

دور محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكاليف الزبون وتحسين الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية- دراسة حالة

أ.م. د. عقيل حمزة الحسناوي
الباحث منتظر إسماعيل محمد علي
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة

المقدمة:

أصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الأعمال المعاصرة في الوقت الحاضر قياساً بالماضي بشكل خاص بعد تحول منافسة الوحدات الاقتصادية من البيئة المحلية الى البيئة الدولية ولغرض مواجهة هذه التغيرات المحيطة والاستعداد لها ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتقديم منتجات ذات أسعار تنافسية تلبى حاجات ورغبات الزبائن مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الإنتاجية، ولغرض تحقيق ذلك ينبغي على الوحدة الاقتصادية اتباع مجموعة من الخطط الاستراتيجية لضمان نجاحها وبقائها في ظل هذه البيئة المعاصرة، لذا أصبحت النظم الكفوية التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التي تعمل على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج وتحسين الانتاجية وتحديد تكلفة خدمة الزبون لذلك ظهرت الحاجة الى اعتماد عدة مداخل تستخدمها الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها ومنها مدخل محاسبة استهلاك الموارد، اذ يمتاز مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA بتقديم المعلومات المتكاملة حول التخصيص الدقيق للتكاليف والاستغلال الامثل للطاقة ودورها في تخفيض التكاليف

المبحث الأول: منهجية الدراسة:

أولاً: مشكلة البحث:

تواجه الوحدات الاقتصادية صعوبة في ترشيد تكاليف الزبائن من خلال تحديد اي من الزبائن يتوجب عليها تطوير علاقة معهم وأي منهم ستعزز العلاقة معهم، ولاسيما أن أغلب الطرائق المتبعة حالياً في مجال التكاليف غير المباشرة لا يحقق العدالة في التخصيص الأمر الذي يؤدي الى عدم اتخاذ قرارات إدارية

صحيحة فيما يتعلق بتخطيط التكاليف، وتحديد تكاليف المنتجات او الخدمات المقدمة. اذ تكمن مشكلة البحث في عجز مداخل التكاليف التقليدية عن توفير معلومات مفيدة في مجال تحديد التكاليف الحقيقية للمنتجات او الخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية وكذلك في تحديد تكاليف زبائنها مما يؤثر سلبا في اتخاذ القرارات.

ثانيا: أهمية البحث:

تأتي أهمية الدراسة باقتراحها مدخلا جديدا الا وهو محاسبة استهلاك الموارد وما له من أهمية كبيرة في توفير المعلومات المدراء في مجال تحديد التكاليف الزبون التي تبنى عليها القرارات الادارية المختلفة. فضلا عن ذلك فان استعمال محاسبة استهلاك الموارد في مراقبة التكاليف الخاصة بكل مورد من موارد الوحدة الاقتصادية وتحديد الطاقة العاطلة سيؤدي الى ترشيد التكلفة وتوفير المعلومات المتعلقة بالزبائن بالشكل الذي يوفر امكانية لتقييم الزبائن وتحليل ربحيتهم من اجل المحافظة على الزبائن المربحين وزيادة التركيز عليهم ومحاولة تحويل الزبائن غير المربحين الى زبائن مربحين. اذ يحقق تحليل ربحية الزبون باستخدام محاسبة استهلاك الموارد أفضل قيمة مضافة للزبون وكذلك دعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.

ثالثا: اهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. تقديم إطار نظري يوضح العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد.
2. بيان تأثير تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكاليف المنتجات في المعمل عينة البحث.

رابعا: فرضية البحث:

يتبنى البحث فرضية رئيسية:

الفرضية الاولى: يؤدي تطبيق محاسبة استهلاك الموارد الى ترشيد تكاليف الزبون وتحسين الميزة التنافسية مقارنة بالمدخل التكاليف التقليدي
خامسا: أسلوب الدراسة:

تعتمد الدراسة الحالية أسلوب دراسة حالة في معمل أكياس/الحلة التابع لمصنع النسيجية/الحلة. يتم من خلالها تقييم واقع حال التكاليف في المعمل وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالاعتماد على البيانات الفعلية للمعمل لسنة ٢٠١٨.

سادسا: حدود الدراسة:

الحدود المكانية: معمل نسيج الحلة

الحدود الزمانية: البيانات المالية لمعمل نسيج الحلة لسنة ٢٠١٨

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة استهلاك الموارد:

مفهوم محاسبة استهلاك الموارد:

محاسبة استهلاك الموارد (RCA) هو الجيل الجديد في مجال المحاسبة الادارية الحديثة، اذ ان هذا المدخل يجمع بين مدخل إدارة التكاليف الألمانية (GPK) مع مدخل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) (Balakrishnan et al, 2011: 13).

يستند فلسفة هذا المدخل على ان الموارد التي تملكها الوحدة الاقتصادية هي التي تولد التكاليف وبالتالي ينبغي التركيز على احتساب تلك الموارد بشكل دقيق وتحديد ما يتم استهلاكه منها، وان تجميع وتنظيم هذه الموارد في مجتمعات متجانسة (الحوالي ، ٢٠١٣ : ٨٥)، بحيث يكون لكل مجمع مورد مجموعة من المدخلات تستخدم لإنتاج المخرجات التي تستخدمها مجتمعات موارد أخرى او تستخدم في أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو الزبائن) مع مراعاة موضوع تشابك وتداخل العلاقات بين الموارد، فكل مورد قد يفيد مورد ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد هدف التكلفة بشكل مباشر (خطاب، ٢٠٠٩ : ١٨). كما ان هذا المدخل يعتمد على الطاقة النظرية أكثر من اعتماده على الطاقة العملية في تحديد معدلات خاصة بالجزء الثابت من تكاليف الموارد، فالتكاليف غير المباشرة الثابتة تحدد للموارد اعتمادا على الطاقة النظرية وليس الطاقة العملية (الإنتاج المقررة خلال فترة معينة) فهذه العملية تؤدي الى احتساب تكلفة الوحدة الثابتة لهدف التكلفة (كاظم، ٢٠١٩ : ٥٨).

