



جامعة المنصورة

كلية التجارة

قسم المحاسبة

**استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيده**

**إعداد الموازنات التخطيطية**

(دراسة تطبيقية)

الباحثة

**دنيا جاسم صايب**

كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

تحت إشراف

**أ.د/ محمود عبد الفتاح رزق**

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف- رئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

٢٠١٦م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا  
إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ"

بِسْمِ اللَّهِ  
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الآية رقم (٣٢) من سورة البقرة

## شكر وتقدير

ربى أوزعنى أن اشكر نعمتك التى أنعمت على والحمد لله رب العالمين من قبل ومن بعد الذى علمنى من خزائن علمه ما لم أكن أعلم والصلاة والسلام على سيدنا محمد الهادي الامين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين .وبعد...

بعد التوجه بالشكر لله لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتوجه بالشكر و الامتنان وعظيم التقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور /محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق - أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية بالكلية الذي أشرف على هذه الرسالة، ولما قدمه للباحثة من عون وجهد وآراء سديدة أثناء إعداد البحث، وما منحه لي من رعاية واهتمام وتشجيع خلال فترة إعداد البحث، فله وافر الاحترام وكل التقدير وجزاه الله خير الجزاء.

كما يطيب لى أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور/سمير أبو الفتوح صالح -أستاذ المحاسبة التكاليف ونظم المعلومات بالكلية على تفضله وتشريفه بالاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، الأمر الذى تعتبره الباحثة شرفاً كبيراً وفرصة عظيمة للإستفادة من آرائه البناءة ودعماً وإثراء لهذا البحث جزاه الله عنى خير الجزاء.

كما يسعدنى أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور /حسن علي محمد سويلم - الأستاذ المحاسبة المساعد بجامعة الزقازيق وأشكر سيادته على تفضله وتشريفه لى بقبول الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة جزاه الله عنى خير الجزاء. وأخيراً تتقدم الباحثة بالشكر لكل من عاونها في سبيل إنجاز هذا البحث، كما أتوجه بخالص بالشكر والتقدير إلى جميع العاملين بالكلية وبخاصة العاملين بالمكتبة.

اللهم أشهدك أننى قد بذلت أقصى ما أستطيع فإن كنت قد وفقت فمن عندك وإن كنت قد أخطأت فمن عندى، فأسألك التوفيق والحمد لله رب العالمين. وأسأل الله التوفيق والسداد

الباحثة

## الاحياء

الى من بذلوا كل ظلمة ونفيس في سبيل انجاسي ، الى  
من عبروا امامي الطريق وزرعوا في الامم الى من  
يسروا لي السبل الى والدي رحمه الله .. واللاتي  
الغالية

الى من شجعتني على مدى الايام وناضل وسهر  
الليالي في سبيل تحقيق طموحاتي واحلامي ...

## زوجي

الى الزهور الياضعة التي ارى الحياة والنور من خلالها  
والتي تدفني لانه ابذل كل ظلمة ونفيس من  
اجلها... اولادي (علي ، يوسف)

الى من يطمئن بهم قلبي في الحياة... اخوتي



المكتبة المركزية

### مستخلص الرسالة

الكلية	التجارة	القسم العلمي	المحاسبة	الرقم العام
اسم الباحثة	دنيا جاسم صاحب	الدرجة العلمية	الماجستير	التاريخ
عنوان الرسالة	استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية (دراسة تطبيقية)			
<b>المستخلص</b>				
<p>تهدف هذه الدراسة إلى بيان فعالية التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وإعداد الموازنات التخطيطية التقليدية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة اللادوية بالعراق بإعداد الموازنة التخطيطية الشهرية للمصنع باستخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:</p> <p>١- تعاني الموازنات التخطيطية المعدة بالأسلوب التقليدي من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة.</p> <p>٢- يسهم مدخل محاسبه استهلاك الموارد في الحد من المشاكل التي تواجه كلاً من الأنظمة التقليدية لمحاسبه التكاليف، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد، ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة، وتحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية بشكل دقيق، وكذلك توفير معلومات مفيدة لتساعد في عملية الرقابة، كذلك توفير معلومات للمساعدة في اتخاذ القرار، ومن ثم تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت الصناعية.</p> <p>٣- يساعد إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد الإدارة في التخطيط وتحديد الأهداف المراد تحقيقها، واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف.</p> <p>٤- إعداد الموازنة باستخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تمكن من تحديد الطاقة الغير مستغلة وتكاليفها مما يؤدي إلى تمكين إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد، واستغلال تلك الطاقة، أو الحد منها.</p> <p>وتوصي الباحثة بالعمل على تقليل الصعوبات التي تواجهه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وذلك عن طريق الوصول إلى أقصى درجة من التطبيق، وكذلك ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية للمزايا التي يحققها تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وينبغي عليها توفير العديد من العوامل منها: تهيئة مناخ العمل من أجل تغيير ثقافة المنظمة بما يتلائم مع الفكر الجديد، وتطبيق سياسة التعليم المستمر والدورات التدريبية، لخلق كوادر قادرة على التعامل مع المتغيرات الجديدة.</p>				

## التعريفات الإجرائية

المصطلح	الاختصار	المقصود بالمصطلح
التكلفة على اساس النشاط	ABC	نظام التكاليف على أساس النشاط: هو منهج لقياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد ووحدات التكلفة، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة، ثم تخصيص الأنشطة على وحدات التكلفة، ويستند إلى العلاقة السببية بين مسببات التكلفة والأنشطة (الغمري، ٢٠٠٤، ص ١٥).
الموازنة على اساس النشاط	ABB	هو نهج صياغة الموازنة التخطيطية بتركيز على تكاليف الأنشطة المتوقعة، ويعد آلية تعمل على ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض. (Essam, 2005, p.42)
التكلفة الألمانية	GPK	نظام التكلفة الألمانية: يقصد به نظام التكاليف المعيارية المرنة التي تكون أقرب إلى وصف التكاليف المباشرة أو المتغيرة، ويستخدم هذا النظام في الشركات التي تقوم ببذل جهد كبير لتحديد سلوك التكلفة، وتتبعها، وربطها بعملية اتخاذ القرارات. (Schildbach, 2007, pp. 261-276)
محاسبة عن استهلاك الموارد	RCA	هو مدخل لإدارة التكاليف بشكل شامل ومتكامل وديناميكي يجمع بين أنظمة إدارة التكلفة الألمانية مع نظام التكاليف على اساس النشاط ويعتمد على الموارد بصفة اساسية (الذنف، ٢٠١٣، ص ٧٠)

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
١	الإطار العام للبحث
٢	١-مقدمة الدراسة.
٢	٢-مشكلة الدراسة.
٣	٣-هدف الدراسة.
٣	٤-أهمية الدراسة.
٤	٥-فروض الدراسة.
٤	٦-منهج الدراسة.
٤	٧-خطة الدراسة.
٦	<b>الفصل الأول :مداخل إعداد الموازنات التخطيطية دراسة تحليلية أنتقادية</b>
٧	١-١ المبحث الأول :الدراسات السابقة.
٧	١-١-١. المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
١٢	١-١-٢. المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية التقليدية.
١٧	٢-١. المبحث الثاني: الموازنات التخطيطية.
١٧	١-١-٢-١. تعريف الموازنات التخطيطية التقليدية.
١٩	١-١-٢-١. مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية التقليدية.
٢٠	١-١-٢-١. ميزات استخدام الموازنات التخطيطية التقليدية .
٢١	١-١-٢-١. أهم الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية التقليدية.
٢٤	٢-٢-١. الموازنات التخطيطية المعدة على أساس النشاط.
٢٤	١-٢-٢-١. التعريف بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).
٢٦	٢-٢-٢-١. ميزات وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).
٢٧	١-٢-٢-١. إعداد الموازنات التخطيطية وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط.

رقم الصفحة	العنوان
٢٩	١-٢-٤. ميزات استخدام نظام تكلفة على اساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية.
٣١	١-٢-٥. أهم التحديات أمام استخدام نظام تكلفة على اساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية.
٣٤	<b>الفصل الثاني: نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية.</b>
٣٥	٢-١. طبيعة ومفهوم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٣٥	٢-١-١. نشأة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٤٠	٢-١-٢. المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٤٣	٢-١-٣. مبادئ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٤٦	٢-١-٤. الأسس والداعمات التي تقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٤٩	٢-١-٥. الميزات العامة التي يحققها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
٥٤	٢-٦. الميزات الخاصة التي يحققها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية.
	<b>الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية</b>
٥٩	<b>٣-١ المبحث الأول: الإطار العام ومحددات الدراسة التطبيقية</b>
٥٩	٣-١-١. الهدف من الدراسة التطبيقية.
٥٩	٣-١-٢. صياغة الفروض الإحصائية.
٦٠	٣-١-٣. حدود ومجال الدراسة التطبيقية.
٦٠	٣-١-٤. عينة ومجتمع الدراسة التطبيقية.
٦٠	٣-١-٥. الأساليب الإحصائية المستخدمة.
٦٢	<b>٣-٢. المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.</b>
٦٢	٣-٢-١. حساب تكلفة وحدة المنتج خلال الأسلوب المطبق في شركة المنصور.
٦٥	٣-٢-٢. بيان الأثر على تكلفة وحدة المنتج خلال تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد
٨٢	٣-٢-٣. التحقق الإحصائي لفرضية الدراسة والفرضيات الفرعية.
٩٢	الخلاصة:



رقم الصفحة	العنوان
٩٤	النتائج:
٩٦	التوصيات:
٩٧	المراجع
١٣١-١٠٦	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٣٨	مقارنة بين نظامي ABC&GPK.	١-٢
٤٧	طبيعة التكاليف في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد.	٢-٢
٥٢	مقارنة بين فلسفة مدخل (RCA)، ونظام (ABC).	٣-٢
٦٣	الموازنة التخطيطية الشهرية لنشاط إنتاج الأقرص.	١-٣
٦٦	الموازنة التخطيطية الشهرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة معدة على أساس الموارد ومسبباتها.	٢-٣
٦٨	الموازنة التخطيطية الشهرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة معدة على أساس الموارد ومسبباتها.	٣-٣
٧٠	توزيع تكاليف العمل الثابتة على الخطوط الإنتاجية.	٤-٣
٧١	توزيع تكاليف الآلات الثابتة على الخطوط الإنتاجية.	٥-٣
٧٢	مسببات التكاليف القابلة للتخصيص على الموارد.	٦-٣
٧٥	حساب تكلفة مورد العمل.	٧-٣
٧٧	حساب تكلفة مورد المواد غير المباشرة.	٨-٣
٧٩	حساب تكلفة مورد الآلات.	٩-٣
٨٢	عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب الموازنة التخطيطية للشركة.	١٠-٣
٨٤	نموذج توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.	١١-٣
٨٦	تحليل التباين بين الموارد عند تطبيق (RCA) في إعداد الموازنات التخطيطية.	١٢-٣
٨٧	تحليل حالتي الموازنة التخطيطية قبل وبعد استخدام محاسبة استهلاك الموارد.	١٣-٣
٨٨	تحليل تفصيلي عناصر التكاليف قبل وبعد استخدام محاسبة استهلاك الموارد.	١٤-٣
٨٩	ارتباط بيرسون بين تكلفة وحدة المنتج قبل وبعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.	١٥-٣
٨٩	اختبار وكلكسون لاختبار معنوية الفرض الرئيس.	١٦-٣

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٣٨	النظام الناتج عن دمج نظام التكاليف الألمانى ونظام التكاليف الفعلية على أساس النشاط.	١-٢
٤٢	الإطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.	٢-٢

# الخطوط العريضة

---

## أولاً: المقدمة:

إن ازدياد المنافسة المحلية والأجنبية والتطور التكنولوجي السريع والتغيير في هيكل تكلفة المنتجات قد أجبر المديرين على البحث عن الأساليب الأفضل لنظم إدارة لتكلفة والحاجة إلى نظم جديدة. حيث إن التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وقفت أمامها نظم محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير احتياجات تلك التطورات؛ مما أدى إلى تقديم معلومات تكاليفية مشوهة؛ بل أصبحت هذه الأنظمة مظلمة لمستخدميها، وكان من الضروري إيجاد الحلول للمشاكل التي أفرزتها نظم محاسبة التكاليف التقليدية (كيوان، ٢٠٠٧، ص ١١٠٨).

وقد اتجهت المنشآت الصناعية الحديثة كاستجابة لتلك التطورات إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط؛ نظراً لتعدد المنتجات، وزيادة الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة في المنشأة ذات التكنولوجيا الهائلة، إضافة إلى تعقيد وتنوع العمليات اللأزمه لأداء العمل في المنشآت الصناعية، إلا أنه ظل هو الآخر عاجزاً عن توفير المعلومات الملائمة والدقيقة لمديري تلك المنشآت (الدفن، ٢٠١٣، ص ٤).

وقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، كاستجابة للتطورات التي حدثت في البيئة الصناعية، ويعمل هذا النظام على تحليل الموارد، وإبراز أيها تضيف قيمة، وأيها لا تضيف قيمة، وأيها تم استغلالها بالكامل، وأيها لم تستغل ويجب استغلالها لتحقيق أقصى قيمة ممكنة، وذلك للقضاء على الطاقة العاطلة، فهو مدخل متكامل، وشامل في محاسبة التكاليف؛ حيث يعتمد على الدمج بين سمات نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يركز على الأنشطة، ونظام التكلفة الألمانية الذي يركز على الموارد (عبد الهادي، ٢٠١٢، ص ٢).

## ثانياً: مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة وملاءمة أنظمة التكاليف التقليدية، ونظام التكاليف على أساس النشاط على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد مديري المنشآت على اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنشآت، ودعم المركز التنافسي، كما أنها غير قادرة على المساعدة في ترشيد إدارة الموارد، والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة .

وكان على المنشآت البحث عن نظام رقابة جيد على العمليات التشغيلية؛ ليساعدها في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق، وتوفير دقة أفضل في تخصيص التكاليف، وترشيد المورد، والرقابة على عناصر التكاليف، ويتم ذلك بتطوير أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية، ليأخذ في الاعتبار إدارة الموارد بالتخصيص السليم لتكاليف الموارد غير المباشرة المتوقع استهلاكها بواسطة الأنشطة

إلى المنتجات المستفيدة منها بناء على مسببات التكلفة، بحيث يتم الربط بين المنتج ومجمعات الأنشطة التي تستهلك الموارد.

وتحاول الباحثة الإجابة عن التساؤلات الآتية :

- ١- هل يوفر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، وماله من خصائص أداة جيدة لأعداد الموازنات التخطيطية بما يساعد على التغلب على المعوقات التي تواجه إعداد الموازنات التخطيطية التقليدية؟
- ٢- هل يوفر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) المعلومات على المستوى التشغيلي، والتكتيكي، والاستراتيجي اللازمة لبناء الموازنات التخطيطية؟
- ٣- هل يساعد التكامل بين (GPK)، (ABC) في التغلب على عيوب ومشاكل الموازنات التخطيطية التقليدية؟

**ثالثاً: هدف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي :

- ١- تقييم فاعلية الطرق الحالية لإعداد الموازنات التخطيطية.
- ٢- تحديد دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية.
- ٣- بيان فعالية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في إعداد الموازنات التخطيطية.

**رابعاً: أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي :

أ-الأهمية من الناحية الأكاديمية: يحاول البحث استخدام أحد الأساليب المتطورة من المحاسبة الإدارية ، حيث يستخدم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدخال التطورات الملائمة علي أسلوب إعداد الموازنة التخطيطية، بحيث يعد من الناحية الأكاديمية تطوراً للأطر الفكرية المستخدمة في تحديث وتطوير أسلوب إعداد الموازنات بصفة عامة ، والموازنة التخطيطية بصفة خاصة.

ب-الأهمية من الناحية العملية : في ظل الانتقادات الموجهة لأنظمة إعداد الموازنات التخطيطية؛ يمثل هذا البحث أهمية عملية بالمساعدة في توفير الأساس التطبيقي لإعداد الموازنات التخطيطية بأسلوب متطور يتم بموجبه فصل تكاليف الطاقة المستغلة عن تكاليف

الطاقة غير المستغلة، وذلك خلال تبني مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بغرض ترشيد إعداد تلك الموازنات.

## خامساً: فروض الدراسة:

### الفرض الرئيس للدراسة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية".

### ويتفرع من الفرض الرئيس الفرضان الآتيان:

أ- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

ب- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية.

## سادساً: منهج الدراسة: (دراسة تطبيقية - مع دراسة حالة)

استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي على النحو الذي يخدم إيجاد نقاط لتطوير إعداد الموازنات التخطيطية، ومدى الاستفادة من نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في ترشيد أعدادها خلال تطوير إعداد الموازنات التخطيطية، حيث يهدف هذا المنهج إلى وضع الأساس العلمي لإعداد الدراسة التطبيقية اللازمة لاختبار مدى صحة فروض البحث، ومن ثم الوصول إلى نتائج الدراسة، وذلك عن طريق تحديد نوع البيانات المطلوبة، وتصميم أداة الدراسة التطبيقية لجمع البيانات.

## سابعاً: خطة الدراسة :

الفصل الأول: مداخل إعداد الموازنات التخطيطية دراسة تحليلية انتقادية.

الفصل الثاني: نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية (الاطار النظري).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية .

## الفصل الأول

---

طرق- مداخل- اعداد الموازنات التخطيطية  
دراسة تحليلية انتقادية



## الفصل الأول

### طرق \_ مداخل\_ إعداد الموازنات التخطيطية دراسه تحليليه\_ انتقاديه

إن التطورات السريعة والمتلاحقة على مستوى العالم أوجبت على المنشآت الصناعية الرغبة في الاستمرار في بيئة التصنيع الحديثة، والتي يسودها قدرٌ كبيرٌ من المنافسة، أن تعمل جاهدة على العمل على خفض التكلفة الوقت (أي وقت وصول المنتج للسوق عند الطلب) وكان لابد من العمل على تخصيص التكاليف على أساس مدى استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية، وكان لزاماً على المنشآت أن تحافظ على مكانتها في السوق بتخفيض تكاليفها دون الإضرار بجودة المنتج والخدمات التي تقدمها، وتخصيص التكاليف على أساس استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية (مصلحي، ٢٠٠٧، ص ٣١).

وتقسم الباحثة هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: الموازنات التخطيطية التقليدية دراسة انتقادية - تحليليه.

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة

تعددت الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة عن استهلاك الموارد والموازنات التخطيطية التقليدية، ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت الموازنات الخطيطة التقليدية.

١-١-١ المجموعة الأولى الدراسات التي تناولت نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من أهمها:

١-١-١-١ دراسة (Rahimi et al., 2014)

**Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting**

"محاسبة استهلاك الموارد: منهج جديد للمحاسبة الإدارية"

تهدف الدراسة عن التكامل بين نوعين من المحاسبة، النوع الأول: المحاسبة وفقا لتكاليف النشاط والنوع (ABC)، والنوع الثاني: محاسبة التكاليف الألمانية (GPK).

تناولت الدراسة مفهوم محاسبة استهلاك الموارد كأحدث تطور للمحاسبة الإدارية الحديثة، وأن هذا النوع يُعد أفضل تطوير للمحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تقوم فلسفة هذا النظام على أن الموارد الخاصة بالمنظمة هي التي تسبب التكاليف، ومن ثم يجب التركيز عند حساب تكاليف تلك الموارد، وما تم استهلاكه من تلك الموارد.

وانتهت الدراسة بتقديم إطار مفاهيمي لهذا النظام يجمع بين مزايا المحاسبة عن تكلفة النشاط، وكذلك محاسبة التكاليف الألمانية.

١-١-١-٢ دراسة (Abbas & Wagdi, 2014):

**"Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study between ABC and RCA Systems (MAY)"**

"اعتماد نظم التكاليف في شركات الصناعات التحويلية المصرية: دراسة مقارنة بين نظم

التكاليف القائمة على أساس النشاط، ومحاسبة استهلاك الموارد".

تناولت الدراسة قياس مدى اعتماد الشركات الصناعية المصرية على كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام المحاسبة استهلاك الموارد من حيث القياس السليم للتكلفة في تلك الشركات، حيث شملت الدراسة العملية عدد (٢٣) شركة صناعية مصرية في النصف الثاني من عام ٢٠١٣م.

أنتهت الدراسة وأظهرت نتائج الدراسة أن معظم الشركات (العينة) تعتمد على نظام التكاليف على أساس النشاط بنسبة (٥٦,٧%) من العينة، وأن نسبة (٥,٣%) تعتمد على نظام محاسبة استهلاك الموارد، وأن نسبة (٣٨%) تقوم بتطبيق نظم تكاليف مختلفة.

١-١-٣ دراسة (Lucian et al , 2014)

**Resourceful: fine-grained resource accounting for explaining service variability**

"محاسبة الموارد الدقيقة وأسعة الحيلة لتفسير تباين الخدمات"

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تحليل تكاليف الخدمات، والتنبؤ بها مستقبلاً عن طريق التفرقة بين التكاليف المتزامنة، والتكاليف غير متزامنة، تناولت الدراسة أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد له فائدة كبيرة في فصل تكاليف الخدمات، ويمكن الاستفادة منه في وضع الخطط المستقبلية للمنشآت الخدمية، وبخاصة في صناعة البرمجيات.

وانتهت الدراسة إلى إن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يسهم في إعطاء معلومات على مدى تفاعل البيئة المحيطة بالتشغيل في تحديد التكاليف المستهلكة للموارد الخدمية.

١-١-٤ دراسة (Keys & Mer1we, 2004)

**"Gaining Effective Organizational Control with RCA"**

"محاسبة استهلاك الموارد وتفعيل الرقابة التنظيمية"

تهدف الدراسة إلى إظهار دور محاسبة استهلاك الموارد الفعال في الرقابة بقيم الأداء وكشف الانحرافات.

تناولت الدراسة التركيز على إثبات أن مبادئ محاسبة استهلاك الموارد قادرة على التأثير في الرقابة بالمنشآت.

انتهت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد لا تمد المنشأة فقط بمقاييس الأداء الدقيقة والعادلة، بل تلقي الضوء على فحص الانحرافات، وتحديد التصرفات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

١-١-١-٥. دراسة (الناطور, ٢٠١٣) بعنوان "اثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الاردنية- دراسة تطبيقية".

تهدف الدراسة إلى تقديم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وباعتبارها دمج بين طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود، وطريقة المحاسبة الإدارية التقليدية. وقد تناولت الدراسة الغرض الأساسي لبيان أثر احتساب الموارد غير المستغلة في نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على تطوير واستمرارية استخدام نظم إدارة التكلفة، وقياس أثر ذلك على تخفيض تكلفة المنتجات.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام بيانات تكاليف حالات دراسية من واقع قوائم التكلفة لبعض الشركات لتوضيح طريقة التخصيص الجديدة لتكاليف الموارد. انتهت الدراسة إلى أن استخدام نظام (RCA) يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الإنتاج وأنه كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط نجح النظام الجديد في تحقيق الدقة في التكاليف.

١-١-١-٦. دراسة (كيوان, ٢٠١٣) بعنوان "استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة حالة تطبيقية". تهدف الدراسة إلى إبراز الاختلاف والتمييز بين نظام المحاسبة عن استهلاك (RCA)، وبين نظم التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

تناولت الدراسة الانتقادات التي وجهت إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وبينت أنها لم تتمكن من مساعدة الشركات على التخلي عن نظم التكاليف التقليدية المرتكزة على أساس الحجم، ثم تناولت الدراسة بالعرض والتحليل لنظام المحاسبة على أساس الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة.

انتهت الدراسة الى مايلي:

- يعطي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) نظرة مختلفة عن طريق تخصيص التكاليف.
- يحمل هذا النظام (الأنشطة - العمليات - المنتجات - العملاء)؛ بتكلفة الطاقة المستغلة فقط دون الطاقة غير المستغلة التي تترك للإدارة تقرير ما يلزم بشأنها؛ حيث إن تكلفة الطاقة غير المستغلة لا تدخل ضمن تكلفة المنتجات.

١-١-١-٧ دراسة (الذنف, ٢٠١٣) بعنوان "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد".

تهدف الدراسة إلى بيان مدى إمكانية استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد البدائل لتطوير نظم التكاليف، وكاستجابة للتغيرات البيئية الحديثة في المساعدة في ترشيد وإدارة الموارد الخاصة بمنشآت الخدمات.

تناولت الدراسة إلى أن أنظمة محاسبة التكاليف من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى منشآت الخدمات وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وانتهت الدراسة إلى أن نظام المحاسبه عن استهلاك الموارد يسهم في الحد من المشاكل التي تواجه كلاً من الأنظمة التقليدية لمحاسبه التكاليف، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد، ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة، وتحديد التكاليف الخاصة بالخدمات التي تقدمها منشآت الخدمات بشكل دقيق، وكذلك توفير معلومات مفيدة تساعد في عملية الرقابة، كذلك توفير معلومات للمساعدة على اتخاذ القرار، ومن ثم تحقيق مزايا تنافسيه لمنشآت الخدمات.

١-١-١-٨. دراسة ( الغوري , ٢٠١٠ ) بعنوان "المحاسبة عن استهلاك الموارد"

تهدف هذه الدراسة الى فحص محاسبة استهلاك الموارد وذلك لغرض تباين الاسس والدعائم التي يرتكز عليها هذا النظام واسباب تفضيله على المناهج المختلفة للمحاسبة الادارية.

تناولت هذه الدراسة دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، وأوضحت أنه يرتكز على ثلاثة مبادئ أساسية تميزه عن المناهج المختلفة لمحاسبة التكاليف، تتمثل فيما يأتي:

- رؤية خاصة بالموارد.
- رؤية خاصة بطبيعة التكلفة.
- رؤية خاصة بهيكل الكمية.

وانتهت الدراسة بتوضيح أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يقدم علاجاً شاملاً لنواحي قصور نظم التكاليف التقليدية، ويعد بمثابة حل متكامل لإدارة التكلفة بصورة أكثر شمولاً، كما أن هذا المدخل (RCA) قادر على توفير تقديرات دقيقة للطلب على الموارد والتكاليف المرتبطة بالموارد، بالإضافة إلى المحاسبة عن الطاقة العاطلة منسوبة إلى الطاقة الفائضة المخططة.

١-١-١-٩. دراسة (شاهين, ٢٠١٠) بعنوان "دراسة تحليلية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في كيفية قياس استهلاك الأنشطة من الموارد، وأثر تطبيقها على عملية تحليل الأنشطة وإدارة الموارد في المنظمات، وتحديد المزايا الخاصة الناتجة عن تطبيق ذلك النظام في المنظمات، وكذلك الخطوات العملية الخاصة بها خلال تطبيقه على شركات مطاحن الدقيق بالكويت.

وانتهت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يجمع بين الأجلين القصير والطويل في التخطيط، ويفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية معاً، ويعمل على فصل تكاليف الموارد العاطلة عن التكاليف المحملة على المنتجات وصولاً إلى دقة توزيع التكاليف، وتحميلها للأنشطة طبقاً لمدى استهلاكها من الموارد.

١-١-١-١٠. دراسة (عبد الهادي, ٢٠١٢) بعنوان "المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل لإدارة التكلفة".

هدفت إلى تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة خلال نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) كمدخل لإدارة التكلفة، والذي يُعد أحد المداخل المستخدمة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحادي والعشرين.

