

أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف  
بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

**Priority of resource consumption accounting system on cost-based costing  
system / Applied Research in Diyala General Company for Electrical  
Industries (Case Study)**

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

محمد تعبان محمد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

الباحث

### المستخلص

يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوقت الحالي من المفاهيم الشائعة كونه يوفر حلا للعديد من المشاكل التي تواجه الشركات , وقد نشئ هذا النظام من دمج نظامين هما مبادئ ادارة التكلفة الالمانية ونظام التكلفة على اساس النشاط وجاء نظام محاسبة استهلاك الموارد ليكون له دور كبير في عملية ترشيد التكاليف وعملية تخصيص الموارد وادارة الموارد وبما يتماشى مع التطورات البيئية والاقتصادية الحديثة لتحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف وادارة افضل للطاقة العاطلة وتوفير بيانات مالية وغير مالية وهذا ماتميز به نظام محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكلفة على اساس النشاط حيث ان عملية تخصيص الموارد على اهداف التكلفة لتحديد الحجم الحقيقي لأستغلال اهداف التكلفة من موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة وتحديد الموارد العاطلة لتحميل تكاليف الطاقة الفعلية المستخدمة فقط على المنتجات وعدم تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة وهذه تعتبر من اهم مميزات نظام محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف وتحديد كلفة المنتجات وهدف البحث الى تسليط الضوء على محاسبة استهلاك الموارد وعلى التكلفة على اساس النشاط وكذلك الى خفض الكلفة عن طريق ترشيد استغلال الموارد المتاحة من خلال تحديد الموارد المستخدمة وغير المستخدمة والعاطلة منها لزيادة ربحية المنتجات في نظام محاسبة استهلاك الموارد و تتبع اهمية البحث من دراسة تطبيق ادوات المحاسبة الادارية الحديثة وهو نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة استهلاك الموارد واستخدامها في تخصيص التكاليف بهدف الوصول الى تخصيص افضل لهذه التكاليف وبالتالي تحديد ادق لتكاليف المنتجات و كانت مشكلة البحث ان المنتجات المحلية تنتصف بارتفاع تكاليفها مقارنة بالمنتجات المنافسة وهذا يؤدي الى ارتفاع اسعارها وبالتالي انخفاض حصتها السوقية ، نتيجة صعوبة التنبؤ بالكميات والاسعار الدقيقة و الذي يمثل اهم السبل لتوفير معلومات كلفوية لدعم القرارات الادارية على المدى الطويل , ويعود ذلك الى الاعتماد على طرق غير دقيقة في احتساب التكلفة وتخصيص تكاليف الوحدات الاقتصادية على المنتجات التي تتغاضى الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وتحميل المنتج النهائي بتكاليف الطاقة العاطلة بحيث يؤدي الى ارتفاع تكاليفها نتيجة تحملها بتكاليف طاقة عاطلة واستنتج الباحث ان عملية تصميم نظام تحديد التكاليف على اساس النشاط على اربع خطوات وتشمل هذه

الخطوات على تحليل قيمة العملية وتحديد مراكز الأنشطة وتتبع التكاليف لمركز الأنشطة ثم اختيار محركات التكلفة بينما تصميم RCA تصمم محاسبة استهلاك الموارد في مجموعات مختلفة حسب خصائص الموارد وتقسيم الأنشطة ثم توزع الموارد على الأنشطة وبعد ذلك تخصص هذه الأنشطة على المنتجات واوصى الباحث بأهمية تطبيق نظام RCA لان عملية تصميم نظام محاسبة استهلاك الموارد عن طريق مجموعات موارد مختلفة وتقسيم الأنشطة ثم عملية توزيع الموارد على الأنشطة طريقة ادق في تخصيص تكاليف الوحدات الاقتصادية.

### Abstract

The Resource Consumption Accounting (RCA) is currently a common concept as it provides a solution to many of German cost Management and the cost system based on Activity . This (RCA) has a main role in the cost rationalization process and allocation and management of resources in line with modern environmental and economic developments to achieve greater accuracy in allocating costs , better management of idle capacity and provide financial and non-financial data to support management decisions. The object of the research is to reduce costs by rationalizing the utilization of available resources by identifying the resources used, unused and idle to increase the profitability of products in the system of resource consumption accounting and its preference for the system of activity –based cost and The importance of research stems from the study of the application of modern administrative accounting tools, which is the activity cost-based cost system of and the system of resource consumption accounting and use in allocating costs in order to achieve a better allocation of these costs The researchers concluded that the system of resource consumption accounting works to reduce costs by reducing the cost of idle capacity from the unit cost and the possibility of exploiting this capacity by isolating it for the purpose of exploitation in production and this is broader than the goal of the ABC system, which only works to reallocate the costs and recommended that the application of the system RCA in Diyala company can analyze its activities to determine the value added of each activity and thus reduce the costs of activities that do not add value.

### المقدمة

بعد التطور الكبير الحاصل في بيئة الاعمال اصبحت الوحدات الاقتصادية تتأثر كثيرا في الظروف الخارجية والداخلية وبسبب شدة المنافسة اصبح عامل السعر في كثير من الاحيان هو العامل الاكثر تأثير في قرار الشراء حيث اصبحت المحاسبة التقليدية عاجزة عن توفير الكثير من معلومات التي تساعد ادارة هذه الوحدات في قياس التكاليف او اتخاف القرارات لذلك تطورت ادوات قياس التكاليف بشكل كبير حيث طبقت الوحدات الاقتصادية العديد من ادوات ادارة التكاليف والتي تهدف توفير معلومات مالية وغير مالية لغرض ترشيد تكاليف منتجاتها ودعم القرارات الادارية وبهذا فإن هذه الوحدات تحولت من النظم التقليدية في ادارة التكاليف الى اعتماد ادوات ادارة الكلفة الاستراتيجية مثل التكلفة على اساس النشاط ولكن مع تطور هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات هناك العديد من العيوب في هذا النظام ذلك طورت

بعض الوحدات هذا النظام عن طريق دمج مع نظام التكلفة الالمانية لغرض تخفيض تكاليف المنتجات منذ وضع خطة الانتاج الى خدمات ما بعد البيع اي على كافة أنشطة سلسلة القيمة في الوحدة الاقتصادية عن طريق نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يهدف هذا النظام الى تحقيق دقة اكبر في قياس تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص افضل للموارد المتاحة وكذلك في تحليل الأنشطة وإدارة الطاقة العاطلة لغرض ادارة افضل للتكاليف وبالتالي قياس افضل لتكاليف المنتجات لدعم القرارات قصيرة وطويلة الاجل وسيتناول البحث في المبحث الاول منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط وتناول المبحث الثاني الجانب النظري لنظام RCA و ABC وتطبيق المبحث في شركة ديالى للصناعات الكهربائية في المبحث الثالث وتناول المبحث الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات.

### المبحث الاول

#### منهجية البحث ودراسات سابقة

#### أولاً: منهجية البحث

تتكون منهجية البحث من الفقرات الآتية:-

#### ١. مشكلة البحث

تتصف المنتجات المحلية بارتفاع تكاليفها مقارنة بالمنتجات المنافسة وهذا يؤدي الى ارتفاع اسعارها وبالتالي انخفاض حصتها السوقية ، نتيجة صعوبة التنبؤ بالكميات والاسعار الدقيقة و الذي يمثل اهم السبل لتوفير معلومات كلفوية لدعم القرارات الادارية على المدى الطويل , ويعود ذلك الى الاعتماد على طرق غير دقيقة في احتساب التكلفة وتخصيص تكاليف الوحدات الاقتصادية على المنتجات التي تتغاضى الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وتحميل المنتج النهائي بتكاليف الطاقة العاطلة بحيث يؤدي الى ارتفاع تكاليفها نتيجة تحملها بتكاليف طاقة عاطلة .

#### ٢. فرضية البحث

ان تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة العاطلة باستمرار في نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تخصيص افضل للتكاليف لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وهذا من شأنه ان يعزز قدرة الادارة من تحديد تكاليف المنتجات بدقة افضل من تخصيص التكاليف عن طريق نظام التكلفة على اساس النشاط.

#### ٣. اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من دراسة تطبيق ادوات المحاسبة الادارية الحديثة وهو نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة استهلاك الموارد واستخدامها في تخصيص التكاليف بهدف الوصول الى تخصيص افضل لهذه التكاليف وبالتالي تحديد ادق لتكاليف المنتجات .

#### ٤. هدف البحث

يهدف البحث الى الاتي :

- أ. تسليط الضوء على محاسبة استهلاك الموارد وعلى التكلفة على اساس النشاط.
- ب. تخصيص التكاليف عن طريق نظام التكلفة على اساس النشاط.
- ج. خفض الكلفة عن طريق ترشيد استغلال الموارد المتاحة من خلال تحديد الموارد المستخدمة وغير المستخدمة والعاطلة منها لزيادة ربحية المنتجات في نظام محاسبة استهلاك الموارد.

#### ٥. الحدود المكانية للبحث

أختيرت شركة ديالى للصناعات الكهربائية مجتمع للبحث كونها من الشركات المتميزة في صناعة العديد من الاجهزة الكهربائية بجودة عالية كما انها تقوم بأنتاج محولات القدرة والتوزيع الى وزارة الكهرباء بأحجام مختلفة تتميز هذه المحولات بجودة جعلها افضل من المنتج المنافس للعديد من الدول التي ممكن ان تقوم وزارة الكهرباء بالتعاقد معها بتجهيزها بهذا النوع من المحولات نتيجة ارتفاع اسعار محولات شركة صناعات ديالى , وقد اختير منتج المقياس الكهربائي كعينه للبحث نتيجة اهمية هذا المنتج للشركة وعدم اعتماد الشركة في تسويقه على وزارة الكهرباء انما ممكن ان يسوق هذا المنتج الى القطاع الخاص .

#### ٦. الحدود الزمانية للبحث

اختير عام ٢٠١٤ لتطبيق البحث وذلك بسبب استقرار الوضع الامني في البلد في هذا العام الى دخول داعش الى مدينة الموصل حيث ان الانتاج في هذا العام كان مستقرا وهناك سوق نشطة لأغلب منتجات الشركة بصورة عامة ولمنتج المقاييس بصورة خاصة حيث تأثر الانتاج كثيرا في عام (٢٠١٦،٢٠١٥) بسبب الوضع الامني المتردي في البلد عموما والمناطق القريبة من موقع الشركة خصوصا وايضا بسبب التقشف في ميزانية الدولة ادى الى توقف اغلب مشاريع وزارة الكهرباء وبالتالي توقف طلب الوزارة لمنتجات الشركة.

#### ٧. المصادر وأسلوب جمع البيانات

أعتمد في الجانبين النظري والعملي من البحث على مجموعة متنوعة من المصادر والبيانات وهي:

- ١-الكتب العربية، الاجنبية، الاطاريح، الرسائل، البحوث، والدوريات المنشورة على شبكة الانترنت.
- ٢-تقارير مجلس الادارة السنوي للشركة والحسابات الختامية وسجلات التكاليف وتقارير الانتاج وتقارير قسم التخطيط وقسم التسويق.

ثانيا:- دراسات سابقة

١. دراسات متعلقة في محاسبة استهلاك الموارد RCA

أ. دراسة (Tse & Gong/٢٠٠٩)

<p>"Recognition of Idle Resources in time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models"</p> <p>"الاعتراف بالموارد العاطلة في نظام التكلفة على اساس النشاط القائم على الوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد"</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>تهدف الدراسة مناقشة الآثار المترتبة على الاعتراف بالموارد العاطلة في نظام التكلفة على اساس النشاط القائم على الوقت ونظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكاليف.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>١- يمثل (TDABC) و (RCA) فلسفات مختلفة في تطوير نظم ادارة التكاليف ١- نظام (TDABC) تم تصميمه خصيصا لتبسيط تنفيذ ومعالجة نظم ادارة التكاليف من خلال استخدام مقياس واحد محرك لتكلفة طاقة الموارد وكمية الموارد المستتدة الى الانشطة. ٢- نظام (RCA) يحدد تعقيدات أنشطة التصنيع المعاصرة من خلال التعرف على العلاقات المتبادلة بين مجموعات الموارد واهداف التكلفة وهو مناسب اكثر في منظمات التصنيع وذلك لتوظيف موارد غير متجانسة متعددة في عملياتها.</p>	<p>أهم النتائج</p>
<p>أوصت الدراسة بتطبيق نظام RCA لانه يوفر ثلاث انواع من المعلومات:- ١- التكاليف المخصصة على اهداف التكلفة. ٢- العلاقات التشابكية بين الموارد ومجمعات التكلفة . ٣- كميات الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها .</p>	<p>أهم التوصيات</p>

ب. دراسة (Elmaci/٢٠١٤)

<p>"A model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting in Enterprise Performance Management"</p> <p>"أقتراح نموذج متكامل بطاقة الاداء المتوازنة مع محاسبة استهلاك الموارد في ادارة اداء الوحدة الاقتصادية "</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>هدفت الدراسة الحالية الى دراسة نظام بطاقة الاداء المتوازنة (BSC) والذي تم دمج مع محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والذي يساعد على تقييم الوحدة الاقتصادية حيث تم استخدام (RCA) كأداة التخطيط الاستراتيجي والتقييم الاستراتيجي.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تكون تكاليف مجمعات الموارد على ثلاث انواع وهي التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وتكاليف الموارد العاطلة حيث لا يتم تخصيص تكاليف الموارد العاطلة على المنتجات</p>	<p>أهم النتائج</p>

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

وبالتالي لا تتحمل المنتجات اي تكاليف للموارد التي لاتستهلكها.	
يوفر تطبيق نظام (RCA) مع نظام (BSC) :- ١- نظام ادارة كلفة شامل ومتكامل. ٢- يعطي دعم المعلومات اللوجستية لتقديم معلومات كلفية صحيحة. ٣- زيادة كفاءة استخدام الاجهزة الطبية .	أهم التوصيات