وعليه يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) "بأنه مدخل محاسبي جديد لإدارة التكلفة يوفر معلومات ملائمة ويعطي نظره مستقبلية عن كيفية الاستغلال الأمثل للمورد المتاح في الوحدة الاقتصادية في ضوء كل من الرغبات والمتوقعة للزبائن ومنافع الطلب على الخدمات بما يساعد في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للزبائن واسناد المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية" (الصغير، ٢٠١١: ٨٥) يعرف (RCA) "بأنه مدخلاً ديناميكياً ومتكاملاً وقائماً على مبدأ المحاسبة الإدارية الشاملة التي تزود المديرين بمعلومات دعم القرار لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية، وهو يتسم بالحدثة والمرنة والشمولية التي تستند إلى حد كبير على مدخل محاسبة التكاليف الألماني GPK ومدخل محاسبة على أساس الأنشطة (Lecturer & Co, 2011: 1).

وتأسيساً على ما سبق يعرف الباحث محاسبة استهلاك الموارد كالآتي:
مدخل لإدارة التكلفة يجمع بين مدخل التكلفة المعياري المرن ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين دقة قياس تكلفة المنتجات او الخدمات، يتميز بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد في العمل على التخطيط السليم للموارد، واستبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميل تكاليفها على المنتجات او الخدمات بغرض تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية، إذ إنه يساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية صارمة، مما سيزيد من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية ويوفر أفضل الطرق لإرضاء الزبائن.

المبحث الثالث: الإطار النظري لتحليل تكاليف الزبون:

مفهوم تحليل تكاليف الزبون

وفقاً لـ (كاظم، ٢٠١٤: ٥) فان تكاليف الزبون تختلف من زبون لآخر حسب استهلاكه لموارد الوحدة الاقتصادية المتاحة، لذا تُمكن المعلومات المتاحة عن التكاليف الزبون ادارة الوحدة في تحديد طريقة استعماله لموارد الوحدة، والأسباب التالية توضح هذا الاختلاف:

أ-الاختلاف في طلبات الزبائن، فهناك زبون مشترياته على شكل دفعات صغيرة وبشكل تكرر، وزبون آخر تكون دفعاته كبيرة وبشكل متباعد (جارسون ونورين، ٢٠٠٢: ٦١٢).

ب-الاختلاف في نمطية الطلبات او طلبات خاصة، فهناك زبون يطلب سلع غير نمطية مما يدفع الى تغيير عملية الإنتاج لتلبية الطلبات او يكلف عمل هندسي خاص للآلات والحاجة لمعدات خاصة، او يطلب تعبئة وتغليف منفردة بالزبون (براهيمي، ٢٠١٥: ٦٦).

ج-الاختلاف في وقت تلبية الطلبات، فهناك زبون يطلب دفعات مستعجلة او خدمات خاصة للنقل والتوصيل (Horngern, 2000: 583).

د-الاختلاف في حجم المشتريات، والتي تسبب اختلاف في مقدار الاعمال الكتابية والاتصالات والمناولة (الجبوري وخضير، ٢٠٠٨: ٣١٢).

وبناء على ما تقدم فان زيادة كلفة الزبون يمكن ان تأتي كنتيجة ل:

- ♦ كميات طلب اقل.
- ♦ زيادة وتكرار التسليم المنتجات.
- ♦ انتاج وخزن كميات أكبر من المنتجات.
- ♦ تكاليف خزن المنتجات لفترات أطول.
- ♦ زيادة متطلبات خدمات ما بعد البيع.

ان التعامل مع هذه الكلف الإضافية قد يتطلب من الوحدات الاقتصادية ان ترفع من الأسعار لمواجهة هذه الزيادة في الكلف، لذا فان معرفة كلف الزبون امر مهم جدا لاتخاذ القرارات الصحيحة (وناس، ٢٠١٠: ١٠). نتيجة لذلك فان تتبع تكاليف الزبون يمكن ان يقابله بعض المشاكل التي يجب اخذها بعين الاعتبار منها:

أ-الصعوبة في جمع المعلومات الخاصة بالزبون: معظم النظم المحاسبية تصمم لتتبع التكاليف على مستوى السلعة او النشاط ونادرا ما توفر معلومات على مستوى فردي لكل زبون خاصة بمصاريف التسويق والتوزيع وخدمة الزبون.

ب-الصعوبة في تخصيص التكاليف: تواجه الوحدات الاقتصادية مشكلة تخصيص التكاليف على الزبائن وهذه المشكلة تبرز مع وجود تعاملات مختلفة للزبائن مع الوحدة ومن هذه الحالات:

- هناك زبائن لديهم امر واحد، وجميع التكاليف تخصص للأمر الفردي.
- هناك زبائن يمكن ان يكون لديهم عدة أوامر، وجميع التكاليف تخصص للأوامر الفردية.
- هناك زبائن يمكن ان يكون لديهم عدة أوامر، ولا تخصص جميع التكاليف للأوامر الفردية ويمكن تبويب التكاليف على نوعين:

- تكاليف غير مباشرة، وهي تكاليف خاصة بزبون محدد وبأمر معين.

- تكاليف غير مباشرة، وهي تكاليف مساندة للزبون وتتطلب اجراء تخصيص بحسب عدد الأوامر او الطلبيات، او بحسب قيمة مبيعات كل زبون، او غيرها من الأسس (عباس وعبد الكريم، ٢٠٠٩: ٥).

بناء على ما تقدم يمكن القول ان تحليل عناصر إيرادات وتكاليف وفهم أسباب اختلافها يمثل حجر الأساس في توفير المعلومات اللازمة لتحليل ربحية الزبون. فعند توفير المعلومات الضرورية واجراء التحليل الخاص بكل زبون على حدة وإظهار أسباب اختلاف الزبائن في الربحية يمكن الوحدات الاقتصادية من استخدام هذا الاختلاف في تحسين ربحية الزبون وكسب الزبائن الأكثر ربحية. فهذه المعلومات تتيح إمكانية رفاه مستوى الاهتمام من قبل المدراء بالزبائن الذين لهم مساهمة كبيرا في الدخل التشغيلي للوحدات الاقتصادية.