وقد تناولت الدراسة تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وتحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأفضل للطاقة الفائضة للوحدات الاقتصادية، وكذلك وجود فرق جوهري بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC).

وانتهت الدراسة إلى أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) سيساعد في التغلب على أوجه القصور الحالية التي تواجه المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) من حيث إدارة الموارد متمثلة في تتبع وتخصيص التكاليف على نحو أكثر دقة من ناحية، وتحديد المستهلك من الموارد وإدارة الطاقة من ناحية أخرى.

### **المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية التقليدية:**

١-٢-١-١ دراسة (الغمري، ٢٠٠٤) بعنوان "استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية".

تهدف الدراسة إلى بحث أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية على أساس تحليل الأنشطة باستخدام اتجاهين هما: اتجاه تكاليف المنتجات، واتجاه تكاليف العمليات، وبيان أهمية التكامل بين الاتجاهين وفوائده للمنشأة، واكتشاف أوجه القصور في الأسلوب التقليدي لتطبيق الموازنات التخطيطية.

وتناولت الدراسة أحد الأساليب المهمة التي عالجت الكثير من المشاكل التي يعاني منها الأسلوب التقليدي للموازنات، وقد تناولت الدراسة الأسلوب بآليته المبسطة التي ظهرت بداية تطبيق نظام (ABC) على الموازنات، ومن ناحية أخرى فإن الدراسة لم تتعرض لكيفية حل المشاكل الأخرى التي لم يتصد لها نظام (ABC).

انتهت الدراسة إلى أن التطور في منهج تحليل الأنشطة والاعتماد على اتجاهين للعمل؛ ساعد على ملاءمة هذا المنهج للاستخدامات الإدارية، وتدعيم عملية التحسين المستمر، وإخراجها من النطاق الضيق، وهو تحديد تكلفة المنتجات إلى نطاق أكثر اتساع يشمل المجالات الإدارية المختلفة، وأن إعداد الموازنة على أساس النشاط يساعد الإدارة في التخطيط وتحديد الأهداف المراد تحقيقها، واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف، كما أظهرت الدراسة أن الموازنات التخطيطية المعدة بأسلوب تقليدي تعاني من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة.

١-٢-١-٢ دراسة (المحمود، ٢٠٠٥) بعنوان "واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح في الأردن".

تهدف الدراسة إلى تعرف واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح بما يخدم الإدارة في التخطيط، واتخاذ القرارات، وتقديم المقترحات بشأنها، وقد أجريت الدراسة على عينة تمثل ٣٠ شركة إدارية تابعة للقطاع الحكومي الممول مركزياً.

**تناولت الدراسة** واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح بشكل عام دون المستوى المطلوب كوسيلة لتحقيق الكفاءة والفاعلية، وكأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكانت الأسباب التي أدت إلى ذلك هي انخفاض مستويات اعتماد المبادئ الأساسية لنجاح الموازنات التخطيطية، وضعف وسائل التنبؤ ونظم المعلومات المالية، والإدارية، والفنية، والمقاييس المعتمدة في تحديد تقديرات الموازنات، وعدم ثبات أهداف الأنشطة، أو البرامج المحددة في الموازنات.

**وانتهت الدراسة** إلى أنه يجب اعتماد مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية، وإشراك كافة المستويات الإدارية، والعمل على تصميم نظم للمعلومات المالية، والإدارية، والفنية بما يخدم عملية توفير البيانات والمعلومات، والوصول إلى المعايير وتطويرها، وتصميم نظام لمتابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية بشكل يحقق الربط بين الجانب المالي والأنشطة، أو البرامج المحددة.

١-٢-٣ دراسة ( نور والفضل, ٢٠٠٢ ) بعنوان "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة- دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة الصناعية العراقية والأردنية".

**تهدف الدراسة** إلى فحص تأثير العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات، والرضا عن العمل في المنظمة، وخصائص الوظيفة، وعدم التأكد البيئي، ونوع تكنولوجيا الإنتاج في كل من العراق والأردن من جهة، ومدى التباين في التأثير بين البلدين من جهة أخرى، وقد أجريت الدراسة على عينة مؤلفة من (٢٦٢) مفردة مختارة من العراق، و (٢٣١) مفردة مختارة من الأردن.

**تناولت الدراسة** عدم تأثير مركز تحكم الشخصية على العلاقة المدروسة في العراق، وتأثيره على تلك العلاقة في الأردن، وأن الخصائص الوظيفية تؤثر في العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات، والرضا عن العمل في المنظمة، وأن ذلك الأثر لا يختلف من بلد إلى آخر، وبعد متغير عدم التأكد البيئي محددًا قويا للآثار الإيجابية للموازنات، والحال كذلك مع متغير تكنولوجيا الإنتاج، كما وجد أن أثر النظام السياسي الاقتصادي القائم كبير على أداء العاملين ومشاركاتهم في إعداد الموازنات وغيرها من الأنشطة، والحالة العراقية شاهد على ذلك.

**وانتهت الدراسة** ضرورة ترسيخ وتعميق أسلوب المشاركة في إعداد الموازنات، والتخلي عن أية صيغ لا تتوافر فيها المشاركة الكاملة والحقيقية للأفراد، وذلك لما لتلك الصيغ من نتائج سلبية على تحفيز الأفراد، وزيادة دافعيتهم نحو الأداء المتميز، كما حثت المعنيين بالفكر المحاسبي والتطبيق العملي في كل من العراق والأردن على إجراء المزيد من البحوث، لفحص آثار المتغيرات التي



تناولتها الدراسة على طبيعة العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات، والرضا الوظيفي، بهدف تشخيصها ومعالجتها، لتفعيل الآثار الإيجابية للمشاركة.

#### ١-٢-٤-١ دراسة (خلف الله، ٢٠٠٧) بعنوان "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية -قطاع غزة/دراسية ميدانية".

تهدف الدراسة إلى تحليل وتقييم واقع إعداد وتنفيذ نظام الموازنات التخطيطية في الشركات بقطاع غزة، وتحدد الأسس والمبادئ التي يقوم عليها التطبيق، وتحديد أهم المشاكل التي تواجه عملية تطبيق هذا النظام، وكذلك العوامل التي تؤدي إلى عدم تطبيق هذا النظام في الشركات.

وقد تناولت الدراسة أن الشركات التي تطبق نظام الموازنات التخطيطية تواجه بعض المشاكل، وأهمها: عدم توفر المؤهلات في القائمين بإعداد وتنفيذ الموازنات، ووجود مشاكل في الجوانب الفنية والسلوكية في إعداد وتنفيذ الموازنات، كما توجد بعض الشركات التي لا تطبق نظام الموازنات التخطيطية في قطاع غزة، وذلك بسبب بعض العوامل، ومن أهم هذه العوامل: عدم تطبيق الأساليب العلمية الحديثة التي تساعد على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية، بالإضافة إلى بعض الظروف الخارجية التي تمنع استخدام نظام الموازنات التخطيطية.

وانتهت الدراسة إلى ضرورة وجود نظام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، وذلك لأهميتها في تحقيق الوظائف الإدارية من تخطيط، ورقابة، وتقويم الأداء، لتفادي عيوب الموازنات التخطيطية التي تعد على أساس البيانات، واستخدام أسلوب الموازنة الصفرية التي تساعد في الرقابة على الإنفاق، ومعالجة المشاكل التي تواجه تطبيق نظام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، وذلك بتأهيل وتدريب المسؤولين عن إعداد الموازنات، والعمل على الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، واستخدام الأساليب العلمية الحديثة في التنبؤ من أجل وضع تقديرات واقعية.

#### ١-٢-٥-١ دراسة (درغام، الشيخ عيد، ٢٠٠٨) بعنوان "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد و تنفيذ الموازنات".

تهدف الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، وتقويم فاعلية استخدامها، ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام، وقد اعتمد الباحثان على استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع بلديات قطاع غزة، وعددها خمسة وعشرون بلدية.

**تناولت الدراسة المقومات الأساسية اللازم توافرها لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة** في بلديات قطاع غزة، فيما عدا المجال الثالث لمشاركة المستويات الإدارية، ومن ثم فإن معظم المقومات المقترحة (إدراك الإدارة العليا، والمستوى العلمي، والهيكل الإداري) وتمثل بنية تحتية لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة.

**وانتهت الدراسة إلى ضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين، ولديهم الخبرة الكافية في** مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، كما أصت بالعمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات، واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي، وأوصت أيضا بضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في البلديات، حيث تساعد في عملية التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقدير الموازنات وأوصت كذلك بضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات، وتقدير الموازنات.

#### **-التعليق على المجموعة الأولى التي تناولت نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:**

**يتضح من استعراض الدراسات السابقة الآتي:**

يؤدي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد دورًا كبيرًا في الوصول إلى التخصيص الدقيق للتكاليف، وتحميلها على الأنشطة وفقا لمقدار استهلاكها من الموارد، كما تقدم علاجًا شاملاً لنواحي القصور في نظم التكاليف التقليدية، وله دور كبير في المحاسبة على الطاقة العاطلة منسوبة إلى الطاقة الفائضة المخططة.

وعليه بينت الدراسات السابقة أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يجمع بين الأجلين الطويل والقصير في عملية التخطيط، ويفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية معًا، ويعمل على فصل تكاليف الطاقة غير المستغلة عن التكاليف المحملة على المنتجات، وصولاً إلى توزيع عادل للتكاليف على المنتجات.

#### **-التعليق على المجموعة الثانية التي تناولت الموازنات التخطيطية التقليدية :**

**يتضح من استعراض الدراسات السابقة الآتي:**

تعاني الموازنات التخطيطية المعدة بأسلوب تقليدي من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة، الأمر الذي فرض ضرورة تطوير نظام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، نظرًا لأهميتها في تحقيق الوظائف الإدارية من تخطيط، ورقابة، وتقويم الأداء، وذلك بترسيخ وتعميق أسلوب المشاركة عند إعداد الموازنات، والاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين،

والعمل على الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، واستخدام الأساليب العلمية الحديثة في التنبؤ، من أجل وضع تقديرات واقعية.

وتخلص الباحثة من الدراسات السابقة الى زيادة الحاجة إلى تطوير نظم محاسبة التكاليف، لتلافي أوجه القصور التي تعاني منها نظم محاسبة التكاليف التقليدية، ونظام التكاليف على أساس النشاط، ويمكن استخدام مزايا نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحليل عناصر التكاليف، وتحميلها على الأنشطة التي تستهلكها، بحيث يمكن ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، والتي لم تأخذ في الاعتبار فصل التكلفة العاطلة عن التكلفة المستغلة، حيث يمكن تضمين عملية التخطيط لبنود الموازنات بالتكلفة المتسببة في تكوين المنتجات النهائية، مع ترك فرصة للإدارة في إعادة تخطيط الطاقات العاطلة ضمن تلك الموازنات التخطيطية.

وبعد أن تناولت الباحثة الدراسات السابقة في المبحث الأول، سيتم تناول الموازنات التخطيطية في المبحث الثاني.

## المبحث الثاني

### الموازنات التخطيطية

لم تعد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كافية لاستيعاب تحديات بيئات التصنيع الحديثة، وكذلك عمليات تخصيص تكاليف النشاط على الوحدات الإنتاجية، مما أدى إلى ظهور نقص حاد في نظم المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجات الإدارة في إعداد الخطط والرقابة عليها؛ الأمر الذي فرض ضرورة إعادة النظر في الأسس التي يرتكز عليها إعداد الموازنات التخطيطية التقليدية بعد حصر كافة المعوقات والعيوب التي تتضمنها، ومحاولة تحسين المزايا التي تقدمها هذه الطرق (مصلحي، ٢٠٧، ص ١١٣)، ويمكن ذلك خلال ما يأتي:

#### ١-٢-١: الموازنات التخطيطية التقليدية.

#### ١-٢-٢: الموازنات التخطيطية المعدة على أساس النشاط .

#### ١-٢-١: الموازنات التخطيطية التقليدية: ويمكن تناولها من خلال الاتي:

#### ١-٢-١-١: تعريف الموازنات التخطيطية التقليدية.

#### ١-٢-١-٢: مبادئ إعداد الموازنات التقليدية.

#### ١-٢-١-٣: مزايا استخدام الموازنات التخطيطية التقليدية.

#### ١-٢-١-٤: أهم الانتقالات الموجهة للموازنات التخطيطية التقليدية.

وتتناول الباحثة ذلك بالتفصيل خلال العرض الآتي:

#### ١-٢-١-١: تعريف الموازنات التخطيطية التقليدية:

الموازنة هي خطة تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة الاقتصادية لمدة محددة مقبلة، بمعنى محاولة الوحدة الاقتصادية رسم سياسات مستقبلية يتم صياغتها بناء على الأهداف والنتائج المحتملة أو المرجو تحقيقها، وأن عملية رسم خطوط عريضة وتفصيلية، وهذا يعني تحديد الأهداف العامة، ثم الأهداف الأكثر تفصيلاً بالتدرج من الأعم إلى الأخص، حتى يتم تحقيق هذه النتائج المخططة (النمس، ٢٠١٣، ص ٣٠؛ Ann Marie , 2010, PP.22-23).

وتمثل الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة من أجل التوصل إلى الأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، سواء المادية، أم البشرية (عليان، ٢٠٠٩، ص ١٤-١٥).

وتعد الموازنة التخطيطية أداة للتخطيط، والرقابة، ومتابعة الأداء المالي للوحدات الاقتصادية خلال توفيرها لخطط عمل رسمية تحدد مسار العملية الإنتاجية لسنة قادمة بناء على مجموعة أهداف عامة معدة مسبقاً، ويكون الهدف العام من إعدادها تحقيق نتائج ربح مرضية لتلك الوحدات الاقتصادية. (الهيني وآخرون، ٢٠١٣، ص ٢٦-٥٠)

كما تُعد الموازنة التخطيطية وسيلة أساسية لتقييم الوسائل، والطرق، والأساليب البديلة، للوصول إلى الخطة المثلى، بغرض تحقيق أهداف المشروع، والطرق، والأساليب البديلة، للوصول إلى الخطة المثلى في الفترة المستقبلية المحددة للموازنة، وتعد أيضاً طريقة مهمة لتحويل أهداف واستراتيجيات الوحدات الاقتصادية إلى نشاطات تشغيلية، ووسيلة لمقارنة الإنتاج الفعلي بالإنتاج المخطط، وإجراء التصحيحات اللازمة إذا لزم الأمر (Maryanne, M.2009, p250).

حيث تمثل الموازنة خطة مستقبلية لمدة محددة شهرية، أو ربع سنوية يتم خلالها تخطيط العملية الإنتاجية لمنتج معين، أو مجموعة من المنتجات خلال تخطيط الموارد الداخلة في تصنيع هذا المنتج وتكلفة كل مورد، وإن أحدث تطور لإعداد الموازنات هي الموازنة التخطيطية علي أساس النشاط، والتي تعرف بأنها أسلوب منهجي منظم لتحسين دقة التقديرات المستقبلية من تكاليف الموارد، حيث تركز علي عملية تبويب الموارد المطلوبة لتنفيذ المنتج، والتنبؤ بتكلفة هذه الموارد علي أساس الأنشطة التي تدخل في إنتاجه (فايد، ٢٠١٥، ص ٣٣٢-٣٣٥).

وترى الباحثة أن الموازنة بصفة عامة ما هي إلا خطة مالية معدة مسبقاً من قبل الوحدة الاقتصادية، ولا بد أن تتوافق مع الأهداف والسياسات العامة لها، والغرض منه القيام بدور رقابي كفاء على ما يتم تنفيذه، بالإضافة إلى ضبط الأداء الفعلي لعام مقبل في تلك الوحدات الاقتصادية.

١-٢-١-٢: مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية التقليدية: تركز الموازنات التخطيطية على مجموعة من المبادئ التي يتشكل منها الإطار النظري للموازنة التخطيطية تمثل الأسس العلمية في إعداد الموازنات التخطيطية خلال ما يأتي: ( موسى، ٢٠٠٩، ص ٤٠-٤٤؛ عبد الفتاح، ٢٠١٤، ص ١٦؛ درغام والشيخ عيد، ٢٠٠٨، ص ٥؛ الفضل ونور، ٢٠٠٢، ص ١٤؛ كحالة وحنان، ٢٠٠٢، ص ٣٤١؛ عبد اللطيف، ٢٠٠٤، ص ١٥٧)

- **مبدأ الشمولية:** تؤثر الخصائص الوظيفية على العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل؛ حيث إن المشاركة في صياغة أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية؛ توفر للأفراد المشاركين عنصر التحدي، والشعور بالمسئولية، وتزيد من احتمال إدراكهم لأهداف الموازنة، بالإضافة إلى شعور الأفراد بأن تحقيق أهداف الموازنة هو تحقيق لأهدافهم الشخصية.
- **مبدأ وحدة الموازنة:** تمثل الموازنة التخطيطية مجموعة من الموازنات الفرعية لعدة أنشطة اقتصادية، وتشكل بمجموعها وحدة ميزانية واحدة، ويجب عند إعداد الموازنة التخطيطية (الكلية) مراعاة الانسجام، والتناسق، والترابط بين الموازنات الفرعية، لأن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى، والموازنة التخطيطية الكلية.
- **مبدأ البيانات التخطيطية:** تعد الموازنة التخطيطية عن فتره مستقبلية عن طريق استعمال عنصر التنبؤ عن أوجه النشاط الاقتصادي المعد له الموازنة، ويتم التنبؤ على أسس وقواعد علمية ومنطقيه تربط المستقبل بالحاضر والماضي لا على أساس التخمين الذي لا أسس علمية له.
- **مبدأ التوزيع الزمني:** حيث يتم تقسيم العمليات التي تشملها الموازنة التخطيطية على فترات زمنية محددة ضمن فترة الموازنة التخطيطية، وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية.
- **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسئولية:** يقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسئولية تخطيط العمليات، وتتبع تدفق التكاليف بحسب المسئولية عن هذه العمليات، وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسئولية خطة عمل مرسومة يسير عليها، ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي لهذه الخطة؛ ومن ثم اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، حيث يتوجب على الوحدات التنظيمية تحضير تقديرات الموازنة للوحدة الاقتصادية المسئولة عنها، وذلك بهدف إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والمخططة لكل وحده بهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

• **مبدأ الثبات والمرونة:** لما كانت الموازنة تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بعدم التأكد، وجب أن تتسم تقديرات الموازنة بالمرونة، ويقصد بالمرونة إمكانية تعديل أرقام الموازنة بسهولة ويسر مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال؛ ومن ثم تُصبح الموازنة أداة المواجهة الحكيمة لتغير الظروف والأوضاع، وقد تعد الموازنة وفق مبدأ الثبات أو المرونة؛ إلا أنه إذا أعدت وفق مبدأ الثبات، فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، وإذا ما تغير مستوى النشاط الذي أعدت بموجبه الموازنة، توجب تغيير جميع بنود الموازنة.

• **مبدأ التعبير النقدي:** تعد الموازنة بصفة أولية بشكل عيني، فيتم بيان عدد الوحدات المطلوب إنتاجها، ويتم وفقاً لذلك تحديد كمية المواد الخام المطلوبة، وكذلك تحديد القوى العاملة المطلوبة وغيرها، وهذه ما تسمى الموازنة العينية، وبعد ذلك يتم ترجمة الموازنة العينية إلى وحدات نقدية.

• **مبدأ المشاركة:** يجب عند إعداد الموازنة إشراك جميع مستويات الإدارة في إعدادها، ويجب إشراك جميع مدراء الأقسام بذلك، بغرض إيجاد روح التعاون والمسئولية.

• **مبدأ الموازنة كمعيار لتقييم الأداء:** تعد الموازنة معياراً لقياس أداء الإدارة والإنتاج للمستويات المختلفة وللأقسام المختلفة، عن طريق المراقبة، والمقارنة ما بين الأداء الفعلي، والأداء المخطط حسب الموازنة.

١-٢-١-٣ **مزايا استخدام الموازنات التخطيطية التقليدية:** (عبد الفتاح، ٢٠٠٧، ص ٧؛ السياغي، ٢٠٠٧، ص ص ٦-٧)

تُعد الموازنة التخطيطية بصفة عامة الوسيلة العملية التي تساعد الإدارة على تحقيق وظائف التخطيط، والتنسيق، والرقابة، والاتصال، والدفاعية، كما تمكن من تطبيق مبدأ مركزية المسئولية، ومركزية الرقابة في آنٍ واحد، إذ تمد الإدارة بالأداة التي تحقق تفويض السلطات دون أن تفقد سيطرتها على المسؤولين عن التنفيذ؛ ومن ثم توفر العديد من المزايا، والتي تتمثل فيما يأتي: (Charle & Datar, 2014, p . 226-282).

-مساعدة المديرين على وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط والسياسات المستقبلية التي تضمن تحقيق الأهداف.

- تساعد الإدارة على أخذ الاحتياطات اللازمة للظروف المحتملة، والتكيف معها.
- تعد أداة الإدارة في التنسيق، والاتصال، والرقابة على أوجه النشاط المختلفة.
- تساعد على تحفيز العاملين، وحثهم على تحقيق الأهداف.

• المساعدة على توقع المشاكل والمعوقات قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الواقعية الموضوعية.

• المساعدة على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية بالمدرج بالموازنة.

• إشراك المستويات الإدارية التنفيذية في وضع الخطة بجعلها قوة إيجابية عند تنفيذ الموازنة.

#### ١-٢-١-٤: أهم الانتقادات الموجهة إلى الموازنات التخطيطية التقليدية:

اتفقت كثير من الكتابات على أن الموازنات التخطيطية التقليدية تتضمن العديد من أوجه القصور،

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إليها ما يأتي (Martin, & Zaneta, 2013, pp. 26-37 ;

Lennertz, 2008, pp. 6-11)

• بطء الموازنة التخطيطية التقليدية في التكيف مع التغيرات التي تواجهها المنظمات وفقدانها للمرونة، حيث تصاغ الموازنة التقليدية من أعلى إلى أسفل متجاهلة ضرورة التواصل الإداري من أسفل إلى أعلى، ومن أعلى إلى أسفل، أي أنها تفقد المرونة في التكيف مع الظروف المتقلبة للوحدات الاقتصادية .

• الموازنة التخطيطية التقليدية هي موازنة لأغراض الرقابة أكثر منها أداة لمساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

• الموازنة التقليدية تقوم على تخصيص المصادر استناداً إلى سياسات المنظمة، وليس بناء على الحاجات الإستراتيجية.

• لا تدعم القيمة، وتعتمد على بيانات تاريخية مرتبطة بفترات سابقة، بغرض إعداد موازنات تخطيطية للفترات التالية.

• تركز على تكلفة الإدارات والأقسام، وتتجاهل تكلفة عمليات الأعمال عبر الوظائف.

• تركز على المدخلات أكثر من التركيز على المخرجات.

• لا تأخذ في الاعتبار عبء العمل (حجم النشاط)، وكذلك لا تقوم بتحديد الفاقد، ولا تربط بالخطط الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية.

• لا تركز على الطاقة غير المستغلة، بل تركز على كون التكاليف فقط ثابتة، أو متغيرة.

وتتفق الباحثة مع الرأي القائل بأن الموازنات التخطيطية التقليدية لا تأخذ بعين الاعتبار

حجم النشاط؛ حيث إن من أكبر عيوبها أن حجم النشاط ليس جزءاً من إعداد الموازنات التخطيطية

التقليدية، وأن ذلك لا يساعد على عملية خلق القيمة في الأنظمة الحديثة التي تترجم احتياجات

السوق؛ ومن ثم كان استخدام الإدارة التشغيلية للموارد أقل شيوعاً؛ وعليه كان التطور المهم هو

التحول للتركيز على وظائف الموازنة التقليدية، وذلك لتحسينها (الغمري ٢٠٠٤، ص ٢٤-٣٠).



كما تتفق الباحثة مع الرأي القائل بأن الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية التقليدية في اعتماد الطرق التقليدية في إعداد الموازنات التخطيطية، ومن أهمها: (السياغي، ٢٠٠٧، ص ٧)

أ- **صعوبة التنبؤ:** يعتمد إعداد الموازنة التخطيطية على (التنبؤ) بالأهداف والنتائج المتوقعة مستقبلاً، وعملية التنبؤ هذه ليست مهمة سهلة في كثير من الأحوال، ولا يمكن أن تكون دقيقة بشكل كامل، ولكن يجب أن يتم ذلك وفقاً لكل ما هو متاح من بيانات ومعلومات متصلة بالأحداث الاقتصادية موضع التنبؤ.

ب- **الجمود وعدم مراعاة المرونة:** لا يحقق نظام الموازنات التخطيطية أهدافه المرجوة إذا لم تُراعَ فيه اعتبارات المرونة والتي تقضي بالسماح بمراجعة وتحديث التقديرات، خاصة إذا حدثت وقائع جوهرية من شأنها جعل تلك التقديرات غير صالحة، عند قياس وتقييم الأداء، ولكن مراعاة المرونة في النظام لا يجب أن تفسر بشكل واسع يسمح بإعادة النظر في التقديرات بشكل متكرر، حتى لا تفقد الموازنات التخطيطية هيبتها ويقل دورها الرقابي، ومن هنا يجب مراجعة وتحديث التقديرات التي يجب أن تقتصر على الظروف التي يحدث فيها تغيير جوهري يجعل التقديرات الأصلية للموازنة غير صالحة للاستخدامات المختلفة التي أُعدت من أجلها.

ج- **سوء فهم الإدارة للموازنة التخطيطية ونقص الوعي الإداري:** قد يكون هناك نقص وعي للإدارة بأهمية وفائدة الموازنات، فالإدارة غير الرشيدة قد لا تولي لنظام الموازنات التخطيطية ما يستحقه من عناية عن طريق عدم الاستجابة لما يحتاجه إعداد، وتنفيذ النظام إلى كوادرن فنية وخبرات إدارية، كما أن الإدارة غير الواعية قد لا تحسن الاستفادة من مخرجات نظام الموازنات التخطيطية، فمثلاً قد لا تربط الإدارة بين نظام الموازنات التقديرية ونظام الحوافز، الأمر الذي يقلل من فاعلية الجانب التحفيزي للموازنات التخطيطية، كما أن عدم الفهم السليم لنظام الموازنات التخطيطية من جانب الإدارة قد يؤثر في النظام ذاته.

لا تقتصر معوقات الموازنات التخطيطية على المشكلات التي تنجم عن عدم وعي الإدارة وسوء فهمها، بل يشمل أيضاً سوء فهم العاملين للموازنات في بعض الأحيان. فقد تعتقد لجنة الموازنة مثلاً أنها أكثر معرفة وحرصاً على مصلحة المنشأة من الإدارات المختلفة القائمة بالتنفيذ؛ ومن ثم ترفض (بدون دراسة) أية طلبات تردّ من تلك الإدارات للحصول على مبالغ أو مواد إضافية، وقد يؤدي ذلك الرفض إلى خفض الإنتاجية من جانب الإدارات القائمة بالتنفيذ، وذلك لكي تثبت وجهة نظرها في طلب مبالغ ومواد إضافية كانت سليمة، وأن وجهة النظر من إعداد الموازنة هي التي كانت خاطئة

د-عدم سلامة الهيكل التنظيمي: إن عدم وجود هيكل تنظيمي سليم في الوحدة الاقتصادية قد يكون أحد معوقات الموازنات التخطيطية، فإذا كانت الاختصاصات والمسئوليات غير محددة بوضوح، فإن ذلك قد يؤدي إلى بعض الصعوبات في التقدير، بالإضافة إلى تعذر المحاسبة عن نتائج تنفيذ الموازنات التخطيطية، ومن هنا تبرز ضرورة وحتمية وجود تنظيم إداري سليم في المنشأة حتى يمكن تطبيق محاسبة المسئولية جنباً إلى جنب مع الموازنات التخطيطية، الأمر الذي يزيد من فعالية تلك الموازنات، وخاصة من الناحية الرقابية.

