Warith Scientific Journal

دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة الكلفة ـ دراسة تطبيقية ـ في شركة اور العامة / معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية

The Role of the Resource Consumption Accounting Technique in Managing Cost - Applied Study In UR State Company /Cables and Electrical Wires Factories.

أ.د صلاح مهدي جواد الكـواز
Prof. Dr Salah Mahdi Jawad Al-Kawaz
saudsaad164@yahoo.co.uk
جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد
Karbala University / College of of Administration and Economics

م.د سعود سعد جاسم منشد الغزي
Saud Saad Jasim M. Al_Ghazi
salah.m@uokerbala.edu.iq
جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد
Karbala University / College of Administration and Economics

المستخلص :

يهدف البحث الى تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في احد معامل شركة اور العامة وهو معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية باعتبارها من اهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في مجال محاسبة التكاليف والإدارية ، وان تطبيق هذه التقنية من شأنه ان يؤدي الى الاستغلال الكفء للموارد وتحقيق الرقابة عليها وبالتالي ادارة التكلفة. و لتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحثان بدراسة حالة لعينة البحث والمتمثلة في معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية التابع لشركة اور العامة احدى شركات وزارة الصناعة والمعادن وذلك بالاعتماد على بيانات الوحدة الاقتصادية عينة البحث عن طريق المقابلات الشخصية مع موظفي الشركة والزيارات الميدانية لغرض تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد. وتم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها : ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد يسهم في الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الرقابة عليها وانعكاس ذلك بالنتيجة في انخفاض التكاليف . وفي ضوء هذه الاستنتاجات تم اقتراح مجموعة من التوصيات اهمها : العمل على تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد موارد الوحدة الاقتصادية عينة البحث وتحقيق الرقابة عليها فضلا عن التخطيط لها وبالشكل الذي يساعد في ادارة التكلفة .

الكلمات المفتاحية : محاسبة استهلاك الموارد ، نظرية القيود ، حوكمة الشركات .

Abstract :

The research aims to apply Resource Consumption Accounting technique in one of the Ur state company Factories', which is the factory of Cables and Electrical Wires, as this technique is among of the most important strategic cost management techniques in the field of cost and management accounting, and applying it would lead to Cost management in terms of achieving the goal of control and efficient exploitation of resources. The researchers used the data of the company which is the research sample through personal interviews with the employees and field visits in order to apply the technique of resource consumption accounting and achieve the goal of research. The Researchers reached a set of conclusions , the most important ones are: The applying of resource consumption accounting contributes to optimizing the use of resources and achieving control over them, and this is can be reflected in reducing costs. In light of these conclusions, there are many recommendations has been proposed, the most important of these recommendations are: Work on Applying the technique of resource consumption accounting in order to rationalize achieve Control and planning for the resources of the research sample in a way that helps in Managing cost.

Key Words :Resources Consumption Accounting (RCA),Theory of Constraints (TOC) ,Corporate Governance

1. المقدمة Introduction :

مما لا شك فيه أن من اهم اهداف الوحدات الاقتصادية هو (الاستخدام الأمثل للموارد) وبما يتماشى مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التنافسية ، كما ان التطورات الكبيرة التي حدثت في الوحدات الاقتصادية من ناحية الحجم واتساع الانشطة الاقتصادية كرد فعل للتطورات التي تشهدها بيئة الاعمال وابرزها المنافسة الشديدة ، التقدم التكنلوجي ، وغيرها وما ترتب على ذلك من تزايد المعلومات قد كانت من الاسباب المهمة في ضعف الرقابة التي تفرضها تلك الوحدات على مواردها المختلفة مع عدم الاستغلال الامثل لتلك الموارد ، يوازي ذلك ان النظم الكلفوية التقليدية اصبحت عاجزة عن توفير المعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة الفعالة على تلك الموارد واستغلالها بشكل كفوء وهذا ما دعا إلى ضرورة اتخاذ الاجراءات اللازمة التي تحكم الرقابة على موارد الوحدة الاقتصادية واستغلالها افضل استغلال بهدف تخفيض التكلفة على نحو فاعل مع اعتماد تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة التي تعزز من ادارة التكلفة بالشكل الذي يعمل على تحقيق الرقابة الفعالة على موارد الوحدة الاقتصادية والاستغلال الكفوء للطاقة العاطلة /الفائضة مما ينعكس في تحسين الاداء وتحقيق الاهداف الاستراتيجية ، وعليه فان هذا البحث يهدف الى بيان دور تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها من ابرز تلك التقنيات في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة وانعكاس ذلك بالنتيجة في ادارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى اربعة مباحث ، خصص المبحث الأول لعرض منهجية البحث ، في حين تناول المبحث الثاني الإطار النظري لتقنية محاسبة استهلاك الموارد. أما المبحث الثالث فتناول الجانب التطبيقي للبحث في معمل القابلوات والأسلاك الكهربائية أحد معامل شركة أور العامة في محافظة ذي قار. وأخيراً خصص المبحث الرابع إلى عرض ما توصل اليه الباحثان من استنتاجات وتوصيات.

2. منهجية البحث

(2-1) مشكلة البحث :Research Problem

تكمن مشكلة البحث في ان التطورات السريعة الذي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة وأبرزها المنافسة الشديدة ، جعلت من النظم الكلفوية التقليدية عاجزة عن توفير معلومات ملائمة تساعد الوحدات الاقتصادية في العراق ومنها معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية باعتباره عينة البحث في تحقيق الرقابة على مواردها وتحقيق الاستغلال الامثل لها مع، كما ان المعلومات التي تنتجها النظم التقليدية لا تسهم في تلبية المتطلبات الجديدة التي ينبغي تحقيقها من أجل النجاح والاستمرار في ظل هذه التطورات وهذا ما اسفر عن حصول مشكلات كبيرة في اغلب الوحدات الاقتصادية ومنها الوحدة الاقتصادية عينة البحث والتي تتمثل في تحقيقها للخسائر الكبيرة والمتكررة نتيجة لارتفاع تكاليف المنتجات ، والذي اثر سلبا في إنتاجيتها وبالنتيجة انخفاض مبيعاتها وذلك نتيجة عدم تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة .

وعلى هذا الاساس فان مشكلة هذا البحث يمكن تأطيرها في التساؤل الآتي:

هل يسهم تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة التكلفة في المعمل عينة البحث وذلك من خلال، الاستغلال الامثل لموارده و تحقيق الرقابة الفعالة على تلك الموارد ، وتخفيض التكاليف ؟

(2-2) اهمية البحث Research Significance

تنبع اهمية البحث من مدى حاجة الوحدات الاقتصادية الى تطبيق تقنيات في نطاق ادارة التكلفة الاستراتيجية المعاصرة ومنها على وجه الخصوص تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتي تساعد في تحقيق الرقابة على موارد تلك الوحدات والاستغلال الأمثل لتلك الموارد بالشكل الذي يسهم في ادارة التكلفة.

(2-3) اهداف البحث : Research Objectives

يهدف البحث الى تحقيق ما يأتي :

- بيان تقنية محاسبة استهلاك الموارد كتقنية كلفوية معاصرة تستهدف تطوير نظم ادارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث .
- بيان دور تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة وانعكاس ذلك بالنتيجة في ادارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.
-

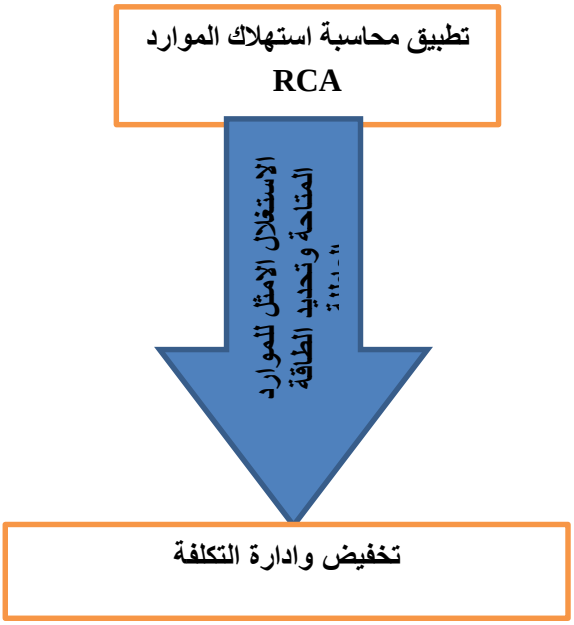
(2-4) فرضية البحث : Research Hypothesis

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها الاتي : (ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد من شانه ان يؤدي الى تطوير نظم ادارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث وبالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات بيئة الاعمال المعاصرة).