المبحث الرابع: الجانب العلمي للبحث:

١. نبذة عن معمل أكياس الحلة

تم تأسيس هذا المعمل سنة ٢٠٠٥م التابع الى مصنع النسيجية في الحلة هو إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن ويقوم هذا المصنع بإنتاج الأكياس المنسوجة بأحجام مختلفة وكذلك أنتاج أكياس البلاستيكية لأغراض متعددة.

٢. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في معمل الأكياس /الحلة

لغرض تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المعمل سوف نقوم بالخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الموارد المتاحة وتكلفة الموارد التي تم صرفها على منتجات. ينبغي أولاً وقبل كل شيء تحديد الموارد المتاحة التي تم صرفها على منتجات، والجدول (١) يبين تكلفة الموارد التي تم استهلاكها خلال هذه الفترة وكالتالي:

جدول (١) التكاليف المصروفة في معمل خلال سنة ٢٠١٨

المبلغ/ دينار	البيان
1,985,055,273	الرواتب والاجور
615,357,992	الاندثار
٣٥٥١٤٨,٥٠٣	خامات ومواد الاولية
8,422,713	ماء
26,677,514	كهرباء
5,831,199	الادوات الاحتياطية
419,000	التعبئة والتغليف
1,550,306	الوقود والزيوت
5,451,741	المتنوعات
316,000	تجهيزات العاملين
1,555,500	خدمات صيانة
608,000	دعاية وطباعة وضيافة
3,220,000	ابحاث واستشارات
3,007,000	نقل وايغاد واتصالات
1,250,000	استئجار موجودات ثابتة

11,963,310	مصروفات خدمية متنوعة
1,235,000	المصاريف التسويقية
197,880,203	المصاريف الادارية
3,018,304,106	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المعمل

يبين الجدول اعلاه الموارد التي تم صرفها في المعمل خلال سنة ٢٠١٨.

ثانياً: تحديد مجتمعات الموارد:

ان الخطوة الثانية في ظل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA تحديد مجتمعات الموارد من خلال تجميع الموارد المتشابهة وذات السمات المتماثلة في مجتمعات خاصة، وكما هو موضح في الجدول (٢) الاتي:

جدول (٢) حصر وتحديد الموارد في المُجَمَّعات المناسبة

التسلسل	مُجَمَّعات الموارد	الموارد	
١	مجمع العمل المباشر	الاجور المباشرة	1409944000
٢	مجمع المواد المباشرة	المواد والخامات المباشرة	148503355
٣	مُجَمَّع العمل غير المباشر	الرواتب والاجور غير المباشرة	٥٧٥,١١١,٢٧٣
٤	مُجَمَّع المواد غير المباشرة	مواد تعبئة وتغليف	٤١٩,٠٠٠
		زيوت وشحوم	٥٤٢,٣٠٦
٥	مُجَمَّع القوى المحركة	اندثار	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢
		ماء	٨,٤٢٢,٧١٣
		كهرباء	٢٦,٦٧٧,٥١٤
		ادوات احتياطية	٥,٨٣١,١٩٩

١,٠٠٨,٠٠٠	مواد نفطية		
٣١٦,٠٠٠	تجهيزات العاملين	مُجمَع موارد التجهيزات	٦
٣,٨٦٠,٨٤١	لوازم ومهمات		
١,٥٩٠,٩٠٠	قرطاسية		
٣١,٠٠٠	صيانة مباني وانشاءات وطرق	مُجمَع موارد خدمات الصيانة	٧
١,١١٦,٠٠٠	صيانة الآلات والمعدات		
٢٦١,٥٠٠	صيانة وسائل نقل وانتقال		
١٤٧,٠٠٠	صيانة اثاث واجهزة مكاتب		
٦٠٨,٠٠٠	دعاية وطباعة وضيافة	مُجمَع الدعاية والاعلان	٨
٣,٢٢٠,٠٠٠	مصاريف أبحاث واستشارات		
٣٥٨,٧٥٠	نقل عاملين	مُجمَع موارد نقل وايفاد واتصالات	٩
٢,٠٩٧,٠٠٠	السفر والايفاد		
٥٥١,٢٥٠	اتصالات عامة		
١,٢٥٠,٠٠٠	استنّجار موجودات ثابتة	مُجمَع موارد بقية المستلزمات الخدمية	١٠
١١,٩٦٣,٣١٠	خدمات مصرفية		
١٩٧,٨٨٠,٢٠٣	مصاريف ادارية	مجمع موارد المصاريف الادارية والتسويقية	١١
١,٢٣٥,٠٠٠	مصاريف تسويقية		

المصدر: من اعداد الباحث

ثالثاً: تحديد عناصر التكاليف المباشرة الى المنتجات:

في ظل تطبيق RCA يتم معالجة التكاليف المباشرة بتحميلها مباشرة الى هدف الكلفة، لذا فقد تم تحديد عناصر التكاليف المباشرة (الأجور المباشرة والمواد المباشرة) التي تم صرفها على كل منتج من منتجات المعمل عينة البحث على أساس الوزن وكما هو موضح في الجدول (٣) الآتي:

جدول (٣) معمل الأكياس الحلة توزيع الاجور والمواد المباشرة على المنتجات لعام ٢٠١٨

ت	المنتج	الأجور المباشرة	المواد المباشرة	اجمالي تكاليف الصنع	حجم الإنتاج	التكلفة الصناعية للوحدة الواحدة
1	PE41	33222055	3499128	36721183	21456	1711
2	PE45	39866466	4198954	44065419	19350	2277
3	PE46	46510877	4898779	51409656	19323	2661
4	PE5	39866466	4198954	44065419	23301	1891
5	PE1	106310575	11197210	117507785	36360	3232
6	PE42	19933233	2099477	22032710	22482	980
7	PE16	86377342	9097733	95475075	34029	2806
8	PE22	73088520	7698082	80786602	41067	1967
9	PE50	26577644	2799303	29376946	25830	1137
10	PE18	119599397	12596861	132196258	30222	4374

535	37944	20287078	6998256	13288822	PE4	1 1
751	19566	14688473	1399651	13288822	PEM	1 2
3587	29070	104288159	9937524	94350635	PEz2	1 3
5791	41850	242359807	23094246	219265561	PP2/ A	1 4
2041	79166	161573205	15396164	146177041	PP40	1 5
1929	68537	132196258	12596861	119599397	PP13	1 6
1596	11044 7	176261678	16795815	159465862	PP2/1	1 7
2361	66000 0	155844735 5	14850335 5	140994400 0		