وتخلص الباحثة مما سبق إلى أن الحاجة ضرورية لتطوير الموازنات التخطيطية التقليدية، والعمل على تلافي الصعوبات التي قد تواجه إعدادها، وتطوير أساليب إعدادها باعتبارها أداة مهمة من الأدوات المحاسبية؛ ومن ثم تكون محاولة التغلب على مثل هذه الصعوبات ضرورية، وهذا ما تتناوله الباحثة في المبحث الثاني خلال الموازنات التخطيطية المعدة على أساس النشاط.

وبعد أن تناولت الباحثة الموازنات التخطيطية التقليدية، سيتم تناول الموازنات التخطيطية المعدة على أساس النشاط.

## ١-٢-٢ الموازنات التخطيطية المعدة على أساس النشاط:

ظهر نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في بداية عقد الثمانينات من القرن الماضي من قبل الباحثين الأكاديميين، ومنهم روبرت كوبر، وروبرت كابلن، إذ بدأ كل منهم بالبحث عن بديل لتوزيع التكاليف غير المباشرة بالأسلوب التقليدي بعد أن أثاروا عددًا من الانتقادات لهذا الأسلوب، إذ إن هذا الأسلوب لا يملك درجة كفاية ملائمة لتحديد التكاليف في ظل البيئة الصناعية التي تطورت بشكل متسارع، إذ تمكننا من تطوير أسلوب جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة يقوم على فكرة الأنشطة، وليس مراكز التكاليف. (الجبوري، ٢٠٠٨، ص ٢٨٨)

ويمكن تناول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كأساس ومدخل للتعريف بالموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على النحو الآتي:

١-٢-٢-١: التعريف بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

١-٢-٢-٢: مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

١-٢-٢-٣: إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لنظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط.

١-٢-٢-٤: مزايا استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية.

١-٢-٢-٥: أهم التحديات أمام استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية.

وتتناول الباحثة كل نقطة بالتفصيل خلال العرض الآتي:

١-٢-٢-١: التعريف بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

يعد تزايد مستوى الآلية في العديد من الشركات من أكثر الملامح المميزة لبيئة التصنيع الحديثة، حيث يؤدي التحول نحو الآلية إلى تخفيض تكاليف العمالة المباشرة؛ ومن ثم تغير هيكل تكلفة المنتج، وذلك بانخفاض نسبة التكاليف المباشرة، وبالمقابل زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة؛ حيث إن المداخل التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أصبحت غير ملائمة لتحديد تكلفة المنتج بدقة، كذلك حاجة الإدارة للحصول على معلومات تساعد على اتخاذ قرارات صحيحة، لذلك تم استحداث نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات (عبيد الله، ٢٠٠٤، ص ٢٠٦).

وقد ظهر نظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط نتيجة الثغرات الموجودة في النظم التقليدية لمعالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة، وبروز الحاجة المتنامية لوجود نظام تكاليف يسعى إلى ضبط المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف.

ويوفر نظام ABC بيانات تكاليف أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن ضمنها التسعير، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج والتطور التقني، الذي من شأنه إحداث تغيير في هيكل التكاليف بدخول الميكنة إلى مختلف المراحل؛ مما جعل تكلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل، بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة (العكاوي، ٢٠٠٨، ص ٣١-١).

وعرف نظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط بأنه "أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي يهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات التي تمثل هدف التكلفة حسب استفادة كل نوع من هذه المنتجات أو الخدمات من كل نشاط من أنشطة الشركة التي بدورها استنفذت التكاليف غير المباشرة التي يتم تجميعها في وعاء تكلفة خاص بكل مجموعة متجانسة من التكاليف باستخدام محركات التكلفة الملائم (Rishi&chikraborty,2015 pp.27-42).

وتتفق الباحثة مع الرأي القائل على أن هذا النظام يمثل طريقة لاحتساب التكاليف، والتي يتم توزيعها على أنشطة الشركة، ومن ثم تحميلها للمنتجات، أو الخدمات بناء على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة مرتكزاً على تحليل أنشطة الشركة للحصول على البيانات اللازمة في ضوء سلوك تكاليف هذه الأنشطة، وتحديد العوامل التي توجه هذه التكاليف؛ ومن ثم إدارة تكاليف أنشطة الشركة بفاعلية وكفاءة (صيام، ٢٠٠٩، ص ٤١٦-٤٢٠).

وتهدف الموازنة المعدة على أساس تكلفة النشاط إلى ترشيد وضبط عمليات الإنفاق وزيادة فعالية الإنفاق، والارتقاء بجودة مخرجات النشاط بالوحدات الاقتصادية، أو ما يقدم من خدمات عامة، وترتكز في مجملها على تطوير الأسلوب التقليدي بالاعتماد على المناهج الحديثة، ومنها منهج إدارة التكلفة الشاملة، ومنهج إدارة الجودة، ومبدأ تحليل الأنشطة لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبعض أساليب بحوث العمليات في مجال التخصيص الأمثل للموارد خلال ما يأتي: (رسلان، ٢٠٠٧، ص ٦٢٥-٦٢٦)

• دراسة رغبات المستهلك الذي تخدمه الوحدة الاقتصادية، وهذه الرغبات تمثل مخرجات الموازنة على أساس النشاط.

- تحديد الأنشطة اللازمة للإنتاج بالجودة المطلوبة، والأنشطة هي العمليات التي تستهلك الموارد لإنتاج هذه الخدمة أو المنتج.
- تقدير مستوى الموارد المناسب حتى يتم أداء الأنشطة بنجاح؛ حيث يتم تحديد كيف تتأثر مستويات الاعتماد المختلفة على المخرجات، ومن ثم يمكن اتخاذ قرارات توزيع الموارد لتعظيم المخرجات.

ويتضح مما سبق وجود علاقة بين التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وبين الموازنات على أساس النشاط (ABB). (رسلان, ٢٠٠٧, ص ص ٦٢٥-٦٢٦).

### ١-٢-٢: مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط:

بالرغم من مواجهة هذا النظام لصعوبات، وكذلك التكلفة العالية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية وخاصة في بداية تطبيقها له، وعدم قبوله من قبل الكثيرين لعدم رغبتهم في التغيير وتمسكهم بالنظام التقليدي؛ فإن الكثير من الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت على أنه يسهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية، والتأثير في قرارات التسعير- (Robert Kee, 2015, pp77-98).

وتتمثل مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في الآتي : (حسن وآخرون، ٢٠١٣، ص ٤؛ (Robert Kee, 2015, pp77-98؛

- يعد واحدًا من الأنظمة الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، التي يمكن خلالها إنتاج بيانات تكاليفية أكثر دقة من تلك التي يوفرها الأسلوب التقليدي نتيجة توفيره أساس أكثر عدالة لتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.
- يزود المديرين بأسباب نشوء التكلفة، مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة (Zhihong, 2015, pp.91-116).
- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة.
- يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، ومن ثم اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين.
- يدعم تطبيق (ABC) قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبة إدارية أخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للوحدة الاقتصادية، وتحسين الأداء المالي والإداري لها، كأسلوب التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن. (Akram, 2015, pp. 66-73)

وتتمثل أهم أوجه القصور الموجودة بنظام التكلفة على أساس النشاط التي تظهر خلال ما يأتي: (الدفن، ٢٠١٣، ص ٢١)

- ١- يستهلك نظام التكاليف على أساس النشاط وقتاً طويلاً لتنفيذه، بالإضافة إلى أنه مكلف ماليًا، ويحتاج إلى إجراء العديد من المقابلات لتنفيذه، وهناك مقاومة كبيرة لتطبيقه من قبل العاملين..
- ٢- تأتي مخرجات نظام التكاليف على أساس النشاط متأخرة جدًا، وأنه لا يوجد برامج تدريب كافية لتنفيذه.
- ٣- عدم وجود الدعم الكامل لتطبيقه من قبل الإدارة العليا، ومحدودية هذا النظام في الرقابة على عناصر التكاليف.
- ٤- عدم وجود هدف واضح للمنشأة، وقصور في التعليم والمعرفة عن تطبيق النظام.
- ٥- عدم الرغبة في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف الحالية، وعدم ملاءمة بيئة منشآت الخدمات لتطبيق نظام التكاليف على أساس.

#### ١-٢-٣: إعداد الموازنات التخطيطية وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC):

عرف مفهوم الموازنة على أساس النشاط (Activity Based Budgeting (ABB): بأنه نهج صياغة الموازنة التخطيطية تركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة، ويعد آلية تعمل على ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض ، وتحديد المصادر المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة، فهو نظام ممتد من النظام الأساسي في تحديد التكاليف لكل صنف، وهو نظام المحاسبة على أساس النشاط (ABC) (Essam Moustafa, 2005, pp.42-72).

كما أن نظام إعداد الموازنة التخطيطية على أساس تكلفة النشاط يعمل على تقدير المصادر اللازم فقط لتلبية حاجات أنشطة المنظمة، لكي تلبى الأهداف التي تسعى إليها المنظمة، والوصول إليها بشكل أدق، ومن ثم يقدم تقديرا لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والأنشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية للوحدة الاقتصادية (Schalkwykk, 2012, P. 15).

وتعد الموازنة المعدة على أساس تكلفة النشاط مرحلة متطورة من إعداد الموازنات التقليدية، تهدف إلى تحميل التكلفة على كل نشاط من نشاطات الوحدة الاقتصادية، وتعمل على استبعاد

الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، والإبقاء على الأنشطة التي تعمل على إحداث قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة (العمرى، ٢٠١٢، ص ١٩-٢٩).

وتؤكد كثير من الدراسات أن نظام (ABB) يعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد بحيث تتفق مع توقعات العملاء وتطابقها مع الموارد، حيث تقوم الموازنة على أساس تكلفة الأنشطة (ABB) على تحديد المنتجات والخدمات والتكاليف غير المباشرة بشكل حقيقي، وذلك باعتبار نظام (ABC) وسيلة ربط بين تكاليف النشاط مع النتائج، وذلك بهدف تحديد التكلفة الحقيقية للمنشأة عن الخدمات، مع ضرورة التأكيد على أن التكاليف الحقيقية تشمل التكاليف المباشرة، بالإضافة إلى حصة عادلة من التكاليف غير المباشرة، حيث نجد المنشآت التي تركز على نظام الموازنة على أساس تكلفة الأنشطة (ABB) تحاول أن تصل إلى الهدف الأساسي لأي وحدة اقتصادية وهو تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى ممكن (NDMA.com).

كما يركز نظام إعداد الموازنات التخطيطية على أساس تكلفة النشاط على فهم الأنشطة وعلاقتها، وربطها بتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتحليلها دون التركيز على الموارد، أو تحليل المنتجات (علاوي، ٢٠١٢، ص ١٣٨).

**وتتمثل مراحل إعداد الموازنات التخطيطية على أساس تكلفة النشاط تتمثل فيما يأتي:**

(Capusneanu ,etal,2013, pp.26-34)

**مرحلة تمهيدية:** قبل الانتقال إلى الموازنة على أساس تكاليف الأنشطة يتم العمل على خلق بيئة مناسبة لها، وذلك خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يوفر وصفاً للأنشطة والمصادر الحالية، حيث يتم الاعتماد عليها في التنبؤ بينود الموازنة المستقبلية، ويمر إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بعدة مراحل تالية تتضح فيما يأتي:

**المرحلة الأولى:** تقدير كمية المواد اللازمة لإنتاج السلع والخدمات عبر تقدير حجم المبيعات المتوقعة كما ونقداً، فكلهما من المكونات الأساسية للموازنة.

**المرحلة الثانية:** تقدير الأنشطة التشغيلية اللازمة لكل مستوى في الوحدة استناداً إلى هيكل الأنشطة المحدد وفقاً لنظام (ABC).

**المرحلة الثالثة:** تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة.

**المرحلة الرابعة:** تجميع إجمالي تكاليف الأنشطة المقدر، وإجمالي الموارد المقدر.

**المرحلة الخامسة:** تحديد الطاقة الإنتاجية المتوقعة بناء على إجمالي الأنشطة والمصادر، ومن ثم تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، واللازمة لغاية التعديل الدوري في شكل الميزانية نظرا لظروف التقلبات المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

وبعد أن تناولت الباحثة التعريف بنظام المحاسبة المبني على أساس تكلفة النشاط، ومزايا وعيوب نظام المحاسبة المبني على أساس تكلفة النشاط، وإعداد الموازنات التخطيطية وفقا لنظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط، وسيتم تناول مزايا استخدام نظام محاسبة تكلفة النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية.

### ١-٢-٤: مزايا استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية: (نجيب، ٢٠١٣، ص ص ١٢٠-١٦٠)

يحقق استخدام نظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط مجموعة من المزايا في أنظمة محاسبة التكاليف، لاسيما في عملية إعداد الموازنات التخطيطية؛ حيث إن الموازنات التخطيطية المعدة لذلك تساعد على توفير معلومات تكاليفية وإدارية تدعم الإدارة في أداء مهامها في مجال التخطيط والرقابة، وتتمثل مجموعة المزايا التي يحققها هذا النظام فيما يأتي:

- زيادة فعالية نظم الموازنات التخطيطية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك خلال إسهامها في تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكاليفية وإحلالها محل الشكل التقليدي لتقارير المسؤولية للتكلفة.
- توصيف مشكلة الطاقات العاطلة بناء على تحليلات الأنشطة إلى أنشطة مضيئه للقيمة وأخرى غير مضيئه بالنسبة للإنتاج، مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج، وخاصة في ظل نظم تقنية إدارة الوقت.
- تحقيق أفضل استغلال ممكن لموارد شركات قطاع الأعمال العام، وخاصة في ظل قيود الندرة لهذه الموارد، مما يقلل من فروق التقدير غير المرغوب فيها.



وأضاف ( Huynh,etal, 2013.pp181-187 ) إلى الميزات السابقة ما يأتي:

- يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، والاعتماد على هذه المعلومات في إعداد الموازنة يجعلها أكثر واقعية.
- إعتدال إعداد الموازنة على أساس النشاط أكثر مرونة من حيث التعديل الدوري في أرقامها، أو القيام بتطوير الموازنة من زيادة، أو خفض لأرقامها المقدرة، وبالتالي هي أكثر فعالية ودقة من حيث التقدير، والاقتراب من الحقيقة.
- إعتدال إعداد الموازنة على النشاط تساعد المدراء على إدارة التكلفة بشكل أكثر فعالية من الاعتماد على نهج الموازنات التقليدية؛ حيث إنها تستند بالأساس على مخرجات نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة اللازمة.
- إعتدال إعداد الموازنة على أساس النشاط هي موازنة كفاء في العملية الرقابية وجيدة في نفس الوقت في عملية التخطيط الاستراتيجي، فهي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الداخلية في المنظمة فيما يتعلق بآلية تسعير المنتجات وتحديد تكاليفها، والأنشطة التي تضيف قيمة، والتي لا تضيف قيمة، ويمكن نجاحها وضمان كفاءتها خلال تعاون كافة العاملين في وضعها من الإدارة العليا حتى أسفلها من تفاوض، وصياغة، وتنفيذ، ومتابعة ما بعد تنفيذها (فإعداد الموازنات على أساس النشاط على القطاعات الحكومية أكثر تعقيدا من القطاع الخاص، لتعقد الأنشطة واتساعها).
- تضع تقديرات مفصلة حول متطلبات هذه الأنشطة، وبالتالي تتمكن من ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف يمكن تحقيقها، مما ينتج عنه خلق قيمة للمنظمة يصل إلى حد زيادة الإنتاجية وأيضاً هامش الربح؛ ومن ثم خفض تكلفة رأس المال.
- تعمل على حث الإدارة على تحديد الموارد البشرية اللازمة لكل نشاط من الأنشطة، وحث الإدارات على تحديد الاحتياجات الفعلية من هذه الموارد حسب حاجة النشاط الفعلي، كما أنها تعطي أرقاماً أكثر دقة عن كلفة الخدمة أو المنتج؛ مما يساعد على الوصول إلى السعر المناسب.

## ١-٢-٥: أهم التحديات التي تواجه استخدام نظام التكلفة على اساس

النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية: (علاوي, ٢٠١٠, ص ١٣٠-١٣٢, PHuynh, et al, 2013 p.183)

أشارت مجموعة من الدراسات إلى أهم التحديات التي تؤدي إلى فشل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات التخطيطية، وهي:

- عدم توفر الأركان أو المقومات الخاصة بنظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة، والمتمثلة في (وجود نظام تكاليف مبني على الأنشطة - وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتنفيذها حسب الأصول-وجود نظام رقابي فعال- وجود إدارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلا من المصالح الشخصية والوظيفية).

- مقاومة العاملين وعلى كافة المستويات لفن التغيير والتطوير، واستحداث نظم حديثة متطورة إذ أن وجود هذا السلوك يُعد من الأمور الطبيعية، وعلى الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية التي يطبق بها معالجته، فالطرق الصحيحة تتمثل في نشر الوعي والثقافة اللازمة حول هذه الأنظمة، وعرض مزاياه، والأمور الإيجابية التي قد يتأثر بها العاملين في حال نجاحه، والعكس صحيح في حال فشله، وأن على الجميع التعاون في سبيل تطبيقه، وتنفيذه بالشكل المطلوب.

- سوء الاستخدام والتطبيق لبنود نظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة مما ينعكس أثره على كفاءة وفاعلية هذا الأسلوب، وبعبارة أخرى عدم الالتزام بالشكل المطلوب في التقيد بما تتضمنه وتستوجبه الموازنة المعدة على أساس الأنشطة، إذ قد تكون محاولة من بعض المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية لإفشاء وإحباط هذا الأسلوب من النجاح.

- عدم وجود متابعة دورية لمقارنة بنود الموازنة المعدة على أساس الأنشطة مع ما تم تحقيقه بالفعل.

- قلة المحاسبين المدربين: المدخل الحديث للموازنات (ABB) يحتاج عدد من المحاسبين المدربين ذو خبرة عالية، وفي حال عدم توافر محاسبين مدربين يصعب تطبيق التدخل الحديث للموازنات مما يؤدي لتحديد الأهداف بشكل خاطئ، وزيادة التكاليف.

وبالرغم من التشابه بين الموازنة على أساس تكاليف الأنشطة مع الموازنة التقليدية في كونها خطة مفصلة للحصول على الاستخدام الأمثل للموارد المالية وغير المالية خلال مدة محدودة، فإنها اختلفت عنها اختلافاً جوهرياً فيما يأتي:(مصلحي, ٢٠٠٧, ص ٢٩-٣٢)

- إن الموازنة التخطيطية التقليدية لا تحدد الكمية التالفة والضائعة من الإنتاج في حين إن الموازنات المعدة على أساس الأنشطة تملك القدرة على تحديد هذه الكميات.
- تعد الموازنة التخطيطية التقليدية بناءً على التكلفة المقدرة للأقسام الصناعية، بينما الموازنات المعدة على أساس الأنشطة تبني على تكلفة العمليات المقدرة.
- الموازنات التخطيطية التقليدية تقيس الأثر المتوقع فقط ، بينما الموازنة المعدة على أساس الأنشطة تقيس وتوضح الأثر والسبب.
- الموازنات التخطيطية التقليدية لا توضح الطاقة غير المستغلة ، أما الموازنة على أساس الأنشطة الموازنة على أساس الأنشطة يمكنها توضيح الطاقة غير المستغلة، بفضل اعتمادها على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- نظام الموازنات على أساس تكلفة النشاط يسمح للإدارة بالتركيز على تخفيض التكاليف الثابتة، وهذا الشيء غير متاح في الموازنات التقليدية.
- الموازنة التخطيطية التقليدية ذات اتجاه واحد من أسفل إلى لأعلى؛ مما يحد من حجم مشاركة العاملين في صياغتها، ويجعلها غير قادرة على اكتشاف الأخطاء، والتلاعب وعدم الدقة في تقدير أرقامها بينما الموازنة على أساس النشاط، فالمشاركة في صياغتها تعاونية من أسفل لأعلى، ومن أعلى لأسفل؛ الأمر الذي يجعلها أقل عرضه للخطأ، وأكثر قدرة على التنبؤ الدقيق).

### • الخلاصة:

تخلص الباحثة مما سبق الى أنه نظراً لمجموعة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى أسلوب إعداد الموازنة التخطيطية التقليدية، وكذلك أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية على أساس تكلفة النشاط، لا بد من البحث عن أسلوب أكثر حداثة يستخدم في إعداد الموازنات التخطيطية يأخذ في الاعتبار عملية التخطيط للطاقة العاطلة غير المستغلة، مع ضرورة ربطها بالأنشطة التي لا تستهلك موارد، حتى يمكن التخطيط الفعال لعلاج هذه الطاقة العاطلة، وتلافي حدوثها.

وبعد أن تناولت الباحثة تقييم الطرق الحالية في اعداد الموازنات التخطيطية في الفصل الأول، سيتم تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية.



## الفصل الثاني

---

نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد  
كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية

## الفصل الثاني

### نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية

يعد العالم بمثابة سوقاً مفتوحة تتنافس فيه مختلف الوحدات الاقتصادية، فقد أصبح القانون السائد هو تحقيق هدف البقاء والاستمرار للأفضل عن طريق زيادة الحصة السوقية، وفتح العديد من الأسواق لجذب المزيد من العملاء، والوصول إلى أعلى مستوى من الجودة، وبأقل تكلفة ممكنة، من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية، ودعم المزايا التنافسية (الكومي، ٢٠٠٧، ص ١٧).

وتعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكلفة على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني، والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعد تطويراً لنظم محاسبة التكاليف. (Thomson&Gurowka,2005,p.24)

ولهذا نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من عملية المزج بين نظام التكاليف الألماني، ونظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط؛ فأصبح النظام الجديد يحمل ميزات كلا من النظامين كالآتي:

تم الاستفادة من نظام التكاليف الألماني الذي يعد عملية استهلاك الموارد النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط، والرقابة، وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة المؤداة.

وتم الاستفادة من نظام التكاليف على أساس النشاط، وتكون النقطة المحورية خلال التركيز عليها هي الأنشطة بدلا من الموارد؛ حيث يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم، وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد حيث يمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة، والتي تسمى الطاقة غير المستغلة؛ حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة في قرارات تخصيص الموارد، لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد، مع طلب الأنشطة على الموارد. (الخطاب، ٢٠١٠، ص ١٤٩)

ويمكن تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية

على النحو الآتي:

## طبيعة ومفهوم نظام محاسبة عن استهلاك الموارد

يمثل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في التحسينات التي تم إضافتها إلى نظام التكلفة على أساس النشاط خلال الدمج بين نظام المحاسبي الألماني، ونظام المحاسبة على أساس النشاط (عبد الهادي، ٢٠١٢، ص ٤٠)، ويمكن تناول طبيعة ومفهوم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من خلال الآتي:

١-٢: نشأة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٢-٢: المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٣-٢: مبادئ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٤-٢: الأسس والداعمات التي تقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

٥-٢: الميزات العامة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

٦-٢: الميزات الخاصة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات

### التخطيطية.

ويتم تناول كل نقطة خلال ما يأتي:

#### ١-١-٢: نشأة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) عام (٢٠٠٠م) خلال الدمج بين نظام التكاليف الألماني (GPK)، ونظام التكاليف على أسس النشاط (ABC)، حيث تطور نظام المحاسبة الألماني كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، حيث قدم هذا التطوير لنظام التكاليف الألماني بعد الحرب العالمية خلال بلايت (Plut)، واقترح شيرمان (Sharman) هذا التطوير كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط، وكان هذا النظام يطبق في الشركات الألمانية. (Rumwiede,2007,pp1-9).

ويعني نظام التكاليف الألماني نظام التكاليف المعيارية المرنة التي تكون أقرب إلى وصف التكاليف المباشرة أو المتغيرة، ويستخدم هذا النظام في الشركات التي تقوم ببذل جهد كبير لتحديد سلوك التكلفة، وتتبعها وربطها بعملية اتخاذ القرارات. (Schildbach,2007,pp. 261-276).

وتحتوي نظم التكاليف التي تستخدم نظام التكاليف الألماني على ثلاثة نظم فرعية:  
(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٤٦)

- **النظام الفرعي الاول نظام التكاليف المتغيرة** نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحدية، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة، والتكاليف المتغيرة على مستوي كل مركز من مراكز التكلفة؛ ومن ثم استخدام منهج هامش المساهمة.
- **النظام الفرعي الثاني نظام التكاليف المعيارية**، والذي يركز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.
- **نظام الفرعي الثالث الذي يتبنى فلسفة تحميل التكاليف**، والذي يتطلب عدة إجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة، وتحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الأساسية؛ ومن ثم قياس المخرجات لكل مركز من مراكز التكلفة وتحليل المستهلك من الموارد بواسطة كل مركز من مراكز التكلفة، والقيام بتحديد وقياس تكلفة الطاقة العاطلة.

ويُعد نظام المحاسبة عن استهلاك ( RCA ) أداة من أدوات المحاسبة الإدارية، حيث:

(White,2009,p.46)

- يعتمد على المبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية، لدعم عمليات التفكير الاستقرائي للمديرين.
- يتركز على المديرين، وليس على القوائم المالية الخارجية كمستخدم رئيس لمعلوماته.
- يعتمد اعتمادًا كبيرًا على أساليب المحاسبة الإدارية الألمانية المستخدمة منذ أكثر من (٦٠) عامًا.
- ينتضمن رؤى أفضل من نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ونظرية القيود.

ويتسم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص، ومن أهمها:

- يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
  - يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
  - من الضرورة وجود مجتمعات للموارد، والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد.
  - توجد بعض الموارد لخدمة موارد أخرى.
  - يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.
- (Clinton & Keys, 2001, p.3)



ويتضح مما سبق أن استخدام نظام عن استهلاك الموارد يساعد على التخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط، من خلال ترشيد إدارة الموارد، والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

كما تستنتج الباحثة أن عملية الدمج بين نظام التكاليف الألماني، وبين نظام التكلفة على أساس النشاط ينتج عنه ما يسمى بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، فأصبح النظام الجديد يحمل مزايا كلاً من النظامين.

وتتفق الباحثة مع الرأي القائل أن هناك فروق بين نظام التكاليف الألماني، وبين نظام التكاليف على أساس النشاط خلال ما يأتي:

يعتبر نظام التكاليف الألماني أن عملية استهلاك الموارد النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط، والرقابة، وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة المؤداة (Schildbach,2007,pp.270-271).

أما في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط تكون النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها هي الأنشطة بدلاً من الموارد، حيث يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم، وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها، فإن نظام التكاليف على أساس النشاط يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة، والتي تسمى الطاقة غير المستخدمة، حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة غير المستخدمة في قرارات تخصيص الموارد، لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد (خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٤٩).