٢. دراسات متعلقة بالتكلفة على اساس الانشطة ABC  
أ. دراسة (CrDOS&Pete / ٢٠١١)

Activity-Based Costing (ABC) and Activity Based Management (ABM) Implementation-Is this the solution for Organizations to gain profitability? تنفيذ التكاليف على اساس الانشطة والادارة على أساس الانشطة - هل هو الحل لزيادة الربحية	عنوان الدراسة
التركيز على النظم الحديثة (ABC/ABM) واستخدامهما معا من أجل رفع القدرة التنافسية للشركات لان تطبيقهما يؤدي الى تتبع اكثر دقة للتكاليف.	هدف الدراسة
ان تحليل الانشطة يؤدي الى ضمان نتائج التنفيذ ودورها في صنع القرارات	أهم النتائج
تنفيذ نظامي (ABC/ABM) من قبل الشركات وتدريب العاملين من قبل مختصين عليها	أهم التوصيات

ب. دراسة (Marinus&Doglass/ ٢٠٠٠)

The association Between activity-based costing and improvement financial performance العلاقة بين التكلفة على اساس النشاط وتطوير الاداء المالي	عنوان الدراسة
اظهار تأثير نظام التكلفة على اساس النشاط على الوضع المالي في الوحدة	هدف الدراسة
هناك علاقة ارتباطية موجبة بين نظام (ABC) والتحسين في العائد على الاستثمار (ROI) عند استخدام نظام (ABC) مع المفاهيم الادارية الحديثة	أهم النتائج
اوصت الدراسة بأهمية تطبيق نظام (ABC) وتحديدًا في الشركات المعقدة ومتنوعة المنتجات.	أهم التوصيات

المبحث الثاني

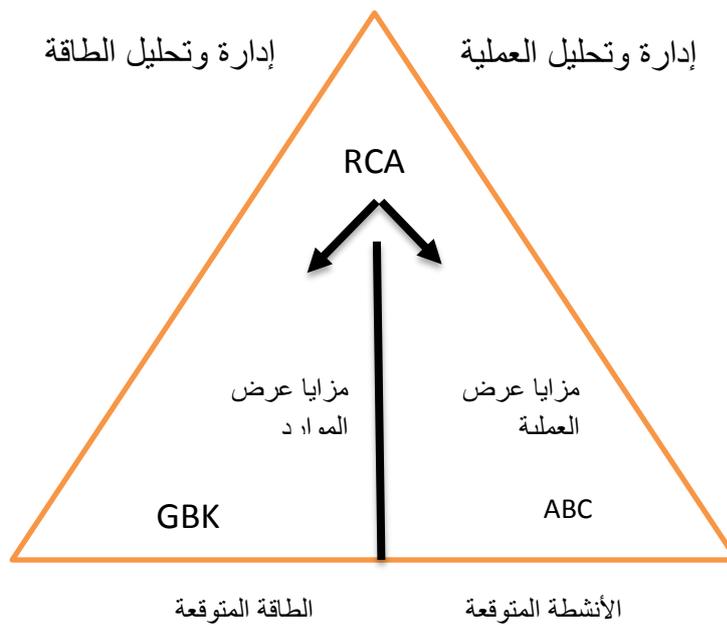
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط  
في تخصيص التكاليف

المطلب الاول :- نظام محاسبة استهلاك الموارد

اولا: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

ان نظام محاسبة استهلاك الموارد هو نظام محاسبة ادارية يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الايرادات لتعزيز القدرة الانتاجية للشركة حيث تهدف لتحقيق نجاح اكبر في سوق المنافسة، RCA يجمع بين اساليب المحاسبة الادارية الالمانية والتكلفة على اساس النشاط في العمليات حيث تؤكد ان التكلفة يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال السيطرة على مستوى الموارد حيث ان لكل مورد القدرة على خلق قيمه وبما ان القدرات تكمن في الموارد فان ادارة طاقة واستخدام الموارد هي الاساس في ادارة التكاليف بشكل فعال(٤:٢٠٠٠، Abbas)

شكل (١) كيف نتجت RCA من دمج نظام ABC ونظام GBK



Source: White, Larry, ٢٠٠٤ "Resource Consumption Accounting" Former Chair, IMA ٢٠٠٤/٥

وهو نظام يركز على تكاليف الموارد بدلا من الأنشطة وبالتالي يحقق ذلك توزيعا أكثر دقة للتكاليف الغير مباشرة ويوضح الفرق بين أمتلاك الموارد و استهلاكها وهو ما يجعله قادرا على أحساب الطاقة العاطلة بطريقة أكثر دقة وزيادة في المعلومات التي تساعد على تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف .(Grasso, ٢٠٠٥: ١٥).

وعليه فان محاسبة استهلاك الموارد هي نموذج تكلفة يستخدم مع انظمة ادارة التكلفة الشاملة القائمة على الحاسوب (Tce&Gong, ٢٠٠٩:٤٢)، وهي نظام محاسبي يعكس الطريقة التي تعمل بها الشركة فعليا ويساعد على توفير معلومات لغير المحاسبين لاتخاذ القرارات (Polajewski, ٢٠٠٩:٣)، وقد عرفها (Bolumu) هي طريقة المحاسبة على اساس النشاط التي تعيد تعريف المؤسسة كأنشطة وتحديد الموارد المستهلكة من قبل الانشطة، وانه ليس من الخطأ التعبير عن محاسبة استهلاك الموارد كمزيج من الكلفة التقليدية والكلفة القائمة على اساس النشاط حيث ان محاسبة استهلاك الموارد تنظر الى المؤسسة من نقطة الموارد حيث يتبع كمية الموارد المستهلكة والقاعدة الطبيعية لتكاليف هذه الموارد (سلوك التكلفة) حيث تحدد الطاقة العاطلة غير المستغلة واستخدام التكلفة العادلة بدلا من الكلفة التاريخية وتتبع وتجمع معلومات كلفوية وعلى مختلف المستويات.

### جدول (١)

الفرق بين الموارد

الموارد ذات الطاقة غير المحددة	الموارد ذات الطاقة المحددة	البيانات
لا يوجد لها طاقة محددة	لها طاقة محددة	طاقة الموارد
عند اضافة طاقة جديدة لايتطلب ذلك اي تكاليف اضافية للحصول عليها فقط تكاليف الاستخدام	عند اضافة طاقة جديدة يتطلب ذلك تكاليف عالية للحصول عليها واولقات انتظار طويلة	مدى توافر طاقة إضافية
- تكاليف الاستحواذ تتمثل بتكاليف الاستخدام - الرقابة على الكمية المستخدمة فقط	- تكاليف الاستحواذ عالية - تكاليف الاستخدام منخفضة - الرقابة على الاستخدام والاستحواذ	تكاليف الاستحواذ والاستهلاك
القوى الكهريائية , الغاز , الموارد المباشرة , العمالة المؤقتة	الالات , مباني المصنع , العمالة الدائمة , الادارات الخدمية	امثلة الموارد

,Strategic Finace. " (٢٠٠٤) (B)" RCA at clopy Source: Webber , Sally & Clinton , Douglas.

وعرفت ايضا هي نهج محاسبة ادارية شامل ومتكامل التي توفر للمديرين معلومات لدعم القرارات الادارية لتحسين اداء الوحدات الاقتصادية (Inanlou, et al., ٢٠١٤:٢٠٠)، وهي نظام أداري شامل للتكلفة , يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية تساعد في تقليل التكلفة وزيادة الايراد و الطاقة الانتاجية من خلال استغلال الطاقة العاطلة بهدف نجاح المنظمة في ظل سوق المنافسة الشديدة

(Ahmed&Moosa, ٢٠١١:٧٥٥)، وعرفت مدخل يمزج بين افكار مدخل التكلفة على اساس النشاط و المدخل الالمانى لتزويد الادارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد من خلال الاستناد الى منظوري الانشطة/العمليات والطاقة وتحديد الطاقة العاطلة للموارد(الحسين, ٢٠١٦:٢٧).

#### ثانياً: أهمية محاسبة استهلاك الموارد

وفي عام ٢٠٠٨ أنشئ معهد محاسبة استهلاك الموارد ( Resource Consumption Accounting Institute) ليكون بمثابة المرجعية في تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وتطويره وتجنب الممارسات غير الصحيحة لذلك يقدم المعهد خدمات التدريب, التأهيل والخدمات الاستشارية لجميع الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تعزز هدف المعهد في الاستخدام الامثل للموارد كما أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبية (IFAC) في تقريره عام ٢٠٠٩ نظام محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لادارة التكلفة .

تعد محاسبة استهلاك الموارد نظام يساعد على تحقيق الآتي :-

- (Inanbu&Others, ٢٠١٤:٢٠١) (Weber&Clinton(A), ٢٠٠٤:١٢)  
(Merwe, ٢٠١١:٢)(Mackie, ٢٠٠٦:٣٨)(Okutmas, ٢٠١٥:٤٨)(Polejewki, ٢٠٠٩:٧)  
-: (Gunther, et al. , ٢٠٠٥:٥٦)

١. تقسيم التكاليف على مراحل عملية الانتاج ومخرجاتها بشكل اكثر دقة وفهم افضل لاستهلاك الموارد.
٢. القدرة على تخصيص التكاليف بشكل اكثر دقة والقدرة على تخطيط الموارد بأستخدام التكاليف الملائمة فقط.
٣. تتضمن تكاليف الانتاج فقط تكاليف الموارد المستخدمة.
٤. تحديد مبلغ الطاقة العاطلة الى المدراء على اساس الطاقة النظرية غير المستخدمة و يحقق ذلك هدفين ,الاول هو تحديد الطاقة العاطلة بصورة واضحة للادارة مما يساعد الادارة على البحث عن أفضل أستخدام لهذه الموارد .ثانيا هو عدم تحميل المنتجات أو الخدمات بتكاليف الطاقة العاطلة .
٥. ادى استخدام استهلاك تكاليف الاستبدال الى استبعاد مسألة عدم تكافؤ التكاليف بالنسبة للمنتجات المتماثلة التي تستهلك أنشطة وموارد مماثلة.
٦. تم الغاء حوافز كانت نتيجة التلاعب بشكل مقصود بتخصيص التكاليف لمنتجات معينة نتيجة انخفاض اسعار البيع.
٧. تحديد استهلاك الموارد بشكل صحيح استنادا الى طبيعة المواد والتي عززت قدرة المدراء على فهم العلاقات المتبادلة بين المواد واستخدام المعلومات في دعم القرارات الادارية.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

٨. توفر معلومات اكثر دقة من نظام التكلفة على اساس النشاط عن طريق المعلومات التي توفرها الى الادارة عن طريق جمعها وحسابها والابلاغ عنها لتساعد الادارة في القيام بوظائفها مثل التخطيط، الرقابة ، اتخاذ القرارات ،قياس الاداء واتخاذ الاجراءات التصحيحية .
٩. تقلل من اهدار المديرين على التقارير التي يجب توفيرها للحصول على المعلومات التي يحتاجونها في صنع القرارات وكذلك فهم أعمق لمناطق العمليات المعقدة وجودة أعلى في عمليات التشغيل وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة والتغيرات في نتائج النشاط المالي وكذلك فهم أفضل لانماط أستهلاك الموارد.
١٠. تقوم محاسبة استهلاك الموارد بتقسيم تقارير التكاليف الى ادنى مستويات ويمكن جمع هذه التكاليف لأي مستوى مطلوب.
١١. توفير فهم افضل لادارة طاقة الموارد وطاقة التكاليف.
١٢. توضح للادارة بيانات التكلفة المتعلقة بالمنتج النهائي والخدمة.
١٣. يساعد الادارة في تطبيق الاساليب الحديثة في مجالات التحسين المستمر ، ادارة القيود، وتخطيط الاحتياجات من الموارد ، و أساليب التخطيط و وضع جدول الانتاج .
١٤. يساعد في اتخاذ القرارات في الاجل القصير والطويل من خلال دمج نظام نظام التكلفة على اساس النشاط و نظام التكاليف الالمانى .

ثالثا: أهداف محاسبة استهلاك الموارد

تهدف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) الى الاتي (٤:٢٠١٤، Abbas&wagdi) (٦٧:٢٠٠٩، White) (الدفن، ٢٠١٣:٧١) (الحسين، ٢٠١٦:٢٧) (٤٩:٢٠١٦، Vayis) ([WWW.altavia.com](http://WWW.altavia.com)) :-

- ١-تقديم اطار مفاهيمي لمحاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية.
- ٢-اظهار كيفية تطبيق مفاهيم محاسبة استهلاك الموارد وتكوينها في نظم ادارة موارد المنظمة (ERP) .
- ٣-لإرشاد الادارة في خطوات العمل وكذلك توفير تقارير تزيد من القدرة على اتخاذ القرارات.
- ٤-فهم العلاقة بين الموارد وكميات التخصيص بين اهداف التكلفة.
- ٥-وضعت وطورت لحل مشاكل استهلاك الموارد وعزل الطاقة العاطلة.
- ٦-توفير المعلومات الى الادارة توضح مدى تأثيرها على القرارات في المنظمة.
- ٧-يهدف هذا المدخل الى تحقيق افضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي الى خفض تكلفه الخدمة ، وتحقيق افضل قيمة مضافة للعميل ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.
- ٨-الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة وزيادة القيمة للعميل.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

٩- الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة (السبب/النتيجة) وبالتالي حساب تكلفة المنتج شكل دقيق وتقديم معلومات صحيحة تخدم اغراض نظام التكاليف.

١٠- استخدام الموارد بشكل اكثر كفاءة من خلال تقديم البيانات المتعلقة بالموارد المستخدمة.

رابعاً: خصائص محاسبة استهلاك الموارد

يمتاز نظام محاسبة استهلاك الموارد بخصائص عديدة: وهي

(Ahmed&Mosa, ٢٠١١:٥) (Polejewski, ٢٠٠٩:٧) (Whit, ٢٠٠٩:٧٦) (Veyis, ٢٠١٦:٦٤٩)  
(الريبيعي, ٢٠١٦:٢٨) (الحسين, ٢٠١٦:٢٨):-

١- يتميز هذا النظام بالتفصيل والشمول وذلك لتعدد المستويات الادارية والتنظيمية التي يخدمها لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وهي:

أ. المستوى الاستراتيجي.