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المعمل

رابعاً: الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة في مجموعات الموارد:

يعمل محاسبة استهلاك الموارد على التمييز بين كل من التكاليف المتغيرة والثابتة لكل مجمع مورد لأنه يفترض ان الموارد تستهلك بشكل متغيرة وثابتة اذ توجد علاقة الاستهلاك المتغيرة عندما تتغير كمية المدخلات من الموارد المستهلكة مع مستوى حجم إنتاج هدف الكلفة، اما علاقة الاستهلاك الثابتة فتوجد

عندما لا تتغير كمية المدخلات من الموارد المستهلكة مع مستوى حجم انتاج هدف التكلفة، وعليه سوف يتم تحديد التكاليف المتغيرة والثابتة في مجتمعات الموارد على النحو التالي:

جدول (٤) معمل الاكياس ١ الحلة التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجتمعات الموارد

مجمعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الاجمالي
مجمع العمل غير المباشر	العاملين في خدمات الانتاج	٢٨٩,١٥٢,٠٠٠	٥,٨١٦,٠٠٠	٢٩٤,٩٦٨,٠٠٠
	العاملين في الادارة	٢٥٤,١٩٩,٢٧٣	-	٢٥٤,١٩٩,٢٧٣
	العاملين في التسويق	٢٥,٩٤٤,٠٠٠	-	٢٥,٩٤٤,٠٠٠
	المجموع	٥٦٩,٢٩٥,٢٧٣	٥,٨١٦,٠٠٠	٥٧٥,١١١,٢٧٣
مجمع المواد غير المباشرة	مواد تعبئة وتغليف	-	٤١٩,٠٠٠	٤١٩,٠٠٠
	زيوت وشحوم	-	٥٤٢,٣٠٦	٥٤٢,٣٠٦
	المجموع	٠	٩٦١,٣٠٦	٩٦١,٣٠٦
مجمع القوى المحركة	الاندثار	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢	-	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢
	ماء	٨,٤٢٢,٧١٣		٨,٤٢٢,٧١٣
	كهرباء	٢٦,٦٧٧,٥١٤		٢٦,٦٧٧,٥١٤
	ادوات احتياطية	-	٥,٨٣١,١٩٩	٥,٨٣١,١٩٩
	مواد نفطية	-	١,٠٠٨,٠٠٠	١,٠٠٨,٠٠٠
	المجموع	٦٥٠,٤٥٨,٢١٩	٦,٨٣٩,١٩٩	٦٥٧,٢٩٧,٤١٨

٣١٦,٠٠٠	١٩٤,٢٢٤	٩٦١,٣٠٦	تجهيزات العاملين	مجمع التجهيزات
٣,٨٦٠,٨٤١	-	٣,٨٦٠,٨٤١	لوازم ومهمات	
١,٥٩٠,٩٠٠	-	١,٥٩٠,٩٠٠	قرطاسية	
٥,٧٦٧,٧٤١	١٩٤,٢٢٤	٥,٥٧٣,٥١٧	المجموع	
٣١,٠٠٠	-	٣١,٠٠٠	صيانة مباني وانشاءات وطرق	مجمع خدمات الصيانة
١,١١٦,٠٠٠	٣٦٥,٢١٠	٧٥٠,٧٩٠	صيانة الآلات والمعدات	
٢٦١,٥٠٠	-	٢٦١,٥٠٠	صيانة وسائل نقل وانتقال	
١٤٧,٠٠٠	-	١٤٧,٠٠٠	صيانة اثاث واجهزة مكاتب	
١,٥٥٥,٥٠٠	٣٦٥,٢١٠	١,١٩٠,٢٩٠	المجموع	
٦٠٨,٠٠٠	-	٦٠٨,٠٠٠	دعاية وطبع وضيافة	مجمع البحث والتطوير
٣,٢٢٠,٠٠٠	-	٣,٢٢٠,٠٠٠	ابحاث واستشارات	
٣,٨٢٨,٠٠٠	٠	٣,٨٢٨,٠٠٠	المجموع	

٣٥٨,٧٥٠	-	٣٥٨,٧٥٠	نقل العاملون	مجمع النقل والايقادات والاتصالات
٢,٠٩٧,٠٠٠	-	٢,٠٩٧,٠٠٠	السفر والايقادات	
٥٥١,٢٥٠	-	٥٥١,٢٥٠	اتصالات عامة	
٣,٠٠٧,٠٠٠	٠	٣,٠٠٧,٠٠٠	المجموع	
١,٢٥٠,٠٠٠	-	١,٢٥٠,٠٠٠	استئجار موجودات ثابتة	مجمع بقية المستلزمات الخدمية
١١,٩٦٣,٣١٠	-	١١,٩٦٣,٣١٠	خدمات مصرفية	
١٣,٢١٣,٣١٠	٠	١٣,٢١٣,٣١٠	المجموع	
١٩٧,٨٨٠,٢٠٣	-	١٩٧,٨٨٠,٢٠٣	مصاريق ادارية	مجمع المصاريق الادارية والتسويقية
١,٢٣٥,٠٠٠	٤٣٥٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	مصاريق تسويقية	
١٩٩,١١٥,٢٠٣	٤٣٥٠٠٠	١٩٨,٦٨٠,٢٠٣	المجموع	

المصدر: اعداد الباحث

قام الباحث بتوزيع التكاليف على مجتمعات موارد مناسبة وتم تصنيف التكاليف في كل مجمع موارد الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة. وتمثل هذه الخطوة احدى الركائز اساسية في الية عمل محاسبة استهلاك الموارد RCA اذ تساعد على استخراج معدلات التكاليف المتغيرة من خلال الطاقة العملية ومعدلات

التكاليف الثابتة من خلال الطاقة النظرية وبالتالي تمكن من تحديد الطاقة العاطلة من خلال فصل التكاليف الثابتة التي لا تضيف قيمة على الأنشطة الرئيسية في المعمل وابقائها في مجتمعات الموارد. اذ تعتبر تكاليف فترة ويتم تحميل الأنشطة بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة في العملية الإنتاجية.