(2-5) أنموذج البحث: Research Model

تشمل متغيرات البحث على نوعين من المتغيرات هما المتغيرات المستقلة التي تتضمن تقنية (محاسبة استهلاك الموارد) والتي بتطبيقها سيقدم الدعم الضروري للمتغير التابع والمتمثل (ادارة التكلفة) وكما موضح في الشكل الآتي:

الشكل (1-1) أنموذج البحث



المصدر : من اعداد الباحثان

المبحث الثاني : الاسس المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

3. مفهوم وفلسفة محاسبة استهلاك الموارد: Concept and Philosophy of RCA

(3-1) مفهوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد

تعد محاسبة استهلاك الموارد أحد التقنيات الحديثة التي تركز على توفير معلومات مفيدة لا توفرها نظم الكلفة التقليدية (Merwe,2011:1).ونظرا لأهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد فقد تناولها العديد من الباحثين و المهتمين في بحوثهم ودراساتهم الا انهم لم يتفقوا على تعريف محدد وشامل لهذه التقنية ، اذ وردت العديد من التعريفات بشأنها ، وفي هذا الصدد يمكن تسلط الضوء على بعضا منها وكالاتي :

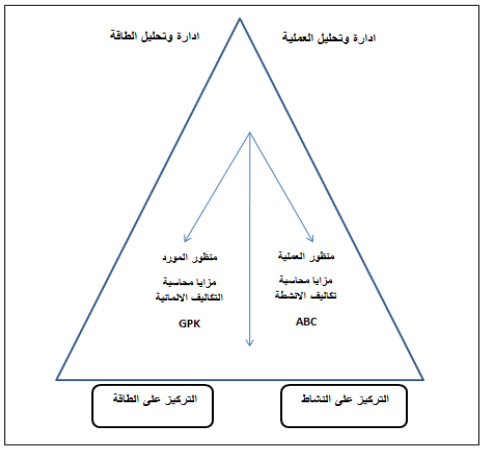
1. يرى (White ,2009:63) ان محاسبة استهلاك الموارد هي نموذج لقياس التكلفة مصمم لتزويد الادارة بمعلومات التكاليف لدعم عملية اتخاذ القرارات بما يمكن من تحقيق الاستغلال الكفء للموارد المتاحة بهدف تحسين المقدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
2. وعرفها (Blocher,2010:152) بانها عملية تكييف لنظام الكلفة على اساس الانشطة ABC ، فهي تركز على استهلاك الموارد عن طريق زيادة عدد مجمعات تكلفة الموارد وهذا يسمح بالتتبع المباشر لتكاليف الموارد إلى اهداف التكلفة بصورة اكثر وضوحا مقارنة بنظام ABC الذي يستخدم مراكز تكلفة أقل .
3. وفي نفس السياق وضع (الجبلي، 2020 :532) تعريفا لمحاسبة استهلاك الموارد وعرفها على أنها نموذج يتميز بنظرة مستقبلية يركز على الوصول الى دقة أفضل في تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني(الكمي) للموارد وبناءً على متطلبات اهداف التكلفة وبالتوافق مع رغبات الزبون من الموارد، وإدارة وتخطيط الموارد و الطاقة العاطلة وذلك بمراعاة العلاقات التبادلية بين الموارد تمهيداً لمحاسبة المسئول عنها، وتوفير معلومات أفضل لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التي تهدف الى ترشيد إدارة الموارد مع العمل على التخلص من الموارد التي لا تضيف قيمة وكذلك العمل على زيادة الإيرادات بهدف تعظيم الربحية، ودعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية .
4. وتطرق(Datar&Rajan ,2021 :661) الى محاسبة الاستهلاك الموارد، فاعتبرها نظام محاسبة إدارية حديث ، يستخدم إجراءات مشابهة لتلك التي تستعمل في عملية تحميل التكلفة على المنتجات ،اذ يستند تحديد معدلات تحميل التكاليف الثابتة على الطاقة العملية في حين يستند تحديد معدلات تحميل التكاليف التناسبية (أي التكاليف التي تختلف باختلاف مخرجات مجمع الموارد) على الكميات المخططة.

وبناء على ما سبق يمكن للباحثان ان يعرفا محاسبة استهلاك الموارد على انها "تقنية ادارية استراتيجية متكاملة وشاملة تجمع بين ميزات نظم محاسبة التكاليف الألمانية ومحاسبة التكاليف على النشاط وبالشكل الذي يعمل على ادارة التكلفة بتخفيضها وذلك عن طريق فصل تكاليف الطاقة العاطلة بشكل كمي ومالي وتحديد المسؤولية بما يعزز من الرقابة على الموارد المتاحة بطريقة يمكن ان تسهم في تحقيق الاستغلال الكفء للطاقة العاطلة مما يمكن من زيادة الربحية والنمو وبالنتيجة تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية".

(3-2) فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يشير (Ahmed & Moosa, 2011:756) الى ان الفلسفة الاساسية التي تستند عليها عملية تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد تعتمد على فكرة مفادها أن الموارد هي السبب في حدوث التكلفة ، وأن هذه الموارد ينبغي ان تكون مصنفة في مجمعات تسمى مجمعات الموارد ، بحيث ان كل مجمع من هذه المجمعات يستخدم مجموعة من المدخلات لإنتاج مخرجات قد تستخدمها مجمعات موارد أخرى أو تستخدم لإنتاج المنتجات النهائية للزبائن ، مما يسهم في توفير معلومات ملائمة تدعم عملية اتخاذ القرارات الرشيدة بشأن تخفيض التكلفة وتعظيم الإيراد وتحقيق المقدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة المنافسة الشديدة , ناهيك عن ان محاسبة استهلاك الموارد هـــي من التقنيات التي تجمع بين مزايا محـــاسبة التكاليف الألمانية ومحاسبة التكـــلفة على أســـاس النشاط وكما موضح في الشكـــــــــــــــل ادناه.

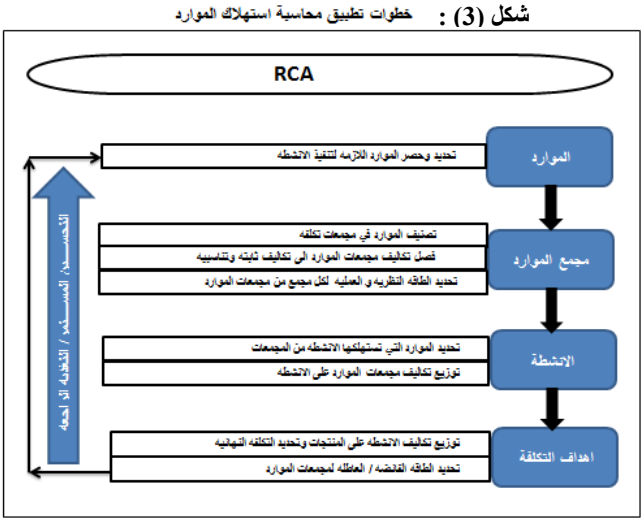
شكل (2) : فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد



Ahmed, S., Moosa, M. (2011). Applıcatıon of Resource Consumptıon Accountıng (RCA) In an Educatıonal Instıtute,p:756.

يتضح من خلال الشكل السابق ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد لا تعد طريقة جديدة لمحاسبة التكاليف بل انها عملية تطوير لنظم ادارة التكلفة التي ترتكز على الدمج بين منظور الموارد المستند على مهارات وخبرات التطبيق العملي لنظام التكاليف الألماني GPK منظور الأنشطة او العمليات المستمد من مفاهيم نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ، اذ ينتج من خلال تحليل الطاقات وادارة العمليات معلومات تفصيلية عن الموارد التي من خلالها تؤدى الانشطة سيما وانها تصنف في مجمعات متجانسة نسبيا بحيث ان كل مجمع موارد يوظف مدخلاته لإنتاج مخرجات تدعم مجمع موارد أخر أو تنتج منتجًا أو تقدم خدمة للزبون وهذا من شانه ان يسهم في دعم عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على مستوى تلك الموارد. ويوضح الشكل (3) خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد التي سيتم التطرق لها بالتفصيل في الجانب العملي من البحث .

شكل (3) : خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الدراسات السابقة

4. دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة التكلفة : Role of RCA in Cost Managing

أن التطورات الكبيرة التي تشهدها بيئة الاعمال الحديثة اسهمت في تقديم تعريفات متعددة لمفهوم إدارة,التكلفة ، إذ تعرف بانها مجموعة من الادوات الرسمية التي يتم وضعها للتخطيط والرقابة على تكاليف الأنشطة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية) . (Kinney,2011:25اما (Huang & Zhang,2013:10) فينظر لإدارة التكلفة على انها استخدام بيانات التكلفة لإدارة المشروعات بما تتضمنه من انشطة وعمليات تسهم في تعزيز الميزة التنافسية ، كما يعرفها (علي،276:2013) بانها ادارة التكلفة تشمل وصف لممارسات الإدارة المرتبطة بعمليات التخطيط والتخفيض والرقابة المستمرة على التكاليف .وتعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد إحدى تقنيات إدارة التكلفة المعاصرة التي تعمل على توفير معلومات أكثر ملائمة وتفصيلية عن الانشطة المرتبطة بالمنتج وبالشكل الذي يساعد في اتخاذ القرارات (Batt,2014:1).

يرى (Datar & Rajan ,2021:354) ان تحديد كمية الانفاق "الصحيحة" ، أو مستوى الطاقة المناسب أحد أصعب القرارات التي تواجهها الادارة ، ولعل الإنتاج مقارنة بما هو مطلوب لتلبية طلب السوق يعني أن الوحدة الاقتصادية ستتحمل تكاليف الطاقة غير المستخدمة ، من ناحية اخرى فإن وجود طاقة محدودة في الإنتاج يعني أن الطلب من بعض الزبائن قد لا يتم إنجازه ، وبالنتيجة فان هذا الامر قد يؤدي الى خسارة لهؤلاء الزبائن لتحولهم الى مصادر التوريد الأخرى. لذلك على الادارة فهم هذه المشكلات التي تنشأ مع تكاليف الطاقة .