ب. المستوى التكتيكي

ج. المستوى التشغيلي

وبهذا فإن النظام يجمع ما بين الاهتمام بالاجلين القصير والطويل , حيث انه من المعروف ان مدخل المحاسبة على اساس النشاط يهتم بالاجل الطويل ولهذا يفترض ان معظم عناصر التكاليف تميل الى التغيير في الاجل الطويل ولهذا وعند الاعتماد على هذا المدخل لاتخاذ القرارات في الاجل القصير غالباً ما لا يتوافر معلومات مفيدة لاتخاذ القرار , ومن هنا تتبع أهمية مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

٢- نظام جديد لمساعدة المدراء في تحقيق اهدافهم في استخدام الموارد بشكل اكثر كفاءة من خلال تقديم المعلومات حول الموارد المستخدمة.

٣- يتم الحصول على رؤى واضحة حول العلاقات بين الموارد داخل المنظمة وفي كل عملية (كميات الموارد) والتكاليف المرتبطة بتلك الموارد.

٤- نظام محاسبة استهلاك الموارد يأخذ بنظر الاعتبار تقلبات الانتاج دون تشويه التكلفة المخصصة.

٥- يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد رؤى واضحة في ادارة قدرات الموارد وتكاليف القدرات وليس مجرد معلومات لتقديرها او حسابها.

٦- توفير معلومات متعددة حول الانتاج في المنظمة ومتعددة الابعاد (المنتج , الزبون , الموزعون , الخ) و هامش المساهمة وتقارير الربحية.

٧- يمكن المنظمة من التحكم في التكاليف والقدرة على ازاله التشوهات في التكاليف الثابتة.

٨- يوضح العلاقات بين الموارد التشغيلية والمالية و يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد كما يساعد في فهم التغير في حجم الانتاج والتغير في الموارد وتكاليفها.  
٩- يوضح معلومات مفيدة للادارة عن الطاقة العاطلة غير المستغلة من طاقة الموارد الحالية , ويحقق هذين الهدفين من خلال استخدام الطاقة العاطلة للادارة والبحث عن افضل استخدام للموارد المتاحة في المنظمة والهدف الثاني هو عدم تحميل المنتجات او الخدمات بتكاليف الموارد العاطلة مما يساعدها على المنافسة نتيجة تسعيرها بطريقة سليمة حيث ان تكلفة الخدمات تشمل تكلفة الموارد بالقدر المستخدم .

وتجدر الاشارة الى هناك ثلاث مبادئ اساسية في محاسبة استهلاك الموارد :-

١- مبدأ السببية ( The Principle of Causality):- هو أهم مفهوم يوضح علاقة السبب / النتيجة وهذا المبدأ يتطلب وضع نماذج تدفقات الموارد والتكاليف المرتبطة بها بحيث تعكس علاقات السبب / النتيجة وهذا يعني الغاء التخصيصات الغير صحيحة ( غير واقعية ) بين مجموعات الموارد (White, ٢٠٠٩:٦٩) , فأذا كان مجمع الموارد لا يتطلب وحدات من مجمع موارد اخر لا يحمل بأي تكاليف من هذا المجمع وتوضح تدفقات الموارد وتكاليفها من خلال الموارد المستهلكة مباشرة خلال سلسلة القيمة على اساس السبب / النتيجة (Ahmed&Moosa, ٢٠١١:٧٥٦) .

٢- مبدأ الاستجابة (Principle of Response): تم إضافة مبدأ الاستجابة لضمان مبدأ السببية في استهلاك الموارد وسلوك التكاليف من حيث العلاقات الثابتة والمتغيرة بين مجموعات الموارد حيث يحدد المبدأ أيضا طبيعة التكاليف داخل مجمع الموارد حيث تكون بعض هذه التكاليف ثابتة والاخرى متغيرة . والمعلومات الناتجة من مبدأ الاستجابة تسمح للمدراء لاتخاذ قرارات التحسين في جميع مستويات المنظمة وتسمح للربط والتنسيق بين مجموعات الموارد وبين الانتاج لدعم تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية . وأستنادا الى مبدأ الاستجابة يدعم التخطيط والتنبؤ للتكاليف في الوحدة الاقتصادية وذلك لانه يمكن الوحدة الاقتصادية من الاستجابة لتغيرات المخرجات التي تنتج من القرارات . ويسمح مبدأ الاستجابة بتدفق الموارد الثابتة والمتغيرة بين مجموعات الموارد , ويجب ان تكون تدفقات الموارد قائمة على اسس كمية ولا تكون قائمة على نسب مئوية او بشكل مخصصات , ويجب ان تكون مجموعات الموارد متجانسة . وتحدد الموارد التي تدخل في انتاج منتج او خدمة داخل كل مجمع موارد بشكل منفصل عن مجموعات الموارد الاخرى . وعند تصميم هذه الموارد بطريقة تعكس علاقة السبب / النتيجة , ستوفر التدفقات بوضوح معلومات تمكن من تقسيم التكاليف على مستوى الوحدات أو الدفعات أو المنتجات او الخدمات (white, ٢٠٠٩:٦٩),

ويرى (Ahmed&Moosa, ٢٠١١:٧٥٦) ان مبدأ الاستجابة يساعد على :-

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- أ- السماح للعلاقة العكسية بين التكلفة الاجمالية والحجم الكلي عند تصنيع منتجات أكثر تعقيدا .  
ب- توفر للمدراء رؤى محددة للموارد عند ربطها بالتغيرات في مخرجات المنتج.  
ج- تمكن النمذجة الدقيقة لاقتصاد المنظمة لتدفق السلع والخدمات بغض النظر عن تعقيدها .

**العمل (Work) :** هو ليس مبدأ عالمي مثل السببية والاستجابة ولكنه ضروري لان تعاقب تدفقات الموارد بين أهداف التكلفة في بعض الاحيان لا يؤدي الى توفير معلومات كافية لاتخاذ القرارات الادارية , ولكن من الضروري بشكل دوري أو مستمر معرفة النشاط الذي يتم تنفيذه في أستهلاك الموارد بين مجموعات الموارد. ويعتبر مبدأ العمل المبدأ التوجيهي لنظام التكلفة على اساس النشاط والتي تنتج أنشطة بالغة التعقيد لايمكن دعمها على المدى الطويل . وتطبق محاسبة استهلاك الموارد مبدأ العمل بشكل أكثر محدودية و انضباطا , حيث لاتدرج اي أنشطة في أي نموذج ألا عندما تضيف معلومات حاسمة ومستمرة يحتاجها المديرون في كثير من الاحيان (White, ٢٠٠٩:٧٠). ويشير تحليل مبادئ نظام محاسبة أستهلاك الموارد الى تركيز هذا النظام على الموارد وعلاقتها المتبادلة (Clinton&Webber(A), ٢٠٠٤:٢٤), يجب ان تكون للأنشطة محركات قائمة على الكمية يساعد ذلك على تحديد أستهلاك الموارد بواسطة المنتجات أو الخدمات بشكل كمي وهذه الموارد المستهلكة يمكن تقسيمها وتخصيصها من مجموعات التكلفة المختلفة على المنتجات او الخدمات المختلفة وبهذه الطريقة تصبح الطاقة العاطلة مرئية (Veyis, ٢٠١٦:٦٤٩). وعلاوة على ذلك توفر محاسبة أستهلاك الموارد فرصة لتحليل طبيعة التكلفة الى تكاليف ثابتة ومتغيرة من خلال خصائصها وربطها بالكميات. وبذلك توفر محاسبة أستهلاك الموارد علاقات السبب / النتيجة بين التكاليف والخدمات لانها تمكن مبدأ الاستجابة وهو العلاقة بين المدخلات والمخرجات(Merwe& Clinton, ٢٠٠٨:٤).

#### خامسا: مكونات محاسبة استهلاك الموارد

##### ١. الموارد:

الموارد :- هي عناصر اقتصادية تمكن الوحدة الاقتصادية من أداء الأنشطة وتشمل الموارد لشركة صناعية مواد مباشرة , أجور مباشرة , الكهرباء , معدات , ... الخ (Hansen, et al., ٢٠٠٩:٥٥). وهي كل ماتحتاج اليه المنظمة لانتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط واطافة القيمة للعملاء (Donald&Matinus, ٢٠٠١:٤٣) في بيئة تنافسية وفي القرن الواحد والعشرين تحاول الشركات الغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة والسعي الى تحقيق أقصى قدر من أستخدام الموارد حيث هناك الكثير من الشركات التي تمتلك طاقات عاطلة تحتاج الادارة للمعلومات لأدارة و أستخدام هذه الموارد(Betes&Bradshaw, ٢٠١١:٦) وان المفهوم الاساسي لنظام محاسبة أستهلاك الموارد يقوم على

الموارد , ويتم التركيز على الموارد بدلا من الانشطة ولا تشتمل الموارد في محاسبة استهلاك الموارد التي تستهلكها الانشطة فقط انما تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها (Wang, et al. , ٢٠٠٩:٨٤).

٢. خصائص الموارد:

تتمتع الموارد بخصائص عديدة يمكن تلخيصها بما يأتي:

أ. قابلية الموارد (Capability):- وتعني قدرة المورد على ايجاد قيمة سواء كان هذا المورد بمفرده او تنشأ هذه القيمة من خلال تفاعله مع مورد آخر وهي خصائص نوعية للموارد مثل تدريب العاملين , كيف يتم تدريب العاملين وماهي قابلية هذا المورد بعد التدريب او ماهي جودة الالات اللازمة لتقديم وتسليم خدمة لذلك فالخصائص مهمة جدا ولكن عادة لا تدخل بصورة مباشرة في صناعة القرار (Rahimi, et al. , ٢٠١٤:٥٣٦).

ب. طاقة المورد (Capacity):- تمثل القدرة النظرية للموارد أو كمية قدرة المورد للقيام بجهد معين (White, ٢٠٠٩:٦٥).

ج. هيكل وسلوك التكاليف (Cost Structure and cost Behaviore):- تعكس تكاليف الموارد خصائص الموارد , فالموارد البشرية لديها معدل الاجر والفوائد والتقاعد , وأما الالات تتطلب صيانه ومشغلين وطاقة وموقع . ويجمع كل مجمع موارد خصائص موارده وينتج عنه تجانسا يحول تلك التكاليف الى مجمعات موارد أخرى او مخرجات نهائية للعميل وترتبط التكاليف أساسا بتدفق الموارد. و اذا كانت نماذج تدفقات الموارد مصممة على نحو دقيق ستكون التكاليف موضوعة بشكل دقيق أيضا ( Rahimi, et al. , ٢٠١٤:٥٣٦).

### ٣. أنواع الموارد طبقا لنظام المحاسبة عن الموارد

وفقا لنظام محاسبة استهلاك الموارد تقسم الموارد الى ثلاث انواع :-

أ. الموارد ذات طاقات محددة (Resource Related defined capacity):- وهي تلك الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول على مقدار اضافي من الطاقات لا بد من بذل المزيد من الجهود للحصول على الموارد , وكذلك زيادة الاستثمارات وتحمل زيادة في التكاليف و يمكن ان تكون تكاليف الاستحواذ والحصول على هذه الموارد قد تكون أكبر من تكاليف استخدام وتشغيل هذه الموارد . ومن امثله هذه الموارد الالات والمعدات وهندسة وتصميم العمليات الانتاجية (Webber&Clinton, ٢٠٠٤:٢٣).

ب. الموارد ذات الطاقات غير المحددة (Resource Related undefined capacity):- هي تلك الموارد التي لا توجد لها طاقة محددة , حيث تحصل عليها الوحدة الاقتصادية كلما ارادت بدون اي تكاليف اضافية للطلب لان تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ولا يتم دفع الا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك .

وبالنسبة لهذه الموارد فإن تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك حيث ان الشركة لا تتحمل ولا تتحاسب الا على مقدار ما تم أستهلاكه من هذه الموارد , أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على الانتاج وبالتالي فإن التركيز في هذه الحالة يكون على الاستهلاك وليس على الاستحواذ ومثال على ذلك :- وجود طاقة عاطلة في الآلات راجعة الى محدودية قدرة ادارة هندسة وخدمات الانتاج على احداث التغييرات المطلوبة في المنتج بالشكل الذي يساعد على رفع أستغلال طاقة مورد الآلات .(الحسين ٢٠١٦:٣٧)

ج. موارد ذات طاقات عاطلة (Resource Idle Capacity) :- وهي الموارد التي لم تستخدم في النشاط وذلك لضعف الطلب على هذه الموارد او زيادة حجم هذه الموارد مثل وجود عماله زائدة في مصنع معين والتي لا تستخدم بسبب انخفاض توفر المواد الاولية او الطاقة الكهربائية اللازمة مما يؤدي الى وجود طاقات غي مستخدمة في النشاط .

#### ٤. مجمعات الموارد:

تقاس مجمعات الموارد من خلال ناتج مجموعة متجانسة من الموارد ويجمع معلومات عن مدخلاتها وتكاليف هذه المدخلات اللازمة لانتاج مخرجات الموارد بشكل خاص. في نظام محاسبة استهلاك الموارد يتم استخدام مجمعات الموارد لتخصيص تكاليفها على أساس كمية الموارد المستهلكة بواسطة أهداف التكلفة أو مجمعات موارد أخرى (Altavia, ٢٠١١:٤) .

ويرى (White, ٢٠١١:٢٧) عن مجمعات الموارد يمكن أن تتصف بما يأتي:-

- أ. يتم تنظيم الوحدة الاقتصادية في مجمعات موارد.
- ب. الموارد في المجمع تستهلك بطريقة ثابتة أو متغيرة حسب علاقته مع المخرجات مباشرة.
- ج. مجمع الموارد يمكن أن ينتج منتج (الذي يستهلك موارد) أو يكون طاقة عاطلة.
- د. تدعم مخرجات مجمعات الموارد مجمعات موارد أخرى أو اهداف ادارية.
- هـ. نقل خصائص مجمع الموارد الى استهلاك مجمع الموارد وهذه الخصائص يمكن تغييرها.
- و. يمكن تقييم تدفقات الموارد من مجمع الموارد.

