدول الاتي:

جدول (6) تكاليف الطاقة العاطلة في ظل نظام محاسبية استهلاك الموارد

مجمعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف الموزعة	تكاليف الطاقة العاطلة
التكاليف المباشرة			
مجمع العمل المباشر	2847696734	2847696734	0
مجمع المواد المباشرة	1080217361	1080217361	0
اجمالي التكاليف المباشرة	3927914095	3927914095	0
التكاليف غير المباشرة			
مجمع العمل غير المباشر	7445378103	6510576879	934801224
مجمع المواد غير المباشرة	126414918	125604265	810653
مجمع موارد القوى المحركة	359507772	125087640	234420132
مجمع الادوات الاحتياطية	98025020	34966901	63058119
مجمع موارد التجهيزات	42323123	22618926	19704197
مجمع خدمات الصيانة	10568000	5831784	4736216
مجمع الدعاية والاعلان	9577000	5746200	3830800
مجمع وسائل النقل والايقاد والاتصالات	32708000	19624800	13083200
مجمع المستلزمات الخدمية	72584927	43550956	29033971
اجمالي التكاليف غير المباشرة	8197086863	6893608351	1303478512
اجمالي التكاليف	12125577850	10821522446	1304055404

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (2) و(5)

يبين الجدول رقم (6) تكاليف الطاقة العاطلة نتيجة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في معمل اطارات الديوانية والتي تم التوصل اليها من خلال خصم التكاليف الموزعة في الخطوة السابقة من التكاليف المتحققة في جدول رقم (2) إذ يتم تحديد الطاقة العاطلة عن طريق فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد وهذا هو واحد من نقاط القوة الرئيسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد.

(الخطوة السابعة ) توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات : بعد ان تم بتوزيع تكاليف مجمعات الموارد على الانشطة وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة سنقوم بتوزيع تكاليف كل نشاط على المنتجات ولغرض القيام بذلك سيقوم الباحث باستخراج معدل تحميل التكاليف الموزعة على الانشطة لغرض استخدامه في توزيع التكاليف على المنتجات لاستخراج كلفة الوحدة الواحدة لكل منتج وكما هو موضح ادناه :



## جدول رقم (8) بتوزيع تكاليف كل نشاط على المنتجات:

النشاط	موجة النشاط	التكاليف	معدل التحميل	نصيب اطار حجم (1200) - (20 من التكاليف الكلية)	نصيب اطار حجم (1200) - (24 من التكاليف الكلية)
الانتاج	إطار 47310	5934691403	125442.6	3217603773	2717087630
الصيانة	509040 ساعة	1203134390	2363.5	652302860	550831530
القوى المحركة	504800 ساعة	2690901600	5330.6	1458923903	1231977697
الجودة	42240 ساعة	97764870	2314.5	53004576	44760294
الإدارية	إطار 47310	724119966	15305.8	392595162	331524804
التسويق	إطار 47310	170910217	3612.5	92662166	78248051
المجموع		10821522446		5867092440	4954430006
الانتاج المخطط		47310		25650	21660
تكلفة الصنع لكل منتج		457472.92		228736.54	228736.38

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (3) و(6)

يبين الجدول اعلاه تكلفة كل منتج من منتجات مصنع اطارات الديوانية وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد بعد ان تم توزيع التكاليف على مجموعات موارد مناسبة وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة وعزل الطاقة العاطلة ومن ثم استخراج تكلفة كل اطار. بعد أن تم التوصل إلى تكلفة انتاج كل اطار وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد من خلال الخطوات المعتمدة في تطبيق هذه التقنية على منتجات مصنع اطارات الديوانية سوف يقوم الباحث بمقارنة تكلفة انتاج الاطارات وفق نظام المصنع التقليدي وتقنية محاسبة استهلاك الموارد ومعرفة مدى تأثيره على اسعار البيع المعتمدة من قبل المصنع ويمكن توضيح ذلك من الجدول الاتي:

## جدول (8) مقارنة الاسعار في نظام الشركة المعتمد ونظام محاسبة استهلاك الموارد

النظام التقليدي للشركة		نظام محاسبة استهلاك الموارد	
ت	المنتجات	كافة الوحدة	هامش الربح
		النسبة	المبلغ
1	اطار حجم 1200-24	275466	22873.63
2	اطار حجم 1200-20	235578	22873.65