وتؤكد محاسبة استهلاك الموارد على ان الوحدة الاقتصادية لا يمكنها استخدام الموارد المتاحة بصورة كاملة ويبقى الجزء غير المستخدم كطاقة عاطلة، فعندما تُستهلك تلك الموارد بصورة فعلية يتم تخصص تكاليف تلك الموارد فقط على أهداف التكلفة ويتم الاعتراف بالموارد غير المستخدمة في عملية التشغيل بوصفها طاقة عاطلة ولا يتم تخصيصها على أي مجمع تكلفة أو هدف تكلفة وتعالج على انها تكاليف فترة (Tse,Gong,2009:43-44) .

وبالنسبة لمعالجة الطاقة العاطلة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد ، فيرى (شاهين ، 2010 : 253-254) ان المعالجة بموجب هذه التقنية تتم من خلال النظر لتكاليف الموارد التي يتم استهلاكها على انها تكاليف منتج اما تكاليف الموارد العاطلة فتعد من مصروفات فترة ويأتي هذا التمييز بسبب وجود مجمعات الموارد وبهذا فإنها تنتقل بمستوى تكاليف الموارد من المستوى الكلي كما في محاسبة تكاليف على أساس النشاط إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد مما يترتب عليه فصل الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين تكلفة المورد الاجمالية في مجمع الموارد وبين تكلفة الموارد المستهلكة في مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة.

ويضيف (Clinton & keys, 2001: 3) بهذا الصدد ان فعالية ادارة الطاقة العاطلة / الفائضة في ظل محاسبة استهلاك الموارد تتحقق من حيث انه لا يتم تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة / الفائضة ، اذ يتم اعتبارها انحرافات ينبغي تحليلها وايجاد المعالجات بصددها كما يمكن تحقيق الرقابة على تكاليف الطاقة العاطلة / الفائضة وتعزيز محاسبة المسؤولية من خلال تحديد الشخص المسؤول عن هذه التكاليف . وتحقق هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة المزايا الاتية (منير ، 2018: 66)، (الشطبي ، 2017 : 749-750):

أ- تسهيل اجراءات تحليل تكاليف الموارد : وذلك بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع الموارد دون المساس بالموارد الاخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.

ب- الافصاح عن تكاليف الموارد العاطلة مما يدعم عملية اتخاذ القرارات نتيجة توفير المعلومات الاتية:

- الاساس المتبع في الربط بين مجمعات الموارد ومجمعات التكلفة مما يوفر الفرصة لتخفيض التكاليف وذلك بتقليل أو إزالة الأنشطة التي تضيف قيمة.
- الافصاح عن الطاقة العاطلة بصورة كمية ومالية مما يساعد الوحدة الاقتصادية في ادارة الموارد وتحسين كفاءة تشغيل الأنشطة المرتبطة بها.

ويرى الباحثان ان محاسبة استهلاك الموارد تهدف للتخلص من عيوب نظم التكاليف التقليدية من حيث انها تهدف إلى تحديد الطاقة العاطلة وضمان ادارتها بإعادة استعمالها في مجالات من شانها ان تحسن الموقف التنافسي مع عدم تحميلها علي تكلفة المنتجات وبالنتيجة تخفيض تكلفة تلك المنتجات وعليه فإن هذه التقنية محاسبة استهلاك الموارد وبما توفره من معلومات ملائمة عن التكاليف تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية رشيدة ، الأمر الذي ينعكس على حسن ادارة التكلفة و استغلال الموارد المتاحة.

5. الانتقادات الموجهة لتقنية محاسبة استهلاك الموارد: Cons of RCA

بالرغم من ما تتمتع به تقنية محاسبة استهلاك الموارد من مزايا إلا انها تعرضت لبعض الانتقادات و واجهت بعض التحديات والصعوبات التي اعترضت طرق تطبيقها ومن أهم هذه الانتقادات والتحديات ما يأتي: (Karabayir & Koc, 2019:128) (Al-، Nafaa & Amarah, 2019:288)، Subhrangshu, 2014:17) ، (Balakrishnan et al, 2012:25) (شاهين،2018: 91).

أ- التعقيد الكبير في آلية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد مما يضعف من إمكانية التحول إلى هذا النظام يحتاج إلى تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) ؛ لتوفير المعلومات التفصيلية التي تحتاجها عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

ب- تتحمل الوحدة الاقتصادية تكلفة عالية عند تطبيق هذه التقنية وذلك لان تطبيقها يتطلب تحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد نفسها أو بين الموارد والأنشطة، حيث يتطلب تتبع هذه العلاقات المعقدة والمتداخلة وجود انظمة برامجيات (Software)ذات تكلفة عالية للمساعدة في توفير المعلومات اللازمة عن الموارد المتاحة والأنشطة المُنفذة على كل مستويات الوحدة الاقتصادية.

ت- بالإضافة إلى تكاليف تطبيقه المرتفعة فإنه يحتاج إلى وقت كبير للتخطيط مما يؤدي إلى قلة الوحدات الاقتصادية التي تتبنى محاسبة استهلاك الموارد.

ث- يتطلب استخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد قدرا كبيرا من التدريب والخبرة العالية المتخصصة.

ج- العامل الثقافي والسلوكي لدى العاملين قد يسبب عدم قبولهم وقناعتهم بفكرة التغيير وتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد وذلك بسبب عدم أدراك فلسفتها وماهي الفوائد المترتبة على تطبيقها بالإضافة إلى الجوانب السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها الاسراف عند استخدام الموارد المتاحة وخدمات الأنشطة الداعمة وبذلك تلاقي فكرة التحول لغرض التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد معارضة من المستخدمين.

المبحث الثالث :

6. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث

يتضمن هذا الجزء من البحث نبذة تعريفية عن مجتمع البحث والمتمثلة بشركة اور العامة .

6.1 لمحة تعريفية عن شركة اور العامة في الناصرية

تعد شركة اور العامة احدى شركات وزارة الصناعة والمعادن العراقية التي تقع جنوب غرب مدينة الناصرية مركز محافظة ذي قار، وقد تأسست الشركة عام 1988 وذلك بدمج المنشاة العامة لصناعة القابلوات والأسلاك الكهربائية مع المنشاة العامة لصناعة مقاطع الألمنيوم بموجب قانون الشركات ذي الرقم (22) لسنـــة 1997 باسم (شركة اور العامة للصناعات الهندسية) ومن ثم تم تغيير اسمها بموجب كتاب وزارة الصناعة والمعادن ذي الرقم (9451) في 2012/2/20 ليصبح (شركة اور العامة). تضم الشركة حاليا العديد من المعامل الانتاجية وورش للصيانة الميكانيكية والكهربائية وتحوى على ابنية ومرافق عامة من اهمها مبنى الادارة العامة وابنية إدارات الاقسام والابنية الخاصة بالخدمات الصناعية والخدمات الاخرى موزعة على اقسام القابلوات والالمنيوم وتقع جميع هذه المصانع والابنية في نفس موقع الشركة الرئيس. اما عن منتجات الشركة ، فإنها تضم كافة انواع القابلوات الكهربائية ذات الضغط الواطئ ، الاسلاك الهوائية المعلقة المصنعة من الالمنيوم والنحاس ، القابلوات الكهربائية المبرومة المعلقة،اسلاك لف المحولات الكهربائية، اسلاك التأسيس المنزلية، بالإضافة الى منتجات الالمنيوم ومقاطع الالمنيوم المؤكسدة وغير المؤكسدة واشرطة وصفائح واقراص الالمنيوم و الاثاث المكتبي المصنوع من مادة الالمنيوم.

6.2 لمحة عن واقع أداء الشركة مجتمع البحث

بعد المعايشة الميدانية والمقابلات الشخصية مع مدراء الاقسام في الشركة والعاملين في معمل القابلوات والسلاك الكهربائية ومن خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من اقسام المالية والتخطيط والانتاج تم تحديد عدد من المشكلات والتي تتعلق بقلة الانتاج قياسا بالطاقات المتاحة وزيادة كلف الانتاج وشدة المنافسة التي تتعرض لها منتجات الشركة ، والاتي اهم هذه المشكلات :

أ- لم تستطع الشركة تحقيق الافادة من الطاقات المتوفرة لديها حيث كانت نسبة الانتفاع متدنية لجميع الطاقات لعام 2020 وهذا ما ترتب عليه من تشويه لكلفة المنتج وتحميله بتكاليف الطاقات غير المستغلة .

ب- لم تستطع الشركة تحقيق الوصول للمبيعات المخططة حيث نلاحظ انخفاض نسبة كمية المبيعات الفعلية الى المخططة خلال عام . وقد يرى العاملون ان من اهم الاسباب في ذلك هو عدم قدرة المنتجات على المنافسة في الاسواق المحلية ، بسبب ارتفاع اسعارها مقارنة بالمنتجات المستوردة مما يتطلب خفض تكاليف الانتاج .