تحسب معدلات مجمع الموارد وتستخدم لتخصيص التكاليف , وان معدلات التكلفة تقسم الى معدلات ثابتة ومتغيرة .

أن تحديد أستهلاك المخرجات من مجمع الموارد الى مجمع موارد اخر هو أسلوب نظام محاسبة أستهلاك الموارد. ويتم كذلك تحديد الطاقة العاطلة دائماً لتجنب التخصيصات التعسفية والتي يمكن ان تشوه التكاليف والتي تؤدي الى أتخاذ قرارات غير صحيحة. (Aita via, ٢٠١١:٥) , وان لكل مجمع موارد تتجمع فيه الخصائص السابقة للموارد تنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها الى مجمعات موارد أخرى أو

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

الى أهداف تكلفة وهذا يعني ان التكاليف ترتبط اساسا بالتدفق الكمي للموارد عبر مجموعات الموارد وصولا  
الى أهداف التكلفة النهائية (Whit, ٢٠١٣: ٢)

وتتمثل المعايير التي يجب أتباعها عن تحديد العلاقات بين الموارد في مجموعات الموارد  
(Merwe&Keys, ٢٠٠١: ٢٤) :-

أ. يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة.

ب. يجب ان تحدد علاقات استهلاك الموارد المخططة لمخرجات مجموعات الموارد.

ج. يمكن تجميع البيانات الفعلية لتكاليف كل مجمع موارد.

ويتوقف عدد مجموعات الموارد في الوحدة الاقتصادية على (الدفن, ٢٠١٣: ١٠٦) :-

أ. حجم الوحدة الاقتصادية: على أساس ان كبر حجم الوحدة الاقتصادية يؤدي الى تكرار قرار الاستحواذ  
على الموارد وبالتالي تعدد الموارد غير المتشابهة, و تحتاج لذلك عدد أكبر من مجموعات الموارد والعكس  
عند صغر حجم الوحدة الاقتصادية .

ب. درجة تعقد الموارد المراد الاستحواذ عليها في كل مرة أستحواذ:- على أساس أن هناك موارد قد تتكون  
من عدة اصناف مختلفة تتطلب جميع الانواع المتشابهة منها في مجمع موارد واحد .

ج. درجة تعقد الانشطة المستهلكة للموارد:- هناك انشطة تتطلب عمليات أكثر من أنشطة أخرى وكل  
عملية تتطلب نوعية مختلفة من الموارد .

#### ٥. العلاقات التشابكية بين الموارد

أن نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الانشطة و أهداف التكلفة في إستهلاك الموارد وذلك  
لان هذا المدخل يتعدى ذلك ليحدد العلاقات بين مجموعات الموارد ومدى إستفادة كل مجمع موارد من  
مجمع موارد آخر وتحديد المخرجات الناتجة من استخدام أحد مجموعات الموارد مجمع موارد آخر مثل  
مجمع الالات والطاقة لا يعمل الا بوجود عمال من مجمع الموارد البشرية:-

وتتمثل خصائص هذه العلاقات في (Merwe&Keys, ٢٠٠١: ٢٧) :-

أ. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة .

ب. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية .

ج. تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد .

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

يرى الباحث ان النقطة الرابعة اعلاه لها تأثير كبير جدا في ترشيد التكاليف لما لها في تحديد التكاليف عند استهلاكها فضلا عن ان محاسبة استهلاك الموارد يركز على مجموعات الموارد والتي تضم موارد متجانسة. حيث مخرجات كل مجمع يدعم مجمع موارد اخرى بحيث تتدفق الموارد من هذه المجمعات الى أنشطة الوحدة الاقتصادية مشكلا عامل دعم وتعزيز لدعم القرارات الإدارية الذي سيتم البحث فيه لاحقا.

#### ٦. مسببات التكلفة الخاصة بالموارد

أن تحديد العوامل المؤثرة والمحركة للتكاليف هو عنصر مهم وحيوي في نجاح النظام حيث تمتلك مسببات التكلفة علاقة السبب والنتيجة مع تكاليف الموارد ومسببات التكلفة الخاصة بالانشطة أو العمليات (Atrill&McInaney, ٢٠٠٩:١٣٨) وكثيرا ماتخصص التكاليف على أهداف التكلفة بما يتناسب مع مسببات التكلفة التي تسبب في تكبد التكاليف (Edmonds, et al., ٢٠١١:١٧٠) يعتبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد , ويعبر عن حجم الموارد التي يجب أستهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول الى حجم معين من المخرجات, وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة بأستهلاك هذا الحجم من الموارد , ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجموعات الموارد على اهداف التكلفة (الدفن, ٢٠١٣:٩٣) .

وعليه يرى الباحث الدور المهم الذي تلعبه مسببات التكلفة في تحديد حجم المخرجات المتوقعة من الموارد في كل مجمع لها لتعزيز الرقابة التي تتبناها محاسبة استهلاك الموارد.

#### ٧. أهداف التكلفة

تقسم تكاليف الموارد في محاسبة أستهلاك الموارد من خلال تصنيفها حسب علاقتها بمجمع التكلفة او حسب طبيعة التكلفة :

أ. حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد ويقسم الى :

(١) التكاليف الأولية: وهي تلك التكاليف التي تحدث في مركز التكلفة , وبالتالي يمكن السيطرة على هذه التكاليف من قبل المسؤولين (Keys&Merwe, ٢٠٠٢:٤) ويرى White ان التكاليف الاولية هي التكاليف التي يتم أنتاجها في مجموعات الموارد (White, ٢٠٠٩:٧٤).

(٢) التكاليف الثانوية: وهي التكاليف التي توجه الى مركز التكاليف من قبل مجمع موارد ثاني (Keys&Merwe, ٢٠٠٢:٤) وتفسر التكاليف الثانوية على أنها تلك التكاليف التي تظهر مباشرة على الهدف المستهلك وتحدث في التكاليف المساعدة أو تكاليف موارد الاخرى

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديبالي العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

(Webber&Clinton, ٢٠٠٤:٤) وقد وضع White التكاليف الثانوية على أنها التكاليف التي تدعم

مجمعات الموارد من مجمعات موارد أخرى (White, ٢٠٠٩:٧٥)

ب. حسب طبيعة التكلفة

يرى (White, ٢٠٠٩:٧٥) ان التكاليف يمكن ان تقسم على أنها ثابتة ومتغيرة :

(١) التكاليف الثابتة

وتحدث التكاليف الثابتة مالم يتغير مقدار المخرجات المستهلكة مع كمية التي تستهلكها عناصر التكلفة و

وتكلفة هذه المخرجات ثابتة (Altavia, ٢٠١١:٧).

(٢) التكاليف المتغيرة

(٣) تحدث التكاليف المتغيرة عندما يكون مقدار المخرجات المستهلكة يتغير مع كمية الانتاج لذلك

تعتبر تكلفة هذه المخرجات متغيرة (Altavia, ٢٠١١:٧)

مثلا استهلاك الة الذي يحدث في مجمع الموارد ثابت لانه لا يتغير مع مستوى تكلفة المخرجات , ومع

ذلك فأن تكلفة الكهرباء من هذا الجهاز سوف تكون متغيرة لان كيلوواط/ساعة سيتغير في الالة المستخدمة

وهذا على مستوى الانتاج (Aktas, ٢٠١٣:٦٤).

وتحدد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة عن طريق كيف يتم استهلاك مخرجات مجمع الموارد الذي تنسب

اليه التكاليف (هدف التكلفة) لا وفقا لعلاقة مصروفات المنتج النهائي او الخدمة

(Cengiz, ٢٠١٢:٢٢٧).

سادسا: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد

١. حصر الموارد المتاحة (أفراد - الالات والمعدات - مباني - نقدية - الخ) على أنها أجمالي استثمارات

الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل , وتحديد اهداف المستويات الادارية العليا

وتحديد الموارد اللازمة لتحقيقها سواء كانت أساسية او داعمة (White, ٢٠٠٤:٢٨).

٢. تحليل أنشطة الوحدة لغرض تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي تضيف قيمة.

٣. تحديد مجمعات الموارد , حيث تقوم محاسبة استهلاك الموارد بتجميع الموارد المتجانسة في مجمعات

موارد .

٤. تحديد محركات المورد لكل مجمع موارد

٥. تحديد تكاليف كل منتج من مجمعات الموارد

٦. تحديد العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الاخرى.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديبالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

٧. تحديد مخرجات مجوعات الموارد بشكل كمي

٨. تحديد خصائص كل مورد من اجل تحديد القدر المستهلك منه.

٩. تحديد تكاليف كل منتج من كل مجمع موارد بأستخدام محركات الموارد .

١٠. تحديد تكاليف الموارد التي لا تستخدم في العمليات والتي تعتبر طاقة عاطلة , حتى لا تحمل التكاليف المرتبطة بها على أهداف التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة عن طريق :-  
الموارد غير المستخدمة (الطاقة العاطلة) = الموارد المتوفرة (الطاقة النظرية) - الطاقة المستخدمة (الطاقة العملية).

١١. تحديد ما إذا كانت الطاقة العاطلة طاقة غير مستخدمة (مخزون) او هي خسارة في كل مجمع موارد

١٢. تحديد تكلفة اهداف التكلفة عن طريق التدفق الكمي للموارد التي تحتاجها .

### المطلب الثاني:- التكلفة على اساس الانشطة

#### اولا: مفهوم نظام التكاليف على اساس الانشطة

هناك عدة تعاريف لتوضيح مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد منهم من عرفها نظاما (Horngren, 1999: 136) حث عرفه بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتجميع الكلف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الوحدة ثم يخصص كلف الأنشطة للمنتجات او الخدمات التي تسبب الانشطة في الوحدة الاقتصادية , كما عرف ABC بأنه النظام الذي يخصص الكلف اولاً للأنشطة ثم للمنتجات او الخدمات على اساس استخدام كل منتج أو خدمة من الانشطة (Maher, 1997: 150) , وعرف ايضا هو تحسين عملية تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة الى المنتجات من خلال التركيز على المستويات المختلفة من الانشطة التي تسبب التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج حيث ان لكل نشاط موجه كلفة (Zimmerman, et.al., 2001: 84) وعرفه (البكري & يوسف, 2: 1996) هو نظام يركز على الانشطة ويعتبرها هدف الكلفة , واستعمال كلف هذه الانشطة كوحدات بناء لغرض تجميع وتصنيف الكلفة التي تخصص هدف تكلفة اخر .

ثانيا:- المفاهيم الرئيسية في نظام التكلفة على اساس النشاط

#### أ- الانشطة Activity

ويعرف النشاط من خلال نقطة البداية والنهاية لكل نشاط , والتي يتم بموجبها ادخال المدخلات وازافة قيمة لها ثم تحويلها الى مخرجات (Cohen, 2004: 43) ويتوقف عدد الانشطة على مدى تعقيد العمليات فكلما زاد تعقيد العمليات في الشركة كلما زاد عدد الانشطة (Garssen & Ray, 2006: 106) ويقسم نظام التكلفة على اساس الانشطة أنشطة الوحدة الى نوعين من الانشطة:-

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- انشطة مضيقة للقيمة:- وهي الانشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون تولد لديه رغبة في دفع مبلغ مقابل تلك الانشطة (Hu&Haible, ٢٠١٠:١٤٣)
- انشطة غير مضيقة للقيمة:- وهي الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر الزبون (Maher et al, ٢٠٠٦:٥)
- ب- موجه التكلفة Cost Drivers وهو الحدث او الفعل الذي يسبب الحاجة لوجود النشاط الذي يستهلك الموارد , بمعنى ان موجه التكلفة هو المتسبب في حدوث التكلفة (Mei, ٢٠٠٩:٤٧)
- ت- مجتمعات التكلفة Cost pools وتعرف مجتمعات التكلفة على انها مجتمعات تجمع فيها كلف الانشطة, اذ ان كل مجمع يحتوي على عدد من الانشطة (Krupticy&Tyson, ١٩٩٧:٤١)
- مزايا نظام التكلفة على اساس النشاط
- أ. يعتبر نظام ABC اداة من ادوات قياس الاداء في المنظمة كونه ينتج نوعية متفوقة من المعلومات والتي من خلالها يتم اتخاذ افضل القرارات المتعلقة بتحميل التكاليف غير المباشرة (Deniel&Lon, ٢٠٠٦:١٢٤٤).
- ب. تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال مساهمة نظام ABC في معالجة اوجه القصور في النظم التقليدية لحساب تكاليف الانتاج (Capusneanu&Martinescu, ٢٠١٠:٩٤)
- ج. التكامل بين نظام ABC و EVA (القيمة الاقتصادية المضافة) يوفر لدارة كفاءة وفاعلة للتكاليف من خلال الجمع بين تحليل الانشطة الداخلية التي يوفرها نظام ABC وتكلفة رأس المال والتي يوفرها EVA والذي يمثل مؤشر لتقييم اداء المنظمة. (HU, ٢٠١٠:١٤١)
- د. تحسين الاداء المالي ويتم من خلال تقليل كمية الانشطة مع زيادة الانشطة المتبقية مما يساعد في الحفاظ على الانتاج والايرادات. (Deeb. Et al, ٢٠١١:٣٢١)
- هـ. من خلال استخدام مفهوم النشاط تصبح تكاليف الانتاج معروفة مما يعطي فكرة للادارة عن كمية الانتاج التي تستطيع الشركة انتاجه ومدى احتياج الانشطة من الوقت (Akyel. Et al, ٢٠٠٥:٤٦)
- و. التكامل بين نظام ABC وبطاقة الاداء المتوازن BSC يلعب دورا هاما في تحسين الاداء التنظيمي (James&Elmezughi, ٢٠١٠:٧٩)
- ز. يعتبر نظام ABC اداة مهمة للتحليل الاقتصادي ولا سيما في مجال التخطيط والرقابة, (Parlatas.et al, ٢٠٠٩:٥١١)
- ح. التفوق في ادارة التكاليف بأستخدام نظام ABC يتم تخصيص التكاليف اغير مباشرة على الانشطة المسببة في تحملها للتكاليف ومن ثم توزع تكاليف الانشطة على المنتجات المستفيدة من هذه الانشطة.
- ط. معلومات كلفية ذات موثوقية عالية وتحسن من قاعدة المعلومات لاتخاذ قرارات المنتج (Skeda, ٢٠٠٩:٢).