خامساً: تحديد مسببات الموارد لكل مجمع موارد:

بعد تحديد مجتمعات الموارد وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة، فإنه لا بد من تحديد مسببات المناسبة لكل مجمع موارد من المجتمعات والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول (٥) مسببات التكلفة لمجتمعات الموارد

ت	مجمع الموارد	مسبب التكلفة
١	مجمع موارد العمل غير المباشر	ساعات العمل المباشرة
٢	مجمع موارد المواد غير المباشرة	كمية المواد (كغم)
٣	مجمع موارد القوى المحركة	ساعات تشغيل الماكينة
٤	مجمع موارد التجهيزات	عدد مرات التجهيزات
٥	مجمع موارد خدمات الصيانة	ساعات الصيانة

المصدر: اعداد الباحث

سادساً: تحديد الطاقات النظرية والعملية ونسب مجتمعات الموارد:

في هذه الخطوة سنقوم بتحديد طاقات مجتمعات الموارد والنسب الثابتة والمتغيرة للتكاليف وكما يلي:

جدول (٦) تحديد الطاقات النظرية والعملية ونسب مجتمعات الموارد.

مُجمّعات الموارد	الطاقة النظرية	الطاقة العملية	معدل التكاليف الثابتة	معدل التكاليف المتغيرة	المعدل الكلي
مُجمّع العمل غير المباشر	٢٢٧٥٢٠ ساعة	١١٣٧٦٠ ساعة	٢٥٠٢ دينار/ساعة	٥١ دينار/ساعة	٢٥٥٣ دينار/ساعة
مُجمّع المواد غير المباشرة	-	٢٥٠٠٠ كغم	-	٣٨ دينار/كغم	٣٨ دينار/كغم
مُجمّع القوى المحركة	١٦٥١٢٠ ساعة	٤٤٥٥٢ ساعة	٣٩٣٩ دينار/ساعة	١٥٤ دينار/ساعة	٤٠٩٣ دينار/ساعة
مُجمّع موارد التجهيزات	٢٠٥ عامل	١٧٧ عامل	٢٧١٨٨ دينار / عامل	١٠٩٧ دينار / عامل	٢٨٢٨٥ دينار / عامل
مُجمّع موارد خدمات الصيانة	١٠٣٢ ساعة	٥٠٢ ساعة	١١٥٣ دينار / ساعة	٧٢٨ دينار / ساعة	١٨٨١ دينار / ساعة
مجمّع موارد المصاريف الادارية والتسويقية	١٧٥٠٠٠٠ كغم	٦٦٠٠٠٠ كغم	١١٣,٤ دينار / كغم	٠,٦ دينار / ساعة	١١٤ دينار / ساعة

المصدر: اعداد الباحث

ويتم احتساب معدل التكاليف الثابتة لهذا المورد بقسمة التكاليف الثابتة على الطاقة النظرية (٦٥٠,٤٥٨,٢١٩ دينار/١٦٥١٢٠ ساعة) أي يكون المعدل (٣٩٣٩ دينار/ساعة)، اما معدل التكاليف

المتغيرة لهذا المورد بقسمة التكاليف المتغيرة لهذا المورد على الطاقة العملية (٦,٨٣٩,١٩٩ دينار/٤٤٥٥٢ ساعة) أي يكون المعدل (١٥٤ دينار/ساعة).

أما مجمعات (مجمع البحث والتطوير، مجمع النقل والإيفاد والاتصالات، مجمع بقية المستلزمات الخدمية)، توجد فيها تكاليف ثابتة فقط، ولا يتم استخراج معدلات التكاليف فيها، وإنما سيتم توزيعها على الأنشطة المستفيدة منها وحسب نسبة استغلال الطاقة.

سابعاً: تحديد وتوزيع تكاليف مُجمّعات الموارد على الأنشطة:

في هذه الخطوة سيتم تحديد مجمعات الموارد المستهلكة وفقاً للأنشطة ثم بعد ذلك توزيع التكاليف هذه مُجمّعات على الأنشطة، إذ سيتم توزيع التكاليف المحصلة في كل مُجمّع من الموارد بقدر ما تستهلك الأنشطة من تلك الموارد وسوف يتم توزيع تكاليف مُجمّعات الموارد على الأنشطة على وفق المعادلة التالية:

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

أي إن استهلاك الموارد لا يتم من قبل المنتج النهائي مباشرةً وإنما الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات النهائية تستهلك الأنشطة، وبمجرد تحديد طاقات الموارد فإنه من الضروري حساب تكاليفها لتحديد مقدار الموارد التي تستخدمها الأنشطة، وتم تحديد الأنشطة التي تستهلك مجمعات الموارد في معمل أكياس/الحلة عينة البحث بالآتي: ١- نشاط الإنتاج ٢- نشاط الصيانة ٣- نشاط القوى المحركة ٤- السيطرة النوعية ٥- التعبئة والتغليف ٦- إداري ٧- تسويقي وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (٦) الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجمعات الموارد

الأنشطة	مجمعات الموارد	العمل غير المباشر	المواد غير المباشرة	القوى المحركة	موارد التجهيزات	خدمات الصيانة	الإدارية والتسويقية
الإنتاج	41760	14000	65				
صيانة	14400	2250	22		502		
قوى محركة	5760	2750	44552	9			

		7		1750	4320	السيطرة النوعية
		11		4250	7200	التعبئة والتغليف
528000		56			36000	اداري
132000		7			4320	تسويقي
	502	177	44552	25000	113760	الاجمالي

المصدر اعداد الباحث

يبين الجدول اعلاه الموارد المستهلكة في مجموعات الموارد استنادا الى الطاقة العملية الموجودة في كل مجمع موارد.