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (7) وملحق رقم (6)

من الجدول رقم (8) نلاحظ كفاءة الاسعار الجديدة وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد لكافة المنتجات ، وبالتالي يتبين لنا الدور الكبير الذي تقوم به تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير. إذ يلاحظ الفرق بين أسعار المنتجات وفق النظام التقليدي للمصنع والأسعار وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد باستخدام نفس هامش الربح الذي يعتمد عليه المصنع، هذا ما يثبت فرضية البحث (تأثير تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية )

## الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

## 1-1 النتائج النظرية :

1- إن القصور الذي واجهته الطرق التقليدية لحساب التكاليف وازدياد شدة المنافسة من الأسباب التي ساهمت في ظهور تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتي تعتبر مدخلا جديدا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة للتكاليف قبل البدء بالعملية الإنتاجية مما تساهم في ترشيد قرارات التسعير .

2- تعتبر تقنية محاسبة استهلاك الموارد نموذجاً اقتصادياً متكاملًا للعمليات عن طريق تقسيم قدرة الموارد إلى موارد القدرة الإنتاجية ، والموارد غير الإنتاجية وموارد القدرات العاطلة. من خلال اتباع المبادئ السببية والاستجابة والعمل من أجل نمذجة استهلاك الموارد وتكاليفها.

3- إن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل أهمها المنافسون والزيائن إضافة إلى عوامل أخرى .

4- إن لتقنية محاسبة استهلاك الموارد العديد من الخصائص التي تميزه على الأنظمة التقليدية من بينها النظرة الشاملة عن الطاقة غير المستغلة وتكاليفها وكيفية إدارة تلك الطاقة وعدم تحميلها على الوحدات المنتجة .

### 1-2 النتائج التطبيقية :

1- استخدام المصنع عينة البحث للأساليب التقليدية لحساب التكاليف يجعلها تتحمل تكاليف كبيرة ، وبالتالي تتبع في معظم الأحيان بأسعار نقل عن سعر التكلفة ، وهذا ما حقق لها خسائر كبيرة خلال السنوات الماضية .

2- إن عمال المصنع عينة البحث ليسوا على دراية تامة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد لكنهم يريدون التعرف عليه خاصة من خلال دوره في تخفيض التكاليف وهذا الأمر الذي يعاني منه المصنع .

3- عند تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المصنع عينة البحث تم الحصول على تكاليف منخفضة مقارنة بالتكاليف الحقيقية ، وهذا يعتبر مؤشر إيجابي لتبني تقنية الكلفة المستهدفة .

### ثانياً: التوصيات

1- من الضروري تطوير أنظمة التكاليف من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التسعير .

2- ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بجانب التكاليف وذلك من خلال وعي المسؤولين بأهمية المعلومة الناتجة عنها .

3- توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعمال بتقنية محاسبة استهلاك الموارد لما لها من مزايا في تحديد سعر المنتجات وتخفيض التكاليف إضافة إلى تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية و رغبة العملاء .

4- العمل على تشجيع استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتقنيات الحديثة الأخرى من قبل الجامعات والمعاهد وهذا بالقيام بدورات تدريبية ، مما يجعل الوحدات الاقتصادية تتطلع لفوائد هذه التقنيات وبالتالي محاولة تطبيقها .

5- ضرورة إجراء العديد من الدراسات من أجل تفعيل دور تطبيق المفاهيم الحديثة في إدارة التكاليف .

6- تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسات وإمداد أقسامها بالكفاءات العلمية والعملية ؛ على المؤسسة أن تقوم بإعداد نظام معلومات فعال يسمح بالربط بين مختلف أقسامها ، من أجل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب .

7- على الوحدات الاقتصادية القيام بالرقابة على تكاليفها وتخفيضها بشكل دائم من أجل الوصول إلى نظام محاسبة تكاليف سليم.

### المصادر :

1- بشير عباس العلق ، حميد عبد النبي الطائي ، إدارة عمليات الخدمة ، عمان ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2009.