ت- استمرار ارتفاع كلف الرواتب والاجور المدفوعة للعاملين حيث بلغت كلف الرواتب والاجور المدفوعة للعاملين خلال عام 2019 مبلغا قدره (31464064) الف دينار وفي عام 2020 بلغت (30474201) الف دينار حيث وصل عدد منتسبي الشركة في عام 2020 الى (2853) منتسب بعد ان كانت تدار في عام 2019بحوالي (2722) منتسب و بالرغم من انخفاض عدد الملاك الدائم بـ 126 عامل الا ان اجمالي عدد المشاركين بالعملية الانتاجية ازداد بمقدار 131 عامل بسبب التعاقد مع 257 عامل وذلك استجابة للعوامل السياسية المحيطة بالشركة وبالتالي نلاحظ تدني نسبة انخفاض التكلفة .

وبناءً على ما ذكر من ملاحظات ، يتبيّن عدم وجود ملامح لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث ، وعليه لابد من تطبيق هذه التقنية بالشكل الذي يتيح من ادارة التكلفة من خلال تحقيق الرقابة الفاعلة على موارد المعمل والاستغلال الامثل لتلك الموارد ، اذ ان تطبيقها في المعمل في ضوء الانتقادات السابقة يمثل من وجهة نظر الباحثان ضرورة من الضرورات لمواجهة التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة.

6.3 خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث

سيسلط هذا المبحث الضوء على الاجراءات الخاصة بتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتحديد كلفة منتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية باعتباره عينة البحث وما يشكله تطبيقها من دور في الاستغلال الامثل للموارد وبالتالي تخفيض وادارة التكلفة ووفق الخطوات ادناه :

6.3.1 الخطوة الاولى :حصر الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة ذات الصلة بمنتجات القابلوات والاسلاك الكهربائية

تتمثل هذه الخطوة في عملية حصر الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة ذات الصلة بمنتجات القابلوات والاسلاك الكهربائية في المعمل عينة البحث وكما موضح في الجدول (1) .

جدول (1) :الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة ذات الصلة بمنتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية لعام 2020

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الكلي
31	الرواتب والأجور	2,258,255,000
32	المستلزمات السلعية	6,175,460,000
33	المستلزمات الخدمية	239,300,000
37	الاندثارات	113,460,000
	اجمالي تكلفة الصنع	8,786,475,000
38	المصاريف التسويقية	258,425,000
39	المصاريف الإدارية	571,200,000
	مجموع المصاريف التسويقية والإدارية	829,625,000
	اجمالي التكلفة	9,616,100,000

المصدر: اعداد الباحثان بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

يبين الجدول السابق ان اجمالي تكاليف الموارد ذات الصلة بمنتجات القابلوات والاسلاك الكهربائية خلال سنة 2020 هو بمقدار (9,616,100,000) دينار بما يتضمنه من أنواع متعددة من تلك الموارد.

ولتسهيل عملية حصر التكاليف في مجمعات الموارد المختلفة وبالشكل الذي يحقق التجانس بينها ، فان الجدول (2) يوضح تفاصيل الاستخدامات المتعلقة بتكلفة الموارد الموضحة في الجدول (1) وهي ذات صلة بمعمل القابلوات والاسلاك الكهربائية لسنة 2020 .

جدول (2) : تفاصيل الاستخدامات المتعلقة بتكلفة الموارد ذات الصلة بمنتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية لعام 2020

البيان	رقم الحساب	المبلغ	المجموع الكلي
الرواتب والاجور والمزايا العينية		31	
رواتب العاملين في المعمل	311	2,008,075,000	
رواتب خدمات الإنتاج	311	250,180,000	
رواتب موظفي التسويق	311	258,425000	
رواتب الموظفين الإداريين	311	571,200,000	
مجموع الرواتب والاجور والمزايا العينية			3,087,880,000
المستلزمات السلعية		32	
خامات ومواد الأولية	3211	5,281,580,000	
مواد مساعدة	3212	74,615,000	
زيوت وشحوم	3223	3,700,000	
الادوات الاحتياطية	323	2,425,000	
التعبئة والتغليف	3241	660,385,000	
لوازم قرطاسية	32512	2,400,000	
تجهيزات العاملين	326	25175000	
الكهرباء	3272	125,180,000	
مجموع المستلزمات السلعية			6,175,460,000
المستلزمات الخدمية		33	
خدمات الصيانة	331	204,195,000	
نقل العاملين	3341	24,820,000	
ايفاد العاملين	33432	10,285,000	
المستلزمات الخدمية مجموع			239,300,000
الاندثار		37	
اندثار المباني	372	6,815,000	
انثار المكائن والمعدات	373	105,080,000	
اندثار وسائط النقل	274	1,565,000	
مجموع الاندثار			113,460,000
المجموع			9,616,100,000

المصدر: اعداد الباحثان بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

6.3.2 الخطوة الثانية: تصنيف الموارد في مجمَعات متجانسة

في هذه الخطوة يتم تجميع موارد الوحدة الاقتصـــادية عينة البحث في مجمعات متجانســـة ، على ان يتألف كل مجّمع من مجمعات تلك الموارد من مصـادر متجانسـة . وعليه تم تقسيم موارد معمل القابلوات والاسـلاك الكهربائية عينة البحث الى اربعة مجمعات للموارد مع تحديد مسببات هذه الموارد وكما موضح في الجدول (3) .

جدول (3): حصر الموارد في مجمَعات موارد متجانسة في المعمل عينة البحث

ت	مجمعات الموارد	الموارد (عناصر التكاليف)	مسببات تكلفة الموارد
1	مـــورد الافـــــــــراد	• الرواتب والاجور والمزايا العينية • نقل العاملين • ايفاد العاملين	• ساعات العمل • عدد العمال • عدد العمال
2	مـــورد المواد المستهلكة	• المواد الاولية والخامات • المواد المساعدة	• الكمية (كغم) • الكمية (كغم)

ت	مجمعات الموارد	الموارد (عناصر التكاليف)	مسببات تكلفة الموارد
		• زيوت وشحوم • مواد التعبئة والتغليف • لوازم القرطاسية • تجهيزات العاملين	• الكمية (لتر) • كمية المبيعات (كم) • عدد الاوامر • عدد الاوامر
3	مـــورد الصيانة والقوى المحركة	• الادوات الاحتياطية • صيانة الآلات والمعدات • الكهرباء	• عدد اوامر الشراء • ساعات الصيانة • ساعات عمل الماكنة
4	مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية	• اندثار المباني • اندثار الآلات والمعدات • اندثار وسائط النقل	• ساعة انتاج مخطط • ساعة انتاج مخطط • ساعة انتاج مخطط

المصدر : اعداد الباحثان بالاستعانة بالقسم الفني

6.3.3 الخطوة الثالثة: فصل تكاليف مجمعات الموارد الى تكاليف ثابتة وتناسبية

بعد دراسة طبيعة عناصر التكاليف وبالاستعانة بالعاملين في شعبة التكاليف في الشركة المبحوثة وباستعمال(طريقة تحليل الحساب) امكن للباحث تقسيم عناصر التكاليف في مجّمعات الموارد المختلفة الى ثابتة وتناسبية وعلى النحو الاتي:

جدول (4): التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمعات الموارد

الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف التناسبية	الاجمالي
أ- مجّمع مورد الافراد :			
الرواتب والاجور والمزايا العينية	1,079,805,000	2,008,075,000	3,087,880,000
نقل العاملين	5,956,800	18,863,200	24,820,000
ايفاد العاملين	4,285,417	5,999,583	10,285,000
المجموع	1,090,047,217	2,032,937,783	3,122,985,000
ب- مجّمع مورد المـــواد المستهلكة :			
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	-	1,958,614,918	1,958,614,918
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	-	3,322,965,082	3,322,965,082
المواد المساعدة	-	74,615,000	74,615,000
زيوت وشحوم	-	3,700,000	3,700,000
مواد تعبئة وتغليف	-	660,385,000	660,385,000
لوازم القرطاسية	2,400,000	-	2,400,000
تجهيزات العاملين	14,800,000	10,375,000	24, 175,000
	17,200,000	6,030,655,000	6,047,855,000

ت- مجّمع مورد الصيانة و القوى المحركة:			
الادوات الاحتياطية	-	2425000	2425000
صيانة الآلات والمعدات	40,839,000	163,356,000	204,195,000
كهرباء	12,350,000	112,830,000	125,180,000
المجموع	53,289	278,611,000	331,800,000

ث- مجّمع مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية :			
اندثار المباني	6,815,000	-	6,815,000
اندثار الآلات والمعدات	105,080,000	-	105,080,000
اندثار وسائط النقل	1,565,000	-	1,565,000
المجموع	113,460,000	-	113,460,000

المصدر: اعداد الباحثان بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

6.3.4 الخطوة الرابعة: تحديد الطاقات النظرية والعملية ومعدلات التكاليف الثابتة والتناسبية

بعد تحديد مجّمعات الموارد المختلفة وتصـــنيف تكاليف تلك الموارد الى ثابتة وتناســـبية، يتم تحديد الطاقات النظرية والعملية لمجّمعات الموارد وكما موضح ادناه والتي تكون الاساس في احتساب معدلات التحميل المختلفة سواء الثابتة او التناسبية وفقا للمعادلتين الآتيتين:

معدل التكاليف الثابتة لمجمع الموارد = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد / الطاقة النظرية

معدل التكاليف التناسبية لمجمع الموارد = التكاليف التناسبية لمجمع الموارد / الطاقة العملية

6.3.4.1 مجمع مـــوارد الافـــراد:

تم احتساب الطاقة النظرية والعملية للموارد كما في الجدول (4) وكالاتي :

أ- الطاقة النظرية لمورد الرواتب والاجور والمزايا العينية : وتحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل النظرية خلال السنة (360 يوم) في عدد ساعات العمل النظرية اليومية (8 ساعة) في عدد العاملين (435 عامل) ، ليكون الناتج 1252800 ساعة عمل ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (2,008,075,000 / 1,252,800) يكون معدل التكاليف الثابتة 862 دينار/ ساعة.