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

جدول (٧): تكاليف الطاقة العاطلة في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد

مجمعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف الموزعة	تكاليف الطاقة العاطلة
التكاليف المباشرة			
مُجمَع العمل المباشر	١٤٠٩٩٤٤٠٠٠	١٤٠٩٩٤٤٠٠٠	٠
مُجمَع المواد المباشرة	١٤٨٥٠٣٣٥٥	١٤٨٥٠٣٣٥٥	٠
اجمالي التكاليف المباشرة	١٥٥٨٤٤٧٣٥٥	١٥٥٨٤٤٧٣٥٥	٠
التكاليف غير المباشرة			
مُجمَع العمل غير المباشر	٥٧٥,١١١,٢٧٣	٢٩٠,٤٢٩,٢٨٠	284,681,993

11,306	٩٥٠٠٠٠	٩٦١,٣٠٦	مُجمَع المواد غير المباشرة
474,946,082	١٨٢٣٥١٣٣٦	٦٥٧,٢٩٧,٤١٨	مُجمَع موارد القوى المحركة
761,296	٥٠٠٦٤٤٥	٥,٧٦٧,٧٤١	مُجمَع موارد التجهيزات
611,238	٩٤٤٢٦٢	١,٥٥٥,٥٠٠	مُجمَع خدمات الصيانة
2,384,297	١٤٤٣٧٠٣	٣,٨٢٨,٠٠٠	مُجمَع الدعاية والاعلان
1,872,931	١١٣٤٠٦٩	٣,٠٠٧,٠٠٠	مُجمَع النقل والايغاد والاتصالات
8,230,005	٤٩٨٣٣٠٥	١٣,٢١٣,٣١٠	مُجمَع بقية المستلزمات الخدمية
123,875,203	٧٥٢٤٠٠٠٠	١٩٩,١١٥,٢٠٣	مُجمَع م. الادارية والتسويقية
٩٨٩,٧٦١,٠٤١	٥٦٢٤٨٢٤٠٠	١,٤٥٩,٨٥٦,٧٥١	اجمالي التكاليف غير المباشرة
٨٩٧,٣٧٤,٣٥١	٢١٢٠٩٢٩٧٥٥	٣,٠١٨,٣٠٤,١٠٦	اجمالي التكاليف

المصدر: اعداد الباحث

ثامناً: توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات:

بعد ان تم بتوزيع تكاليف مُجمعات الموارد على الانشطة وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة سنقوم بتوزيع تكاليف كل نشاط على المنتجات ولغرض القيام بذلك سيقوم الباحث باستخراج معدل تحميل التكاليف الموزعة على الانشطة لغرض استخدامه في توزيع التكاليف على المنتجات وكما هو موضح في الجدول الاتي:

جدول (٨) معدل تحميل الانشطة

ت	الانشطة	التكاليف	موجه النشاط	الوحدة	معدل النشاط	تحميل
١	الانتاج	١٦٦٧٤٣١١٦٠	حجم الانتاج المخطط	١٧٥٠٠٠٠	٩٥٣	

٥٦٤٩٣٠	٦٨	عدد مرات الصيانة	٣٨٤١٥٢٣٢	الصيانة	٢
٤٤٣١	٤٤٥٥٢	عدد ساعات الماكنة	١٩٧٤١٥٦٨١	القوى المحركية	٣
٣٤٧٤٩	٣٢٥	عدد مرات الفحص	١١٢٩٣٤٥٥	السيطرة النوعية	٤
١١	١٧٥٠٠٠٠	حجم الانتاج المخطط	١٨٨٥٤٢٣٥	التعبئة والتغليف	٥
٩	١٧٥٠٠٠٠	حجم الانتاج المخطط	١٥٩٨٠١٣٣٤	نشاط الإداري	٦
٤٣	٦٤٥٠٠٠	حجم المبيعات المخطط	٢٧٧١٨٦٥٨	نشاط التسويقي	٧

المصدر: اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول اعلاه بان:

- ♦ موجه تكلفة نشاط الانتاج يتضمن التكاليف المباشرة (الاجور والمواد المباشرة) الموزعة والتكاليف غير المباشرة المخصصة هو حجم الانتاج المخطط،
 - ♦ وموجه تكلفة نشاط الصيانة هو عدد مرات الصيانة،
 - ♦ وموجه تكلفة نشاط القوى المحركة هو عدد ساعات الماكنة،
 - ♦ وموجه نشاط السيطرة النوعية هو عدد مرات الفحص،
 - ♦ وموجه النشاط التعبئة والتغليف هو حجم الانتاج المخطط.
- وعليه تم التوصل الى معدل تكلفة كل نشاط بعد تخصيص وتوزيع التكاليف من خلال قسمة اجمالي تكلفة الانشطة على موجهات تلك الانشطة ومن خلال هذا المعدل سيتم توزيع تكاليف كل نشاط على المنتجات.

وفيما يلي سيتم تجميع التكاليف التي تم توزيعها على المنتجات لغرض استخراج اجمالي التكاليف الموزعة وكما هو موضح في الجدول الاتي:

جدول (٩) اجمالي تكاليف الانشطة الموزعة على المنتجات

المجموع	نشاط التسويقي	نشاط الإداري	التعبئة والتغليف	السيطرة النوعية	القوى المحركة	الصيانة	الإنتاج	المن تجا ت	ت
78184 733.9	88424 6.677 5	62282 34.16 4	73484 1.115 7	48648 7.292 3	31682 57.58 5	16947 89.64 7	64987 877.4 2	PE 41	1
72705 926.2 1	79331 2.289 4	58436 15.18 2	68946 1.665 5	41698 9.107 7	28580 78.52	11298 59.76 5	60974 609.6 8	PE 45	2
72573 871.6 3	79215 1.973 5	58386 84.16 9	68887 9.877 7	34749 0.923 1	28536 47.39 1	11298 59.76 5	60923 157.5 3	PE 46	3
80937 289.9 8	96353 4.931 8	65651 86.69 1	77459 6.616 9	41698 9.107 7	25833 48.49 2	11298 59.76 5	68503 774.3 8	PE 5	4
11840 7611. 4	15247 41.06 3	89501 53.11 5	10559 87.99 4	48648 7.292 3	10741 057.8 8	22597 19.52 9	93389 464.5 3	PE 1	5