ثالثاً:- خطوات تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط

المرحلة الاولى : يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة للشركة, والكلف غير المباشرة, والكلف الرأسمالية, ليتم استخدام التكاليف غير المباشرة كخطوة اولى في نظام ABC.

المرحلة الثانية : تحديد موجهات التكلفة لكل قسم

المرحلة الثالثة: وفيها يتم توزيع تكاليف الاقسام على كل منتج او خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة.

المطلب الثالث :- أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف

أن نظام محاسبة أستهلاك الموارد يمثل نظام متطور لنظام التكلفة على اساس النشاط الا انه

يتميز عن نظام (ABC) بمجموعة من الاهداف والخصائص والاستخدامات وفي مايلي في الجدول اهم نقاط الاختلاف بين التكلفة على اساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

#### جدول (٢)

نقاط الاختلاف بين التكلفة على اساس النشاط ABC ونظام محاسبة استهلاك الموارد RCA

اوجه الاختلاف	التكلفة على اساس النشاط	محاسبة استهلاك الموارد
التعريف	ABC هو مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق تنظيم مجتمعات تكاليف ثم تخصص هذه المجتمعات على الأنشطة وتحمل هذه الأنشطة على المنتجات او الخدمات عن طريق محركات التكلفة وذلك عن طريق (سبب/نتيجة) واستطاع النظام تقديم معلومات قيمة الى المدراء عن تكلفة انشطتهم وعملياتهم ومنتجاتهم وخدماتهم وعملياتهم وكذلك مكن المدراء من الرقابة على التكاليف وزيادة ربحية المنتجات (Wiled&Shaw, ٢٠٠٠:١٥٣)	RCA هو نظام محاسبة ادارية يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الايرادات لتعزيز القدرة الانتاجية للوحدة الاقتصادية حيث تهدف الى تحقيق نجاح اكبر في سوق المنافسة و محاسبة استهلاك الموارد يجمع بين اساليب المحاسبة الادارية الالمانية والتكلفه على اساس النشاط في العمليات حيث تؤكد ان التكلفة يمكن السيطرة عليها بشكل فعال من خلال السيطرة على مستوى الموارد حيث ان لكل مورد القدرة على خلق قيمة وبما ان القدرات تكمن في الموارد فأن ادارة طاقة واستخدام الموارد هي الاساس في ادارة التكاليف بشكل

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

اوجه الاختلاف	التكلفة على اساس النشاط	محاسبة استهلاك الموارد
الهدف	<p>دعم تخصيص التكاليف الصناعيه غير المباشرة مما يؤدي الى تحديد تكاليف المنتجات بدقه وبالتالي تقديم اساس للتسعير وتحديد ربحية المنتجات وكذلك يوفر اساس لتقييم وتحسين الانتاجية وفاعلية الانشطة ويركز في عملية الرقابة على مستوى النشاط ومستوى المنتجات(الخفاجي,٢٠١٤:٦٦)</p>	<p>فعال(٢٠٠٠:٤,Abbas)</p> <p>تقديم معلومات اساسية حول موارد المنظمة وتشمل تحديد الموارد المتاحة , العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنظمة , العلاقة بين الموارد والانشطة , تكاليف الموارد المتاحة , كيفية الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبعكميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بالمنظمة.(الحسين,٢٠١٦:٢٧)</p>
التصميم المبدئي للنظام	<p>تشتمل عملية تصميم نظام تحديد التكاليف على اساس النشاط على اربع خطوات وتشمل هذه الخطوات على تحليل قيمة العملية وتحديد مراكز الانشطة وتتبع التكاليف لمركز الانشطة ثم اختيار محركات التكلفة(جاريسون&amp;آخرون,٢٠٠٨:٢٢٦)</p>	<p>تصميم RCA تصمم محاسبة استهلاك الموارد في مجتمعات مختلفة حسب خصائص الموارد وتقسيم الانشطة ثم توزع الموارد على الانشطة وبعد ذلك تخصص هذه الانشطة على المنتجات (Wang&amp;Zhuang,٢٠٠٩:٨٧)</p>
نقاط التركيز	<p>التركيز على الانشطة الفردية كأغراض تكلفة اساسية وكذلك التركيز على التكاليف غير المباشرة بتحسين تعيين التكاليف غير المباشرة على الاقسام والعمليات والمنتجات وتسعى لتحقيق مستوى اكبر من التفصيل لفهم كيفية استخدام الوحدة الاقتصادية لمواردها (هونجرن&amp;آخرون,٢٠٠٩:٢٦٧)</p>	<p>يتم التركيز على العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وذلك على اعتبار ان بعض الموارد توجد لخدمة موارد اخرى وبالتالي يجب ان تخصص تكلفتها لتلك الموارد وايضا يركز على انتاج معلومات ملائمة بأقل تكلفة ويتحقق من ورائها اعلى ايراد ممكن, كما يتم التركيز على الطاقة غير المستغلة فالموارد الثابته الزائدة والتي تمثل طاقة غير مستغلة تعد نوعا من الفاقد والتي يجب التخلص منه (الذنف,٢٠١٣:٧١)</p>
تحديد معدلات التحميل	<p>يحدد معدل تحميل لكل نشاط:- معدل التحميل=التكاليف الصناعيه غير المباشرة÷ طاقة النشاط(محرك التكلفة) (Hongren&amp;Others,٢٠١٢:٧١)</p>	<p>ان نظام RCA يميز بين التكاليف الثابته والمتغيرة لذلك فقد حدد معدلين للتحميل ١-معدل تحميل التكاليف الثابته =أجمالي التكاليف الثابته ولكل مجمع موارد÷الطاقة النظرية</p>

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

اوجه الاختلاف	التكلفة على اساس النشاط	محاسبة استهلاك الموارد
		٢- معدل تحميل التكاليف المتغيرة = اجمالي التكاليف المتغيرة لكل مجمع موارد ÷ الطاقة المخططة (Eldenburger & Wolcott, 2011: 278)
الرقابة على التكاليف	نظام التكاليف على اساس النشاط يركز على عملية الرقابة على مستوى النشاط ومستوى تصميم المنتجات وكذلك فإن النظام يركز على الانشطة فإن المدراء يركزون من خلال رقابة التكاليف على الانشطة وتخفيض محركات التكاليف ويعزز من الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك عن طريق تتبع الكثير من الكلف وربطها مباشرة بمنتجات (الخفاجي, ٢٠١٤: ٦٦)	يساهم هذا النظام في تحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة الحقيقية مثل الرقابة المانعة والرقابة اللاحقة وايضا الرقابة المتزامنة , وذلك عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر بهدف تحقيق الموازنة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد في ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وزيادة الانتاجية في الفترات المقبلة (الكومي, ٢٠٠٧: ١٩١)
تقويم الاداء	ان ABC ماهي الا اداة في تقويم الاداء وزيادة الارباح من خلال الوسائل المعتمدة على معلومات النشاط لدعم قرارات الادارة, وتوجه وقياس ورقابة اهدافها وتحديد الانشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف قيمة لغرض الغاءها (الدلفي, ٢٠١٣: ٧٦)	يهتم بقياس مدى تقدم تجاه اهداف خفض التكاليف للموارد سواء الموارد المستخدمة او الموارد غير المستخدمة بهدف تفعيل الطاقات العاطلة وتنمية الطاقات المنتجة للوحدة الاقتصادية ومن ثم ترشيد التكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة الانتاجية مما يساعد على تنمية ربحية الخدمات النهائية (الكومي, ٢٠٠٧: ١٩١)
اتخاذ القرارات	تستخدم معلومات ABC في اتخاذ قرارات بهدف ارضاء العملاء وتحسين الربحية وكذلك القرارات المتعلقة بالتسعير ومزيج المنتجات وقرارات عن كيفية تخفيض التكاليف وقرارات تحسين عمليات التشغيل (هونجرن & اخرون, ٢٠٠٩: ٢٨١)	١- اتخاذ القرارات المتعلقة في ادارة الموارد وتكاليفها وكفاءة استغلال الموارد ٢- يمكن الادارة من اتخاذ قرارات تشغيلية ٣- اتخاذ قرارات الخاصة بتقويم اداء الوحدة الاقتصادية والموظفين ٤- القرارات المتعلقة بالطاقة العاطلة وكيفية حسابها واستغلالها (Rahimi & others, 2014: 532)

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

اوجه الاختلاف	التكلفة على اساس النشاط	محاسبة استهلاك الموارد
		(Clinton&Webber(B),٢٠٠٤:٢٤)
خفض التكاليف	تستطيع الادارة عن طريق ABC تخفيض التكاليف (محركات التكلفة واسس تخصيص التكاليف) يكشف بلا شك عن فرص للادارة من تقييم ما اذا كانت انشطة معينة يمكن تخفيضها او التخلص منها وبالتالي تخفيض تكاليف المنتج (هونجرن&اخرون,٢٠٠٩:٢٨٣٢)	يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض كلفة الطاقة العاطلة من كلفة الوحدة وامكانية استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الانتاج وبالتالي تخفيض كلفة الوحدة (Veyis,٢٠١٦:٦٥٩)
تكلفة التطبيق والمنفعة	ان نظام التكلفة على اساس النشاط صعب التطبيق في الشركات التي تقدم خدمات كما ان النظام تكاليف تطبيقه تكون عالية وتأخذ وقت طويل (Wegmann&Nozile,٢٠٠٨:٥)	يمكن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الشركات التي تقدم خدمات ومنتجات وهو اقل تكلفة من نظام التكلفة على اساس النشاط وتكون منفعته لفترة طويلة واكثر من نظام ABC (Wegmann&Nozile,٢٠٠٨:٦)
مجمعات التكاليف	ان لكل مجمع تكلفة مجموعة تكاليف محددة وتوجد علاقة السبب والنتيجة بين التكاليف في كل مجمع تكلفة نشاط واساس تخصيص هذا النشاط (هونجرن,٢٠٠٩:٢٦٨)	يعتمد على تجميع الموارد داخل مجمعات موارد متجانسه , كل مجمع من هذه المجمعات يحتوي على مجموعة من الموارد والتي يكون بينها تجانس ويتم تتبع التكاليف على اساس عيني (كميات الموارد) (الدنف,٢٠١٣:٧٤)
التخطيط الاستراتيجي	تحسين تكاليف المنتج يؤدي الى تقرير افضل للتكاليف ووضع الموازنات التقديرية ودعم عملية التخطيط ويمكن كذلك من اتخاذ القرارات الادارية بشكل افضل كذلك المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالموازنات قصيرة الاجل مثل الشراء او الصنع داخل المصنع (الخفاجي,٢٠١٤:٦٧)	يتميز هذا النظام بالتفصيل او الشمول كذلك لخدمة مستويات ادريّة متنوعة لتوفير معلومات اللازمة في التخطيط والرقابه وهي : ١- المستوى الاستراتيجي ٢- المستوى التكتيكي ٣- المستوى التشغيلي وبهذا فإن النظام يجمع ما بين الاجلين القصير والطويل حيث انه من المعروف ان مدخل المحاسبة على اساس النشاط يهتم بالاجل الطويل ولهذا يفترض ان معظم عناصر التكاليف تميل الى التغيير في الاجل الطويل ولهذا لا يمكن الاعتماد عليه عند اتخاذ قرارات في الاجل

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

اوجه الاختلاف	التكلفة على اساس النشاط	محاسبة استهلاك الموارد
		القصير اما محاسبة استهلاك الموارد يساعد في اتخاذ القرارات في الاجل القصير والطويل(الحسين,٢٠١٦:٢٨)
تحديد الطاقة العاطلة وكيفية معالجتها	يستخدم نظام التكلفة على اساس النشاط الطاقة العملية والتي تستخدم في تحديد الطاقة غير المستخدمة حيث يحدد هذه الطاقة ولا يتم تخصيصها على الخدمات ولكن تبقى طاقة عاطلة غير مستخدمة داخل النشاط (الدفن,٢٠١٣:٧٥)	يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد الطاقة النظرية في تحديد الموارد المستخدمة وكذلك الموارد غير المستخدمة والموارد العاطلة حيث يساعد RCA في تحديد كمية الموارد في التخطيط واستخدامه بصورة كمية وليس في صورته تكلفة وكذلك القدر من الموارد القابل للتخزين (طاقة غير مستخدمة) والقدر من الموارد الذي يعتبر فائضا(طاقة غير مستخدمة) والذي تتحمله المنشأة اذا كانت الموارد ملزمة أما اذا كانت الموارد مرنة فلن يتم أقتناؤه من البداية كما يحدد الطاقة العاطلة في الموارد ولكن هذه الطاقة لاتخصص على الخدمات او الانتاج (الدفن,٢٠١٣:٧٥).