ب- الطاقة العملية لمورد الرواتب والاجور والمزايا العينية : وتحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل الفعلية خلال السنة (12 شهر *21 يوم) في عدد ساعات العمل الفعلية اليومية (6 ساعة) في عدد العاملين (435 عامل) ليكون الناتج 657720 ساعة عمل ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (1,079,805,000 / 657720) يكون معدل التكاليف التناسبية 3,053 دينار/ ساعة.

ت- الطاقة النظرية لمورد نقل العاملين : يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس اقصى[1] عدد للعاملين وهو (450 عامل) الذين يمكن نقلهم ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (5,956,800 / 450) يكون معدل التكاليف الثابتة 13,237 دينار/ عامل.

ث- الطاقة العملية لمورد نقل العاملين : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس عدد العاملين الفعلي البالغ (435 عامل) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (18,863,200/ 435) نحصل على معدل تكاليف تناسبية مقداره 43,364 دينار/ عامل.

ج- الطاقة النظرية لمورد إيفاد العاملين : يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس (24 عامل) والذين يمثلون اقصى عدد ممكن من العاملين الذين يمكن ايفادهم ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (4,285,417 / 24) يكون معدل التكاليف الثابتة 178,559 دينار/ عامل.

ح- الطاقة العملية لمورد إيفاد العاملين : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (18 عامل) والذين يمثلون عدد العاملين الذين تم ايفادهم فعلا خلا عام 2020 ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (5,999,583/ 18) يكون معدل التكاليف التناسبية 333,310 دينار/ عامل.

6.3.4.2 مجمع مـــوارد المواد المستهلكة:

أ- الطاقة العملية لمورد المواد الاولية والخامات (مادة النحاس) : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (244,993.96 كغم) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية(1,958,614,918 / 244,993.96) يكون معدل التكاليف التناسبية 7994.54 دينار/ كغم.

ب- الطاقة العملية لمورد المواد الاولية والخامات(مادة الالمنيوم): تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (44,993.96 كغم) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية(3,322,965,082/ 1,113,727) يكون معدل التكاليف التناسبية 2983.64 دينار/ كغم.

ت- الطاقة العملية لمورد المواد المساعدة : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (80,848.01 كغم)، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية(74,615,000/ 80,848.01) يكون معدل التكاليف التناسبية 922.9 دينار/ كغم.

ث- الطاقة العملية لمورد الزيوت والشـــحوم : تبلغ الطاقة العملية ذات الصـــلة بهذا المورد (9840 لتر) ، وعند قســـمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية(3,700,000/ 9,840) يكون معدل التكاليف التناسبية 367 دينار/ لتر.

ج- الطاقة العملية لمورد مواد التعبئة والتغليف : تبلغ الطاقة العملية ذات الصـــلة بهذا المورد (2022 كيلو متر) و هو مجموع الكميات المباعة بالكيلو متر ، وعند قســمة التكاليف التناســبية لهذا المورد على الطاقة العملية(660,385,000/ 2022) يكون معدل التكاليف التناسبية 326,623 دينار/ كم.

ح- الطـاقـة النظريـة لمورد لوازم القرطـاســـيـة : تبلغ (250 امر) وعنـد قســـمـة التكـاليف الثـابتـة لهـذا المورد على الطـاقـة النظرية(2,400,000/ 250) يكون معدل التكاليف التناسبية 9,600 دينار/ امر.

[1] تم اخذ عدد العاملين المجازين بنظر الاعتبار عند احتساب الحد الأقصى للعاملين

خ- الطاقة النظرية لمورد تجهيزات العاملين : يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس (1200 امر) والتي تمثل اقصى عدد مرات تجهيز العاملين بالمستلزمات ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (14,800,000/ 1,200) يكون معدل التكاليف الثابتة 12,333 دينار/ عامل.

د- الطاقة العملية لمورد تجهيزات العاملين : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (435 عامل) والتي تمثل عدد مرات تجهيز العاملين ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (10,375,000/ 900) يكون معدل التكاليف التناسبية 11,528 دينار/ عامل.

6.3.4.3 مجمع موارد الصيانة والقوى المحركة:

أ- الطاقة العملية لمورد الادوات الاحتياطية : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (400 امر شراء) والتي تمثل عدد من اوامر الشراء ذات الصلة بهذا المورد، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (2,425,000/ 400) يكون معدل التكاليف الثابتة 6,063 دينار/ امر.

ب- الطاقة النظرية لمورد صيانة الآلات والمعدات: يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس (9,504 ساعة صيانة) والتي تمثل عدد ساعات الصيانة المتوفرة لمعمل القابلوات والاسلاك الكهربائية من بين خمسة معامل والتي تحتسب كالاتي (360 يوم *6 ساعات صيانه يومية *22 عامل)/5) ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (40,839,000/ 9,504) يكون معدل التكاليف الثابتة 4,297 دينار/ ساعة صيانة.

ت- الطاقة العملية لمورد صيانة الآلات والمعدات : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (6,653 ساعة صيانة) والتي تمثل عدد ساعات الصيانة المتوفرة لمعمل القابلوات والاسلاك الكهربائية من بين خمسة معامل ((252 يوم في السنة *6 ساعات صيانه يومية *22 عامل)/5) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (163,356,000/ 6,653) يكون معدل التكاليف التناسبية 24,554 دينار/ ساعة صيانة.

ث- الطاقة النظرية لمورد الكهرباء : تحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل النظرية خلال السنة البالغة (360 يوم) في عدد ساعات اشتغال الماكنة النظرية اليومية البالغة (8 ساعة) في مجموع عدد مكائن المعمل والمعامل الاخرى (33 ماكنة) ، وعليه يكون الناتج 95,040 ساعة عمل ماكنة ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (12,350,000 / 95,040) يكون معدل التكاليف الثابتة 130 دينار/ ساعة عمل ماكنة.

ج- الطاقة العملية لمورد الكهرباء : تحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل خلال السنة (252 يوم) في عدد ساعات اشتغال الماكنة اليومية (6 ساعة) في مجموع عدد مكائن المعمل والمعامل الاخرى (33 ماكنة) ، وعليه يكون الناتج 49,896 ساعة عمل ماكنة ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية(49,896/112,830,000) يكون معدل التكاليف التناسبية2,261 دينار/ ساعة عمل ماكنة.

6.3.4.4 مجمع موارد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية:

أ- الطاقة النظرية لمورد اندثار المباني: اعتمد الباحثان ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد والتي تم احتسابها بجمع ساعات الانتاج المخطط لإنتاج القابلوات (2,050 كمية انتاج مخطط *6.5 وقت تكنولوجي) مع ساعات الانتاج المخطط لإنتاج الاسلاك الهوائية (3,810 كمية انتاج مخطط *1.7 وقت تكنولوجي) ، وعليه يكون الناتج 19,954 ساعة انتاج مخطط ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (6,815,000 / 19,954) يكون معدل التكاليف الثابتة 342 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

ب- الطاقة النظرية لمورد الآلات والمعدات : اعتمد الباحثان على ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (105,080,000 / 19,954) يكون معدل التكاليف الثابتة 5,266 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

ت- الطاقة النظرية لمورد وسائط النقل : اعتمد الباحثان على ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (1,565,000 / 19,954) يكون معدل التكاليف الثابتة 78 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

ث- والجدول في ادناه يوضح الطاقة النظرية والعملية وكذلك معدلات التكاليف الثابتة و التناسبية لكل مجمعات الموارد والتي تم احتسابها لكل مورد على حده .