79254	92833	64156	75694	59073	24902	11298	66943	PE	
848.6	8.682	12.64	9.052	4.569	94.77	59.76	059.1	42	6
3	4	2	9	2	3	5	4		
11015	14245	85244	10057	45173	75373	22597	88947	PE	
1007.	67.12	42.36	60.31	8.2	51.26	19.52	428.8	16	7
6	3	1	2		1	9	6		
12605	17270	98097	11574	59073	75816	28246	10235	PE	
0564.	22.80	92.97	13.00	4.569	62.55	49.41	9289.	22	8
8	5	7	4	2	6	2	4		
87891	10722	70270	82909	69498	38152	11298	73323	PE	
536.7	17.85	58.20	0.743	1.846	02.49	59.76	125.8	50	9
1	6	4		2		5	1		
10338	12609	78291	92372	48648	89287	22597	81692	PE	
1468.	62.57	69.58	8.228	7.292	25.92	19.52	675.6	18	10
8	8	5	8	3	1	9	3		
11815	15919	92394	10901	55598	70056	22597	96407	PE	
0823.	53.43	39.18	19.54	5.476	15.72	19.52	990.6	4	11
6	7	7	6	9	2	9	9		
73975	80302	58830	69411	62548	28890	16947	61386	PE	
800.4	4.563	63.28	5.968	3.661	96.42	89.64	226.8	M	12
3	4	2	1	5	7	7	8		

98853	12114	76187	89890	41698	75151	16947	79497	PE	13
499.0	55.76	79.71	5.281	9.107	95.61	89.64	383.8	z2	
1	6	5	7	7	4	7	8		
14333	17606	99527	11742	59073	23179	28246	10385	PP	14
3773.	71.96	92.34	84.85	4.569	238.3	49.41	1401.	2/	
3	6	2	1	2	6	2	8	A	
23687	33643	16767	19783	76448	35081	39545	17496	PP	15
2816.	14.51	817	58.71	0.030	252.1	09.17	2085.	40	
7	2		8	8	7	6	1		
19928	29075	14826	17493	14594	20245	33895	15470	PP	16
5467.	36.81	641.7	28.24	61.87	830.6	79.29	7088.	13	
1	3	1	5	7	4	4	5		
32091	47086	22480	26524	19112	48941	56492	23457	PP	17
8360.	04.96	851.6	13.78	00.07	825.2	98.82	4165.	2/	
2	3	7		7	1	4	6	1	
21209	27718	15980	18854	11293	19741	38415	16674		الم جم وع
29400	658	1334	235	455	5681	232	30805		

المصدر: اعداد الباحث

بعد ان تم التوصل إلى التكلفة الاجمالية للمنتجات سوف يقوم الباحث باحتساب تكاليف الصنع وتكاليف التسويق والإدارية للوحدة الواحدة أي لكل كغم من أكياس النايلون وذلك عن طريق استخراج تكاليف الصنع

وتكاليف التسويقية والإدارية لكل كغم من خلال قسمة اجمالي التكاليف على كمية الانتاج لكل صنف من المنتجات.

جدول (١٠) تكاليف الصنع لكل منتج في معمل أكياس/ الحلة

ت	المنتجات	التكاليف الصناعية الكلية	كمية الإنتاج	تكلفة الصنع لكل منتج
1	PE41	71072253.06	21456	3312
2	PE45	66068998.74	19350	3414
3	PE46	65943035.48	19323	3413
4	PE5	73408568.36	23301	3150
5	PE1	107932717.2	36360	2968
6	PE42	71910897.3	22482	3199
7	PE16	100201998.2	34029	2945
8	PE22	114513749	41067	2788
9	PE50	79792260.65	25830	3089
10	PE18	94291336.6	30222	3120
11	PE4	107319431	37944	2828
12	PEM	67289712.59	19566	3439
13	PEz2	90023263.53	29070	3097
14	PP2/A	131620309	41850	3145
15	PP40	216740685.2	79166.2	2738

2649	68537.2	181551288.6	PP13	16
2659	110446.6	293728903.5	PP2/1	17
2929	660000	1933409408		

المصدر: اعداد الباحث

يبين الجدول (١٠) نصيب كل منتج من منتجات معمل أكياس/الحلة من اجمالي التكاليف الصناعية التي هي مجموع كل من الأنشطة التالية (نشاط الإنتاج ونشاط الصيانة ونشاط القوى المحركة ونشاط السيطرة النوعية ونشاط التعبئة والتغليف) تم توزيعها على المنتجات وفقا لمدخل محاسبة استهلاك الموارد بعد ان تم توزيع التكاليف على مجتمعات موارد مناسبة وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة وفصل الطاقة العاطلة ومن ثم استخراج تكلفة كل صنف من المنتجات.

جدول (١١) تكاليف التسويقية والإدارية لكل منتج في معمل أكياس/ الحلة

ت	المنتجات	التكاليف التسويقية والإدارية	كمية الإنتاج	تكلفة التسويقية والإدارية لكل منتج
1	PE41	7112480.841	21456	331
2	PE45	6636927.471	19350	343
3	PE46	6630836.143	19323	343
4	PE5	7528721.623	23301	323
5	PE1	10474894.18	36360	288
6	PE42	7343951.325	22482	327
7	PE16	9949009.483	34029	292
8	PE22	11536815.78	41067	281

314	25830	8099276.06	PE50	9
301	30222	9090132.164	PE18	10
285	37944	10831392.62	PE4	11
342	19566	6686087.846	PEM	12
304	29070	8830235.481	PEz2	13
280	41850	11713464.31	PP2/A	14
254	79166.2	20132131.52	PP40	15
259	68537.2	17734178.53	PP13	16
246	110446.6	27189456.63	PP2/1	17
284	660000	187519992		

المصدر: اعداد الباحث

يبين الجدول (١١) نصيب كل منتج من منتجات معمل أكياس/الحلة من اجمالي التكاليف التسويقية والإدارية التي هي مجموع كل من الأنشطة التالية (نشاط الإداري ونشاط التسويقي) وتم توزيعها على المنتجات وفقا لمدخل محاسبة استهلاك الموارد بعد ان تم توزيع التكاليف على مجتمعات موارد مناسبة وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة وفصل الطاقة العاطلة ومن ثم استخراج تكلفة كل صنف من المنتجات. ومن خلال مقارنة تكلفة المنتجات المحتسبة وفقا لمدخل محاسبة استهلاك الموارد مع تلك المحتسبة وفقا للمدخل التقليدي في المبحث الثاني من هذا الفصل يتضح تحقيق المعمل وفورات تكاليف وكما مبين في الجدول ادناه.