ويمثل الجدول الآتي مقارنة بين نظامي إدارة التكلفة الألمانية, ونظام التكلفة على أساس النشاط.

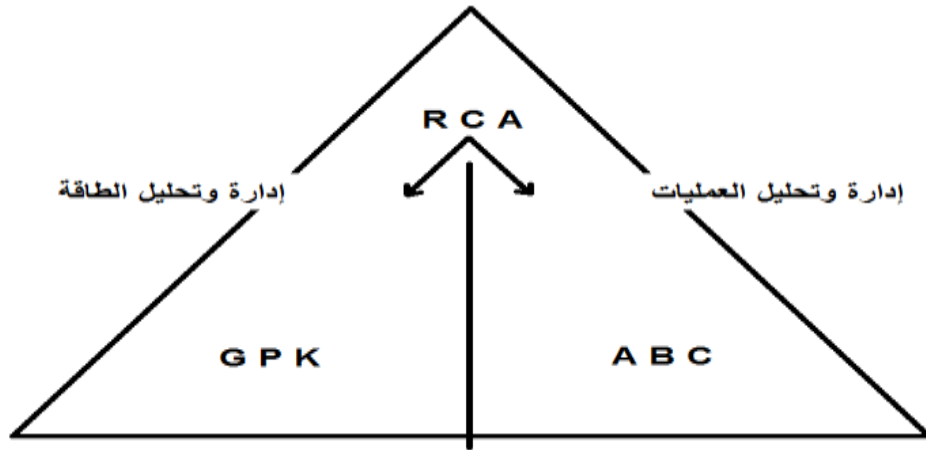
### جدول (١/٢)

#### مقارنة بين نظامي (ABC&GPK)

نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)	نظام إدارة التكلفة الألمانية (GPK)	أوجه الاختلاف
تكلفة كلية	تكلفة متغيرة/ حدية	طبيعة نظام محاسبة التكاليف فيما يتعلق بانفصال التكلفة
قرارات متوسطة الأجل	قرارات قصيرة الأجل	مدى اتخاذ القرار
الأنشطة والعمليات	مراكز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
محرك تكلفة مباشرة وغير مباشرة	محرك تكلفة مباشرة	محرك التكلفة
لا توجد	توجد وتسمى German Leistungsart	مجمعات الموارد
أصحاب العملية خلال مراكز التكلفة	مدير ومركز التكلفة	مسئولية التكلفة
أفقي	رأسي	الشكل التنظيمي

المصدر (Merwe,2009,p.friedl,etal.,2005,p61)

ويعرف النظام المتولد من الدمج بين النظامين بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، مما يعني الجمع بين سمات النظامين المشار إليهما حسبما يوضحه شكل (١/٢) على النحو الآتي:



شكل (١/٢) يبين النظام الناتج عن دمج نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف حسب النشاط المصدر (Rahimi, 2014, pp.532-539)

ويبين الشكل السابق منظورين لمحاسبة استهلاك الموارد هما: (Rahimi, Sheybani, 2014 p.535)

- **منظور الأنشطة**، إدارة وتحليل العمليات: ويركز على دقة تخصيص التكلفة وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط.
- **منظور الطاقة**، وإدارة وتحليل الطاقة: ويركز على إدارة طاقة الموارد، وتحديد الموارد العاطلة، والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الألمانية.

وتشير بعض الكتابات إلى أنه تم إنشاء معهد RCA Institute ليكون بمثابة المقيم لممارسات تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وضمان تجنب الممارسات غير السليمة التي سادت في أثناء نشأة مدخل التكلفة على أساس النشاط، لذلك يقدم المعهد الخدمات التدريبية والتأهيل العلمي، والخدمات الاستشارية، لدعم المنظمات التي تتبنى مدخل محاسبة استهلاك الموارد، والتي من شأنها تعزيز مشاريع معهد (RCA) في الاستخدام الأمثل للموارد ومنح الشهادات المهنية للمنتدبين في المعهد على ممارسات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد. (White, 2009, pp.1-9)

كما تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في يونيو عام ٢٠٠٩م مدخل محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره المنشور في ذات العام. (IFAC, 2009, p.17; Balakrishnan, 2012, pp.1-20).

## ٢-٢: المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

يُعد نظام محاسبة استهلاك الموارد نظامًا متكاملًا يشمل إدارة وتحليل العمليات خلال التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية، لضمان تدفق الإنتاج، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمليات الإنتاجية، والتي قد لا تمثل إحدى نقاط الإسراف أو الاختناق في الوقت الراهن، بينما يؤدي عدم توظيفها إلى أن تكون عرضة للتحويل؛ مما قد يؤثر على العمليات التشغيلية على المدى الطويل؛ ومن ثم توجيه نظر الإدارة لمحاولة اتخاذ القرارات. (عبد العظيم، ٢٠١٣، ص ١١ - ٤٢)

وتتفق الباحثة مع الرأي القائل أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يتكون من الموارد، والعلاقات التشابكية بين الموارد، وكيفية استهلاك المخرجات من الموارد (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥١).

ويعد نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بمثابة الجيل القادم لنظم وإدارة التكلفة، وذلك لأنه يجمع بين مزايا أنظمة إدارة التكلفة المستندة إلى الفكر الألماني و بين نظام التكاليف على أساس النشاط، وذلك بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة على مستوى الموارد والتي يحتاجها متخذو القرارات في تحديد الاستراتيجيات الملائمة للمنشأة، ويعتمد بصورة أساسية على الموارد في تخصيص التكاليف على موضوعات القياس وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة (Webber & Clinton(B), 2004, p.22).

ويعرف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه يمثل أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل للموارد والأنشطة بالمنشأة. في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء، ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء، ودعم المركز التنافسي للمنشأة، فهو أحد مداخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف، وزيادة الإيرادات، وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال، والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالمية (محمد علي، ٢٠١٣، ص ٦٦).

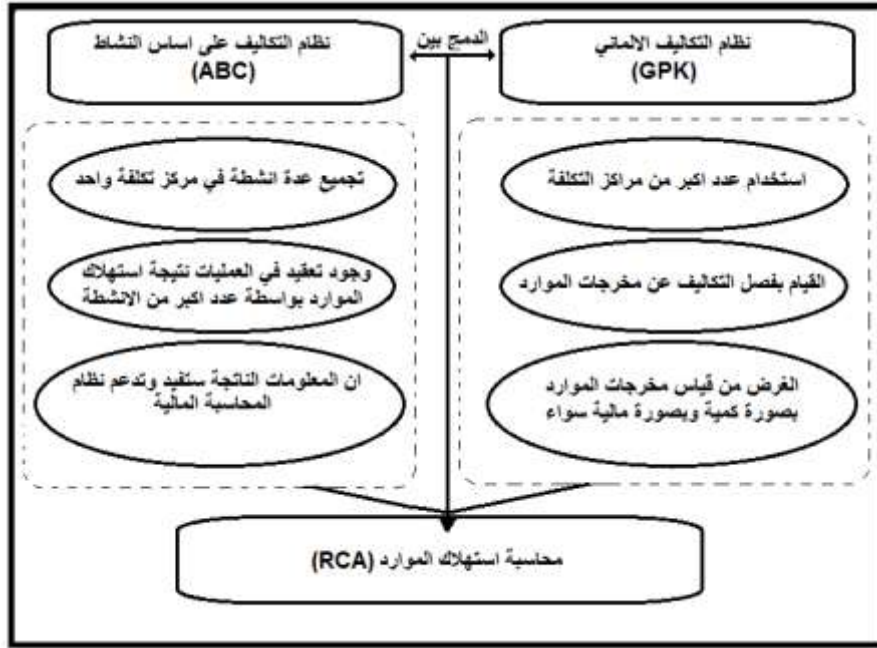
كما عرف (RCA) بأنه طريقة لدمج نظام التكلفة الألماني (GPK) الذي يركز على الموارد مع طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) التي تتعامل مع العمليات والأنشطة في نظام إداري شامل ومتكامل للتكلفة، ويعتمد على تزويد المنشأة بمعلومات ذات مصداقية تساعد على قرارات صائبة لتقليل التكلفة، وزيادة الإيرادات، لتحقيق المقدرّة الإنتاجية، والعمل على نجاح المنشأة في ظل المنافسة الشديدة بالسوق (الناطور، ٢٠١٣، ص ٢٧٩-٢٨٤؛ Lewney, 2012, pp.3-3).

وخلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة تعريف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه مزيج من نظام التكلفة على أساس النشاط، ونظام التكلفة الألماني، ويتمتع هذا النظام بنظرة مستقبلية شاملة ومتكاملة ، ويعمل أيضا على توفير المعلومات الدقيقة خلال تخصيص الموارد بدلالة الأنشطة/ لعمليات مع الأخذ في الاعتبار تحديد الطاقة العاطلة للموارد، والعمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمه ودعم المركز التنافسي.

ويتبنى نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة، وذلك بهدف تحقيق مجموعة من الأهداف، وهي: ( محمد علي، ٢٠١٣، ص ص ١٦٤-١٦٥ ).

- تقديم معلومات أساسية حول موارد المنظمة تشمل: تحديد الموارد المتاحة، والعلاقة بين الموارد المختلفة بالمنشأة، والعلاقة بين الموارد والأنشطة، وتكاليف الموارد المتاحة، وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة، والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.
- الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة، وتحديد الطاقة العاطلة والموارد المقيدة بشكل مستمر، بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بمنشأة الأعمال.
- إبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

ويمكن توضيح الإطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد خلال الشكل الآتي:



(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٠)

شكل رقم (٢-٢) الإطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

ويتضح من الشكل السابق أن ظهور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد جاء نتيجة الدمج بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط، حيث يمكن الاستفادة من مزايا النظامين للوصول إلى الإطار العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد. (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٠)

ويُعد نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) من المداخل التي تعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد وهو مالا يتوافر في المدخل التقليدي، وكذلك في مدخل المحاسبة على أساس النشاط والذي يركز على تخصيص التكاليف إلى المنتجات. (شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٣٢)

ويتضح مما سبق أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يتتبع كيفية استخدام واستهلاك الموارد الموجودة في مجتمعات الموارد المختلفة فيما يتعلق بعنصري الزمن والكمية المستهلكة، ثم يقوم بوضع المعدلات الخاصة بحساب تكلفة الوحدة من كل مورد من موارد المنشأة المستخدمة، إذ يستخدم هذه المعدلات في حساب تكلفة المنتجات على حسب طبيعة استهلاكها من هذه الموارد.

وعلى ذلك فإن التكاليف يتم تخصيصها إلى المنتجات بعدما يتم التعرف على طبيعة العلاقة الكمية الخاصة باستهلاك الموارد الخاصة بالمنشأة بواسطة مجتمعات الموارد والمنتجات.

٢-٣: مبادئ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد: (Okutmus,2015,p. 21)

ومن المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة على استهلاك الموارد ما يأتي:

- تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد.
- فعالية إدارة الطاقة الزائدة أو العاطلة.
- العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجتمعات الموارد.
- الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة، والتغيرات في التكلفة وقت استهلاك الموارد.
- اتباع نظام التكاليف على أساس النشاط.
- اتباع نظام التكاليف القائم على أساس كمي.
- اتباع نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة.
- إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية الإستراتيجية.
- وضع الطاقة العاطلة في مجال المسؤولية لشخص أو مستوى رقابي معين، حيث يتم تحليل أفضل لسلوك التكلفة المستغلة وغير المستغلة.

ويتسم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بمجموعة من السمات والخصائص والتي يمكن

توضيحها فيما يأتي: (Clinton & Keys, 2001, p.3)

- ١- يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
- ٢- يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- ٣- ضرورة وجود مجتمعات للموارد، والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد.
- ٤- تتواجد بعض الموارد لخدمة موارد أخرى.
- ٥- يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.

ويمثل المنهج الإجرائي للنظام محاسبة استهلاك الموارد فيما يلي: (خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص

١٥٥ - ١٥٦)

- فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
- تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
- تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.
- التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجموعة متجانسة.
- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل إلة، عدد الكيلوات من الكهرباء).
- تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد لتعرف استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجموعات الموارد التي تفيد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة، وعمليات، ومنتجات، وعملاء) بصورة مباشرة.
- تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
- تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي.
- تعرف خصائص التدفق الكمي للموارد لتحديد القدر المستهلك منها.
- تعرف الطبيعة الأولية للتكاليف لتحديد نمط سلوك التكاليف.
- تحديد الطاقة العاطلة أو الزائدة.
- تحديد تكلفة القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد.

ويرى عدد من الكتاب أن هناك مجموعة مبادئ مهمة تستند إليها نماذج التكلفة المبنية على عمليات تدفق وتخصيص الموارد ضمن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل فيما يأتي: (Ahmed & Mossa, 2011, pp.761-762, White, 2009, p.67-71, Merwe, 2009, p.21-25)

**مبدأ السببية:** يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها وفقاً لعلاوة السبب - النتيجة خلال دلالة سلسلة القيمة بالمنشأة؛ ومن ثم ينعقد التخصيص غير المدروس بين مجموعات الموارد، ويرتكز هذا المبدأ على الارتباط، والصلة ومبررات التكلفة بغرض ترشيد اتخاذ القرار (Ahmed & Mossa, 2011, pp.761-762).

**ويتميز مبدأ السببية بالخصائص الآتية:**

- يعكس نوعاً من الصدق في المحاسبة الإدارية.
- عندما يكون هناك تحميلاً للتكاليف، فهناك نوع من التحميل الحكمي المبني على اجتهادات شخصية، ومهما كانت درجة الدقة تظل هناك درجة من التقدير الشخصي.



- أن أي تخصيص للتكاليف لا يعتمد على علاقة سببية فهو تخصيص حكمي.
- أن وجود علاقة سببية، سواء أكانت بشكل قوى أم بشكل ضعيف يكون أفضل في جميع الأحوال في تخصيص التكاليف.
- تضمن علاقة السببية الثقة في المعلومات. (RCA Institute,2010,p.8)

**مبدأ الاستجابة:** حيث يتحدد سلوك التكلفة وفقا لعملية تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد، والتي لا بد وأن تكون توقعات كمية، ومن ثم فإن مبدأ الاستجابة يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي (White2009,pp.67-71).

في ضوء نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد فإن علاقات الاستجابة تحدد إما في شكل استجابة ثابتة، أو استجابة متغيرة ، ويحد الاستجابة الثابتة أن المدخلات يتم استنفادها بغض النظر عن التغيير في مستوى استهلاك المخرجات مثل رسوم التراخيص، والاستجابة المتغيرة بين مجتمعات الموارد (Clinton &Merwe, 2008, p.18).

**مبدأ العمل:** حيث إنه مستمد من الارتكاز على نظام التكلفة على أساس النشاط، ي بعض الأحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذا يتطلب من الأنشطة تحديد المخصص لها من موارد، ويطبق هذا المبدأ خلال تعريف النشاط أو محركاته على أساس كمي؛ ومن ثم تزويد معلومات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة بشكل أساسي.

إن أهم المبادئ التي يركز عليها نظام استهلاك الموارد التي يمكن تجميعها في ثلاث مبادئ أساسية تتمثل فيما يأتي: كيوان ، ٢٠١٣، ص ١١٢٥ - ١١٢٨؛ الغروري، ٢٠١٠، ص ٣٥٣ - ٣٥٤

**المبدأ الأول:** استعراض الموارد: تتمثل في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل، مثل: الأفراد، والخامات، والأموال، والآلات، أو في صورة معنوية غير مادية، مثل: خدمات تكنولوجيا المعلومات.

**المبدأ الثاني:** تخصيص التكاليف على أساس كمي: يعتمد نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر، وعدد الكيلوات من الكهرباء، وعدد ساعات دوران الآلات، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمية من مخرجات هذه الموارد، مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستفدة، وتكلفة الوحدات، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدماً كما في نظم التكلفة التقليدية.

**المبدأ الثالث:** طبيعة هيكل التكلفة: حيث يصنف نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد إلى مجموعتين: عناصر تكاليف ثابتة، وعناصر تكاليف متغيرة، وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمرجات على مستوى كل مورد على حده، وليس على مستوى المنشأة ككل..

٢-٤: الأسس والدعامات التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

أشار البعض إلى أن هناك كثير من الدعامات والأسس التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل فيما يأتي: (Ahmed & Moosa,2011,pp. 770-775)

**الدعامة الأولى: النظرة الشمولية للموارد والطاقة:**

**الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:**

**الدعامة الثالثة: الاستهلاك وسلوك التكاليف:**

**الدعامة الأولى: النظرة الشمولية للموارد والطاقة:** تعتمد هذه الدعاية على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة، والذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد، وأن مجموعات الموارد ما هي إلا وسيلة لإدارة الطاقة؛ ومن ثم فإن محاسبة استهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل، وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجموعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، وتساعد على تعرف العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد. (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٢).

**الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:** حيث تقوم هذه الدعامة على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر على الصورة المالية لتلك المخرجات، على أساس أن استخدام هدف محدد لتحقيق هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات، تتمثل في ساعات العمل الآلي، أو عدد الكيلوات من الكهرباء التي تستخدمها الآلات للدوران، ويمثل ذلك علاقات سببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات خلال معايير كمية.

ويتم تخصيص الموارد على عدة أوجه تتمثل في أن جزء من الإنفاق يخصص لأنشطة البيع، وجزء يخصص لأداء الخدمات، وجزء يخصص لأنشطة البحوث والتطوير، وجزء لأنشطة المدعمة، والباقي للأنشطة الأخرى (Sedgley, 2008, p.25).

**الدعامة الثالثة: الاستهلاك وسلوك التكاليف:** تتطلب هذه الدعامة ضرورة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وأنماط استهلاك الموارد؛ لذلك يجد الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تقوم على مبدئين أساسيين هما تحديد القدر المستهلك من الموارد، وتحديد نمط سلوك التكاليف. (Ahmed & Moosa, 2011, pp. 770-775).

وهناك بعد ان لطبيعة التكاليف : ( Clinton & Keys, 2001, P.5 )

❖ **البعد الأول:** الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة، أو تكاليف شبه متغيرة تبعا لنمط استهلاك الموارد.

❖ **البعد الثاني:** الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد، فالموارد المتوافرة يمكن أن تستهلك بطريقة متغيرة، أو بطريقة ثابتة.

### جدول (٢/٢)

طبيعة التكاليف في ضوء نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

طريقة الاستهلاك	طبيعة المتأصلة للتكاليف	
	كمية ثابتة	كمية شبه متغيرة
معدل ثابت	ثابت	ثابتة
معدل شبه متغير	ثابت	شبه متغيرة

المصدر. (Zhao Xiao -Yan, 2007, p.42).

يلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها، فيكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف التناسبية من الممكن أن يتغير من تكاليف تناسبية إلى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان (Zhao Xiao -Yan, 2007, p.42).

إن السمة الأساسية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية (Balakrishnan, et al.(B), 2012,p.26).

وأشار البعض إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يركز على ثلاثة محاور أساسية تشمل الموارد والعلاقات المتشابكة المتداخلة بين تلك الموارد ، وكيفية استهلاك المخرجات للموارد، وتمثل مجموع تلك المحاور المضمون المفاهيمي والإجرائي لهذا النظام خلال ما يأتي: (الصغير ،

- قدرة الموارد على إيجاد القيمة، سواء كل مورد بمفرده أم بالتفاعل مع الموارد والأنشطة الأخرى بالمنشأة، حيث يمكن القول أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث على مستوي الموارد وليس مستوى النشاط كما في نظام الأنشطة (ABC)، وعليه فإن أي تقديرات للتكاليف تتجاهل تأثيرات الموارد المتسببة في حدوثها ستؤدي إلى زيادة التكاليف الكلية.
- توجد إمكانية لتحديد كمية الموارد؛ ومن ثم حجم التكاليف المتوقعة لإنجاز أنشطة، أو عمليات محددة في مراحل تصميم المنتج؛ وعلى هذا يمكن دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لإنجاز المنتج على حجم التكاليف المتوقعة.
- يتوقف استهلاك الأنشطة للموارد على عاملين هما: دور الأنشطة في استهلاك الموارد من ناحية والعلاقات المتداخلة بين الموارد بعضها البعض أو بين الموارد والأنشطة (مسببات التكلفة) ولا يجب التركيز فقط على الأنشطة كمستهلك للموارد، بل التأكيد على تلك العلاقات المتشابهة بين الموارد.
- صياغة مجموعات الموارد اعتماداً على فكرة أساسية مؤداها أن مجموعات الموارد يجب أن تضم كافة التكاليف وفقاً لمنطق عام وهو أن نشأة التكاليف ترجع إلى أنها في خدمة الموارد، كما أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، وذلك حتى يتسنى بناء علاقات استهلاك منطقية، فالفهم الجيد لسلوك الموارد يؤدي إلى الفهم الجيد للتكاليف.

**يستند نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) إلى دراسة تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وتنقسم إلى: (الصغير ، ٢٠١١، ص ص ٨٥-٨٦)**

- الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء أكانت ثابتة أم متغيرة مع نموذج استهلاك الموارد.
- الطبيعة المتحملة للتكاليف المتغيرة، والتي تجعلها عرضة للتغيير التنافسي عند نقطة استهلاك الموارد وهذا ما يعرف بالتحميل الكلي لتكاليف الموارد.
- قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المادية لتلك المخرجات على أساس استخدام هدف لتحقيق آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات العمل، وعدد كيلوات من الكهرباء المستخدمة لدوران الآلات ، ويمثل ذلك علاقات السببية لسرعة تحويل وحدة المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية.

## ٢-٥ : المزايا العامة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

عند مقارنة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بنظم التكاليف التقليدية يتضح إن هناك العديد من المزايا لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ويتم تلخيص ما يلي:-

أ-مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية:

ب-مميزات نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط:

ج- مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكاليف الألماني: (GPK)

أ-مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية: (Ercument,2015, p.45)

- تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة؛ مما يؤدي إلى نتائج أفضل من تخصيص التكلفة، وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد.
- تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة؛ وم ثم قدرة أفضل في تخطيط الموارد.
- تكلفة المنتجات سوف تتضمن تكلفة القدر المستخدم من الموارد فقط.
- إدارة الطاقة العاطلة تكون على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة.
- إن تخصيص استهلاك الموارد بدقة يرتكز على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد؛ مما يساعد على مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم اتخاذ القرارات.
- إلقاء الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها.

كما أن هنالك مجموعة أخرى من مميزات المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتتمثل فيما يأتي:

(Ercument,2015, p.45)

- فهم وتحليل الموارد، وعلاقة الموارد بالأنشطة، والعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض على اعتبار أن بعض الموارد تتم لخدمة موارد أخرى.
- تمييز الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد، والإبقاء على جميع التكاليف المتعلقة بالموارد العاطلة في مجتمعات الموارد بدلا من تخصيصها على أهداف التكلفة.

- توفير إيضاحات عن طاقة الموارد العاطلة خلال الإفصاح الكامل عنها، وعدم تحميلها على المنتجات، أو أهداف التكلفة الأخرى بشكل حكمي، وضمان الاستخدام الأمثل لمفهوم الطاقة المتوفرة. (محمد علي، ٢٠١٣، ص ٢٦٨)

ب- ميزات نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط:  
يعاني نظام التكلفة على أساس النشاط من عدة أوجه للقصور تتعلق بتكاليف الموارد، وتتمثل فيما يأتي: (Merwe, A. and D. E. Keys, 2002, pp. 31-36)

- لا يوفر رؤية متجانسة لقياس الطاقة.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد، وإن كان يعبر عنها بين الأنشطة، إذ يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط، وتحديد خسائر الطاقة غير المستغلة لكل نشاط على حده.
- لا يعكس الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة، أي خصائص التكلفة الثابتة والتناسبية في ضوء الطاقة، والمهارات، والتكنولوجيا، والخصائص التشغيلية للموارد المستخدمة.
- لا يحسب نظام التكلفة على أساس النشاط الطاقة العاطلة على نحو سليم.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد (أي تجميع عناصر الموارد المتعلقة ببعضها في مجمع واحد).
- لا يعكس طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- لا يأخذ في الحسبان أن الموارد يتم تحميلها بالتكاليف الكلية .
- يوفر معلومات غير دقيقة فيما يتعلق بإدارة الموارد بفعالية، والقدرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

في حين أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يتميز بمجموعة ميزات تعالج جوانب القصور التي سبق الإشارة إليها، ومنها: ( Michael S.C. Tse Z. Gong, 2009; Merwe A and D E. Keys, p.31-36)

- يركز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على أفضل الحلول بدءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي، حيث يتم تحويل الرؤية، والرسالة، والأهداف المقترحة إلى استثمار في الموارد من حيث الكمية المطلوبة، والجودة، والتكنولوجيا، والمهارة، ويتطلب هذا التزاماً من الموارد، لتحقيق هذا الهدف، ومن هذا المنظور يتطلب توفير ما يأتي:

- تحديد الطاقة المتوفرة.

- تحديد مهارات التكنولوجيا, ومستوي التدريب، والخصائص التشغيلية للموارد التي تُعد المحددات الأساسية كآتي:

- العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد مثل: (مصرف الكهرباء، وساعات العمل الآلي).
- الطبيعة الأولية الملازمة لأساس تكلفة الموارد.
- العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد، وكيفية تغيير طبيعة التكلفة وقت الاستهلاك.

- المحاسبة عن الطاقة العاطلة: حيث إنه بمجرد الاعتراف بالتكاليف الثابتة، يصبح من الأهمية المحاسبة عن الطاقة العاطلة بشكل صحيح خلال مجموعة من المعايير المقترحة تتمثل في الآتي:

- توفير المعلومات التي تسلط الضوء على المشكلة مثل: (الموارد العاطلة)

- توفير المعلومات التي توفر رؤى واضحة عن أسباب ونتائج الطاقة العاطلة, فيجب أن تكون النتائج اللاحقة لهذه المشكلة شفافة، ويجب تخصيص تكاليف الطاقة العاطلة بحيث تكون واضحة وقابلة للتنفيذ.

- توفير معلومات ذات جودة كافية سهل الوصول إليها، وتدعم عملية اتخاذ القرار.

## جدول ( ٣/٢ )

### مقارنة بين فلسفة مدخل (RCA) ونظام (ABC)

المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)	المحاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC)
التركيز على الموارد.	التركيز على الأنشطة.
فهم تكاليف الموارد ومعدل استهلاكها.	فهم تكاليف الأنشطة/ العمليات.
التركيز على تدفق تكاليف الموارد بين مجموعات الموارد أولاً.	التركيز على تدفق التكلفة من الموارد إلى الأنشطة.
التركيز على التكاليف الصناعية المباشرة. والتكاليف الصناعية غير المباشرة.	التركيز على التكاليف الصناعية غير المباشرة.
يعتمد تخصيص التكاليف الفعلية على أساس عيني	يعتمد تخصيص التكاليف الفعلية على أساس قيمي.
يصلح لإدارة التكلفة على أساس معياري للرقابة على التكاليف.	يتبع نظام التكاليف الفعلية.
تعتمد الطبيعية الأولية للتكلفة على أصل الموارد، وقد تتغير طبيعة التكلفة عند الاستهلاك.	الطبيعية الأولية للتكلفة غير واضحة.