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المشار اليها

على الرغم من الاختلافات اعلاه فأن هناك من يرى نظام محاسبة استهلاك الموارد يتشابه مع نظام التكلفة على اساس النشاط في(الغروري,٢٠١٠:٣٥٢):-

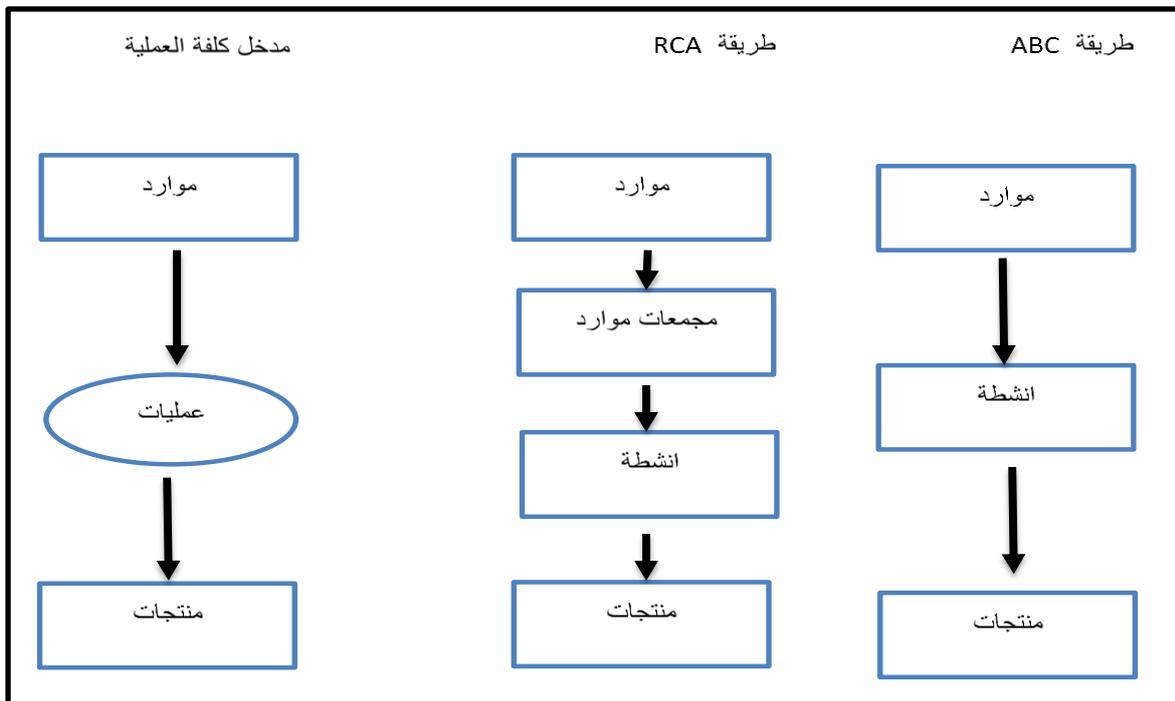
- ١- يمكن لكل منهما تحميل التكاليف الصناعية والتكاليف غير الصناعية على المنتجات , وان كانت المحاسبة عن استهلاك الموارد تستثني التكاليف الثابتة التي لايمكن تجنبها.
- ٢- يمكن ان يستخدم كل منهما مسببات التكلفة cost drivers والتي قد تكون مرتبطة بالحجم او غير مرتبطة بالحجم.
- ٣- يمكن ان يستخدم كل منهما الطاقة كأساس لتخصيص التكلفة لتقدير تكلفة الطاقة غير المستغلة.

وبما جاء اعلاه يؤيد الباحث بما ذهب اليه كثير من الكتاب بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد قد عالج بعض مناطق القصور في نظام التكلفة على اساس النشاط (Merwe&Keys(A),٢٠٠١:٢٢) (Marquis,٢٠٠٦:٥) (الدفن,٢٠١٣:٧٦):-

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

- ١- عدم وجود مقياس متجانس للطاقة: يضم كل مجمع للموارد جميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة ولذلك يعمل مدخل محاسبة أستهلاك الموارد على توفير مقياس كمي لمخرجات الموارد كأجراء ومقياس موحد ومتسق لطاقة الموارد .
- ٢- لا يعكس الطبيعة الاولية للتكاليف سواء كانت تكاليف ثابتة او متغيرة: يفترض نظام التكاليف على أساس النشاط الطبيعة المتغيرة لكافة عناصر مجتمعات التكاليف وعن طريق ذلك يعمل نظام محاسبة أستهلاك الموارد على أستيعاب الطبيعة الاولية للتكاليف وتحديد معدلات تخصيص تكاليف مخرجات مجتمعات الموارد , وتصحيح أنعكاس طبيعة التكاليف في العمليات .
- ٣- لا يتم المحاسبة عن الطاقة العاطلة: يعالج نظام التكلفة على اساس النشاط تكاليف الطاقة العاطلة في الانشطة عن طريق أبقاء هذه التكاليف في الانشطة ولا يتم المحاسبة عنها بينما يقوم نظام محاسبة أستهلاك الموارد بتحديد الطاقة العاطلة في الموارد ويقوم بعزلها ولا تحمل على أهداف التكلفة.
- ٤- لا يتم التعبير عن العلاقات التشابكية بين عناصر الموارد بصورة مباشرة بينما يعبر نظام محاسبة أستهلاك الموارد بدقة عن العلاقات التبادلية بين الموارد من خلال أبراز العلاقات السببية بين مجتمعات الموارد وبعضها البعض .
- ٥- لا يعكس طبيعة التغير في التكاليف المرتبطة بنماذج التكاليف بوضوح بينما يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على أستيعاب الطبيعة المتغيرة للتكاليف في وقت استهلاك الموارد .
- ٦- عدم تحميل الموارد بكامل تكاليفها: يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على توفير معدل شامل لتكاليف الموارد ودعم قرارات الاستعانة بمصادر خارجية .مما يساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية

و الشكل (٢) يوضح نقاط التشابه والاختلاف في RCA و ABC



Source: Wegmann, Gregory ( ) Developments around the Activity-based costing method : A state- of- the art literature review" LEG-FARGO, UMR CNRS ٥١١٨ (pp ٩

واستنادا الى ما جاء في هذا المبحث يرى الباحث ان تطور محاسبة التكاليف التقليدية الى استخدام ادوات ادارة الكلفة الاستراتيجية نتيجة عجز محاسبة التكاليف التقليدية في توفير المعلومات التي تحتاجها الوحدات الاقتصادية لذلك فقد بحثت هذه الوحدات عن ادوات حديثة لتوفير معلومات كلفوية وادارية لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات لذلك توجهت هذه الوحدات نحو تطبيق ادوات ادارة الكلفة الاستراتيجية ومن هذه الادوات هي التكلفة على اساس النشاط وقد تم توضيح اهمية وتطور هذه الاداة عن محاسبة التكاليف التقليدية وتم توضيح ادارة التكلفة الالمانية وكيف تم الدمج لاحقا بين نظام التكلفة على اساس النشاط مع نظم ادارة التكلفة الالمانية لتوفير معلومات اكثر للادارة وتجنب العيوب في نظم التكلفة على اساس النشاط وقد نتج عن هذا الدمج هو نظام محاسبة استهلاك الموارد وتم التوصل الى انه نظرا لاهمية المعلومات الكلفوية النقدية والكمية التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد وكذلك فإن النظام يقدم معلومات تفصيلية عن موارد المنشأة وطاقة هذه الموارد وايضا يساعد الوحدات الاقتصادية في تحديد الطاقة العاطلة وكيفية ادارتها واستغلالها وكذلك يمكن ان تستخدم في الرقابة على التكاليف عن طريق تحديد احتياج المنتج من الموارد قبل الانتاج ليتم مقارنة هذه النتائج مع النتائج الفعلية لاحقا وسيتم في المبحث الثاني توضيح مكونات واسس وافترضات وخطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد التكاليف.

### المبحث الثالث

#### التطبيق العملي

#### نبذة تعريفية عن شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

تأسست شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية في عام ١٩٧٧ بموجب عقد التأسيس المنشور بالجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) عدد (٢٥٧٥) في ١٤/٣/١٩٧٧ تحت اسم (المجمع الصناعي / ديالى ) وفي شهر نيسان سنة ١٩٨٤ اضيف معمل المحولات الكهربائية (محولات التوزيع , محولات القدرة) وتم استبدال اسم اسم المجمع الصناعي الى منشأة القادسية العامة للصناعات الكهربائية / ديالى .وفي عام ١٩٩٨ تم التحول الى نظام الشركات تحول اسم الشركة الى شركة القادسية العامة للصناعات الكهربائية / ديالى وبعد عام ٢٠٠٣ تم تغيير اسم الشركة الى شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية.

#### المطلب الاول:- تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في شركة عينة البحث

اولاً: حصر الموارد المتاحة (أفراد - الالات والمعدات - مباني - نقدية - الخ) على أنها أجمالي استثمارات الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل , وتحديد اهداف المستويات الادارية العليا وتحديد الموارد اللازمة لتحقيقها سواء كانت أساسية او داعمة.

وتم تحديد الموارد حسب مجموعات الموارد في الخطوات اللاحقة مقسمة حسب طبيعة التكاليف فهناك موارد مباشرة تستهلكها المنتجات وهي (خامات ومواد اولية وتحديد تكاليفها- واعداد العاملين المباشرين واجورهم- والمستلزمات الخدمية في المعمل -والاندثارات للمكائن والمعدات في المعمل - وتم تحديد الموارد لكل قسم في الشركة من افراد ومكائن ومعدات واندثارات وتحديد الطاقة النظرية لكل مورد من موارد الشركة في الخطوات اللاحقة.

ثانياً: تحليل وادارة الانشطة لتحديد الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة:

### التجارية والمخازن:-

تقسم قسم التجارية والمخازن الى ثلاث شعب وهي:-

- ١- المشتريات المحلية وهي الشعبة المسؤولة عن تجهيز المواد الاولية وكافة اللوازم من الاسواق المحلية
- ٢- المشتريات الخارجية وهي الشعبة المسؤولة عن تجهيز المواد الاولية من الاسواق الاجنبية عن طريق تقديم عروض وعطاءات لشراء مواد استيرادية.
- ٣- المخازن وهي الشعبة المسؤولة عن خزن المواد الاولية في الشركة بعده تجهيزها بالمواد من المشتريات المحلية والخارجية.

بعد مقابلة مدير قسم التجارية و مدراء الشعب الثلاثة المذكورة سابقا تبين للباحث:-

ان شعبة المشتريات المحلية هي المسؤولة عن تجهيز المواد الاولية لمعمل المقاييس فقط وذلك لان المواد الاولية لمنتج المقياس كلها متوفرة في الاسواق المحلية لذلك يتم تجهيزها من الاسواق المحلية بالاعتماد على شعبة المشتريات المحلية , اما شعبة المشتريات الخارجية انها من الانشطة التي لا تضيف قيمة وغير ضرورية لان المواد التي تجهزها هذه الشعبة هي لمعمل محولات التوزيع ومعمل محولات القدرة فقط لان هذه المنتجات بعض مكوناتها هي مواد استيرادية , أما شعبة المخازن تبين انها من الانشطة التي لا تضيف قيمة وغير ضرورية لان معمل المقاييس يعمل بمواد اولية محلية يمكن توفيرها من قبل المجهز عند الحاجة لها ولا حاجة هناك لخزنها حتى دخولها في العملية الانتاجية وذلك لان عملية خزن المواد الاولية تكلف الشركة العديد من الموارد والتي يمكن استغلالها في مواقع اخرى في الشركة وان عملية تحليل وادارة الانشطة هي احد اهداف محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف عن طريق حذف الانشطة التي لا تضيف قيمة او ترشيد تكاليفها لذلك ستخفض تكاليف شعبيتي المشتريات الخارجية وشعبة المخازن وذلك لان الشعبتين لا يضيفان اي قيمة على المنتج حسب نظام محاسبة استهلاك الموارد وتبلغ تكاليف قسم التجارية والمخازن لمعمل المقاييس (٢٠٢٥٩٦٠٠٠ دينار).

حيث تبلغ تكاليف شعبة المشتريات المحلية منها (٧٠٦٧٣٠٢٣ دينار حسب البيانات المقدمة من قسم التكاليف في الشركة وسوف يعتمد الباحث مجمع الافراد لشعبة المشتريات المحلية فقط اما باقي التكاليف

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

وبالباغة (١٣١٩٢٢٩٧٧ دينار = (٧٠٦٧٣٠٢٣-٢٠٢٥٩٦٠٠٠)) يرى الباحث انها تكاليف انشطة لا تضيف قيمة على المنتج وغير ضرورية لذلك يجب ان لاتحمل على المنتجات لان تحميلها على المنتجات يؤدي الى ارتفاع تكاليف المنتج بموارد لم يستغلها هذا المنتج. وسيقوم الباحث بتخصيص تكاليف شعبة المشتريات المحلية فقط على منتجات معمل المقاييس وذلك لان نظام محاسبة استهلاك الموارد يقوم على تخصيص الانشطة التي تضيف قيمة فقط على المنتجات.

ثالثاً: تحديد مجتمعات الموارد: حيث تقوم محاسبة استهلاك الموارد بتجميع الموارد المتجانسة في مجتمعات موارد.

أ- تم تحديد التكاليف المباشرة

ب- المراكز الخدمية: وتم تحديد مجتمعات الموارد لكل مركز خدمات انتاج وبعد القيام بعملية تحليل الانشطة وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد لتحديد مجتمعات الموارد المضيفة للقيمة فقط.

التجارية و المخازن	مجمع الافراد	٧٠٦٧٣٠٢٣
--------------------	--------------	----------

رابعاً: تحديد محركات الموارد لمجتمعات الموارد لكل مجمع موارد

المخازن	مجمع الافراد	ساعات العمل المباشرة
---------	--------------	----------------------

خامساً: تحديد تكاليف كل منتج لمعمل المقاييس من مجتمعات الموارد ولكل مركز خدمة بأستخدام محركات الموارد

١. التجارية و المخازن:

مجمع الافراد :

يبلغ عدد العاملين في شعبة المشتريات المحلية ١٥ لذلك تبلغ الساعات النظرية (٢٩٨٨٠ ساعة نظرية (١٥ عامل ٨× ساعات يومياً×٢٤٩ يوم بالسنة ) وهذه الساعات النظرية هي للشركة وبكل معاملها تبلغ حصة معمل المقاييس منها (٢٧٤٨ ساعة نظرية) حسب نسبة تكاليف معمل المقاييس من نشاط الشعبة التجارية والمخازن الى اجمالي تكاليف نشاط قسم التجارية والمخازن والباغة ٥٥%.