2- التميمي ، محمد تعبان محمد ، استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية ، دراسة تطبيقية ( أطروحة دكتوراه ) ، جامعة بغداد ، المعهد العالي الدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، 2018.

3- خضر ، الس متي ( 2005 ) " قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .

4- د. عامر محمد سلمان الجنابي ومحمد تعبان محمد التميمي (2020) ، تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ، بحث تطبيقي ، جامعة بغداد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الحادي والستون ، ص 359-376 .

5- دنيا جاسم صاحب ، ( 2016 ) ، استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية : دراسة تطبيقية ( رسالة ماجستير غير منشورة ) ، كلية التجارة - جامعة المنصورة .

- 6- الذهبي ، جليله عيدان و الغبان ، ثائر صبري ، 2007 ، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، بغداد ، المجلد 13 ، العدد 48 .
- 7- سرور منال جبار ، و علي ميعاد حميد ، ( 2017 ) ، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة " .كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة - العدد الواحد والخمسون.
- 8- السيد عبد المقصور محمد نبیان، و ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، 2003-2002 .
- 9- عامر عبداللطيف كاظم ، ( 2010 ) ، مدى استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية ، ( مجلة جامعة ذي قار ، جامعة ذي قار ، كلية التجارة ، العراق ، المجلد السادس ، العدد الأول).
- 10-فائزة إبراهيم محمود الغبان ، ثائر صبري محمود الغبان (2022) ، تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما بين نظم التكاليف التقليدية وتقنيات إدارة التكلفة المعاصرة في قياس تكلفة المنتجات ، رؤية تصورية ، جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (17) ، العدد60، ص 159- 183.
- 11-القصاب ،خالد جمال فاضل ،تحليل ربحية الزبون في ظل استعمال محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الائتمانية ، دراسة تطبيقية ( أطروحة دكتوراه) ،جامعة بغداد، المعهد العالي الدراسات المحاسبية والمالية ،قسم الدراسات المحاسبية ،2020.
- 12-محمد خالد عبد الله الحسن، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2016.
- 13-محمد شحاتة خطاب، ( 2009 ) ، إطار مقترح لمتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز السفة الإدارة على أساس القيمة : دراسة نظرية وميدانية المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة طنطا ، المجلد الأول، العدد الثاني .
- 14-محمد عمر محمد الدنف، ( 2013 ) ، تطوير الزمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد " ( دراسة تطبيقية ) رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 15-المنذور، سعد سامي فتحي، (2014) " مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمات الاعمال: دراسة اختيارية "، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد ، مصر ، العدد 3.
- 16-Kaplan and Cooper," Measure Costs Right: Make the Right Decision", 1987, PP.98-99.
- 17-Keys, D. E., and Merwe , A., 2002, "Gaining Effective Organizational Control With Rca", Strategic Finance,Vol.83No.11, May,pp.1-7.
- 18-Webber , S. , & Clinton D. , RCA at Clopay Here's innovation in management accounting With Recourse consumption Accounting , ( Strategic Finance , 2004 ),P22.
- 19-Lawrence P. Grasso (2005) ،"Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management" ، Management Accounting Quarterly ،Fall ،Vol.7 ،No.1 ،PP: 12- 26.
- 20-Saunders , M. , Lewis , P. and Thornhill , A. ( 2009 ) . " Research Methods for Business Students " ، Harlow ، Financial Times Prentice Hall.
- 21-Ahmed , S. A. , & Moosa , M ( 2011 ) . Application of Resource Consumptio Accounting ( RCA ) in an Educational Institute . Pakistan Business Review , 12 ( 4 ) ، 755-775.
- 22-Horngren , C.T. , Foster , G. and Datar , S.M. ( 2017 ) " cost Accounting , A Managerial Emphasis " , New Jersey , Prentice Hall , Inc.
- 23-Al - Rawi , A. M. , & al - Hafiz , H. A. ( 2018 ) . The Role of Resource Consumption Accounting ( RCA in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks . International Journal of Economics and Finance ، 10 ( 10 ) ، 28-39.
- 24-Kbelah Sarahi & Almagtome Akeel, (2019) "Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry" Journal of Engineering and Applied Sciences , 14 (2), 575-582 .