المصدر: (Sedgley and Jackiw,2001, p.36)

كما ذكر بعض الكتاب (Clinton and Webber,2004,p23)؛(Tomson and Gurowka,2005,p32)؛  
خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٦)

إن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يتميز بما يأتي:

- ١- تخصيص تكلفة استهلاك الموارد إلى وحدات التكلفة، باستخدام معدلات كمية لمخرجات استهلاك الموارد (كأساس العلاقة النسبية) كمعيار؛ لأن معدلات الكمية تكون موضوعية وسهلة أكثر، لمواكبة التحديث المستمر في الواقع الاقتصادي.
- ٢- إمكانية إجراء تخطيط أفضل للموارد، مستخدماً التكاليف التي تغطيها فقط.
- ٣- يستبعد تخصيص التكاليف الثابتة التي لا يمكن تتبعها على أساس السببية.
- ٤- إهلاك تكلفة الاستبدال تؤدي إلى القضاء على التخصيص المتفاوت- غير المتساوي بين المنتجات التي تسهلك نفس الموارد والأنشطة المساعدة.
- ٥- تكلفة المنتج تمثل تكاليف الموارد التي استخدمت فقط.
- ٦- إدارة الطاقة العاطلة/ الفائضة استناداً إلى الطاقة النظرية غير المستخدمة.



٧- التكاليف التي يتم تخصيصها استناداً إلى السببية تلغي التكاليف التي تم تخصيصها إلى متغيرات لا علاقة لها بالمنتجات الأخرى.

٨- استهلاك الموارد بشكل صحيح يتحدد بالاعتماد على الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة وفهم المديرين للعلاقات التبادلية بين الموارد؛ مما يساعد على دعم القرارات الهامشية، وذلك خلال تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة.

### ج- مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكاليف الألماني (GPK):

توضح الباحثة مدى اختلاف نظام محاسبة استهلاك الموارد عن نظام التكاليف الألماني الذي يعد جزءاً منه فيما يأتي:

- إذا كان نظام التكاليف الألماني يتميز بالتطبيق في المنشآت التي تتعدد عملياتها ومنتجاتها، فإن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد مدخل شامل ومتكامل لنظم إدارة التكلفة.
- يتمثل نظام التكاليف الألماني في تحليل أفضل لقرار الصنع، والشراء، وتحسين عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بالطاقة، وتحقيق رقابة أفضل للتكاليف، وتحقيق درجة أكبر من الشفافية، ومعلومات التكلفة، وتخطيط أفضل للإنتاج والمبيعات.
- يقوم نظام المحاسبة على استهلاك الموارد بتعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من الموارد لخدمة العملاء، مقياساً في شكل عيني على أساس تدفق التكلفة من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة؛ لذلك يعد تحليلاً يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر مواطن الطاقة العاطلة .

وبعد أن تناولت الباحثة نشأة نظام المحاسبة عن استهلاك، والمفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد و مبادئ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، والأسس، والدعامات التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، والمزايا العامة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد، سيم تناول المزايا الخاصة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية.

٢-١-٦: المزايا الخاصة التي يحققها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية.

يرى البعض أن هذا النظام يحقق العديد من المزايا بشأن عملية إعداد الموازنات التخطيطية تتمثل في ما يلي: (الصغير، ٢٠١١، ص ٨٨)

- التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها على العمليات الإنتاجية المتوقعة.
- إتاحة قدر أكبر من إمكانيات التخطيط المستقبلي للموارد.
- إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض؛ مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
- السيطرة على الطاقة العاطلة؛ حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية؛ ومن ثم يمكن توجيه السليم لنلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
- توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها من خطط الإنتاج.
- دعم فلسفه التوجه بالعميل خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة، وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل بناء على تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق، وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، والتخلص من الفاقد؛ وما يترتب على ذلك من تحسين أداء الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل، وتحقيق أعلى درجات من التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة، وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء.

وإذا كانت عملية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط قد عالجت كثير من الانتقادات الموجهة إلى الموازنات التخطيطية التقليدية والقصور فيها بأنها استخدمت الأنشطة في سلسلة القيمة كآلية لتحويل المستويات المتوقعة من مخرجات الأنشطة إلى ما يعادلها من قيم نقدية؛ فإن الموازنة على أساس النشاط تخفق في ثلاثة مجالات مهمة تترك قصور في الارتكاز على نظام تكاليف النشاط في إعداد الموازنات تتمثل فيما يأتي: (الغوروي، ٢٠١٠، ص ٣٥٨، Merwe, 2002, p.,32)

**المجال الأول:** لا تأخذ في الاعتبار على نحو كاف التكاليف الثابت للأنشطة المرتبطة بالوحدة، وتفترض الموازنة على أساس النشاط أن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فإن كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه، ولا تتضمن أنشطة قليلة جدا إن وجدت أي تكاليف ثابتة.

**المجال الثاني:** لأن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يستخدم كميات في تحديد العلاقات في نموذج التكلفة؛ يتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس النشاط من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.

**المجال الثالث:** بسبب وجهة النظر في نظام التكلفة على أساس النشاط بأن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة؛ ومن ثم ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة.

وتتفق الباحثة مع الرأي القائل بأن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يعمل على تلافي تلك الصعوبات بشأن الموازنة التخطيطية، إذ يحقق ما يأتي: ( Keys, D. E. and A.Merwe,2002, p.32 )

- يأخذ في اعتباره التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛ ومن ثم يرث كل نشاط / عملية طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه كاملة.
- يستخدم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد الكميات في تحديد العلاقات في نموذج التكلفة للموازنات التخطيطية.
- يشمل نظام محاسبة الموارد مدخلات نقدية وغير نقدية.

ومن هنا تتفق الباحثة مع الرأي القائل أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق كثيرًا من الميزات، لاسيما عند تحليل الأنشطة بشأن إعداد الموازنات التخطيطية، والتي تتمثل فيما يأتي: (Ercument,2015,pp. 1-12)

- بيان كيفية استخدام الموارد خلال المخرجات.
- تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة، ومتغيرة، ومخططة.
- جعل الموازنة مرنة في مواجهة مركز التكلفة.
- توجيه نظر مراكز التكلفة عن وجود طاقة عاطلة.
- إظهار علاقة السببية بوضوح بين الموارد والتشغيل.
- حساب التكلفة المقدرة للمخرجات النهائية المحتملة.
- تمكين الإدارة من إدارة مركز التكلفة بسلام.

وتخلص الباحثة مما سبق الى أنه نظرًا لأهمية المعلومات التكاليفية، ومدى توافرها بالصورة الملائمة والدقيقة التي تساعد متخذي القرارات على اتخاذ القرارات الصحيحة، وفي ظل المتغيرات البيئية والتطورات التكنولوجية المتلاحقة، أصبح من الضروري تطوير إعداد الموازنات التخطيطية، لمعالجة أوجه النقد الموجه لإعداد الموازنات التقليدية، والموازنات على أساس النشاط، وبما يتماشى

مع ظروف البيئة الحالية، كما ينبغي تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كتطوير لأنظمة محاسبة التكاليف، بهدف ترشيد إدارة الموارد.

## الفصل الثالث

---

### الدراسة التطبيقية

## الفصل الثالث

### الدراسة التطبيقية

يهدف هذا الفصل إلى تقديم الدليل العملي خلال تبني دراسة حالة أحد الشركات الصناعية بالعراق، والتي تستند إلى أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية بطريقة التحميل بنظرية التكاليف الإجمالية المخططة على وحدة المنتج، حيث تحاول الباحثة إعادة حساب وتوزيع وتخصيص التكلفة على أساس المحاسبة عن استهلاك الموارد، وبيان مدى استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، وتوضيح أثر ذلك على وحدة المنتج، وقد تناولت الباحثة هذه الدراسة التطبيقية من جانبين، حيث يختص الجانب الأول بعرض الإطار العام للدراسة التطبيقية، ويختص الجانب الثاني بتحليل نتائج الدراسة، واختبار فرضية البحث؛ وعليه قسمت الباحثة هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

**المبحث الأول : الإطار العام ومحددات الدراسة التطبيقية.**

**المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.**

## المبحث الأول

### الإطار العام ومحددات الدراسة التطبيقية

يهدف هذا المبحث إلى تقديم الإطار العام للدراسة التطبيقية ومحدداتها خلال استعراض الهدف من الدراسة، وكذلك صياغة الفرضية الرئيسة للبحث، وبيان عينة ومجتمع الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة، ومن ثم تناول هذا المبحث النقاط الآتية :

٣-١-١ : الهدف من الدراسة التطبيقية.

٣-١-٢ : صياغة الفروض الإحصائية.

٣-١-٣ : حدود ومجال الدراسة التطبيقية.

٣-١-٤ : عينة ومجتمع الدراسة التطبيقية .

٣-١-٥ : الأساليب الإحصائية المستخدمة.

**٣-١-١ : الهدف من الدراسة التطبيقية:** تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار مدى

مهمة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على ترشيد الموازنات التخطيطية، وذلك على بيانات شركة فعلية تستخدم الأسلوب التقليدي المعتمد على حجم الإنتاج، بغرض معرفة الطاقة غيرالمستغلة، وتحقيق فرضية البحث التي تفترض وجود علاقة بين استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وبين ترشيد إعداد الموازنة التخطيطية.

**٣-١-٢ صياغة الفروض الإحصائية:** يحاول البحث التثبت من صحة الفرض الرئيس

للبحث، والذي تم صياغته في فرض عملي إحصائي ينص على:

HO: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية".

وينقسم هذا الفرض الرئيس إلى الفرضين الفرعيين الآتيين:

**الفرض الفرعي الأول:** وينص على:

Ho1: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام محاسبة عن استهلاك الموارد".

**الفرض الفرعي الثاني:** وينص على:

H02: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية".

**٣-١-٣: حدود ومجال الدراسة التطبيقية:** تتحدد الدراسة التطبيقية الحالية بدراسة الحالة في إحدى الشركات الصناعية العراقية (المنصور) دون غيرها، ومحاولة تعديل الأساس المحاسبي الذي تعد على أساسه الموازنات التخطيطية لنشاط الحبوب والأقراص الدوائية بالاسترشاد بمعدلات التحميل الذي تم استنتاجه من بيانات الشركة.

**٣-١-٤: عينة ومجتمع الدراسة التطبيقية:** يتمثل مجتمع الدراسة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإعداد موازنات تخطيطية لاسيما الموازنة التخطيطية للإنتاج في البيئة العراقية دون غيرها وأن عينة البحث تشمل دراسة تطبيقية لشركة (المنصور) للصناعات الدوائية، والمستلزمات الطبية، ومواد التجميل والمياه المعقمة بالعراق .

**٣-١-٥: الأساليب الإحصائية المستخدمة:** تستخدم الباحثة مجموعة الأساليب الإحصائية والمحاسبية المختلفة لتحقيق فرضية البحث وتشمل أساليب الإحصاء الوصفي من خلال تحليل المتوسط الحسابي والتحليل الإحصائي الاستدلالي من خلال اختبارات (ت) للعينات المرتبطة، وتحليل الارتباط بيرسون، وكذلك تحليل وكسكسون وغيرها من التحاليل المناسبة للبيانات المبحوثة، والتي يتم تفسير نتائجها من خلال البرنامج الإحصائي SPSS.V22 .

ستتناول في المبحث الآتي عملية تحليل البيانات عن شركة المنصور، حتى تحقيق فرضية البحث، وتفسير نتائج الدراسة.



## المبحث الثاني

### تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

يهدف هذا المبحث إلى تحليل نتائج ومخرجات تشغيل البيانات الإحصائية والمحاسبية للدراسة التطبيقية، حيث تناول أساليب التحليل المحاسبي لفصل وتوزيع التكاليف وتخصيصها على وحدة المنتج، ومن ثم بيان الأثر الذي وقع على إعداد الموازنات التخطيطية حالة استخدام الطريقة التقليدية وحالة استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، ثم إجراء التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لفرضية البحث حتى استخراج نتائج الدراسة وتعميم النتائج؛ ومن ثم تقسم الباحثة هذا المبحث إلى النقاط الآتية:

٣-٢-١: حساب تكلفة وحدة المنتج خلال الأسلوب المطبق في الشركة المنصور.

٣-٢-٢: بيان الأثر على تكلفة وحدة المنتج خلال تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٣-٢-٣: التحقق الإحصائي لفرضية الدراسة والفرضيات الفرعية.

وتتناول الباحثة كل نقطة بالتفصيل كما يأتي:

٣-٢-١ : حساب تكلفة وحدة المنتج خلال الأسلوب المطبق في الشركة المنصور:

ويتم ذلك خلال الموازنة التخطيطية الإنتاجية الشهرية لنشاط الإنتاج أو الأقراس في شركة المنصور للصناعات الدوائية، والمستلزمات الطبية، ومواد التجميل، والمياه المعقمة بالعراق عن سنة ٢٠١٤م.

حيث توضحها الباحثة خلال الاعتماد على بيانات الشركة التفصيلية المرفقة مع ملاحق

هذا البحث خلال الجدول رقم (٣-١).

جدول رقم (٣-١) \*

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة /مساهمة خاصة /بغداد

الموازنة التخطيطية الشهرية لنشاط إنتاج الأقراص

القيمة بالدينار العراقي

إجمالي	جزئي	البيان
		تكاليف المواد المباشرة.
	٦٦٨.٧٠٦٣	مواد كيميائية.
	٢٨٤.٥٣٠.٨	مواد التعبئة.
	٥٤١٥	مواد التغليف.
٩٥٢١٧٧٩٦		إجمالي تكلفة المواد المباشرة.
٨٢١٤٢٣١٧		تكلفة العمل المباشر.
		التكاليف الصناعية غير المباشرة.
	٧٥٠.	مواد نفطية.
	٢١٨٢١٥٩	أدوات احتياطية.
	٢٨٠.٢٨٤٥	لوازم ومهمات.
	٢٤١٨٤٦	مواد إنشائية.
	١٥٧٣٣١	كساوي.
	٦٢.٥٥٢	مواد غذائية.
	٩٠.٤٨٦٩	مواد طبية.
	١٣٣١٧٧	مياه.
	١٣٦٢٩٧	كهرباء.
	٩٦.٠٠٠	صيانة مباني وطرق.
	٩٨٥٨٢٣	صيانة آلات ومعدات.
	١٤٣٧٥	صيانة وسائل نقل.
	٦٨٧٥	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب.
	٨٧٥٠٠	خدمات أبحاث واستشارات.

إجمالي	جزئي	البيان
	١٣٣٠٩٦٢	نقل العاملين.
	٤٨٩١٣١	سفر وإيفاد.
	٢٣٠٨	مصروفات خدمية أخرى
	٨٠٣٧٥	إهلاك مباني وطرق
	٧٨٤٠٧٢	إهلاك آلات ومعدات
	٢٤٧٢٣٨	إهلاك وسائل نقل
	٢١٣٥٨٥	إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية
	٩٨٧٢٤٥	إعانات للمنتسبين
١٢٥٠٥٣١٨		إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٨٩٨٦٥٤٢٢		إجمالي تكلفة الإنتاج الشهري المخطط لنشاط الأقراص
٢٦٢٦٠٧٥٠		معدل الإنتاج المخطط الشهري من نشاط الأقراص
٧,٢٣ دينار		تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة من المنتج

المصدر: الملحق رقم (١)

ويتضح من الموازنة التخطيطية الشهرية لنشاط إنتاج الأقراص أن الشركة تتبع نظرية التكاليف الكلية عند تخطيط تكلفة وحدة المنتج، حيث يتم حصر وتجميع عناصر التكاليف المتوقعة خلال الشهر وتوزيعها على حجم الإنتاج المتوقع خلال ذلك الشهر، بهدف تخطيط متوسط التكلفة لكل وحدة من وحدات الإنتاج، وهي الأقراص الطيبة.

وتستنتج الباحثة الآتي :

١- أن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على معلومات الموازنة التخطيطية الشهرية لا يعدو كونه عملية حسابية بسيطة لا تقي بأغراض إدارة التكلفة وتخطيط موارد وتكاليف الشركة.

٢- لا يقدم نظام التكاليف المخطط وفقاً للنظرية الكلية أي بيانات تفصيلية عن نصيب وحدة المنتج، حيث يتبع مبدأ المتوسط العام بصرف النظر عن الاختلافات بين نوعيات الحبوب والأقراص الدوائية المنتجة، وطبيعة الخامات المستخدمة في إنتاج كل نوع، وكذلك تأثيرات درجات الحرارة، والوقت اللازم للإنتاج .

٣- ترتكز الموازنة التخطيطية وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية على محرك وحيد يتمثل في عدد الأقرص الدوائية المتوقع إنتاجها خلال الفترة متجاهلاً وجود مسببات للتكلفة غير ذلك مثل: عدد مرات الفحص لتوزيع التكاليف، أو عدد مناولة المواد، أو معدل تشغيل العامل، أو معدل دوران الآلات وغيرها.

٤- النظام المطبق للموازنة التخطيطية وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية لا يقدم أي بيانات تفصيلية تساعد على الكشف عن أشكال استغلال الطاقة في الشركة؛ ومن ثم اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالأداء الفعال.

### ٣-٢-٢ : بيان الأثر على تكلفة وحدة المنتج خلال تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

حاولت الباحثة إعداد موازنة تخطيطية في ضوء المعلومات والبيانات المتاحة عن الشركة، كما حاولت تخصيص التكاليف غير المباشرة المقدرة طبقاً لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وذلك خلال ما يأتي:

أ- تحديد أوعية الموارد بقسم إنتاج الأقرص بشركة المنصور: حيث يوجد ثلاثة أوعية للموارد تتمثل في العمل، والآلات، والمواد غير المباشرة؛ فيتمثل تكلفة العمل في الأجر والمرتبات، بينما يتم تجميع الإهلاك وتكاليف الصيانة في مورد الآلات، أما توريدات المصنع، فقد تم تضمينها تكلفة مورد المواد غير المباشرة، مع العلم أن عدد العاملين الإجمالي (٢٠٠) عامل كما مبين بالملحق رقم (١)، وكذلك الحال بالنسبة للأنشطة المبينة في الملحق رقم (٢)، وعددهم (٧) أنشطة، والآلات لكل نشاط، ومبينة بالملحق رقم (١)، وعددهم (٢٠) وحدة آلة، وهذا ما يتم توضيحه خلال الجدول الآتي رقم (٣-٢).

جدول رقم (٣-٢)

الموازنة التخطيطية الشهرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة

معدة على أساس الموارد ومسبباتها لنشاط الأقرص

القيمة بالدينار العراقي

المورد	تكلفة الموارد الإجمالية	أساس التوزيع
العمل كمورد.		
كساوي.	١٥٧٣٣١	عدد العاملين
خدمات أبحاث واستشارات.	٨٧٥٠٠	عدد العاملين
نقل العاملين.	١٣٣٠٩٦٢	عدد العاملين
سفر وإيفاد.	٤٨٩١٣١	عدد العاملين
إعانات للمنتسبين.	٩٨٧٢٤٥	عدد العاملين
مواد غذائية.	٦٢٠٥٥٢	عدد العاملين
مواد طبية.	٩٠٤٨٦٩	عدد العاملين
مصروفات خدمية أخرى.	٢٣٠٨	عدد العاملين
المواد غير المباشرة كمورد .		
مواد نفطية.	٧٥٠	عدد الأنشطة
مواد إنشائية.	٢٤١٨٤٦	عدد الأنشطة
مياه.	١٣٣١٧٧	عدد الأنشطة
كهرباء.	١٣٦٢٩٧	عدد الأنشطة
الآلات كمورد.		
أدوات احتياطية.	٢١٨٢١٥٩	عدد الماكينات
لوازم ومهمات.	٢٨٠٢٨٤٥	عدد الماكينات
صيانة مباني وطرق.	٩٦٠٠٠	عدد الماكينات
صيانة آلات ومعدات.	٩٨٥٨٢٣	عدد الماكينات
صيانة وسائل نقل.	١٤٣٧٥	عدد الماكينات
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب.	٦٨٧٥	عدد الماكينات
إهلاك مباني وطرق.	٨٠٣٧٥	عدد الماكينات
إهلاك آلات ومعدات.	٧٨٤٠٧٢	عدد الماكينات
إهلاك وسائل نقل.	٢٤٧٢٣٨	عدد الماكينات
إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية.	٢١٣٥٨٥	عدد الماكينات
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة.	١٢٥٠٥٣١٨	

المصدر: الملحق رقم (١)

ويتضح من الجدول السابق ما يأتي:

١- يختلف معدل التوزيع تبعاً لاختلاف النشاط الذي يستهلك الموارد، حيث تم توضيح عدد العمال بكل قسم خلال الملحق رقم (١).

٢- يختلف معدل توزيع الأنشطة على اعتبار أن هناك سبعة أنشطة لتصنيع الأقراص، وهي: (نشاط تهيئة المواد الأولية - نشاط التجزئة للمواد الكيماوية - نشاط تحضير المنتج - نشاط التعبئة - نشاط التغليف - نشاط التخزين الأولي - نشاط تخزين المنتج التام)، ونصيب كل نشاط من عنصر التكلفة يتضمن الموارد كما هو موضح بالملحق رقم (١) بناءً على مدى استهلاك النشاط لعنصر التكلفة.

٣- يختلف معدل تحميل الماكينات وفقاً لعدد الماكينات الإجمالية لكل المنتجات وعددها ٢٠ ماكينة موزعة على عناصر التكلفة التي تحتويها الموارد بناءً على بيانات الشركة .

أ- تقسيم تكلفة الموارد المخططة إلى عناصر تكاليف ثابتة ومتغيرة لمنتج الأقراص بالشركة حيث يبين الجدول الآتي رقم ( ٣-٣ ) التكلفة الثابتة والمتغيرة لكل مورد تكلفة، وحساب وحدات التكلفة (معدلات التغير لكل مورد).

جدول رقم (٣-٣)

الموازنة التخطيطية الشهرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة

معدة على أساس الموارد ومسبباتها لنشاط الأقرص

القيمة بالدينار العراقي

المورد	تكلفة الموارد الإجمالية	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة لكل بند
العمل كمورد.				
كساوي.	١٥٧٣٣١	١٥٧٣٣١		٠,٠٠٠٠٠
خدمات أبحاث واستشارات.	٨٧٥٠٠		٨٧٥٠٠	٠,٠٠٣٣٣
نقل العاملين.	١٣٣٠٩٦٢	١٣٣٠٩٦٢		٠,٠٠٠٠٠
سفر وإيفاد.	٤٨٩١٣١		٤٨٩١٣١	٠,٠١٨٦٣
إعانات للمنتسبين.	٩٨٧٢٤٥	٩٨٧٢٤٥		٠,٠٠٠٠٠
مواد غذائية.	٦٢٠٥٥٢	٦٢٠٥٥٢		٠,٠٠٠٠٠
مواد طبية.	٩٠٤٨٦٩	٩٠٤٨٦٩		٠,٠٠٠٠٠
مصروفات خدمية أخرى.	٢٣٠٨		٢٣٠٨	٠,٠٠٠٠٩
المواد غير المباشرة كمورد.				
مواد نفطية.	٧٥٠		٧٥٠	٠,٠٠٠٠٣
مواد إنشائية.	٢٤١٨٤٦		٢٤١٨٤٦	٠,٠٠٩٢١
مياه.	١٣٣١٧٧		١٣٣١٧٧	٠,٠٠٥٠٧
كهرباء.	١٣٦٢٩٧		١٣٦٢٩٧	٠,٠٠٥١٩
الآلات كمورد.				
أدوات احتياطية.	٢١٨٢١٥٩		٢١٨٢١٥٩	٠,٠٨٣١٠
لوازم ومهمات.	٢٨٠٢٨٤٥		٢٨٠٢٨٤٥	٠,١٠٦٧٣
صيانة مباني وطرق.	٩٦٠٠٠	٩٦٠٠٠		٠,٠٠٠٠٠
صيانة آلات ومعدات.	٩٨٥٨٢٣	٩٨٥٨٢٣		٠,٠٠٠٠٠
صيانة وسائل نقل.	١٤٣٧٥	١٤٣٧٥		٠,٠٠٠٠٠
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب.	٦٨٧٥	٦٨٧٥		٠,٠٠٠٠٠
إهلاك مباني وطرق.	٨٠٣٧٥	٨٠٣٧٥		٠,٠٠٠٠٠
إهلاك آلات ومعدات.	٧٨٤٠٧٢		٧٨٤٠٧٢	٠,٠٢٩٨٦
إهلاك وسائل نقل.	٢٤٧٢٣٨		٢٤٧٢٣٨	٠,٠٠٩٤١
إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية.	٢١٣٥٨٥		٢١٣٥٨٥	٠,٠٠٨١٣
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة.	١٢٥٠٥٣١٨			٠,٠٠٠٠٠

المصدر: الملحق رقم (١)\*

ويتضح من الجدول السابق أن تكلفة المواد غير المباشرة تكون من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، وأن تكلفة مورد العمل، ومورد الآلات تتوزع بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حسب حالة كل عنصر منها، وأنه تم حساب نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة بناء على حجم الإنتاج المخطط الشهري والذي يبلغ (٢٦,٢٦٠,٧٥٠) قرص شهري.

### ج . تحديد المسببات الفعلية لأوعية الموارد على الأنشطة لمنتج الأقراص بالشركة:

ترتبط أوعية الموارد بسبعة أنشطة أساسية بشأن تصنيع الأقراص في الشركة تتمثل في الأنشطة الآتية :

- ١- نشاط تهيئة المواد الأولية: يختص بتهيئة المواد وإعدادها، ويتحمل هذا النشاط بتكلفة الأجور المباشرة، ونصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٢- نشاط تجزئة المواد الكيماوية: وفي هذا النشاط لا يوجد صرف للمواد، وإنما تجزئة للمواد الكيماوية وفقاً للأوزان القياسية الموجودة في سر المعرفة العلمية للمنتج من الأقراص؛ ومن ثم فإن هذا النشاط يتحمل بنصيبه من الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٣- نشاط التحضير: يتم في هذا النشاط يصرف المواد الكيماوية وبالتالي فإن هذا النشاط أول نشاط يتحمل بنصيبه من المواد المباشرة فضلاً على الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٤- نشاط التعبئة: يتم في هذا النشاط صرف المواد المباشرة الخاصة بالتعبئة؛ ومن ثم يتحمل بتكلفتها وكذلك تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٥- نشاط التغليف: يتم في هذا النشاط صرف المواد المباشرة المتعلقة بالتغليف؛ ومن ثم يتحمل هذا النشاط بتكلفة هذه المواد، وكذلك تكلفة الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٦- نشاط التخزين المبدئي: حيث يتم تحويل المنتج التام إلى المخزن الأولي داخل صالات الإنتاج، لذلك فإن هذا النشاط يتحمل بالأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ٧- نشاط مخزن الإنتاج التام: يتم في هذا النشاط تخزين المنتج التام من الحبوب حتى يحول فيما بعد إلى مخازن التوزيع، كما يتحمل هذا النشاط بنصيبه من الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

وبخلاف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يسمح نظام المحاسبة على أساس استهلاك الموارد (RCA) بالتخصيص المباشر لتكلفة أوعية الموارد على الوحدات المنتجة دون أن يخصص على الأنشطة كمرحلة مبدئية، وقبل ذلك لابد من ترشيد العملية الإنتاجية بحذف



الأنشطة غير المرتبطة بالخطوط الإنتاجية مباشرة، حيث يتم استبعاد نشاط التخزين الأولي، وتخزين الإنتاج التام من نموذج توزيع هذه التكاليف بشأن تخطيط التكاليف الصناعية غير المباشرة، فيقسم إلى تكاليف مستغلة، وتكاليف غير مستغلة، ويتم ذلك خلال ما يأتي:

(أ): توزيع تكاليف العمل الثابت بين تكاليف تخص العملية الإنتاجية وتكاليف مستبعدة الموضحة في الجدول التالي رقم (٤-٣).