ويبلغ متوسط انجاز طلب الشراء من شعبة المشتريات المحلية حوالي ٣٠ ساعة لكل طلب شراء وذلك حسب بيانات شعبة المشتريات المحلية من وصول طلب الشراء الى اتمام العقد مع المجهز.

وبما ان الساعات النظرية لشعبة المشتريات الحلية هي (٢٧٤٨) يتم ايجاد الساعات النظرية لكل منتج كما يلي :

مقياس كهربائي ط (١٠-٤٠) (٢٧٤٨/١٨٠×٦٠ (جدول ٢٣)) = ٩١٦ ساعة نظرية

مقياس كهربائي ط (٢٠-٨٠) (٢٧٤٨/١٨٠×٦٠ (جدول ٢٣)) = ٩١٦ ساعة نظرية

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

مقياس كهربائي ط٣ (٢٠-٦٠) (٦٠×١٨٠/٢٧٤٨) (جدول٢٣) = ٩١٦ ساعة نظرية

جدول (٣)

الساعات الفعلية والنظرية لكل منتج من مجمع الافراد لشعبة المشتريات المحلية

المنتجات	عدد طلبات الشراء	الوقت اللازم لكل طلب شراء	اجمالي عدد الساعات الفعلية	عدد الساعات النظرية
مقياس كهربائي ط١ (١٠-٤٠)	٢	٣٠ ساعة	٦٠	٩١٦
مقياس كهربائي ط١ (٢٠-٨٠)	٢	٣٠ ساعة	٦٠	٩١٦
مقياس كهربائي ط٣ (٢٠-٦٠)	٢	٣٠ ساعة	٦٠	٩١٦
المجموع	٦		١٨٠	٢٧٤٨

المصدر: من اعداد الباحث.

وتم تحديد عدد طلبات الشراء والخاصة بمعمل المقاييس لكل منتج من خلال بيانات شعبة المشتريات  
المحلية المسؤول عن تجهيز المواد الاولية المحلية في الشركة

اما تكاليف مجمع الافراد فقد تم تحديدها لكل منتج على اساس الساعات النظرية وكما يلي :

مقياس كهربائي ط١ (١٠-٤٠) = (٧٠.٦٧٣.٢٣ / ٢٧٤٨ × ٩١٦) = ٢٣٥٥٧٦٧٤ دينار

مقياس كهربائي ط١ (٢٠-٨٠) = (٧٠.٦٧٣.٢٣ / ٢٧٤٨ × ٩١٦) = ٢٣٥٥٧٦٧٣ دينار

مقياس كهربائي ط٣ (٢٠-٦٠) = (٧٠.٦٧٣.٢٣ / ٢٧٤٨ × ٩١٦) = ٢٣٥٥٧٦٧٣ دينار

جدول (٤)

تخصيص تكاليف مجمع الافراد

المنتج	تكاليف مجمع الافراد
مقياس كهربائي ط١ (١٠-٤٠)	٢٣٥٥٧٦٧٤
مقياس كهربائي ط١ (٢٠-٨٠)	٢٣٥٥٧٦٧٣
مقياس كهربائي ط٣ (٢٠-٦٠)	٢٣٥٥٧٦٧٣
المجموع	٧٠.٦٧٣.٢٣

المصدر: من اعداد الباحث

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

سادسا: تحديد العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الاخرى.

سابعاً: تحديد مخرجات الموارد بشكل كمي كما موضح في الجدول التالي :

التجارية والمخازن	مجمع الافراد	ساعات العمل النظرية لشعبة المشتريات المحلية	٢٧٤٨
-------------------	--------------	---	------

ثامناً: تحديد خصائص كل مورد لتحديد القدر المستهلك منها:

بعد تحديد تكاليف كل مجمع موارد وتحديد الطاقة النظرية لكل مورد تعتبر خصائص كل مورد عامل مهم للإدارة لتحديد طرق استهلاك كل مورد ومدى امكانية زيادة طاقة كل مورد وتكاليف زيادة كل مورد وفي الخطوة السابقة تم تحديد المقدار الكمي لكل مجمع موارد اما بشكل نظري او بشكل فعلي لبعض مجموعات الموارد وهذا التحديد يساعد على تحليل كل مجمع موارد ويساعد الادارة في الرقابة على مجموعات الموارد .

تاسعاً: بعد تحديد مجموعات الموارد وتحديد محركات الموارد لكل منتج وتحديد تكاليف كل منتج من كل مجمع موارد بأستخدام محركات الموارد وفي الخطوة التالي سيتم تحديد تكاليف الموارد المخصصة لمنتج.

مقياس ط (٢٠-٦٠) وتحديد نصيب كل نشاط من أنشطة الانتاج من كل مجمع موارد لتحديد تكاليف كل نشاط من مجموعات الموارد بأستخدام الطاقة النظرية لتحديد تكاليف كل نشاط وفق الطاقة النظرية وكما يلي :

١. التجارية و المخازن:

أ. مجمع الافراد

ان عملية الشراء تستغرق في كل نشاط نفس الوقت لان طلب الشراء يصدر من قسم المشتريات المحلية بعد استلام نوع المقياس المخطط انتاجه من قسم التخطيط ليتولى قسم الانتاج توفير مستلزمات الانتاج لذلك سيتم توزيع الساعات الفعلية بين الأنشطة بالتساوي عدا قسم التجميع لان القسم مسؤول فقط عن تجميع المواد المستلمة من باقي الأنشطة لان في كل طلب شراء اكثر من مادة و لأكثر من نشاط

الوقت الفعلي لكل نشاط =  $(٥/٦٠)$  (عدد الأنشطة)

الوقت الفعلي = ١٢ ساعة لكل نشاط

جدول (٥)

الساعات الفعلية لمجمع الافراد لكل نشاط

النشاط	ساعات العمل الفعلية لمجمع الافراد
الخرابة	١٢
الكابسات	١٢
البلاستيك	١٢

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

١٢	قسم الطلاء والصباغة
١٢	قسم اللف والعزل
٠	قسم التجميع والتغليف
٦٠	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث.

كلفة الساعة النظرية (٢٥٧١٧,٩٨٣ دينار/ساعة) = (٩١٦/٢٣٥٥٧٦٧٣)

كلفة النشاط = كلفة الساعة النظرية × الساعات الفعلية لكل نشاط

كلفة النشاط = ١٢ × ٢٥٧١٧,٩٨٣ لكل نشاط وكما موضح في الجدول التالي:

#### جدول (٦)

تكاليف مجتمعات الموارد والطاقة العاطلة لمجمع الافراد وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد

النشاط	تخصيص مجمع الافراد
الخراطة	٣٠٨٦١٦
الكابسات	٣٠٨٦١٦
البلاستيك	٣٠٨٦١٦
قسم الطلاء والصباغة	٣٠٨٦١٦
قسم الف والعزل	٣٠٨٦١٦
قسم التجميع والتغليف	٠
اجمالي تكاليف في ظل محاسبة استهلاك الموارد	١٥٤٣٠٨٠
مقدار التخفيض في التكاليف	٢٢٠١٤٥٩٤
اجمالي التكاليف قبل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	٢٣٥٥٧٦٧٣

المصدر: من اعداد الباحث.

عاشراً: تحديد تكاليف الطاقة العاطلة لكل مجمع موارد وكما موضح في الجدول التالي :

التجارية	مجمع	٢٣٥٥٧٦٧٤	١٥٤٣٠٨٠	٢٢٠١٤٥٩٤
----------	------	----------	---------	----------



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

المخازن	الافراد		
---------	---------	--	--

احد عشر: تحديد ما اذا كانت الطاقة العاطلة طاقة غير مستخدمة (مخزون) او هي خسارة في كل مجمع موارد .

لم تحدد الشركة طاقة احتياطية او طاقة عاطلة لمقابلة الطلبات الاضافية وذلك لان الشركة تعمل دائما في مستوى اقل من المستوى المخطط له و تعمل في ظل طاقة عملية يكون الفارق بينها وبين الطاقة النظرية كبير جدا لذلك لم تحدد الشركة طاقة لمقابلة طلبات اضافية خارج المخطط . لذلك تعد كل تكاليف الطاقة العاطلة هي خسارة تتحملها الشركة .

المطلب الثاني :- تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة في شركة عينة البحث

المرحلة الاولى :- يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة للشركة, والكلف غير المباشرة, والكلف الرأسمالية, ليتم استخدام التكاليف غير المباشرة كخطوة اولى في نظام ABC.

لا يختلف تعامل نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظام التكلفة على اساس الانشطة من حيث التعامل مع التكاليف المباشرة للموارد.

اما التكاليف غير المباشرة لقسم التجارية والمخازن المخصصة من قبل الشركة على معمل المقاييس فتبلغ ٢٠٢٥٩٦٠٠٠ دينار.

المرحلة الثانية: تحديد موجهاً التكلفة لكل قسم من اقسام الشركة:-

وسيعتمد الباحث على عدد اوامر الشراء كموجه كلفة لتخصيص تكاليف قسم التجارية والمخازن على المنتجات.

المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف المخصصة من قسم التجارية والمخازن على منتجات الشركة:-

بما ان هناك ٦ اوامر شراء لكل منتجات معمل المقاييس فأن التكاليف المخصصة لمقياس ط٣ هي:-

$$٦ / ٢٠٢٥٩٦٠٠٠ = ٣٣٧٦٦٠٠٠ \text{ دينار لكل امر}$$

وبما ان هناك طلبي شراء لمكونات منتج مقياس ط٣ فأن التكاليف المخصصة له

$$٢ \times ٣٣٧٦٦٠٠٠ = ٦٧٥٣٢٠٠٠ \text{ دينار}$$

ومن خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط

ان تكاليف قسم التجارية والمخازن التي سيتم تخصيصها على المنتج وفق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد هي ٢٣٥٥٧٦٧٤ دينار والتكاليف المخصصة من قسم المخازن والتجارية وفق التكلفة على اساس النشاط هي ٢٠٢٥٩٦٠٠٠ دينار .

بعد تطبيق RCA يتبين ان تكاليف قسم التجارية والمخازن المخصصة لمعمل المقاييس والمخصصة لمنتج ط٣ هي ١٥٤٣٠٨٠ دينار

ووفقا لنظام التكلفة على اساس النشاط فأن التكاليف المخصصة لمنتج ط٣ هي ٦٧٥٣٢٠٠٠ دينار.

من خلال ماسبق يتضح ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يتفوق على نظام التكلفة على اساس الانشطة من خلال تحديد الطاقة العاطلة والبالغ تكاليفها ٢٢٠١٤٥٩٤ دينار وعدم تحميلها على منتجات الشركة لان عند تحميلها سترتفع تكاليف المنتجات بتكاليف موارد لم تستفد منها هذه المنتجات وبالتالي سؤدي الى ارتفاع اسعار هذه المنتجات على العكس من نظام محاسبة استهلاك الموارد.

وهذا ما يؤكد فرضية البحث والتي تنص على (ان تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة العاطلة بأستمرار في نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تخصيص افضل للتكاليف لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وهذا من شأنه ان يعزز قدرة الادارة من تحديد تكاليف المنتجات بدقة افضل من تخصيص التكاليف عن طريق نظام التكلفة على اساس النشاط)

### المبحث الثالث

#### الاستنتاجات والتوصيات

#### المطلب الاول

#### الاستنتاجات

١- يهدف نظام التكلفة على اساس النشاط الى دعم تخصيص التكاليف الصناعي غير المباشرة مما يؤدي الى تحديد تكاليف المنتجات بدقة وبالتالي تقديم اساس للتسعير وتحديد ربحية المنتجات وكذلك يوفر اساس لتقييم وتحسين الانتاجية وفاعلية الانشطة ويركز في عملية الرقابة على مستوى النشاط ومستوى تصميم المنتجات. بينما يهدف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد الى تقديم معلومات اساسية حول موارد المنظمة وتشمل تحديد الموارد المتاحة , العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنظمة , العلاقة بين الموارد والانشطة , تكاليف الموارد المتاحة , كيفية الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بالمنظمة.

٢- تشمل عملية تصميم نظام تحديد التكاليف على اساس النشاط على اربع خطوات وتشمل هذه الخطوات على تحليل قيمة العملية وتحديد مراكز الانشطة وتتبع التكاليف لمركز الانشطة ثم اختيار

محركات التكلفة بينما تصميم RCA تصمم محاسبة استهلاك الموارد في مجموعات مختلفة حسب خصائص الموارد وتقسيم الأنشطة ثم توزع الموارد على الأنشطة وبعد ذلك تخصص هذه الأنشطة على المنتجات.

٣- ان لكل مجمع تكلفة في التكلفة عن النشاط مجموعة تكاليف محددة وتوجد علاقة السبب والنتيجة بين التكاليف في كل مجمع تكلفة نشاط واساس تخصيص هذا النشاط بينما يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على تجميع الموارد داخل مجموعات موارد متجانسه , كل مجمع من هذه المجموعات يحتوي على مجموعة من الموارد والتي يكون بينها تجانس ويتم تتبع التكاليف على اساس عيني (كميات الموارد).

٤- تستخدم معلومات ABC في اتخاذ قرارات بهدف ارضاء العملاء وتحسين الربحية وكذلك القرارات المتعلقة بالتسعير ومزيج المنتجات وقرارات عن كيفية تخفيض التكاليف وقرارات تحسين عمليات التشغيل بينما تستخدم معلومات محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ القرارات المتعلقة في ادارة الموارد وتكاليفها وكفاءة استغلال الموارد ويمكن الادارة من اتخاذ قرارات تشغيلية وكذلك في اتخاذ قرارات الخاصة بتقويم اداء الوحدة الاقتصادية والموظفين وايضا القرارات المتعلقة بالطاقة العاطلة وكيفية حسابها واستغلالها.

٥- تستطيع الادارة عن طريق ABC تخفيض التكاليف (محركات التكلفة واسس تخصيص التكاليف) يكشف بلا شك عن فرص للادارة من تقييم ما اذا كانت أنشطة معينة يمكن تخفيضها او التخلص منها وبالتالي تخفيض تكاليف المنتج, بينما يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض كلفة الطاقة العاطلة من كلفة الوحدة وامكانية استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الانتاج وبالتالي تخفيض كلفة الوحدة.