جدول (5): الطاقة النظرية والعملية ومعدلات التحميل لسنة 2020

مجمع الموارد	الطاقة النظرية	الطاقة العملية	معدل التكاليف الثابتة	معدل التكاليف التناسبية	مسبب تكاليف الموارد
مـــورد الافـــراد					
الرواتب والاجور والمزايا العينية	1,252,800	657,720	862	3,053	ساعة عمل
نقل العاملين	450	435	13,237	43,364	عدد العاملين
ايفاد العاملين	24	18	178,559	333,310	عدد العاملين
مـــورد المواد المستهلكة					
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	-	254,534	-	7994.54	الكمية (كغم)
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	-	244,993.96	-	2,984	الكمية (كغم)
المواد المساعدة	-	83,996	-	888	الكمية (كغم)
زيوت وشحوم	-	9,840	-	376	الكمية (لتر)
مواد التعبئة والتغليف	-	2022	-	326,623	كمية المبيعات (كم)
لوازم القرطاسية	250	-	9,600	-	عدد الاوامر
تجهيزات العاملين	1,200	900	12,333	11,528	عدد الاوامر
مـــورد الصيانة والقوى المحركة					
الادوات الاحتياطية	-	400	-	6,063	عدد اوامر الشراء
صيانة الآلات والمعدات	9,504	6,653	4,297	24,554	ساعة صيانة
الكهرباء	95,040	49,896	130	2261	ساعة عمل ماكنة
مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية					
اندثار المباني	19,954	-	342	-	ساعة انتاج مخطط
اندثار الآلات والمعدات	19,954	-	5,266	-	ساعة انتاج مخطط
اندثار وسائط النقل	19,954	-	78	-	ساعة انتاج مخطط

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (4)

6.3.5 الخطوة الخامسة: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية وفصل تكاليف الطاقة العاطلة

يتم في هذه الخطوة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية وفصل تكاليف الطاقة العاطلة تمهيدا لاحتساب تكلفة تلك المنتجات وكالاتي.

جدول (6): مسببات الموارد التي تستهلكها الانشطة في المعمل عينة البحث لعام 2020

المورد	موجه الموارد	نشاط التصنيع	نشاط السيطرة النوعية	نشاط التعبئة والتغليف	نشاط الصيانة	نشاط التخزين	نشاط التسويق	النشاط الإداري
مـــورد الافـــراد								
الرواتب والاجور والمزايا العينية	ساعة عمل	447,552	30,240	40,824	33,264	31,752	28,728	45,360
نقل العاملين	عدد العمال	296	20	27	22	21	19	30
ايفاد العاملين	عدد العمال	6	1	–	2	–	4	5
مـــورد المواد المستهلكة								
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	الكمية (كغم)	228,966.32	–	–	–	–	–	–
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	الكمية (كغم)	1,040,866	–	–	–	–	–	–
المواد المساعدة	الكمية (كغم)	76,579.33	–	–	–	–	–	–
زيوت وشحوم	الكمية (لتر)	4,890	–	–	4,330	–	–	–
مواد التعبئة والتغليف	كمية المبيعات (كم)	–	–	1,884.61	–	–	–	–
لوازم القرطاسية	عدد الاوامر	–	–	–	–	60	72	108
تجهيزات العاملين	عدد الاوامر	675	50	65	60	50		
مـــورد الصيانة والقوى المحركة								
الادوات الاحتياطية	عدد الاوامر	148	–	–	239	–	–	–
صيانة الآلات والمعدات	ساعات الصيانة	2,419.20	1,209.60	1,512	1,209.60	–	–	–
الكهرباء	ساعات عمل الماكنة	33,264	3,024	6,048	3,024	2,268	1,134	680
مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية								
اندثار المباني	ساعة انتاج مخطط	5,701.14	2,850.57	2,850.57	2,850.57	2,850.57	712.64	1,282.76
اندثار الآلات والمعدات	ساعة انتاج مخطط	13,302.67	1,330.27	2,660.53	1,330.27	–	–	–
اندثار وسائط النقل	ساعة انتاج مخطط	5,986.20	–	3,990.80	–	3,990.80	1,995.40	1,995.40

المصدر : اعداد الباحثان بالاستعانة بتقارير واستشارات القسم الفني.

وعن عملية توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الانشطة فإنها تتم وفق الآتي:

6.3.5.1 مجمع مـــــوارد الافـــــراد

يتم توزيع مورد الرواتب والاجور والمزايا العينية على الانشطة باستخدام مسبب المورد والمتمثل بساعات العمل وذلك بضرب عدد الساعات التي يستهلكها النشاط في معدلي التكاليف الثابتة والتناسبية ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط التصنيع من التكاليف بضرب مسبب التكلفة الذي يستهلكه ذلك النشاط والبالغ (447,552) ساعة عمل في مجموع معدلي التكاليف الثابتة والتناسبية البالغ (3,915) دينار/ ساعة ، لتكون حصة هذا النشاط من التكاليف الموزعة بمقدار(1,752,165,280.46) دينار وهكذا لبقية انشطة هذا المورد .

6.3.5.2 مجمع موارد المواد المستهلكة

يوزع مورد المواد الاولية والخامات (مادة النحاس) على الانشطة باستخدام مسبب المورد المتمثل بكمية المواد من هذا النوع بالكغم ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط التصنيع من التكاليف بضرب مسبب التكلفة وهو كمية المواد من النحاس التي استهلكها نشاط التصنيع الذي البالغة (228,966.32) كغم في معدل التكاليف التناسبية البالغ (7994.54) دينار / كم ، لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (1,830,481,249.71) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد .

6.3.5.3 مجمع موارد الصيانة والقوى المحركة

يوزع مورد الادوات الاحتياطية على الانشطة باستخدام مسبب المورد المتمثل بعدد اوامر الشراء لكل نشاط يستهلك هذا المورد ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط الصيانة من التكاليف بضرب مسبب التكلفة وهو عدد اوامر الشراء البالغ (239) امر شراء في معدل التكاليف التناسبية البالغ (6,062.5) دينار / امر شراء ، لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (1,448,937.50) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد .

6.3.5.4 مجمع مـــوارد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية

يوزع مورد اندثار الآلات والمعدات على الانشطة باستخدام مسبب المورد وهو ساعات الانتاج المخطط لكل نشاط يستهلك هذا المورد ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط السيطرة النوعية من التكاليف بضرب مسبب التكلفة وهو ساعات الانتاج المخطط البالغة (1,330.27) ساعة في معدل التكاليف التناسبية البالغ (5,266.11) دينار / ساعة ، لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (7,005,333.33) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد .

ويوضح الجدول ادناه نتائج عملية توزيع تكاليف مجمعات الموارد المختلفة على الأنشطة .

جدول (7) : توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الانشطة

المورد	نشاط التصنيع	نشاط السيطرة النوعية	نشاط التعبئة والتغليف
مـــورد الافـــراد			
الرواتب والاجور والمزايا العينية	1,752,165,280.46	118,389,545.98	159,825,887.07
نقل العاملين	16,753,899.40	1,132,020.23	1,528,227.31
ايفاد العاملين	3,071,215.25	511,869.21	–
المجموع	1,771,990,395.11	120,033,435.42	161,354,114.38
مـــورد المواد المستهلكة			
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	1,830,481,249.71	–	–
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	3,105,573,783.38	–	–
المواد المساعدة	70,675,415.61	–	–
زيوت وشحوم	1,838,719.51	–	–
مواد التعبئة والتغليف	–	–	615,555,406.45
لوازم القرطاسية	–	–	–

تجهيزات العاملين	16,106,250	1,193,055.56	1,550,972.22
المجموع	5,024,675,418.21	1,193,055.56	617,106,378.67
مـــورد الصيانة والقوى المحركة			
الادوات الاحتياطية	897,250	–	–
صيانة الالات والمعدات	69,798,758.40	34,899,379.20	43,624,224
الكهرباء	79,534,224	7,230,384	14,460,768
المجموع	150,230,232.40	42,129,763.20	58,084,992
مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية			
اندثار المباني	1,949,790.86	974,895.43	974,895.43
اندثار الالات والمعدات	70,053,333.33	7,005,333.33	14,010,666.67
اندثار وسائط النقل	221,176.80	–	147,451.20
المجموع	72,224,300.99	7,980,228.76	15,133,013.30
المجموع الكلي	7,019,120,346.71	171,336,482.93	851,678,498.34

المورد	نشاط الصيانة	نشاط التخزين	نشاط التسويق	النشاط الاداري	المجموع
مـــورد الافـــراد					
الرواتب والاجور والمزايا العينية	130,228,500.57	124,309,023.28	112,470,068.68	177,584,318.97	2,574,972,625
نقل العاملين	1,245,222.25	1,188,621.24	1,075,419.22	1,698,030.34	24,621,440
ايفاد العاملين	1,023,738.42	–	2,047,476.83	2,559,346.04	9,213,645.75
المجموع	132,497,461.24	125,497,644.52	115,592,964.73	181,841,695.35	2,608,807,710.75
مـــورد المواد المستهلكة					
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	–	–	–	–	1,830,481,249.71
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	–	–	–	–	3,105,573,783.38
المواد المساعدة	–	–	–	–	70,675,415.61
زيوت وشحوم	1,628,150.41	–	–	–	3,466,869.92

مواد التعبئة والتغليف	–	–	–		615,555,406.45
لوازم القرطاسية	–	571,428.57	685,714.29	1,028,571.43	2,285,714.29
تجهيزات العاملين	1,431,666.67	1,193,055.56	–	–	21,475,000
المجموع	3,059,817.07	1,764,484.13	685,714.29	1,028,571.43	5,649,513,439.35
مـــورد الصيانة والقوى المحركة					
الادوات الاحتياطية	1,448,937.50	–	–	–	2,346,187.50
صيانة الآلات والمعدات	34,899,379.20	–	–	–	183,221,740.80
الكهرباء	7,230,384	5,422,788	2,711,394	1,626,836.40	118,216,778.40
المجموع	43,578,700.70	5,422,788	2,711,394	1,626,836.40	303,784,706.70
مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية					
اندثار المباني	974,895.43	974,895.43	243,723.86	438,702.94	6,531,799.37
اندثار الآلات والمعدات	7,005,333.33	–	–	–	98,074,666.67
اندثار وسائط النقل	–	147,451.20	73,725.60	147,451.20	737,256
المجموع	7,980,228.76	1,122,346.63	317,449.46	586,154.14	105,343,722.04
المجموع الكلي	187,116,207.78	133,807,263.27	119,307,522.47	185,083,257.32	8,667,449,578.84

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (5) و (6) .