### جدول رقم (٤-٣)

#### توزيع تكاليف العمل الثابتة على الخطوط الإنتاجية

إجمالي التكاليف المتبقية	التكاليف المتبقية		تكاليف الموزعة	التكاليف الثابتة	المورد
	تخزين المنتج التام	التخزين الأولي	خمس أنشطة مستغلة		
					عناصر تكاليف العمل الثابت.
١٥٧٣٣	٧٨٦٦,٥	٧٨٦٦,٥	١٤١٥٩٨	١٥٧٣٣١	كساوي.
١٣٣.٩٦	٦٦٥٤٨	٦٦٥٤٨	١١٩٧٨٦٦	١٣٣.٩٦٢	نقل العاملين.
٩٨٧٢٤	٤٩٣٦٢	٤٩٣٦٢	٨٨٨٥٢١	٩٨٧٢٤٥	إعانات للمنتسبين.
٦٢.٥٤	٣١.٢٧	٣١.٢٧	٥٥٨٤٩٨	٦٢.٥٥٢	مواد غذائية.
٩٠.٤٨٦	٤٥٢٤٣	٤٥٢٤٣	٨١٤٣٨٣	٩٠.٤٨٦٩	مواد طبية.
٤٠٠٠٩٣	٢٠٠٠٤٧	٢٠٠٠٤٧	٣٦٠٠٨٦٦	٤٠٠٠٩٥٩	الإجمالي

المصدر: المعلق رقم (١)\*

يتضح من الجدول السابق أنه تم توزيع التكاليف الثابتة لعنصر العمل على تكليف ثابتة قابلة للتخصيص المباشر على تكلفة أوعية الموارد، وتكاليف ثابتة باقية دون تخصيص، وهي تكاليف أنشطة التخزين المبدئي، وتخزين المنتج التام، وقد استفادت الباحثة من بيانات الشركة، حيث استخدمت معدل تحميل الأنشطة غير المخصصة بعدد العمال في كل نشاط غير مخصص وفقا لما هو مبين بالملحق رقم (١).

(ب): يتم توزيع تكاليف مورد الآلات الثابتة على التكاليف التي تخص العملية الإنتاجية والتكاليف التي تستبعد من العملية الإنتاجية الموضحة في الجدول التالي رقم (٣-٥)

### جدول رقم (٣-٥)

#### توزيع تكاليف الآلات الثابتة على الخطوط الإنتاجية

إجمالي التكاليف المتبقية	التكاليف المتبقية		تكاليف الموزعة	التكاليف الثابتة	المورد
	تخزين المنتج التام	التخزين الأولي	خمس أنشطة مستغلة		
					عناصر تكاليف مورد الآلات.
٢٧٤٢٨	١٣٧١٤	١٣٧١٤	٦٨٥٧٢	٩٦٠٠٠	صيانة مباني وطرق.
٠	٠٠	٠٠	٩٨٥٨٢٣	٩٨٥٨٢٣	صيانة آلات ومعدات.
١٤٣٨	٧١٩	٧١٩	١٢٩٣٧	١٤٣٧٥	صيانة وسائل نقل.
١٩٦٤	٩٨٢	٩٨٢	٤٩١١	٦٨٧٥	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب.
٢٢٩٦٤	١١٤٨٢	١١٤٨٢	٥٧٤١١	٨٠٣٧٥	إهلاك مباني وطرق.
٥٣٧٩٤	٢٦٨٩٧	٢٦٨٩٧	١١٢٩٦٥٤	١١٨٣٤٤٨	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحثة والملحق رقم (١)\*

يتضح من الجدول السابق أنه تم توزيع التكاليف الثابتة لمورد الآلات على تكاليف ثابتة قابلة للتخصيص المباشر على تكلفة أوعية الموارد، وتكاليف ثابتة باقية دون تخصيص، وهي تكاليف أنشطة التخزين المبدئي، وتخزين المنتج التام، وقد استفادت الباحثة من بيانات الشركة، حيث استخدمت معدل تحميل الأنشطة غير المخصصة بعدد الآلات في كل نشاط غير مخصص بناء على ما هو موضح بالملحق رقم (١).

(ج) تجميع تكاليف الأنشطة القابلة للتخصيص، وبيان مسببات الموارد منها :

جدول رقم (٣-٦)

مسببات التكاليف القابلة للتخصيص على الموارد

معدل التخصيص الطاقة المستخدمة	مسبب التكلفة	إجمالي التكاليف المخصصة	التكاليف الثابتة	التكاليف	المورد
			الموزعة	المتغيرة	
			خمس أنشطة مستغلة		
دينار / عامل					عناصر تكاليف العمل الثابت.
٧٠٨,٠٠	عدد العمال	١٤١٥٩٨	١٤١٥٩٨		كساوي.
٥٩٨٩,٣٣	عدد العمال	١١٩٧٨٦٦	١١٩٧٨٦٦		نقل العاملين.
٤٤٤٢,٦٠٥	عدد العمال	٨٨٨٥٢١	٨٨٨٥٢١		إعانات للمنتسبين.
٢٧٩٢,٤٩	عدد العمال	٥٥٨٤٩٨	٥٥٨٤٩٨		مواد غذائية.
٤٠٧١,٩١٥	عدد العمال	٨١٤٣٨٣	٨١٤٣٨٣		مواد طبية
٤٣٧,٥	عدد العمال	٨٧٥٠٠		٨٧٥٠٠	خدمات أبحاث واستشارات.
٢٤٤٥,٦٥٥	عدد العمال	٤٨٩١٣١		٤٨٩١٣١	سفر وإيفاد.
١١,٥٤	عدد العمال	٢٣٠٨		٢٣٠٨	مصروفات خدمية أخرى.
٢٠٨٩٩,٠٣	عدد العمال	٤١٧٩٨٠٥	٣٦٠٠٨٦٦	٥٧٨٩٣٩	الإجمالي
دينار/ نشاط		٠			المواد غير المباشرة كمورد.
١٥٠	عدد الأنشطة	٧٥٠		٧٥٠	مواد نفطية

٤٨٣٦٩,٢	عدد الأنشطة	٢٤١٨٤٦		٢٤١٨٤٦	مواد إنشائية.
٢٦٦٣٥,٤	عدد الأنشطة	١٣٣١٧٧		١٣٣١٧٧	مياه.
٢٧٢٥٩,٤	عدد الأنشطة	١٣٦٢٩٧		١٣٦٢٩٧	كهرباء.
١٠٢٤١٤,٠٠		٥١٢٠٧٠	.	٥١٢٠٧٠	الإجمالي
دينار / آله		.			عناصر تكاليف مورد الآلات.
١٠٩١٠٨	عدد الآلات	٢١٨٢١٥٩		٢١٨٢١٥٩	أدوات احتياطية.
١٤٠١٤٢,٣	عدد الآلات	٢٨٠٢٨٤٥		٢٨٠٢٨٤٥	لوازم ومهمات.
٣٤٢٨,٦	عدد الآلات	٦٨٥٧٢	٦٨٥٧٢		صيانة مباني وطرق.
٤٩٢٩١,١٥	عدد الآلات	٩٨٥٨٢٣	٩٨٥٨٢٣		صيانة آلات ومعدات.
٦٤٦,٨٥	عدد الآلات	١٢٩٣٧	١٢٩٣٧		صيانة وسائل نقل.
٢٤٥,٥٥	عدد الآلات	٤٩١١	٤٩١١		صيانة أثاث، وأجهزة مكاتب.
٢٨٧٠,٥٥	عدد الآلات	٥٧٤١١	٥٧٤١١		إهلاك مباني وطرق.
٣٩٢٠٣,٦	عدد الآلات	٧٨٤٠٧٢		٧٨٤٠٧٢	إهلاك آلات ومعدات.
١٢٣٦١,٩	عدد الآلات	٢٤٧٢٣٨		٢٤٧٢٣٨	إهلاك وسائل نقل.
١٠٦٧٩,٢٥	عدد الآلات	٢١٣٥٨٥		٢١٣٥٨٥	إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية.
٣٦٧٩٧٧,٧		٧٣٥٩٥٥٣	١١٢٩٦٥٤	٦٢٢٩٨٩٩	الإجمالي

المصدر: الملحق رقم (١)\*

يوضح الجدول السابق مسببات التكلفة بمعلومية الموارد التي تخصصها، سواء أكانت تكاليف متغيرة أم الجزء الثابت المحمل على تلك الموارد؛ حيث إنه بالنسبة لمورد العمل يكون مسبب التكلفة عدد العمال، والذي يبلغ إجمالي عددهم في قسم الأفراس (٢٠٠) عامل، وبالنسبة لمورد المواد غير المباشرة يكون مسبب التكلفة عدد الأنشطة في القسم، وعددها (٥) أنشطة بعد حذف

الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهي المخزن الأولي ومخزن الإنتاج التام، وبالنسبة لمورد الآلات فإن مسبب التكلفة عدد الآلات في القسم الإنتاجي (٢٠) آلة.

وتكون مخرجات هذا الجدول بالنسبة لمورد العمل (دينار/ العامل) مبلغ (٢٠٨٩٩,٠٣) دينار لكل عامل ، وبالنسبة للموارد غير المباشرة (دينار/ النشاط) مبلغ (١٠٢٤١٤,٠٠) دينار لكل نشاط، وبالنسبة لمورد الآلات (دينار/ آلة) مبلغ (٣٦,٧٩٧,٧٠٧) دينار لكل آلة.

(د) - **تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة:** ويتم في هذه الخطوة تخصيص تكلفة كل مورد من الموارد التي تمثل مورد العمل، ومورد المواد غير المباشرة، ومورد الآلات على الأنشطة الأساسية الخمسة التي تستهلكها، وهي: (نشاط تهيئة المواد الأولية - نشاط التجزئة للمواد الكيماوية - نشاط تحضير المنتج - نشاط التعبئة - نشاط التغليف)، وذلك وفقا للمعادلة الآتية:

أ. **بالنسبة لمورد العمالة :**

١ - **حساب تكلفة مورد العمل:** حيث يتم الاستعانة بعدد العمال في كل قسم بالاعتماد على البيانات الموجودة في الملحق رقم (٥)، ويتم بناء على معدل التخصيص السابق استخراجها من الجدول رقم (٣-٦)، وحساب إجمالي تكاليف مورد العمل بناء على ما يوضحه الجدول الآتي رقم (٣-٧).

جدول رقم (٣-٧)

حساب تكلفة مورد العمل

إجمالي تكاليف المورد المستنفذة	قسم التغليف		قسم التعبئة		قسم التحضير		قسم التجزئة		قسم تهيئة المواد		معدل التخصيص دينار / عامل	عناصر تكاليف العمل
	تكلفة	عدد	تكلفة	عدد	تكلفة	عدد	تكلفة	عدد	تكلفة	عدد		
١٢٧٤٤٠	٤٢٤٨٠	٦٠	٢١٢٤٠	٣٠	٢٨٣٢٠	٤٠	٢١٢٤٠	٣٠	١٤١٦٠	٢٠	٧٠٨	كساوي.
١٠٧٨٠٢٠	٣٥٩٣٤٠	٦٠	١٧٩٦٧٠	٣٠	٢٣٩٥٦٠	٤٠	١٧٩٦٧٠	٣٠	١١٩٧٨٠	٢٠	٥٩٨٩	نقل العاملين.
٧٩٩٧٤٠	٢٦٦٥٨٠	٦٠	١٣٣٢٩٠	٣٠	١٧٧٧٢٠	٤٠	١٣٣٢٩٠	٣٠	٨٨٨٦٠	٢٠	٤٤٤٣	ع. للمنتسبين.
٥٠٢٧٤٠	١٦٧٥٨٠	٦٠	٨٣٧٩٠	٣٠	١١١٧٢٠	٤٠	٨٣٧٩٠	٣٠	٥٥٨٦٠	٢٠	٢٧٩٣	مواد غذائية.
٧٣٢٩٦٠	٢٤٤٣٢٠	٦٠	١٢٢١٦٠	٣٠	١٦٢٨٨٠	٤٠	١٢٢١٦٠	٣٠	٨١٤٤٠	٢٠	٤٠٧٢	مواد طبية.
٥٦٩٤٠	٢٦٢٨٠	٦٠	.	.	١٧٥٢٠	٤٠	١٣١٤٠	٣٠	.	.	٤٣٨	خدمات أبحاث واستشارات.
٤٤٠٢٨٠	١٤٦٧٦٠	٦٠	٧٣٣٨٠	٣٠	٩٧٨٤٠	٤٠	٧٣٣٨٠	٣٠	٤٨٩٢٠	٢٠	٢٤٤٦	سفر وإيفاد.
٢١٦٠	٧٢٠	٦٠	٣٦٠	٣٠	٤٨٠	٤٠	٣٦٠	٣٠	٢٤٠	٢٠	١٢	مصرفات خدمية أخرى.
٣٧٤٠٢٨٠	١٢٥٤٠٦٠		٦١٣٨٩٠		٨٣٦٠٤٠		٦٢٧٠٣٠		٤٠٩٢٦٠			إجمالي تكلفة كل نشاط.

المصدر: الملحق رقم (١)\*

ب. بالنسبة لمورد المواد غير المباشرة: حيث يتم حساب تكلفة المورد نصيب مورد المواد غير المباشرة من عناصر التكلفة المستنفذة بمعلومية مسيبات التكلفة كما هو موضح في الملحق رقم (٢)، حيث تم حساب تكلفة المواد في كل قسم من الأقسام التي تشكل نشاط من أنشطة منتج الأفراس، ثم استخراج التكلفة الكلية لهذا المورد من خلال تجميع التكاليف الفرعية لكل نشاط أو قسم إنتاجي وهذا ما يوضحه الجدول الآتي رقم (٣-٨).

جدول رقم (٣-٨)

حساب تكلفة مورد المواد غير المباشرة

إجمالي	قسم التغليف		قسم التعبئة		قسم التحضير		قسم التجزئة		قسم تهيئة المواد		معدل التخصيص دينار علي النشاط	عناصر تكاليف المواد غير المباشرة
	تكلفة	نشاط	تكلفة	نشاط	تكلفة	نشاط	تكلفة	نشاط	تكلفة	نشاط		
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٥٠	مواد نفطية
٢٤١٨٤٥	٤٨٣٦٩	١	٤٨٣٦٩	١	٤٨٣٦٩	١	٤٨٣٦٩	١	٤٨٣٦٩	١	٤٨٣٦٩	مواد إنشائية
٧٥٠٠٤	٠	٠	٠	٠	٢٦٦٣٥	١	٠	٠	٠	٠	٢٦٦٣٥	مياه
٥٤٥١٨	٢٧٢٥٩	١	٢٧٢٥٩	١	٢٧٢٥٩	١	٠	٠	٠	٠	٢٧٢٥٩	كهرباء
٣٥٠٢٦٧	٧٥٦٢٨		٧٥٦٢٨		١٠٢٢٦٣		٤٨٣٦٩		٤٨٣٦٩			الإجمالي

المصدر: الملحق رقم (٢)\*



حيث يوضح الجدول السابق إجمالي التكاليف الكلية لمورد المواد غير المباشرة، والتي تبلغ ٣٢٢٩٩٨ دينار عراقي.

**ج. حساب تكلفة لمورد الآلات:** حيث يتم التوصل إلى تكلفة المورد بمعلومية معدل تحميل تكلفة مسبب التكلفة، وهو عدد الآلات بكل قسم إنتاجي من الأقسام الخمسة المعنية بصناعة الأقراص الدوائية، وبمعلومية عدد ساعات تشغيل الآلات التي تم ترجمتها إلى وحدة تحميل تسمى الآلة كما هو موضح في الملحق رقم (١)، وبمعلومية معدل التحميل الموضح في الجدول رقم (٣-٦)، وتحسب الباحثة تكلفة هذا المورد خلال الجدول الآتي رقم (٣-٩).

جدول رقم ( ٣-٩ ) حساب تكلفة مورد الآلات

إجمالي تكلفة المورد	قسم التغليف		قسم التعبئة		قسم التحضير		قسم التجزئة		قسم تهيئة المواد		التخصيص دينار / آله	عناصر تكاليف مورد الآلات
	تكلفة	آلة	تكلفة	آله	تكلفة	آله	تكلفة	آله	تكلفة	آلة		
١٠٩١٠٨٠	٥٤٥٥٤٠	٥	٢٧٢٧٧٠	٢,٥	٢٧٢٧٧٠	٢,٥	٠	٠	٠	٠	١٠٩١٠٨	أدوات احتياطية
٧٠٠٧١١,٥	٠	٠	٣٥٠٣٥٥,٨	٢,٥	٣٥٠٣٥٥,٧٥	٢,٥	٠	٠	٠	٠	١٤٠١٤٢,٣	لوازم ومهمات
٥١٤٢٩	١٧١٤٣	٥	٨٥٧١,٥	٢,٥	٨٥٧١,٥	٢,٥	٨٥٧١,٥	٢,٥	٨٥٧١,٥	٢,٥	٣٤٢٨,٦	صيانة مباني وطرق
٤٩٢٩١١,٥	٢٤٦٤٥٥,٨	٥	١٢٣٢٢٧,٩	٢,٥	١٢٣٢٢٧,٨٨	٢,٥	٠	٠	٠	٠	٤٩٢٩١,١٥	صيانة آلات ومعدات
٩٧٠٢,٧٥	٣٢٣٤,٢٥	٥	١٦١٧,١٢٥	٢,٥	١٦١٧,١٢٥	٢,٥	١٦١٧,١٢٥	٢,٥	١٦١٧,١٢٥	٢,٥	٦٤٦,٨٥	صيانة وسائل نقل
٣٠٦٩,٣٧٥	١٢٢٧,٧٥	٥	٦١٣,٨٧٥	٢,٥	٦١٣,٨٧٥	٢,٥	٠	٠	٦١٣,٨٧٥	٢,٥	٢٤٥,٥٥	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب
٤٣٠٥٨,٢٥	١٤٣٥٢,٧٥	٥	٧١٧٦,٣٧٥	٢,٥	٧١٧٦,٣٧٥	٢,٥	٧١٧٦,٣٧٥	٢,٥	٧١٧٦,٣٧٥	٢,٥	٢٨٧٠,٥٥	إهلاك مباني وطرق
٣٩٢٠٣٦	١٩٦٠١٨	٥	٩٨٠٠٩	٢,٥	٩٨٠٠٩	٢,٥	٠	٠	٠	٠	٣٩٢٠٣,٦	إهلاك آلات ومعدات
١٨٥٤٢٨,٥	٦١٨٠٩,٥	٥	٣٠٩٠٤,٧٥	٢,٥	٣٠٩٠٤,٧٥	٢,٥	٣٠٩٠٤,٧٥	٢,٥	٣٠٩٠٤,٧٥	٢,٥	١٢٣٦١,٩	إهلاك وسائل نقل
١٦٠١٨٨,٨	٥٣٣٩٦,٢٥	٥	٢٦٦٩٨,١٣	٢,٥	٢٦٦٩٨,١٢٥	٢,٥	٢٦٦٩٨,١٣	٢,٥	٢٦٦٩٨,١٣	٢,٥	١٠٦٧٩,٢٥	إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية
٣١٢٩٦١٦	١١٣٩١٧٧		٩١٩٩٤٤,٤	٢٥	٩١٩٩٤٤,٣٨	٢٥	٧٤٩٦٧,٨٨		٧٥٥٨١,٧٥			إجمالي

الصدر: الملحق رقم (١)\*

الموازنة التخطيطية الشهرية لنشاط إنتاج الاقراص بعد استخدام نموذج استهلاك الموارد

كلي	إجمالي التكاليف جزئي	عناصر تكاليف
		تكاليف المواد المباشرة
	٦٦٨٠٧٠٦٣	مواد كيميائية
	٢٨٤٠٥٣٠٨	مواد التعبئة
	٥٤١٥	مواد التغليف
٩٥٢١٧٧٩٦		إجمالي تكلفة المواد المباشرة
٨٢١٤٢٣١٧		تكلفة العمل المباشر
		تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد العمل
	١٢٧٤٤٠	كساوي
	١٠٧٨٠٢٠	نقل العاملين
	٧٩٩٧٤٠	إعانات للمنتسبين
	٥٠٢٧٤٠	مواد غذائية
	٧٣٢٩٦٠	مواد طبية
	٥٦٩٤٠	خدمات أبحاث واستشارات
	٤٤٠٢٨٠	سفر وإيفاد
	٢١٦٠	مصروفات خدمية أخرى
٣٧٤٠٢٨٠		إجمالي تكلفة مورد العمل
		تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد المواد غير المباشرة
	٠	مواد نفطية
	١٩٣٤٧٦	مواد إنشائية
	٧٥٠٠٤	مياه
	٥٤٥١٨	كهرباء
٣٢٢٩٩٨		الإجمالي

كلي	إجمالي التكاليف جزئي	عناصر تكاليف
		تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد الآلات
	١٠٩١٠٨٠	أدوات احتياطية
	٧٠٠٧١١,٥	لوازم ومهمات
	٥١٤٢٩	صيانة مباني وطرق
	٤٩٢٩١١,٥	صيانة آلات ومعدات
	٩٧٠٢,٧٥	صيانة وسائل نقل
	٣٠٦٩,٣٧٥	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب
	٤٣٠٥٨,٢٥	إهلاك مباني وطرق
	٣٩٢٠٣٦	إهلاك آلات ومعدات
	١٨٥٤٢٨,٥	إهلاك وسائل نقل
	١٦٠١٨٨,٨	إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية
٣١٢٩٦١٦		إجمالي تكلفة مورد الآلات
١٨٤٥٥٣٠٠٧		إجمالي التكاليف وفقا لنظام استهلاك الموارد
٢٦٢٦٠٧٥٠		عدد الوحدات المخطط إنتاجها
٧,٠٢٧		تكلفة وحدة المنتج المخططة

تلاحظ من الجدول السابق مقدار الوفرة في تكلفة وحدة المنتج في حالة اتباع نظام استهلاك الموارد، حيث انخفضت تكلفة وحدة المنتج من (٧,٢٣) دينار للقرص الواحد إلى (٧,٠٢٧) للقرص الواحد بفارق قدره (٠,٢٠٢) للقرص الواحد، بما يعطي في كمية الإنتاج المخططة فارق وفر في التكلفة قدره  $٠,٢٠٢ \times ٢٦٢٦٠٧٥٠ = ٥٣٠٤٦٧١,٥$  دينار عراقي

٣-٢-٣ : التحقيق الإحصائي لفرضية الدراسة والفرضيات الفرعية: وتبدأ الباحثة باستعراض نماذج الدراسة الإحصائية ثم القيام باختبار فرضيات الدراسة خلال ما يأتي:

أ. نماذج التحليل الإحصائي:

١- نموذج بيانات إعداد الموازنة التخطيطية وفقا لما هو مطبق في شركة المصور.

حيث يركز التحليل على العناصر ذات الاختلاف، وهي عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة كما هو موضح بالجدول الآتي رقم (٣-١٠).

جدول (٣-١٠)\*

عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب الموازنة التخطيطية للشركة

المورد	إجمالي التكاليف وفقا لنظرية التكاليف الكلية
عناصر تكاليف مورد العمل	
كساوي	١٥٧٣٣١١
نقل العاملين	١٣٣.٩٦١
إعانات للمنتسبين	٩٨٧٢٤٥
مواد غذائية	٦٢.٥٥٢
مواد طبية	٩.٤٨٦٩
خدمات أبحاث واستشارات	٨٧٥.٠
سفر وإيفاد	٤٨٩١٣١
مصروفات خدمية أخرى	٢٣.٠٨
الإجمالي	٤٥٧٩٨٩٧
المواد غير المباشرة كمورد	
مواد نفطية	٧٥.٠
مواد إنشائية	٢٤١٨٤٦

١٣٣١٧٧	مياه
١٣٦٢٩٧	كهرباء
٥١٢٠٧٠	الإجمالي
	<b>عناصر تكاليف مورد الآلات</b>
٢١٨٢١٥٩	أدوات احتياطية
٢٨٠٢٨٤٥	لوازم ومهمات
٩٦٠٠٠	صيانة مباني وطرق
٩٨٥٨٢٣	صيانة آلات ومعدات
١٤٣٧٥	صيانة وسائل نقل
٦٨٧٥	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب
٨٠٣٧٥	إهلاك مباني وطرق
٧٨٤٠٧٢	إهلاك آلات ومعدات
٢٤٧٢٣٨	إهلاك وسائل نقل
٢١٣٥٨٥	إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية
٧٤١٣٣٤٧	الإجمالي

المصدر: الملحق رقم (١).