٦- ان المبلغ المخصص من قبل الشركة الى المعمل من قسم التجارية والمخازن هو ٢٠٢٥٩٦٠٠٠ دينار قد خصص بالكامل من قبل نظام التكلفة على اساس النشاط بينما بعد تحليل أنشطة قسم المخازن والتجارية عن طريق نظام محاسبة استهلاك الموارد اصبح المبلغ المخصص الى منتجات الشركة هو ٢٣٥٥٧٦٧٤ دينار.

٧- خصص نظام التكلفة على اساس النشاط مبلغ ٦٧٥٣٢٠٠٠ دينار على منتج ط٣ بينما خصص نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ١٥٤٣٠٨٠ دينار.

٨- لم يحدد نظام التكلفة على اساس النشاط اي طاقة عاطلة لموارد الوحدة بينما حدد نظام محاسبة استهلاك الموارد طاقة عاطلة لموارد الشركة قدرت بمبلغ ٢٢٠١٤٥٩٤ دينار.

**المطلب الثاني**

**التوصيات**

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة استهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- ١- يوصي الباحث بأهمية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك بسبب الاستغلال الامثل لموارد الشركة المتاحة وكذلك الدقة في تخصيص التكاليف من خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة.
- ٢- تعد عملية تصميم نظام محاسبة استهلاك الموارد عن طريق مجموعات موارد مختلفة وتقسيم الأنشطة ثم عملية توزيع الموارد على الأنشطة طريقة ادق في تخصيص تكاليف الوحدات الاقتصادية .
- ٣- يوصي الباحث بأهمية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بسبب عملية تجميع الموارد داخل مجموعات موارد متجانسه ويمكن ان تتبع الموارد والتي يكون بينها تجانس ويتم تتبع التكاليف على اساس عيني.
- ٤- ان المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة استهلاك الموارد اوسع من نظام التكلفة على اساس النشاط وذلك بتقديمه معلومات تشغيلية واستراتيجية متنوعة واوسع من نظام التكلفة على اساس النشاط لذلك يوصي الباحث بتطبيق نظام RCA.
- ٥- امكانية تحديد الطاقة العاطلة في نظام محاسبة استهلاك الموارد يمكن الادارة من استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الانتاج وبالتالي تخفيض تكاليف الوحدات المنتجة وايضا استغلال الطاقة العاطلة.
- ٦- ان تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يمكن شركة ديالى من تحليل انشطتها لتحديد القيمة المضافة من كل نشاط وبالتالي تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ٧- خفض نظام محاسبة استهلاك الموارد تكاليف الأنشطة من خلال تحليل قيمة الأنشطة وكذلك عزل الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات لذلك حمل مبلغ ١٥٤٣٠٨٠ دينار فقط على منتج ط٣ في معمل المقاييس.
- ٨- حدد نظام محاسبة استهلاك الموارد الطاقة العاطلة بالكميات والكلف للأنشطة في الشركة وهذا يساعد ادارة الشركة على استغلال الطاقة العاطلة في العديد من المشاريع لأستغلال الموارد بطريقة اكثر كفاءة ولتخفيض خسارة الشركة بسبب عدم استغلال مواردها المتاحة بطريقة فاعلة في شركة ديالى.

قائمة المصادر

أولاً : المصادر العربية

أ- الكتب

- ١- جارسون , ري اتش &نورين ,اريك (٢٠٠٨) "المحاسبة الادارية",ترجمة محمد عصام الدين زايد ,دار المريخ للنشر ,المملكة العربية السعودية.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- ٢- هورنجرن, تشارلز&داتار ,سريكانت (٢٠٠٩) "محاسبة التكاليف مدخل اداري" تعريب أحمد حامد حجاج ,دار المريح للنشر ,الرياض ,المملكة العربية السعودية.
- ب- البحوث والرسائل والأطاريح الجامعية
- ١- الحسين, محمد خالد عبدالله (٢٠١٦) "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الطبية بالقوات المسلحة", بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ,كلية التجارة.
- ٢- الخفاجي ,ناطق جبار سلمان (٢٠١٤) "دور مدخل الادارة على اساس الانشطة في تحليل وقياس كلف الجودة والرقابة عليها . اطروحة دكتوراه قدمت الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ,جامعة بغداد.
- ٣- الدلفي ,عباس هاشم مهلهل (٢٠١٣) "استخدام تقنية مراجعة الاداء وتقييم البرامج (PERT) في تحقيق فاعلية الكلفة والادارة " اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ,جامعة بغداد.
- ٤- الدنف ,محمد عمر محمد (٢٠١٣) "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بأستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ,جامعة طنطا ,كلية التجارة.
- ٥- الربيعي ,ميعاد حميد علي (٢٠١٦) "محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على استغلال الامثل للطاقة " اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة .
- ج - البحوث والدوريات
- ١-الكومي ,امجاد محمد (٢٠٠٧) "اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لاغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ,كلية التجارة ,جامعة عين الشمس ,العدد الاول.
- ٢-البكري.رياض حمزة&يوسف ,فائز نعيم(١٩٩٦)"نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC" مجلة العلوم الادارية والاقتصادية , كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد , المجلد الثالث ,العدد الثامن

ثانياً : المصادر الأجنبية

A. Books

- ١- Atrill,Peter & McLaney ,Eddie(٢٠٠٩)"Management Accounting For Decision Makers"sixth Edition,pearson Education Limited, Edinburgh Gate, Harlow,Essex CM٢٠ ٢JE,England.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- ٢- Edmonds,Thomas. Tsay ,Bor-Yi . Olds,Philip (٢٠١١)"Fundamental Managerial Accounting Concepts"Sixth edition
- ٣- White , Larry (٢٠١١)" Conceptual framework for mamagerial costing & resource consumption Accounting RCA institute "
- ٤- Horngren, Charles T., and Sundem, Gary L., and Stratton, William O., Introduction To(١٩٩٩) "Management Accounting", ٨th ed., Prentice – Hall, Inc,pp.١٤٠-١٤٣.
- ٥- Garrison, Ray H and Noreen, eric W.,(٢٠٠٦)" managerial accounting", ٩ Ed.,Mcgraw-Hill Irwin, Newyork.
- ٦- Maher, Michael w. and lanen, William n., and Rajjan, madhave,(٢٠٠٦), fundamentals of cost accounting, ١ ed. Mcgraw-Hill Irwin, Newyork.

#### B. Articles & Conference

- ١- Abbas , Karim & Wagdi , Asama (٢٠١٤) " Cost systems adoption in Egyptian manufacturing firms : competitive study between ABC and RCA systems " ,international economic conference – IECS
- ٢- Abbas ,Karim Mamdouh (٢٠٠٠) " Viability of some Applied: Egypt case" assistant Lecturer , Accounting Department , Faculty of management, Modern University for Technology and Information.
- ٣- Ahmed, Syed Ajaz & Moosa , Mehboob (٢٠١١) " Application of resource consumption Accounting (RCA)in an educational instituite " , institute of business management Karachi Pakistan business review.
- ٤- Aktas ,Rabia.(٢٠١٣)." Yeni Tuketimine Dayali Muhasebe : Bir Ornek Uygulama " , NWSA-Social Scinces .
- ٥- Alta via (٢٠١١) , " Apractical introduction to resource consumption accounting " www. Aitavia .com
- ٦- Bates,Ken & Bradshaw, John (٢٠١١) " costing systems and the spare capacity conundrum :Avoiding the death spiral " , contre for accounting governance and taxation research , working paper series , working paper No ٨٥ .
- ٧- Donald, J.K&Matinus D (٢٠٠١) "Capacity costs : perspective , International Journal of strategic cost Management
- ٨- Grasso. Lawrence P (٢٠٠٥) "Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management" Management Accounting Quarterly ,Vol.٧,No.٧.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديبالي العامة للصناعات الكهربائية (دراسة حالة)

- ٩- Gunther ,Friedl .Hans Ulrich ,Kupperm .Burkhard ,Pedell (٢٠٠٥)  
"Relevance Added :Combining ABC with German Cost Accounting "  
,Strategic Finance ,Vol.٨٦ ,No.١٢.
- ١٠- Inanlou,Ishaq.Hassanzadeh,Mohammad.Khodabakhshi,Nasrin (٢٠١٤)  
"Evaluating the cost of Resources Consumed in the main Activity of  
Iran", Singaporean Journal of Business, Economics and Management  
Studies.
- ١١- Mackie, Brian, (٢٠٠٦) " Merging GPK and ABC on the road to RCA"  
,strategic finance.
- ١٢- Marquis, Linda M (٢٠٠٦) "Cost Accounting for The Service Industry  
:A new approach " The Journal of ٢١st Century Accounting  
,vol.٦,No.٢.
- ١٣- Merwe ,Van Der &Clinton ,Douglas (٢٠٠٨) "Understanding Resources  
Consumption and Behavior-Part II" The Journal Of Cost Management  
,Vol.٢٢,No.٤, May/January.
- ١٤- Merwe, Anton Van der & Keys ,David (٢٠٠١) "The case for  
RCA:understanding resource interrelationships , Journal of cost  
management.
- ١٥- Merwe, Anton van der (٢٠١١)" Resource Consumption Accounting  
Alta via consulting " , <http://www.rcainstitute.org/rca>.
- ١٦- Merwe,Anton vander .Keys,David(٢٠٠١) " The case for RCA: excess  
and idle capacity"Journal of cost management,١٥,٤.
- ١٧- Okutmas ,Ercument(٢٠١٥) "Resource consumption accounting with  
cost dimension an application in a glass factory " International Journal  
of Academic Research in Accounting , Finance and Management  
Sciences.
- ١٨- Polajewski,Shirley(٢٠٠٩)"German cost accounting vs activity-based  
costing" University of st. Thomas.
- ١٩- Rahimi , Mahmoud .Sheybani , Zahra . Sheybani , Ehsan . Abed , Fازه  
(٢٠١٤) " Resource consumption accounting : A new Approach to  
management accounting academy of business scientific research " Vo  
٣ Issue ٤.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

- ٢٠- Tse . Michael & Gong . Maleen(٢٠٠٩)" Recognition of Idle Resources In Time Driven Activity – Based Costing and Resources consumption Accounting Models " Journal of Applied Management Accounting Research , Vol .٧ , No . ٢ .
- ٢١- Veyis,Hasan Ozyapici (٢٠١٦) "Improving health care costing with resource consumption accounting", International Journal of Health Care Quality Assurance , Vol. ٢٩ Iss ٦ pp. ٦٤٦ – ٦٦٣
- ٢٢- Wang , Yanhui & Zhuang , Yanqing (٢٠٠٩) " Study on the appli cation of RCA " in college Education cost Accounting , international journal of business and management vol ٤ no ٥.
- ٢٣- Webber , sally & Clinton, douglas (B) (٢٠٠٤) " RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting " , strategic finance ( October)
- ٢٤- Webber ,sally &Clinton ,Douglas(A) (٢٠٠٤) " Resource Consumption accounting Applied :The Clopay case ,issue of Strategic finance ,October.
- ٢٥- Wegmann ,Gregory &Nozile ,Stephen (٢٠٠٨) "The activity based costing method developments :state-of the art and case study "ICFAI, University Journal of Accounting Research,١-١٧.
- ٢٦- White , Larry (٢٠٠٤-٢٠٠٥) " Resources Consumption Accounting "١-٦٨ , [www.rcainstitute.org/RCA](http://www.rcainstitute.org/RCA).
- ٢٧- White , Larry (٢٠١٣) "RCA News and Updates" ,Second Quarter ,pp١-٥,[www.rcainstitute.org/rca](http://www.rcainstitute.org/rca).
- ٢٨- White,Larry(٢٠٠٩)"Resource Consumption Accounting Manager-Focused Management Accounting The Journal of Corporate Accounting & Finance / May/June
- ٢٩- Maher, Michael W., Cost Accounting, ٤th ed., McGraw - Hill Co., Inc., Irwin,Boston Massachusetts, pp.١٥٦-٢٣٦, ١٩٩٧.
- ٣٠- Zimmerman, Jerold. Mc Watters, Cheryis. & More, Dalec٢٠٠١ "Management Accounting – Analysis and Interpretation“ Second Edition, Irwin, McGraw – Hill.
- ٣١- Douglass, gagwin, and marinusj, bouwman, (٢٠٠٠), the association between activity – based costing and improviment financial performance.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أفضلية نظام محاسبة أستهلاك الموارد على نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص  
التكاليف / بحث تطبيقي في شركة ديبالى العامة للصناعات الكهريائية (دراسة حالة)

- ٣٢- Cohen, Howard, (٢٠٠٤), Implementing an ActivityBased Costing Model.
- ٣٣- Hu, haibo, (٢٠١٠), primary research of the advantages and the cost control of the (ABC) and EVAintegrated system, intenational business research, vol.٣, no.(٣).
- ٣٤- Mei,sheng yan, (٢٠٠٩), Research on selection method of cost driver, journal of modern accounting and auditing, vol. ٥, no. ٩.
- ٣٥- Deeb, Mohamed S. and Tawfik, Yasser and Bassim, Mohga and Elwy, Emad, (٢٠١١), Activity Based Costing (ABC) as an Approach to Optimize Purchasing Performance in Hospitality industry , International Journal of Social Sciences and Humanity Studies, Vol ٣ , No٢.
- ٣٦- Akyol, Derya Eren and Tuncel, Gonca and Bayhan, Mirac, (٢٠٠٥), A Comparative Analysis of Activity-Based Costing and Traditional Costing, World Academy of Science, Engineering and Technology.
- ٣٧- James, Wendy and Elmezughi, Abdalla, (٢٠١٠), the Combined Effect of Costing and Performance Management Systems on Performance, Moderated by Strategy: Australian Context, Accounting, Accountability& Performance, Vol. ١٦, num, ١.

**C. Internet**

- A. [www.Aitavia.com](http://www.Aitavia.com)