وتوضـح الجداول (5) و(6) و(7) ان تطبيق تقنية محاسـبة اسـتهلاك الموارد في تخصـيص التكاليف على اسـاس مسـببات الموارد وبالاستناد على علاقة السبب والاثر اسهم في التخلص من عملية تخصيص التكاليف بشكل عشوائي باستخدام نسب مئوية دون اساس منطقي كما هو الحال في تخصـيص تكاليف معمل القابلوات والاسـلاك الكهربائية مما يعزز الرقابة على عناصـر التكاليف وكذلك يوفر معلومات اكثر دقة تسهم في اداة التكلفة.

أ- تحديد مسببات الانشطة ومعدلات تحميل التكاليف

بهدف توزيع تكاليف الانشـــطة على المنتجات النهائية ومن ثم فصـــل تكاليف الطاقة العاطلة المتمثلة بالفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف المحتسـبة وفقا لتقنية محاسـبة اسـتهلاك الموارد ، يتم تحديد مسـببات الانشـطة في معمل القابلوات والاسـلاك الكهربائية عينة البحث وكما يأتي :

جدول (8): مسببات الانشطة في معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية لسنة 2020

النشاط	مسبب النشاط	القابلو الكهربائي	اسلاك هوائية معلقة	المجموع
نشاط التصنيع	الكمية المنتجة (طن)	305.55	1,627.25	1,932.80
نشاط السيطرة النوعية	الكمية المفحوصة (طن)	293.06	1,511.51	1,804.57
نشاط التعبئة والتغليف	الكمية المباعة (كم)	207.90	1,676.71	1,884.61
نشاط الصيانة	ساعة العمل (الصيانة)	4,032	2,016	6,048
نشاط التخزين	اوامر الصرف	82	186	268

النشاط	مسبب النشاط	القابلو الكهربائي	اسلاك هوائية معلقة	المجموع
النشاط التسويقي	الكمية المباعة (طن)	293.06	1,511.51	1,804.57
النشاط الاداري	عدد العقود المبرمة	7	13	20

المصدر : اعداد الباحثان بالاستعانة بالقسم الفني

و يتم احتساب **معدل تحميل النشاط** باستخدام المعادلة الاتية : **تكلفة النشاط الاجمالية / مسبب النشاط**

ويوضح الجدول (9) نتائج تطبيق المعادلة أعلاه على الأنشطة ذات الصلة بمنتجات المعمل عينة البحث وذلك بدلالة تكلفة النشاط الاجمالية ومسبب النشاط .

جدول (9) : احتساب معدلات التحميل للأنشطة ذات الصلة بمنتجات المعمل عينة البحث لعام 2020

النشاط	تكلفة النشاط الاجمالية	مسبب النشاط	معدل التحميل للنشاط	
نشاط التصنيع	7,019,120,346.71	1,932.80	3,631,583.18	دينار / طن
نشاط السيطرة النوعية	171,336,482.93	1,804.57	94,946.14	دينار / طن
نشاط التعبئة والتغليف	851,678,498.34	1,884.61	451,912.81	دينار / كم
نشاط الصيانة	187,116,207.78	6,048.00	30,938.53	دينار / ساعة
نشاط التخزين	133,807,263.27	268.00	499,280.83	دينار / امر
النشاط التسويقي	119,307,522.47	1,804.57	66,114.28	دينار / طن
النشاط الاداري	185,083,257.32	20.00	9,254,162.87	دينار/عقد
المجموع	8,667,449,578.84	–	–	

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (7) و (8) .

ب- توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات

بعد تحديد معدل التحميل للنشاط يتم توزيع تكاليف الانشطة على منتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية عن طريق ضرب معدل التحميل للنشاط في مسببات الأنشطة المستهلكة ولكل منتج من المنتجات وباستخدام المعادلة الاتية : **التكاليف المخصصة للنشاط = معدل تحميل النشاط * المسببات المستهلكة لكل نشاط**

فمثلا يتم احتساب التكاليف المخصصة لمنتج القابلو الكهربائي من نشاط التصنيع وذلك بضرب معدل تحميل هذا النشاط (3,631,583.18) دينار / طن في مسبب هذا النشاط المستهلك بواسطة منتج القابلو الكهربائي والبالغ (305.55) طن لتكون النتيجة (1,109,612,084) دينار ، وكذلك يمكن احتساب التكاليف المخصصة لمنتج الاسلاك الكهربائي من نشاط التصنيع وذلك بضرب معدل التحميل لهذا النشاط (3,631,583.18) دينار / طن في مسبب هذا النشاط المستهلك بواسطة منتج الاسلاك الهوائية المعلقة البالغ (1,627.25) طن لتكون النتيجة (5,909,508,262.71) دينار ، وهكذا يمكن احتساب التكاليف المخصصة للمنتجات من بقية الانشطة وكما في الجدول ادناه.

جدول (10) : التكاليف المخصصة لمنتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية

النشاط	معدل التحميل للنشاط	مسبب تكلفة الانشطة		التكاليف المخصصة لمنتج		المجموع
		القابلو الكهربائي	اسلاك هوائية معلقة	القابلو الكهربائي	اسلاك هوائية معلقة	
التصنيع	3,631,583.18	305.55	1,627.25	1,109,612,084	5,909,508,262.71	7,019,120,346.71
السيطرة النوعية	94,946.14	293.06	1,511.51	27,824,536.30	143,511,946.64	171,336,482.93

التعبئة والتغليف	451,912.81	207.90	1,676.71	93,952,673.34	757,725,825	851,678,498.34
الصيانة	30,939	4,032	2,016	124,744,138.52	62,372,069.26	187,116,207.78
التخزين	499,281	82	186	40,941,028.31	92,866,234.96	133,807,263.27
التسويقي	66,114.28	293.06	1,511.51	19,375,187.54	99,932,334.93	119,307,522.47
الاداري	9,254,162.87	7	13	64,779,140.06	120,304,117.26	185,083,257.32
المجموع	–	–	–	1,481,228,788.08	7,186,220,790.76	8,667,449,578.84

المصدر : اعداد الباحثان

ت- فصل تكاليف الطاقة العاطلة

بعد تحديد التكاليف المخصصة لمنتجات معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية واستكمالا لهذه الخطوة ، يتم فصل تكاليف الطاقة العاطلة وذلك عن طريق مقارنة التكاليف المتحققة للمعمل والمستخرجة من واقع سجلات الكلفة مع التكاليف المحسوبة بتطبيق تقنية محاسبة الموارد ولكل مجمعات الموارد وكما في الجدول ادناه .

جدول (11): تكاليف ونسب الطاقة العاطلة لمجمعات الموارد

المورد	(1) التكاليف المتحققة	(2) التكاليف بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	(3) الطاقة العاطلة -2 (1)	(4) النسبة من مجموع الطاقة العاطلة (4 / مجموع 3)
مـــورد الافـــراد				
الرواتب والاجور والمزايا العينية	3,087,880,000	2,574,972,625	512,907,375	54.07%
نقل العاملين	24,820,000	24,621,440	198,560	0.02%
ايفاد العاملين	10,285,000	9,213,645.75	1,071,354.25	0.11%
المجموع	3,122,985,000	2,608,807,710.75	514,177,289.25	54.20%
مـــورد المواد المستهلكة				
المواد الاولية والخامات (مادة النحاس)	1,958,614,918	1,830,481,249.71	128,133,668.29	13.51%
المواد الاولية والخامات (مادة الالمنيوم)	3,322,965,082	3,105,573,783.38	217,391,298.62	22.92%
المواد المساعدة	74,615,000	70,675,415.61	3,939,584.39	0.42%
زيوت وشحوم	3,700,000	3,466,869.92	233,130.08	0.02%
مواد التعبئة والتغليف	660,385,000	615,555,406.45	44,829,593.55	4.73%
لوازم القرطاسية	2,400,000	2,285,714.29	114,285.71	0.01%
تجهيزات العاملين	25,175,000	21,475,000.00	3,700,000	0.39%
المجموع	6,047,855,000	5,649,513,439.35	398,341,560.65	41.99%
مـــورد الصيانة والقوى المحركة				
الادوات الاحتياطية	2,425,000	2,346,187.50	78,812.50	0.008%

المورد	(1) التكاليف المتحققة	(2) التكاليف بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	(3) الطاقة العاطلة -2 (1)	(4) النسبة من مجموع الطاقة العاطلة (4 / مجموع 3)
صيانة الآلات والمعدات	204,195,000	183,221,740.80	20,973,259.20	2.21%
الكهرباء	125,180,000	118,216,778.40	6,963,221.60	0.73%
المجموع	331,800,000	303,784,706.70	28,015,293.30	2.95%
مـــورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية				
اندثار المباني	6,815,000	6,531,799.37	283,200.63	0.03%
اندثار الآلات والمعدات	105,080,000	98,074,666.67	7,005,333.33	0.74%
اندثار وسائط النقل	1,565,000	737,256.00	827,744	0.09%
المجموع	113460000	105,343,722.04	8,116,277.96	0.86%
المجموع الكلي	9,616,100,000	8,667,449,578.84	948,650,421.16	100.00%