٢- نموذج إعداد الموازنة التخطيطية بعد الأخذ في الاعتبار نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

حيث يركز التحليل على العناصر ذات الاختلاف وهي عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ويعبر عنه من خلال الجدول التالي رقم. ( ٣-١١ )

### جدول رقم ( ٣-١١ )

نموذج توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

عناصر تكاليف	إجمالي تكاليف الموازنة	إجمالي التكاليف للطاقة المستغلة	إجمالي التكاليف للطاقة غير مستغلة	نسبة الطاقة المستغلة	نسبة الطاقة غير مستغلة
تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد العمل					
كساوي	١٥٧٣٣١	١٢٧٤٤٠	٢٩٨٩١	٠,٨١	٠,١٩
نقل العاملين	١٣٣٠٩٦١	١٠٧٨٠٢٠	٢٥٢٩٤١	٠,٨١	٠,١٩
إعانات للمنتسبين	٩٨٧٢٤٥	٧٩٩٧٤٠	١٨٧٥٠٥	٠,٨١	٠,١٩
مواد غذائية	٦٢٠٥٥٢	٥٠٢٧٤٠	١١٧٨١٢	٠,٨١	٠,١٩
مواد طبية	٩٠٤٨٦٩	٧٣٢٩٦٠	١٧١٩٠٩	٠,٨١	٠,١٩
خدمات أبحاث واستشارات	٨٧٥٠٠	٥٦٩٤٠	٣٠٥٦٠	٠,٦٥	٠,٣٥
سفر وإيفاد	٤٨٩١٣١	٤٤٠٢٨٠	٤٨٨٥١	٠,٩٠	٠,١٠
مصرفات خدمية أخرى	٢٣٠٨	٢١٦٠	١٤٨	٠,٩٤	٠,٠٦
إجمالي تكلفة مورد العمل	٤٥٧٩٨٩٧	٣٧٤٠٢٨٠	٨٣٩٦١٧	٠,٨٢	٠,١٨
تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد المواد غير المباشرة					
مواد نفطية	٧٥٠	٠	٧٥٠	٠,٠٠	١,٠٠

عناصر التكاليف	اجمالي تكاليف الموازنة	اجمالي تكاليف للطاقة المستغلة	اجمالي التكاليف للطاقة غير المستغلة	نسبة الطاقة المستغلة	نسبة الطاقة غير المستغلة
مواد إنشائية	٢٤١٨٤٦	١٩٣٤٧٦	٤٨٣٧٠	٠,٨٠	٠,٢٠
مياه	١٣٣١٧٧	٧٥٠٠٤	٥٨١٧٣	٠,٥٦	٠,٤٤
كهرباء	١٣٦٢٩٧	٥٤٥١٨	٨١٧٧٩	٠,٤٠	٠,٦٠
إجمالي تكلفة مورد المواد غير المباشرة	٥١٢٠٧٠	٣٢٢٩٩٨	١٨٩٠٧٢	٠,٦٣	٠,٣٧
تكاليف صناعية غير مباشرة لمورد الآلات	٠	٠	٠		
أدوات احتياطية	٢١٨٢١٥٩	١٠٩١٠٨٠	٧٢٧٣٨٩	٠,٥٠	٠,٣٣
لوازم ومهمات	٢٨٠٢٨٤٥	٧٠٠٧١١,٥	١٨٦٨٥٦٥	٠,٢٥	٠,٦٧
صيانة مباني وطرق	٩٦٠٠٠	٥١٤٢٩	٢٧٤٣٥	٠,٥٤	٠,٢٩
صيانة آلات ومعدات	٩٨٥٨٢٣	٤٩٢٩١٢	٣٢٨٦١٣	٠,٥٠	٠,٣٣
صيانة وسائل نقل	١٤٣٧٥	٩٧٠٢,٧٥	١٤٤٥	٠,٦٧	٠,١٠
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	٦٨٧٥	٣٠٦٩,٣٨	٢٧٨٧,٥	٠,٤٥	٠,٤١
إهلاك مباني وطرق	٨٠٣٧٥	٤٣٠٥٨,٣	٢٢٩٧٠	٥٤.	٠,٢٩
إهلاك آلات ومعدات	٧٨٤٠٧٢	٣٩٢٠٣٦	٢٦١٣٥٢	٠,٥٠	٠,٣٣
إهلاك وسائل نقل	٢٤٧٢٣٨	١٨٥٤٢٩	٠	٠,٧٥	٠,٠٠
إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية	٢١٣٥٨٥	١٦٠١٨٩	٠	٠,٧٥	٠,٠٠
إجمالي تكلفة مورد الآلات	٧٤١٣٣٤٧	٤١٧٢٧٩٨	٣٢٤٠٥٥٧	٠,٥٦	٠,٤٤

المصدر: الملحق رقم (١).



ب. تحقيق فرضية الدراسة : حيث تنص الفرضية الرئيسة على ما يأتي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية"

يتفرع من هذا الفرض مجموعة الفروض الآتية

١- اختبار مدى صحة الفرض الفرعي الأول : حيث ينص على الآتي :

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد

وتستخدم الباحثة تحليل المتوسط الحسابي لبيان مدى وجود فروق إحصائية بين تكاليف الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية

جدول رقم ( ٣-١٢ )

تحليل التباين بين الموارد عند تطبيق (RCA) في إعداد الموازنات التخطيطية

	المتوسط الحسابي للطاقة المستغلة	المتوسط الحسابي للطاقة غير المستغلة
إجمالي تكاليف مورد العمل	٠,٨١٠٠	٠,١٩
إجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	٠,٦٣٠٠	٠,٣٦٩٢
إجمالي تكاليف مورد الآلات	٠,٤٢٠٠	٠,٤٨

يظهر الجدول السابق تحليل نسب الطاقة بعد تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على أرقام الموازنات التخطيطية للشركة المبحوثة، ويتضح خلال الجدول السابق أن هناك فرق ذو دلالة بين الموارد في تخفيضها للتكاليف الموازنة التخطيطية، حيث يتضح أن أعلى النسب في هذا التخفيض هي لمورد الآلات، حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة (٤٨%)، يليها مورد المواد غير المباشرة حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة (٣٦%)، وبلي ذلك مورد العمل حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة ١٩% .

وتشير بيانات الجدول السابق إلى أن مورد الآلات صاحب أكبر نسبة تخفيض للتكاليف المخططة في الموارنة للشركة المبحوثة يعكس انخفاض الهدر في التكاليف، بإبعاد أثر هذه الطاقة غير المستغلة عن العملية الإنتاجية المخططة.

وللتحقيق من صحة الفرض الفرعي الأول استخدمت الباحثة اختبار (ت) لعينة واحدة، والتي تتضح خلال الجدول الآتي رقم ( ١٣-٣).

### جدول (٣-١٣)

تحليل حالي الموازنة التخطيطية قبل وبعد استخدام محاسبة استهلاك الموارد

One-Sample Test				
Test Value = 0				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
تكاليف الموازنات حالة استخدام استهلاك الموارد	4.706	1	.133	1.031

يتضح خلال الجدول السابق أن قيمة (ت) عند تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تساوي (٤,٧)، وهي قيمة أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية قدره (٠,١٣٣)، وهو أكبر من مستوى (٠,٠٥)، والتي تدل على قلة الفروق الإحصائية بين نموذج إعداد الموازنة التخطيطية الحالي، وبين ذات النموذج بعد إدخال نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، مما يقبل معها الفرض الذي ينص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام المحاسبة استهلاك الموارد، وترى الباحثة أن هذه الفروق غير موجودة عند مستوى معنوي (٥%) لا تعد جوهرية بالقدر الكافي.

ولبيان مصدر قلة هذه الفروق يتم التحليل لكل مورد من موارد التكاليف المخططة، حيث استخدمت الباحثة اختبار (ت) لبيان الفروق في كل موارد التكاليف وهذا ما هو موضح بالجدول التالي رقم (٣-١٤).

### جدول (٣-١٤)

تحليل تفصيلي عناصر التكاليف قبل وبعد استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

One-Sample Test				
	Test Value = 0			
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
إجمالي تكاليف مورد العمل	8.602	1	.044	4.029٠
إجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	4.417	1	.142	4.1753
إجمالي تكاليف مورد الآلات	3.575	1	.174	5.7930

يتضح من الجدول السابق وجود فروق معنوية دالة إحصائياً بين استخدام الموازنات التخطيطية الحالية في الشركة وبين استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في إعداد وترشيح التكاليف المخططة في تلك الموازنات بشأن مورد تكاليف العمل المخططة؛ حيث إنه خلال اختبار (ت) لعينة واحدة يتضح أن مستوى المعنوية فيما يتعلق بمورد العمل (٠,٠٤٤)، وهي أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) عند قيمة (ت) (٨,٦)، غير أنه لا توجد فروق معنوية دالة إحصائياً بين تكلفة المورد المعبر عن تكلفة المواد غير المباشرة، إذ إن مستوى المعنوية له (٠,١٤) عند قيمة (ت) (٤,٤١٧)، وأن هذا المورد أكثر معنوية من مورد تكلفة الآلات، حيث بلغ المستوى المعنوي (٠,١٧) عند قيمة تائية (٣,٥٧٥).

٢. اختبار صحة الفرض الفرعي الثاني، والذي ينص على:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية".

وللتحقق من صحة هذا الفرض تستخدم الباحثة اختبار ارتباط بيرسون لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطبيق المحاسبة على استهلاك الموارد، وبين تخفيض تكلفة وحدة المنتج وهذا يتضح خلال الجدول الآتي رقم (٣-١٥).

جدول (٣-١٥)

ارتباط بيرسون بين تكلفة وحدة المنتج قبل وبعد تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

	الارتباط بين استهلاك الموارد وتكلفة وحدة المنتج	تكلفة وحدة المنتج عند استخدام محاسبة الموارد
تكلفة وحدة المنتج الحالية	Pearson Correlation	.990**
	Sig. (2-tailed)	0.00.
	N	2

حيث يتضح قوة الارتباط بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتخفيض تكلفة وحدة المنتج، نتيجة استغناء طريقة التخصيص في محاسبة استهلاك الموارد عن الطاقة غير المستغلة التي يجب حذفها عند إعداد الموازنات التخطيطية، حيث كانت قيمة بيرسون (٠,٩٩٩) عند مستوى معنوي منعدم؛ مما يؤدي إلى رفض الفرض العدم الإحصائي، وقبول الفرض البديل الذي ينص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية.

٣. اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، والتي تنص على:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية استخدمت الباحثة اختبار وكلكسون، لبيان العلاقة بين تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد، وبين ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية في الشركة، وهذا ما يعبر عنه الجدول الآتي رقم (٣-١٦).

### جدول (٣-١٦)

#### اختبار وكلكسون لاختبار معنوية الفرض الرئيس

Test Statistics <sup>b</sup>	
	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	0.49
a. Based on positive ranks.	
b. Wilcoxon Signed Ranks Test	

ويتضح من الجدول السابق أن قيمة وكلكسون معنوية عند مستوي قدره (٠,٤٩)، وهو أقل من مستوى (٠,٠٥)، والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي، ويقبل الفرض البديل الذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية".

## الخلاصة والنتائج والتوصيات

---

## الخلاصة والنتائج والتوصيات

### أولاً : خلاصة الدراسة:

انطلق البحث من فرضية أساسية تتعلق بدراسة صحة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، حيث يحدد الهدف الرئيسي لهذا البحث بالإجابة عن التساؤل "هل يؤدي استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية من حيث الإفصاح عن الطاقة المستغلة والعاطلة، حتى يمكن إدارتها بالطريقة الملائمة لخفض تكلفة وحدة المنتج.

ولتحقيق هدف الدراسة الحالية تم تناول موضوعه من خلال ثلاث فصول أساسية، وقسم إلى مبحثين اثنين، حيث شملت تلك الفصول الإطار النظري، والتطبيقي للدراسة إلى أن يتم التحقق الإحصائي من فرضية الدراسة الأساسية.

وقد خصص الفصل الأول لتناول الطرق الحالية لإعداد الموازنة التخطيطية بالتقييم ودراسة المزايا والعيوب التي تشملها، وقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تناولت الباحثة في المبحث الأول: تحليل للدراسات السابقة، وتقييمها، والتي بينت فيها الصعوبات التي تواجه إعداد الموازنات التخطيطية التقليدية، والضرورة الملحة إلى تطوير أنظمة التكاليف التقليدية، أما المبحث الثاني، فقد قسمته الباحثة إلى قسمين، حيث تناول القسم الأول الموازنات التخطيطية التقليدية، والتي أظهرت أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد دقيقة وكافية لاستيعاب تحديات بيئات التصنيع الحديثة، وكذلك عدم دقة عمليات تخصيص تكاليف النشاط على الوحدات الإنتاجية، مما أدى إلى ظهور نقص حاد في نظم المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجات الإدارة في إعداد الخطط والرقابة عليه.

وتناول القسم الثاني من هذا المبحث الموازنات التخطيطية المعدة على أساس تكلفة النشاط خلال تعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأساس ومدخل للتعرف على الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، مع التطرق إلى المفاهيم والمزايا المتعلقة بكل منهما، ثم استعراض التحديات والانتقادات التي تحتوي عملية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط.

وفي الفصل الثاني تناولت الباحثة بالعرض والتحليل لمدى فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة لترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، حيث تناول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد خلال المفهوم، والمبادئ، والأسس التي يرتكز عليها، وكذلك المزايا العامة والخاصة التي يحققها.

كما تناولت الباحثة في الفصل الثالث الدراسة التطبيقية من خلال الباحثين، حيث تضمن المبحث الأول الإطار العام للدراسة التطبيقية ومحدداتها خلال استعراض الهدف من الدراسة، وكذلك صياغة الفرضية الرئيسة للدراسة، وبيان عينة ومجتمع الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الدراسة.

وفي المبحث الثاني تناولت الباحثة تحليل نتائج الدراسة التطبيقية، واختبار فرضيات الدراسة، حيث هدف هذا المبحث إلى تحليل نتائج ومخرجات تشغيل البيانات الإحصائية والمحاسبية للدراسة التطبيقية خلال تناول أساليب التحليل المحاسبي، لفصل وتوزيع التكاليف، وتخصيصها على وحدة المنتج؛ ومن ثم بيان الأثر الذي وقع على إعداد الموازنات التخطيطية حالة استخدام الطريقة التقليدية، وحالة استخدام المحاسبة على أساس استهلاك الموارد، ثم إجراء التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي.

#### وكان من النتائج المهمة التي توصلت إليها الدراسة:

١- هناك قوة ارتباط إيجابية موجبة بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتخفيض تكلفة وحدة المنتج نتيجة استغناء طريقة التخصيص في المحاسبة عن استهلاك الموارد عن الطاقة غير المستغلة التي يجب حذفها عند إعداد الموازنات التخطيطية؛ ومن ثم يقبل الفرض الذي ينص على أن "هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية".

٢- تحقق صحة الفرض الرئيس الذي ينص على أن "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند مستوى معنوية بلغ (٠,٠٤٩)، وهو أقل من مستوى (٠,٠٥).



## ثانياً: نتائج البحث:

١. تتبع الشركة المبحوثة نظرية التكاليف الكلية عند تخطيط تكلفة وحدة المنتج، حيث تم حصر وتجميع عناصر التكاليف المتوقعة خلال الشهر، وتوزيعها علي حجم الإنتاج المتوقع خلال ذلك الشهر بهدف تخطيط متوسط التكلفة لكل وحدة من وحدات الإنتاج وهي الأقراص الطيبة.
٢. إن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على معلومات الموازنة التخطيطية الشهرية لا يعدو كونه عملية حسابية بسيطة لا تفي بأغراض إدارة التكلفة، وتخطيط موارد وتكاليف الشركة المبحوثة.
٣. لا يقدم نظام التكاليف المخطط وفقاً للنظرية الكلية أي بيانات تفصيلية عن نصيب وحدة المنتج، حيث يتبع مبدأ المتوسط العام بصرف النظر عن الاختلافات بين نوعيات الأقراص الدوائية المنتجة، وطبيعة الخامات المستخدمة في إنتاج كل نوع وكذلك تأثيرات درجات الحرارة والوقت اللازم للإنتاج .
٤. تركز الموازنة التخطيطية وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية على محرك وحيد يتمثل في عدد الأقراص الدوائية المتوقع إنتاجها خلال الفترة متجاهلاً وجود مسببات للتكلفة غير ذلك مثل عدد مرات الفحص لتوزيع التكاليف، أو عدد **مناولة** المواد، أو معدل تشغيل العامل أو معدل دوران الآلات وغيرها.
٥. النظام المطبق للموازنة التخطيطية وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية لا يقدم أي بيانات تفصيلية تساعد في الكشف عن أشكال استغلال الطاقة في الشركة؛ ومن ثم اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالأداء الفعال.
٦. يحقق الأخذ بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد الوفير الكبير في تكلفة وحدة المنتج، حيث انخفضت تكلفة وحدة المنتج من (٧,٢٣) دينار للقرص الواحد إلى (٧,٠٢٧) للقرص الواحد بفارق قدره (٠,٢٠٢) للقرص الواحد، بما يعطي في كمية الإنتاج المخططة فارق وفر في التكلفة قدره =  $٢٦٢٦٠٧٥٠ \times ٠,٢٠٢ = ٥٣٠٤٦٧١,٥$  دينار عراقي
٧. هناك فرق ذو دلالة بين الموارد في تخفيضها للتكاليف الموازنة التخطيطية حيث يتضح أن أعلى النسب في هذا التخفيض هي لمورد الآلات، حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة (٤٨%) ، يليها مورد المواد غير المباشرة حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة (٣٦%)، ويلي ذلك مورد العمل، حيث بلغت نسبة الطاقة غير المستغلة (١٩%).

٨. إن مورد الآلات صاحب أكبر نسبة تخفيض للتكاليف المخططة في الموارد للشركة المبحوثة يعكس انخفاض الهدر في التكاليف بإبعاد أثر هذه الطاقة غير المستغلة عن العملية الإنتاجية المخططة.

٩. إن قيمة (ت) عند تطبيق نموذج استهلاك الموارد تساوي (٤,٧)، وهي قيمة أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية قدره (٠,١٣٣)، وهو أكبر من مستوى (٠,٠٥)، والتي تدل على قلة الفروق الإحصائية بين نموذج إعداد الموازنة التخطيطية الحالي، وبين ذات النموذج بعد إدخال المحاسبة على استهلاك الموارد، مما يقبل معها الفرض الذي ينص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد".

١٠. تفسير عدم المعنوية يرجع إلى أن اختبار (ت) لعينة واحدة يوضح أن مستوى المعنوية فيما يتعلق بمورد العمل (٠,٠٤٤) وهي أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) عند قيمة (ت) (٨,٦) فهو معنوي جداً، غير أنه لا توجد فروق معنوية دالة إحصائياً بين تكلفة المورد المعبر عن تكلفة المواد غير المباشرة، إذا إن مستوى المعنوية له (٠,١٤) عند قيمة (ت) (٤,٤١٧) ، وأن هذا المورد أكثر معنوية من مورد تكلفة الآلات حيث بلغ مستوي المعنوي (٠,١٧) عند قيمة تائية (٣,٥٧٥)، مما أثر بالإجمال على الدلالة الإحصائية.

١١. قوة الارتباط بين تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، وتخفيض تكلفة وحدة المنتج نتيجة استغناء طريقة التخصيص في المحاسبة عن استهلاك الموارد عن الطاقة غير المستغلة التي يجب حذفها عند إعداد الموازنات التخطيطية، حيث كانت قيمة بيروسون (٠,٩٩٩) عند مستوى معنوي منعدم مما يقبل الفرض الذي ينص على أن " هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية".

١٢. إن قيمة وكلكسون معنوية عند مستوى قدره (٠,٤٩)، وهو أقل من مستوى (٠,٠٥)، والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي، ويقبل الفرض البديل الذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد، وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية".

### ثالثاً: توصيات البحث:

- ١- العمل على تقليل الصعوبات التي تواجهه التطبيق للموازنات التخطيطية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد، وذلك من أجل الوصول إلى أقصى درجة من التطبيق.
- ٢- إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية.
- ٣- ضرورة إجراء دراسات على المنشآت الخدمية، وذلك لتعزيز هذا النظام، واستخدام بيانات أكثر تفصيلاً، للوصول إلى نتائج قريبة من الواقع.
- ٤- ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية للمزايا التي يحققها تطبيق هذا النظام، ولا بد بدلا من توفير بعض العوامل مثل: تهيئة مناخ العمل من أجل التغيير، واتباع سياسية التعليم المستمر والدورات التدريبية، وتغيير ثقافة المنشأة.

# قائمة المراجع

---

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

#### أولاً: الكتب:

- ١- الجبوري, نصيف جاسم(٢٠٠٨), **محاسبة تكاليف متقدمة**, دار المستقبل للطباعة والتصميم, الطبعة الأولى, العراق - بغداد.
- ٢- عبد اللطيف, ناصر نور الدين (٢٠٠٤) ، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**.الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- ٣- كحالة، جبرائيل.، وحنان، رضوان حلوة (٢٠٠٢) ، **مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

#### ثانياً: الدوريات العلمية:

- ١- الصغير, محمد السيد محمد (٢٠١١)، **إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون، العدد السابع، ص ص ٦٩-١٠٩.**
- ٢- العمري, مازن؛ عبد الهادي، رمضان؛ سوزان عيسي، عبد الرحمن بكر (٢٠١٢)، **أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية، International Journal of Accounting Research. 3(December), الاردن ,العدد الثالث،المجلد الرابع، ص ص ١-٨٦.**
- ٣- الغروري، علي مجدي سعد(٢٠١٠)، **المحاسبة عن استهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، ص ص ٣٣٧-٣٦٦.**
- ٤- الكومي, أمجاد محمد(٢٠٠٧)، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة-كلية التجارة-جامعة عين شمس، مجلد العدد الأول، ص ص ٣٤٧-٣٦٦.**

- ٥- الناصر، خالص حسن، خلف علي، يوسف أحمد (٢٠١٣)، استخدام نظام التكلفة علي أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة المنتج وفق نظام الخلايا التصنيعية-دراسة تطبيقية مقارنة، *مجلة الإدارة و الاقتصاد*، جامعة الموصل، المجلد السادس والثلاثون، العدد الرابع والسبعون، ص ص ١٢٧-١٥١.
- ٦- الناطور، جهاد رحي (٢٠١٣)، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، دراسة تطبيقية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع، العدد الثالث، ص ص ٢٧٩-٣٠٣.
- ٧- الهيني، إيمان، بلال بدران (٢٠١٣)، دور استخدام الموازنات التقديرية لتحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات المساهمة، *مجلة جامعة النجاح للأبحاث*، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، ص ص ٢٦-٥٦.
- ٨- خطاب، محمد شحاتة (٢٠٠٩)، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة-دراسة نظرية وميدانية، *المجلة العلمية، التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص ١٣٣-١٦٨.
- ٩- درغام، ماهر، والشيخ عيد، إبراهيم، (٢٠٠٨)، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين علي إعداد وتنفيذ الموازنات، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، ص ص ١٨٥-٢١٠.
- ١٠- شاهين، محمد أحمد (٢٠١٠)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٢٢٩-٣٠٥.
- ١١- صديق آدم محمد (٢٠١٤)، التكلفة علي أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية-دراسة في قطاع السكر بالسودان، *مجلة العلوم الاقتصادية*، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثاني، العدد الخامس عشر، ص ص ٥٨-٨٠.
- ١٢- صيام، وليد زكريا (٢٠٠٩)، مدي استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الدوائية، *مجلة العلوم الإدارية*، الأردن، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثاني، ص ص ٤١٧-٤٤٠.
- ١٣- عبد العظيم، أماني سمير (٢٠١٣)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ١١٣٩-١١٤٩.

١٤- عبيد الله، فائزة، (٢٠٠٤) نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الإحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة تطبيقية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، ص ٢٠٦-٢٦٣.

١٥- علاوي، خضير مجيد (٢٠١٢)، مقومات تطبيق نظام الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB)-دراسة، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد الرابع عشر، العدد الثانية، ص ص ١٣٦-١٥٤.

١٦- فايد، عادل طه أحمد (٢٠١٥)، تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختيار تطبيق أساليب الموازنة على أساس النشاط، *مجلة الفكر المحاسبي-مصر*، ص ص ٣١٧-٣٦٧.

١٧- كيوان، راندا مرسي (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة- حالة، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص ١١٠٧-١١٥٢.

١٨- نور، عبد الناصر؛ والفضل، مؤيد محمد (٢٠٠٢)، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة: دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة الصناعية الأردنية والعراقية، *مجلة دراسات العلوم الإدارية*، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، ص ص ٣٧٢-٣٨٧.

### ثالثاً: الرسائل العلمية:

١- الدنف، محمد عمر محمد (٢٠١٣)، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

٢- الغمري، مروى يوسف أحمد (٢٠٠٤)، استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

٣- الهادي، يارد سعد علي (٢٠١٢)، المحاسبة عن استهلاك الوارد (RCA) لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل للإدارة التكلفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٤- النمى، إبراهيم سليمان (٢٠١٣)، مدي توافر اسس تطبيق الموازنة علي أساس الأنشطة في وزارة الصحة - دراسة ميدانية علي المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة.

٥- خلف الله, وائل محمد ابراهيم (٢٠٠٧), واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة, دراسة ميدانية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية.

٦- عليان, زيد محمود موسى (٢٠٠٩), مدي أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية, رسالة ماجستير, كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

٧- مصلحي, أمل مصلحي (٢٠٠٧), موازنة التكاليف الصناعية الغير المباشرة, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية .

#### رابعاً: أخرى:

١- السياغي, حمود محمد (٢٠٠٧), إعداد الموازنات التخطيطية, برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية, اليمن, ص ص ١-٢٦.

٢- العلكاوي, طلال جيجان (٢٠٠٨), تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في البنوك التجارية الأردنية, المؤتمر العلمي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية (واقع منظمات الأعمال العربية- فرص وتحديات)-جامعة إربد الأهلية - الأردن, ص ص ١-٣٥.

٣- المحمود, عبد المنعم صالح مصطفى (٢٠٠٥), واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح في الأردن, المؤتمر العلمي الرابع - الريادة والإبداع, جامعة فيلادلفيا, الأردن.

٤- حجازي, إبراهيم رسلان (٢٠٠٧), الموازنة علي أساس النشاط وترشيد الإنفاق والارتقاء بجودة التعليم العالي بالجامعات العربية, ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول (الجامعات العربية التحديات والآفاق المستقبلية), مدينة الرباط, المغرب, ص ص ٦١٩-٦٢٨.

٥- حمد, محمد نجيب زكي (٢٠١٣), استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط في تطوير إعداد الموازنات التقديرية في شركات قطاع الأعمال العام, أبحاث محكمة لطلبة الدراسات العليا, كلية التجارة جامعة بورسعيد, ص ص ١٠٦٤-١٠٨٩.

٦- عبد الفتاح, زكريا فريد (٢٠١٤), إعداد الموازنات التخطيطية, كلية التجارة, جامعة عين شمس, متاح علي الموقع [www.almgid.com](http://www.almgid.com), ص ص ١-٢٧.



- ٧- قابيل, الباز فوزي (٢٠١٣)، مقترح لتعديل أسلوب موازنة البنود للتغلب علي أزمة الموازنة العامة للدولة، المؤتمر العلمي الثامن عشر، أزمة الموازنة العامة للدولة، وحدة إدارة الأزمات، كلية التجارة، جامعة عين شمس, ص ص ١-٣٥.
- ٨- محمد علي, وليد أحمد (٢٠١٣)، أثر التكامل بين نظم محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، [blog-www-walidsamr7-blog-post.com](http://blog-www-walidsamr7-blog-post.com), ص ص ٢٤٩-٣٠١.

## ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية :

1. Abbas, K. M. , Wagdi,O. (2014), "Cost Systems Adoption In Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study Between Abc And Rca Systems (May).", 21st **International Economic Conference** - Iecs 2014; Sibiu, Romania. Available At Ssrn: [Http://Ssrn.Com/Abstract=2447454](http://ssrn.com/abstract=2447454).
2. Ahmed S., A. and Moosa, M, (2011), "Application Resource Consumption Accounting (Rca) In An Educational Institute", **Pakistan Busines Review**,Vol.12,No.4,pp.755-775.
3. Akram, H. , Ph D2,(2015)," Activity-Based Costing (Abc) – An Effective Tool For Better Management", **Research Journal Of Finance And Accounting Wwww.Iiste.Org** , Issn 2222-1697 (Paper) Issn 2222-2847,Vol. 6No.4.
4. Balakrishnan, R., L., And Sivaramakrishnan, K., (2012)." Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches (Part 1)" **Accounting Horizons**,Vol. 26,No.1,pp.1-20.
5. Balakrishnan, R. , Labro ,E., and Sivaramakrishnan, K., (B) (2012), "Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches (Part 2)", **Accounting Horizons**,Vol. 26 No.1, pp. 21-4.
6. Bissessar ,A., M., (2010),"An institutional review of planning budgeting and monitoring in the Caribbean", **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 23 Iss 1, p. 22 – 37.
7. Clinton, D and Keys D., E, (2001), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation Of Cost Management Systems ", **Foucs Magazine**, Vol.5pp.1-6.
8. Dwivedi, R., and Chakraborty S., (2015), "Development Of An Activity Based Costing Model For A Government Hospital", **Production Engineering Department, Jadavpur University, Kolkata**,Vol.3No.1, pp27-42
9. Ercument O., (2015), "Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory", **International Journal Of Academic Research In Accounting**, Finance And Management Sciences,Vol. 5 ,No.1January.
10. Essam, M., (2005), "An Application Of Activity-Based-Budgeting In Shared Service Departments And Its Perceived Benefits And Barriers Under Low-It Environment Conditions", **Journal Of Economic And Administrative Sciences**, Vol. 21 Iss. 1.
11. Friedl, G., Kupper, H., And Burkhard P., (Jun, 2005). "Relevance Added: Combining Abc With German Cost Accounting." **Strategic Finance**,Vol. 86 No.12,pp. 56-61.
12. Hughes, Susan And Gjerde, Kathy, (2003). "Do Different Cost Systems Make A Difference". **Management Accounting Quarterly**.Vol. 5,No.1pp.22-30.

13. Kee, R., (2015), "Evaluating Product Mix And Capital Budgeting Decisions With An Activity-Based Costing System", **In Advances In Management Accounting**. Published Online: 10 Mar.
14. Keys ,D.E., Merwe , A (2004) ,"Gaining Effective Organizational Control With Rca" **Strategic Finance** ,May,Vol.83,No.11,pp41-47.
15. Keys, D. E., and Merwe , A., 2002, "Gaining Effective Organizational Control With Rca", **Strategic Finance**,Vol.83No.11, May,pp.1-7.
16. Lewney, R.,(2012)," The Cost Competitiveness Of European Industry In The Globalisation Era- Empirical Evidence On The Basis Of Relative Unit Labour Costs (Ulc) At Sectoral Level " **Industrial Policy And Economic Reform Papers**.
17. Lucian ,C. , Oliver ,C. ,and James ,S.,(2014) ,"Resourceful: Fine-Grained Resource Accounting For Explaining Service Variability", Technical Report, Ucam-CI-Tr-859 Issn 1476-2986. On Line, [Http://Www.Ci.Cam.Ac.Uk/Techreports](http://Www.Ci.Cam.Ac.Uk/Techreports)
18. Merwe, A. D., and Keys D. E,(2002). "The Case For Resource Consumption Accounting". **Strategic Finance (April)**.
19. Merwe, A., Van Der. (Sep/Oct, 2009). "Debating The Principles: Abc And Its Dominant Principle Of Work." **Cost Mangement**,Vol. 23,No.5pp.20-29.
20. Merwe,A. D., and Clinton, D., (2008), "Understanding Resources Consumption And Cost Behavior - Part Ii", **The Journal Of Cost Management**,Vol 22,No.4 May/ January, P. 33.
21. Michael S.C. Tse and Maleen Z., G, (2009), "Recognition Of Idle Resources In Time-Driven Activity-Based Costing And Resource Consumption Accounting Models" **Jamar**, Vol. 7,No.2.
22. Rahimi, M., Sheybani, Z. , Sheybani,E. , and Abed, F. , (2014), "Resource Consumption Accounting: A New Approach To Management Accounting" **Management And Administrative Sciences Revie** [Www.Absronline.Org/Journals](http://Www.Absronline.Org/Journals) E-Issn,Vol. 3 No.4 ,(Special Issue).
23. Rumwiede, K., C., Cpa, P H .D, (2007)." Comparing U.S. And German Cost Accounting Methods", On Line: [Http://Www.Imanet.Org/Docs/Default-Source/Maq/2007maq\\_Spring\\_Krumwiede-Pdf.Pdf?Sfvrsn=0](http://Www.Imanet.Org/Docs/Default-Source/Maq/2007maq_Spring_Krumwiede-Pdf.Pdf?Sfvrsn=0).
24. Schildbach, T., (2007), "Cost Accounting In Germany.", **ManagementAccountingResearch**,8,Online:[Http://Www1.Economia.Unifg.It/Docenti/E\\_Mafrolla/Download/Erasmus\\_Met%20ii/Cost%20accounting%20in%20Germany.Pdf](http://Www1.Economia.Unifg.It/Docenti/E_Mafrolla/Download/Erasmus_Met%20ii/Cost%20accounting%20in%20Germany.Pdf) .
25. Sedgley, D., J. (2008), "Keys For Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (Rca)", Cam-I Cms Group, **4th Quarterly Meeting**, pp. 1-68.
26. Sedgley, D., J., ( 2001), "The 123s Of Abc In Sap: Using Sap R/3 To Support Activity-Based Costing", September, [Http://Books.Google.Com/Eg/Books](http://Books.Google.Com/Eg/Books).

27. Capusneanu, S., Sorina,I., Cristian, B., Letiția, R., And Dan,T., (2013), "Implementation Of Activity-Based Budgeting Method In The Economic Entities From Mining Industry Of Romania", **International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences** Vol. 3, No.1, January.
28. Huynh,T.,Gong, G., And Huynh H., (2013), "Integration Of Activity-Based Budgeting And Activity-Based Management, **International Journal Of Economics, Finance And Management Sciences**.
29. Thomson, J., And Gurowka ,J., (Aug, 2005)." Sorting Out The Clutter." **Strategic Finance**,Vol. 87No.2, pp.27-33.
30. Schalkwyk,V., A., (2012), "Setting Water Service Tariffs Sustainable Technologies", **Official Journal Of The Institute Of Municipal Finance Officers, Imfo**, Vo3.No. 3,pp.4-48.
31. Wang, S., and, Cliton D., (2004) (B), "Rca At Clopy", **Strategic Finance** (October), pp. 21-26.
32. Webber, S., and Cliton, D., (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Clopy Case", **The Journal Of Management Accounting**, Vol.6No.1, pp.1-14.
33. White ,L. R., (2009), "Rca Recognized As Highest Level Approach" Rca Institute,Alta Via, Consul Ting , Llc , Suite 3sw,Usa.
34. White, L. R.,(May/Jun, 2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting." **The Journal Of Corporate Accounting & Finance**,Vol. 20No.4, pp.63-77.
35. White, L., R. (2004-2005),"Resources Consumption Accounting", [Www.Rcainstitute.Org/Rca](http://www.rcainstitute.org/Rca). Pp.1-68.
36. Xiao-Y.,(2007), "Authorized Variance Analysis With Consumption Rate", **Journal Of Modern Accounting And Auditing**, April, Vol.3No.4,pp. 42-47.

# الملاحق

---

## ملحق رقم (١)

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة  
مساهمة خاصة

الموازنة التخطيطية الشهرية لنشاط الحبوب والأقراص لشهر تموز/ لسنة ٢٠١٤

البيان	جزئي	كلي
كلفة المواد المباشرة		
مواد كيميائية	٦٦٨.٧٠.٦٣	
مواد تعبئة و المتداوله	٢٨٤.٠٥٣.٠٨	
مواد التغليف	٥٤١٥	
إجمالي كلفة المواد المباشرة		٩٥٢١٧٧٩٦
كلفة العمل المباشر		٨٢١٤٢٣١٧
التكاليف الصناعية المباشرة		
مواد نفطية	٧٥٠	
أدوات احتياطه	٢١٨٢١٥٩	
لوازم ومهمات	٢٨٠.٢٨٤٥	
مواد إنشائية	٢٤١٨٤٦	
كساوي	١٥٧٣٣١	
مواد غذائي	٦٢.٥٥٢	
مياه	١٣٣١٧٧	
كهرباء	١٣٦٢٩٧	
صيانة مباني وطرق	٩٦.٠٠٠	
صيانة آلات ومعدات	٩٨٥٨٢٣	
صيانة وسائل نقل	١٤٣٧٥	
صيانة أثث وأجهزة مكاتب	٦٨٧٥	
خدمات أبحاث واستشارات	٨٧٥.٠٠٠	
نقل العاملين	١٣٣.٩٦٢	
سفر وإيفاد	٤٨٩١٣١	
مصروفات خدمية أخرى	٢٣.٠٨	
استهلاك مباني وطرق	٨٠.٣٧٥	
استهلاك آلات ومعدات	٧٨٤.٠٧٢	
استهلاك وسائل نقل	٢٤٧٢٣٨	
استهلاك أثاث وأجهزة مكتبية	٢١٣٥٨٥	
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة		١٢٥.٠٥٣١٨
إجمالي تكلفة الإنتاج الشهري المخطط لنشاط الأقراص		١٨٩٨٦٥٤٢٢
معدل الإنتاج المخطط الشهري من نشاط الأقراص		٢٦٢٦.٧٥٠
تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة من المنتج		٧,٢٣



المدير المفوض

د/ إشراق عبد الحميد الدهان



مدير الحسابات

جمال أحمد نجم

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة /مساهمة خاصة

قسم التكاليف بالشركة

(المبلغ بالدينار العراقي)

بطاقة كلفة خاصة بقسم الأقراص

ت	أسم المادة	الرقم الرمزي	وحدة القياس	الكمية	سعر المادة	القيمة	حصة الوحدة من عناصر الإنتاج
١	Sulfamethazole	50549	KG	400	12.387	4954.8	0.004955
٢	Trimethoprim	51906	KG	80	186.36	14908.8	0.014909
٣	P.V.P	50537	KG	6	1699.57	10197.414	0.010197
4	Sodium Lauryl Sulfate	50537	KG	0.8	2106.12	1684.8992	0.001685
5	Maize Starch	50519	KG	43.7	637.911	27876.7107	0.027877
6	Talc	50551	KG	5	957.91	4789.55	0.004790
7	Magnesium Stearate	50303	KG	5	3128.49	15642064	0.015642
8	M. H. B.	50314	KG	0.4	3018.42	120368	0.001207
9	P. H. B.	50445	KG	0.2	5.488	1.0976	0.000001
	إجمالي المواد الكيماوية						
	ألمنيوم			٥٤١,١	١١٧٥٢,٦٦١	٨١٢٦٣,٠٩٩٥	٠,٠٨
١	P. V. C.						٠,٤
٢	ليبيل						0.6
3	الباكيت						٠,٢
٤							٠,٥
	إجمالي مواد التعبئة والتغليف						
	المواد الكيماوية						
*	مواد التعبئة والتغليف						
*	أجور العمل						
**	تكلفة التصنيع						
**	التكاليف غير المباشرة						
&&	الكلفة الكلية لوحدة المنتج						
&&	الكلفة الكلية للشيت الواحد						



المدير المفوض  
د/ إشراق عبد الحميد الدهان



مدير الحسابات  
جمال أحمد نجم

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة / مساهمة خاصة / بغداد

قسم التكاليف الخاص بالشركة

استفادة النشاط من عناصر التكلفة

التخزين التام	التخزين الأولي	قسم التعبئة	قسم التعبئة	قسم التحضير	قسم التجزئة	قسم تهيئة المواد	عناصر تكاليف المواد غير المباشرة
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مواد نفطية
٠	٠	١	١	١	١	١	مواد إنشائية
٠	٠	٠	٠	١	٠	٠	مياه
١	١	١	١	١	٠	٠	كهرباء

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة /مساهمة خاصة /بغداد

قسم التكاليف الخاص بالشركة



## عدادالات موزعة علي كل نشاط

عناصر تكاليف مورد	قسم	تهئية	قسم	قسم	قسم	قسم
الآلات	المواد	التجزئة	التحضير	التعبئة	التعبئة	التعبئة
أدوات احتياطية	٠	٠	٠	٢,٥	٢,٥	٥
لوازم ومهمات	٠	٠	٠	٢,٥	٢,٥	٥
صيانة مباني وطرق	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٥
صيانة آلات ومعدات	٠	٠	٠	٢,٥	٢,٥	٥
صيانة وسائل نقل	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٥
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	٢,٥	٠	٠	٢,٥	٢,٥	٥
إهلاك مباني وطرق	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٥
إهلاك آلات ومعدات	٠	٠	٠	٢,٥	٢,٥	٥
إهلاك وسائل نقل	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٥
إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٢,٥	٥

شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة /مساهمة خاصة /بغداد

قسم التكاليف الخاص بالشركة

عدد العمال لكل نشاط الخاص منتج الأقرص

عناصر تكاليف العمل	عدد قسم المواد	عدد تهيئة العمال	عدد العمال قسم التجزئة	عدد العمال قسم التحضير	عدد العمال قسم التعبئة
كساوي	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
نقل العاملين	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
إعانات للمنتسبين	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
مواد غذائية	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
مواد طبية	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
خدمات أبحاث واستشارات	٠	٠	٣٠	٤٠	٦٠
سفر وإيفاد	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠
مصرفات خدمية أخرى	٢٠	٣٠	٣٠	٤٠	٦٠



## Means

Case Processing Summary

	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
إجمالي تكاليف مورد العمل * إجمالي تكاليف مورد العمل	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة * إجمالي تكاليف مورد العمل	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد الآلات * إجمالي تكاليف مورد العمل	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد العمل * إجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة * إجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد الآلات * إجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد العمل * إجمالي تكاليف مورد الآلات	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة * إجمالي تكاليف مورد الآلات	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%
اجمالي تكاليف مورد العمل * إجمالي تكاليف مورد الآلات	1	33.3%	2	66.7%	3	100.0%

اجمالي تكاليف مورد العمل اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة اجمالي تكاليف مورد الآلات \* اجمالي

### تكاليف مورد العمل

	اجمالي تكاليف مورد العمل	اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	اجمالي تكاليف مورد الآلات
Mean	.7900	.6300	.5600
N	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.
Total Mean	.7900	.6300	.5600
N	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.

اجمالي تكاليف مورد العمل اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة اجمالي تكاليف مورد الآلات \* اجمالي تكاليف مورد المواد غير

المباشرة

اجمالي تكاليف مورد الآلات	اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	اجمالي تكاليف مورد العمل	اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة
Mean	.5600	.6300	.7900
N	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.
Total Mean	.5600	.6300	.7900
Total N	1	1	1
Total Std. Deviation	.	.	.

اجمالي تكاليف مورد العمل اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة اجمالي تكاليف مورد الآلات \* اجمالي

تكاليف مورد الآلات

اجمالي تكاليف مورد الآلات	اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	اجمالي تكاليف مورد العمل	اجمالي تكاليف مورد الآلات
Mean	.5600	.6300	.7900
N	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.
Total Mean	.5600	.6300	.7900
Total N	1	1	1
Total Std. Deviation	.	.	.

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.7900	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.6300	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.5600	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

[DataSet0] C:\Users\baz\Documents\دينا

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.2083	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.3692	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.4371	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	3	3053264.6667	1879610.30000	1085193.51268
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	3	341380.0000	162281.70089	93693.38369
اجمالي تكاليف مورد الآلات	3	4942234.0000	2190220.97392	1264524.66888

**One-Sample Test**

	Test Value = 0			
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
اجمالي تكاليف مورد العمل	2.814	2	.107	3053264.66667
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	3.644	2	.068	341380.00000
اجمالي تكاليف مورد الآلات	3.908	2	.060	4942234.00000

**One-Sample Test**

	Test Value = 0	
	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper
اجمالي تكاليف مورد العمل	-1615946.1630-	7722475.4963
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	-61750.0931-	744510.0931
اجمالي تكاليف مورد الآلات	-498576.5184-	10383044.5184

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	2	2289948.5000	1889433.86706	1336031.50000
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	2	256035.0000	94699.98278	66963.00000
اجمالي تكاليف مورد الآلات	2	3706677.5000	659193.93280	466120.50000

### One-Sample Test

	Test Value = 0			
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
اجمالي تكاليف مورد العمل	1.714	1	.336	2289948.50000
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	3.824	1	.163	256035.00000
اجمالي تكاليف مورد الآلات	7.952	1	.080	3706677.50000

### One-Sample Test

	Test Value = 0	
	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper
اجمالي تكاليف مورد العمل	-14685941.2730	19265838.2730
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	-594810.5877	1106880.5877
اجمالي تكاليف مورد الآلات	-2215945.0047	9629300.0047

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي التكاليف في النظرية الكلية	1 <sup>a</sup>	12505314.0000	.	.
اجمالي التكاليف حالة النظرية المستغلة	1 <sup>a</sup>	8121776.0000	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

## T-Test

### Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 اجمالي التكاليف في النظرية الكلية	12505314.0000	1 <sup>a</sup>	.	.
اجمالي التكاليف حالة النظرية المستغلة	8121776.0000	1 <sup>a</sup>	.	.

a. The correlation and t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal to 1.

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي التكاليف في النظرية الكلية	1 <sup>a</sup>	12505314.0000	.	.
اجمالي التكاليف حالة النظرية المستغلة	1 <sup>a</sup>	8121776.0000	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	2	4102938.5000	674521.17939	476958.50000
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	2	417534.0000	133694.09333	94536.00000
اجمالي تكاليف مورد الآلات	2	5793072.5000	2291414.17267	1620274.50000

**One-Sample Test**

	Test Value = 0			
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
اجمالي تكاليف مورد العمل	8.602	1	.074	4102938.50000
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	4.417	1	.142	417534.00000
اجمالي تكاليف مورد الآلات	3.575	1	.174	5793072.50000

**One-Sample Test**

	Test Value = 0	
	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper
اجمالي تكاليف مورد العمل	-1957393.8517-	10163270.8517
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	-783659.7709-	1618727.7709
اجمالي تكاليف مورد الآلات	-14794467.0258	26380612.0258

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	2	10313545.0000	3099629.44539	2191769.00000

### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	4.706	1	.133	10313545.0000 0	-17535520.6484	38162610.6484

## Correlations

### Correlations

		تكلفة وحدة المنتج	تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد
تكلفة وحدة المنتج	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	1	1
تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	1	1

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

#### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد < تكلفة وحدة المنتج	Negative Ranks	1 <sup>a</sup>	1.00	1.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
Ties		0 <sup>c</sup>		
Total		1		

١. تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد < تكلفة وحدة المنتج
٢. تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد > تكلفة وحدة المنتج
٣. تكلفة وحدة المنتج حالة استهلاك الموارد = تكلفة وحدة المنتج



## Correlations

		التكاليف الكلية	تكلفة وحدة المنتج
التكاليف الكلية	Pearson Correlation	1	.a
	Sig. (2-tailed)		.
	N	2	1
تكلفة وحدة المنتج	Pearson Correlation	.a	.a
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	1	1

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## Correlations

		التكاليف الكلية	تكلفة وحدة المنتج
التكاليف الكلية	Pearson Correlation	1	1.000**
	Sig. (2-tailed)		.
	N	2	2
تكلفة وحدة المنتج	Pearson Correlation	1.000**	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	2	2

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Correlations

		حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد العمل	حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد العمل
حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation	1	.162
	Sig. (2-tailed)		.896
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation	.162	1
	Sig. (2-tailed)	.896	
	N	3	3

## Correlations

Correlations

	حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد العمل	حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد العمل	حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد الآلات
حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد الآلات	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد المواد	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد المواد	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج الحالي الموارد اجمالي تكاليف مورد الآلات	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1

Correlations

	حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد المواد	حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد المواد	حال النموذج الحالي الموارد اجمالي تكاليف مورد الآلات
حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد العمل	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد الآلات	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1
حال النموذج استهلاك الموارد اجمالي تكاليف مورد المواد	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.a . 1	.a . 1

حالة النموذج الحالي اجمالي تكاليف	Pearson Correlation	.a	.a	.a
مورد المواد	Sig. (2-tailed)	.	.	.
N		1	1	1
حال النموذج الحالي الموارد اجمالي	Pearson Correlation	.a	.a	.a
تكاليف مورد الآلات	Sig. (2-tailed)	.	.	.
N		1	1	1

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التكاليف الكلية	2	10313545.0000	3099629.44539	2191769.00000

### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
التكاليف الكلية	4.706	1	.133	10313545.0000 0	-17535520.6484	38162610.6484

## T-Test

### Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 حالة النموذج الحالي	100.0000	3	.00000	.00000
حال النموذج استهلاك الموارد	227.7629	3	290.22948	167.56407

### Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 حالة النموذج الحالي & حال النموذج استهلاك الموارد	3	.	.

### Paired Samples Test

	Paired Differences		
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 حالة النموذج الحالي - حال النموذج استهلاك الموارد	-127.76289-	290.22948	167.56407

**Paired Samples Test**

	Paired Differences	95% Confidence Interval of the Difference		t
		Lower	Upper	
		Pair 1 حالة النموذج الحالي - حال النموذج استهلاك الموارد	-848.73289-	

**Paired Samples Test**

	df	Sig. (2-tailed)
Pair 1 حالة النموذج الحالي - حال النموذج استهلاك الموارد	2	.525

**T-Test****One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حال النموذج استهلاك الموارد	3	227.7629	290.22948	167.56407

**One-Sample Test**

	Test Value = 0			
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
حال النموذج استهلاك الموارد	1.359	2	.307	227.76289

**One-Sample Test**

	Test Value = 0	
	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper
حال النموذج استهلاك الموارد	-493.2071-	948.7329

## NPar Tests Chi-Square Test

### Frequencies

حالة النموذج الحالي

	Observed N	Expected N	Residual
100.00	3	3.0	.0
Total	3 <sup>a</sup>		

a. This variable is constant. Chi-Square Test cannot be performed.

حال النموذج استهلاك الموارد

	Observed N	Expected N	Residual
57.34	1	1.0	.0
63.08	1	1.0	.0
562.87	1	1.0	.0
Total	3		

### Test Statistics

	حال النموذج استهلاك الموارد
Chi-Square	.000 <sup>a</sup>
df	2
Asymp. Sig.	1.000

a. 3 cells (100.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.0.

## NPar Tests Wilcoxon Signed Ranks Test

### Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي Negative Ranks	2 <sup>a</sup>	1.50	3.00
النموذج الحالي Positive Ranks	1 <sup>b</sup>	3.00	3.00
Ties	0 <sup>c</sup>		
Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

### Test Statistics<sup>b</sup>

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	.000 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	1.000

a. The sum of negative ranks equals the sum of positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## Correlations

### Correlations

		حال النموذج استهلاك الموارد	حال النموذج الحالي
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## NPar Tests

## Chi-Square Test

## Frequencies

### حالة النموذج الحالي

	Observed N	Expected N	Residual
100.00	3	3.0	.0
Total	3 <sup>a</sup>		

a. This variable is constant. Chi-Square Test cannot be performed.

### حال النموذج استهلاك الموارد

	Observed N	Expected N	Residual
56.28	1	1.0	.0
57.34	1	1.0	.0
63.08	1	1.0	.0
Total	3		

### Test Statistics

	حال النموذج استهلاك الموارد
Chi-Square	.000 <sup>a</sup>
df	2
Asymp. Sig.	1.000

a. 3 cells (100.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.0.

### NPar Tests

#### Wilcoxon Signed Ranks Test

##### Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
Ties	0 <sup>c</sup>		
Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

##### Test Statistics<sup>b</sup>

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>-a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

### Correlations

##### Correlations

		حال النموذج استهلاك الموارد	حالة النموذج الحالي
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3

- a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## Correlations

		Correlations	
		حالة النموذج الحالي	حال النموذج استهلاك الموارد
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.



## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## Correlations

		Correlations	
		حالة النموذج الحالي	حال النموذج استهلاك الموارد
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	. <sup>a</sup>
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	. <sup>a</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

**Regression  
NPar Tests  
Wilcoxon Signed Ranks Test**

**Ranks**

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

**Correlations**

**Correlations**

		حالة النموذج الحالي	حال النموذج استهلاك الموارد
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	1	-1.000 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	-1.000 <sup>**</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	3	3

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

**NPar Tests**  
**Wilcoxon Signed Ranks Test**

**Ranks**

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي  
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي  
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>-a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

**NPar Tests**

**Wilcoxon Signed Ranks Test**

**Ranks**

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي  
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي  
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>-a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## Correlations

		حالة النموذج الحالي	حال النموذج استهلاك الموارد
حالة النموذج الحالي	Pearson Correlation	.a	.a
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3
حال النموذج استهلاك الموارد	Pearson Correlation	.a	1
	Sig. (2-tailed)	.	.
	N	3	3

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

## NPar Tests

## Chi-Square Test

## Frequencies

	Observed N	Expected N	Residual
100.00	3	3.0	.0
Total	3 <sup>a</sup>		

a. This variable is constant. Chi-Square Test cannot be performed.

	Observed N	Expected N	Residual
20.83	1	1.0	.0
36.92	1	1.0	.0
43.71	1	1.0	.0
Total	3		

## Test Statistics

	حال النموذج استهلاك الموارد
Chi-Square	.000 <sup>a</sup>
Df	2
Asymp. Sig.	1.000

a. 3 cells (100.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.0.

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
حالة النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	2.00	6.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	3		

١. حال النموذج استهلاك الموارد < حالة النموذج الحالي
٢. حال النموذج استهلاك الموارد > حالة النموذج الحالي
٣. حال النموذج استهلاك الموارد = حالة النموذج الحالي

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	حال النموذج استهلاك الموارد - حالة النموذج الحالي
Z	-1.604 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.109

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
كساوي	1 <sup>a</sup>	.8100	.	.
نقل العاملين	1 <sup>a</sup>	.8100	.	.
إعانات للمنتسبين	1 <sup>a</sup>	.8101	.	.
مواد غذائية	1 <sup>a</sup>	.8101	.	.
مواد طبية	1 <sup>a</sup>	.8100	.	.
خدمات أبحاث واستشارات	1 <sup>a</sup>	.6507	.	.
سفر وإيفاد	1 <sup>a</sup>	.9001	.	.
مصرفات خدمية أخرى	1 <sup>a</sup>	.9359	.	.
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.8167	.	.
مواد نقطية	1 <sup>a</sup>	.0000	.	.
مواد إنشائية	1 <sup>a</sup>	.8000	.	.
مياه	1 <sup>a</sup>	.5632	.	.
كهرباء	1 <sup>a</sup>	.4000	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.6308	.	.
أدوات احتياطية	1 <sup>a</sup>	.5000	.	.
لوازم ومهمات	1 <sup>a</sup>	.2500	.	.
صيانة مباني وطرق	1 <sup>a</sup>	.5357	.	.
صيانة آلات ومعدات	1 <sup>a</sup>	.5000	.	.
صيانة وسائل نقل	1 <sup>a</sup>	.6750	.	.
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	1 <sup>a</sup>	.4465	.	.
إهلاك مباني وطرق	1 <sup>a</sup>	.5357	.	.
إهلاك آلات ومعدات	1 <sup>a</sup>	.5000	.	.
إهلاك وسائل نقل	1 <sup>a</sup>	.7500	.	.
إهلاك أثاث وأجهزة مكتبية	1 <sup>a</sup>	.7500	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.4222	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

## T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.8167	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.6308	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.4222	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

T-TEST

## T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.1833	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.3692	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.4371	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.

## T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اجمالي تكاليف مورد العمل	1 <sup>a</sup>	.8167	.	.
اجمالي تكاليف مورد المواد غير المباشرة	1 <sup>a</sup>	.6308	.	.
اجمالي تكاليف مورد الآلات	1 <sup>a</sup>	.4222	.	.

a. t cannot be computed because the sum of case weights is less than or equal 1.



**Mansoura University**

**Faculty of Commerce**

**Accounting Department**

**The use of Resource Consumption Accounting For  
Rationalizing The Preparation of Planning Budgets**

**(As Applied Study**

**A Research Submitted For Obtaining**

**Master Degree In Accounting**

**By**

**Donya Jasim Sahib**

**Supervised by**

**Prof.Dr.**

**Mahmoud Abd El Fattah Ibrahim Rizk**

**Professor and Chairman, Department of accounting**

**Faculty of commerce**

**Mansoura University**

**2016**