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (2) و(7)

يتضـح من العرض السـابق أهمية الدور الذي تؤديه تقنية محاسـبة اسـتهلاك الموارد من حيث تخفيض التكاليف ذات العلاقة بمنتجات المعمل عن طريق عزل تكاليف الطاقة العاطلة والوصول بالكلفة إلى مبلغ مقداره (8,667,449,578.84) دينار قياساً بالكلفة التي تم تحديدها بموجب نظام الكلفة التقليدية المطبق في المعمل عينة البحث والبالغة (9,616,100,000) دينار اي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (948,650,421.16) دينار والذي يتمثل في تكاليف الطاقة العاطلة والتي ينبغي ان لا تحمل على تكلفة المنتجات ، وبالنتيجة فان هذا يسـهم في خفض التكاليف و زيادة الدقة في قياسـها ، وتوفير معلومات ملائمة تمكن الادارة من التخطيط على المدى القصـير او الاسـتراتيجي واتخاذ قرارات تعلق بالاسـتغلال الكفء لهذه الموارد العاطلة. وكما هو معروف فاذا ما أرادت الشـركة ترشـيد قراراتها وتحقيق الميزة التنافسـية مع المنتجات المسـتوردة لابد من العمل على تخفيض تكاليف منتجاتها وهنا يبرز دور تقنية محاسـبة استهلاك الموارد التي تم تطبيقها على منتجات المعمل عينة البحث.

7.الاستنتاجات والتوصيات

(7-1) الاستنتاجات :

يتناول هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان وهي كالآتي :

1. تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد من التقنيات التي تمتاز بقابليتها على تخصيص التكلفة بشكل سليم وعادل مع تحقيق الاستغلال الامثل للموارد وتخفيض التكلفة والرقابة عليها عن طريق اجراء التحليل الكمي والكلفوي لمختلف انواع الموارد والاستغلال الامثل لها وبالشكل الذي يعزز من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية .
2. لا يمكن للوحدة الاقتصادية عمليا ان تستخدم مواردها المتاحة بشكل كامل في العملية الانتاجية وعليه يتبقى جزء غير مستخدم ، لذا فان تقنية محاسبة استهلاك الموارد تخصص فقط تكاليف الموارد المستخدمة على اهداف التكلفة اما الموارد غير المستخدمة فلا تخصص على أي هدف من اهدف التكلفة ويتم التعامل معها على انها طاقة عاطلة وتعالج على انها تكاليف فترة .
3. ان تنفيذ تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتحديد تكلفة الانتاج في معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية في الناصرية لعام 2020 يؤدي الى خفض تكلفة الانتاج من (9,616,100,000) دينار والمحتسبة وفقاً لنظام التكاليف الحالي المتبع في الشركة الى (8,667,449,578.84) دينار المحتسبة بعد تنفيذ تقنية محاسبة استهلاك الموارد أي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (948,650,421.16) دينار والذي يتمثل في تكاليف الطاقة العاطلة والتي ينبغي ان لا تحمل على تكلفة المنتجات اي ان تطبيق التقنية اسهم بخفض التكاليف بنسبة (9.87 %) .

(7-2) التوصيات :

أما التوصيات ، ففي ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي :

1. استجابة للتغيرات في بيئة الاعمال الحديثة ، يوصي الباحثان شركة اور العامة بالاهتمام بتطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في ظل بيئة الأعمال التنافسية وبخاصة تقنية محاسبة استهلاك الموارد لما توفره من مزايا تتمثل في دقة أكبر في تخصيص التكاليف و توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة، وقدرة أكبر على تخطيط ورقابة الموارد، كما يسهم في إدارة أفضل للطاقة العاطلة/ الفائضة.

2. زيادة وعي المديرين ومجلس إدارة الشركة بأهمية التحول من استخدام النظم التقليدية في قياس التكلفة الى تطبيق تقنيات ادرة التكلفة المعاصرة التي تركز على الاستغلال الكفؤ للموارد المتاحة وتعظيم قيمة الشركة وهذا يدعم الحوكمة من ناحية تقليل الهدر والمحافظة على موارد المعمل عينة البحث .
3. من الضروري تدريب العاملين في شركة اور العامة / معمل القابلوات والاسلاك الكهربائية على تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية وتطوير قابلياتهم وتنمية قدراتهم ، ورفع مهاراتهم لضمان نجاح تطبيق هذه التقنيات بكفاءة وفاعلية لما تحققه من فوائد ستنعكس بشكل ايجابي على قيمة الشركة وميزتها التنافسية.
4. قيام شركة أور باستعمال تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخطيط أسعار بيع منتجاتها ، تحديد ربحية الشركة بما يحقق لها التسعير العادل والربحية المناسبة ويحقق العدالة للشركة وزبائنها الحاليين بما يعزز ميزتها التنافسية.

قائمة المصـــادر

1. Reports of the planning department in UR State company.
2. Cost Division records for UR State company for the year 2020.
3. Annual Management Report for the fiscal year 2020 of UR State Company.
4. Al-Jabali, Walid Samir Abdel-Azim, (2020), “A proposed framework for integration between resource flow cost accounting and resource consumption accounting to support competitiveness,” Financial Research Journal, Volume 21, Issue 3.
5. Al-Shatby, Ali Abdullah Saleh, (2017), “Using resource consumption accounting to support the costs of the value stream path with the aim of optimal utilization of resources,” A Theoretical study - Scientific Journal of Commercial and Environmental Studies, Volume (8).
6. Shaheen, Mohamed Ahmed, (2010) “An analytical study of the Resource Consumption Accounting approach as one of the proposed approaches to develop the measurement method of activity-based cost,” Scientific Journal of Economics and Trade, Faculty of Commerce - Ain Shams University, Issue 4.
7. Qahtan, Mounir Ali Modhesh, (2018), “Measurement of unexploited Capacity using the Resource Consumption Accounting approach in order to improve the quality of cost information – an applied study,” Journal of the University of Science for Technology, Volume 24, Issue 2.
8. Ali, Waleed Ahmed Mohamed, (2013), The effect of integration between the resource consumption accounting system and the project resource planning system in cost management, International Journal of Accounting and Auditing, first issue.
9. Ahmed, S., Moosa, M. (2011)." Applıcatıon of Resource Consumptıon Accountıng (RCA) In an Educatıonal Instıtute". Pakıstan Busıness Revıew, 1,.
10. Al-Nafaa, F. S., & Amarah, M. A. (2019). A Proposed Model for Analyzing the Cost Deviations, Using RCA (Resource Consumption Accounting) Approach with Application on a Saudi Hospital (in Arabic). Zarqa Journal for Research and Studies in Humanities. 19 (3), .
11. 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.
12. Bhatt, Paresh J., (2014) "Resource consumption accounting (RCA): an ABC of overheads Midas Touch International Journal of Commerce, Management and Technology, Volume 2, No. 10.
13. Clinton , B. D. and Van der Merwe, A.(2006),"Management Accounting Approaches, Techniques, and Management Processes",Cost Management,Vol.20, No.3 , .
14. Datar , Srikant M.& Madhav V. Rajan ,(2021) , Horngren’s Cost Accounting ,17th Edition, ISBN 978-0-13-562847-8 Pearson Education limited .
15. David E. Keys and Anton van der Merwe,2001, " The Case for RCA: Excess and Idle Capacity, Cost Management" ,formerly Journal of Cost Management,.
16. Edward J. Blocher,David E. Stout,Gary Cokins ,(2010) "Cost Management A Strategic Emphasis" 5th ed,The McGraw-Hill Companies , Inc. , New York.

17. Huang, Hailiang,. Zhang, Chaofeng (2013) "Cost Management A Case Study Of A Gardening Firm Project" Industrial Engineering And Management, "Master Programme In Logistics And Innovation Management.
18. Karabayir, M. E., and Ömer K. (2019). Resource Consumption Accounting: Case Study In A Private Educational Institution. Kafkas University. Faculty of Economics and Administrative Sciences. Journal, 10(19),.
19. Kinney, Micheal R. ,. Ceclly A. ,. Raiborn, (2011) "Cost Accounting Fundamental and Evaluation" ,8th university of Texas ,South Western Cengage Learn.
20. Rahimi, M., Sheybani, Z. , Sheybani,E. , and Abed, F. ,(2014),"Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting",Management and Administrative Sciences Review www.absronline.org/journals e-ISSN: 2308-1368, p-ISSN: 2310872XVolume: 3, Issue: 4 (Special Issue).
21. Subhrangshu, S. (2014). ”Cost and Management Accounting: Resource Consumption Accounting”,P.17. In Tezpur University.
22. Tse, M. & Gong, M. (2009). "Recognition of Idle Resources in Time-Drive Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models". Jamar, 7(2).
23. White, L. R.,(2009). "Resource Consumption Accounting: Manager- Focused Management Accounting." The Journal Of Corporate Accounting &Finance,Vol. 20No.4.