جدول (١٢) مقارنة كلفة المنتج بين المدخل التقليدي ومدخل محاسبة استهلاك الموارد

ت	المنتج	تكلفة الوحدة وفق المدخل التقليدي	تكلفة الوحدة وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد	وفورات التكاليف
1	PE41	3315	3643	-328
2	PE45	4411	3757	654
3	PE46	5153	3756	1397
4	PE5	3663	3473	190
5	PE1	6259	3256	3003
6	PE42	1898	3526	-1628
7	PE16	5433	3237	2196
8	PE22	3810	3069	741
9	PE50	2202	3403	-1201
10	PE18	8472	3421	5051
11	PE4	2347	3113	-766
12	PEM	1454	3781	-2327
13	PEz2	6948	3401	3547
14	PP2/A	11216	3425	7791
15	PP40	3953	2992	961
16	PP13	3735	2908	827
17	PP2/1	3091	2905	186

المصدر: اعداد الباحث

وبناء على ما تقدم يمكن القول بقبول فرضية البحث الأولى والتي تنص على الآتي:
(يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد الى ترشيد تكاليف الزبون مقارنةً بالمدخل التقليدي للتكاليف)
المبحث السادس: الاستنتاجات والتوصيات:
أولاً: الاستنتاجات:

١. تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة وشمولية وتوفير معلومات عن تكاليف الزبائن تساعد في تحليل ربحية الزبون بشكل كفوء وفاعل، وتحقيق الأرباح ودعم الميزة التنافسية للمعمل.
 ٢. ان تحقيق رضا الزبون يؤدي الى الاحتفاظ بالزبون وكسب ولاءه المتمثل بتكرار عملية الشراء وتعزيز ارتباطه بالوحدة الاقتصادية وعدم اللجوء الى وحدات اقتصادية اخرى.
 ٣. ان نجاح تحليل تكاليف وربحية الزبون إنما يركز على اختيار الطريقة الملائمة في تحليل تكاليف الزبون، فان محاسبة استهلاك الموارد هو من أكثر المداخل فاعلية ودقة في تطبيق تحليل تكاليف وتحليل ربحية الزبون.
 ٤. نتيجة لغياب الحماية على المنتجات الوطني وزيادة المعروض من المنتجات الاجنبية لم يستطيع المعمل من بيع منتجاتها بالأسعار المناسبة والتي يجب ان تغطي تكاليفها.
 ٥. من خلال مقارنة تكلفة المنتجات المحتسبة وفقاً لمحاسبة استهلاك الموارد مع تلك المحتسبة وفقاً للمدخل التكاليف التقليدي يتضح تحقيق المعمل وفورات تكاليف على مستوى كغم الواحد في معظم منتجاته.
- ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة استخدام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الانتاجية كافة لما يتمتع به من مميزات تساعد على تخفيض تكاليف الوحدة المنتجة، وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة على اساس الطاقة

النظرية، فان تحديد الطاقة العاطلة بصورة واضحة للإدارة يحقق هدفين؛ الأول مساعدة الادارة على البحث عن أفضل استخدام لهذه الموارد، والثاني هو عدم تحميل المنتجات أو الخدمات بتكاليف الطاقة العاطلة.

٢. يتطلب من الوحدات الاقتصادية تقديم أفضل الخدمات إلى زبائن من اجل تحقيق رضا الزبون وجذب زبائن جدد المحافظة عليهم، ووضع الاستراتيجية المناسبة كسب ولأئهم.

٣. على الوحدات الاقتصادية استغلال مواردها المتاحة، فأن استخدام الموارد بالشكل الأمثل يعد اساس في إدارة التكاليف بشكل فعال.

٤. يوصي الباحث بعدم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها مدخل التكاليف التقليدي عند اتخاذ القرارات الإدارية لأنها مشوهة ولا تصلح للاعتماد كونه غير قادر على توزيع التكاليف على المنتجات بصورة دقيقة، ويحتسب كلفة الطاقة العاطلة (غير المستغلة) كجزء من كلفة المنتج.

٥. ضرورة اصدار قانون لحماية المنتجات الوطنية من اجل مساعدة الوحدات الاقتصادية في الاقطاع العام ومعمل أكياس/ الحلة من النهوض بمنتجاتها وتقديم أفضل ما لديها حتى تتمكن من المنافسة في السوق المحلية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

١. الحوالي، خالد حسين صالح (٢٠١٣) " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشأة صناعة الاسمنت اليمنية" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية -مصر، المجلد ٤، العدد ملحق
٢. خطاب، محمد شحاتة (٢٠٠٩) " إطار مقترح متكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية" المجلة العلمية لكلية التجارة-جامعة طنطا، المجلد الاول، العدد الثاني
٣. كاظم، حاتم كريم (٢٠١٤) "استعمال تحليل ربحية الزبون كأداة استراتيجية في إدارة علاقات الزبون وتحقيق الميزة التنافسية" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٣٠، المجلد ٧

٤. الصغير، محمد السيد محمد (٢٠١١) " إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة "، مجلة البحوث التجارية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول
٥. عباس، نزار حبيب وعبد الكريم، عزام عبد الوهاب (٢٠٠٩) "مداخل تحليل ربحية الزيتون-دراسة نظرية تحليلية" المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد ٢٥، المجلد ٦
٦. وناس، خلود عاصم وجميل، احمد نزار وإبراهيم، محمد عبد الله (٢٠١٠) "استعمال مدخلي تحليل الربحية واحتساب قيمة الزيتون مدى الحياة في إدارة علاقات الزيتون" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٣
٧. الجبوري، نصيف جاسم وخضير، بشرى فاضل (٢٠٠٨) "تحليل ربحية الزيتون" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٥٢/١٤
٨. براهيم، عبد الرزاق. (٢٠١٥). تأثير تسيير العلاقة مع الزيتون على تصميم المنتج في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-قسم علوم التسيير
٩. جارسون، ري ونورين، أريك (٢٠٠٢) "المحاسبة الإدارية" ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، الرياض: دار المريخ
ثانياً: المراجع الإنكليزية:

١. Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. (2011) "Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1)" Accounting Horizons, 26(1)
٢. Horngern, C.T., Foster, G., & Datar, S.M. (2000). "Cost Accounting: A managerial Emphasis ", Hall International, INC, 6th
٣. Lecturer, T. B. U. A. A., & Co, S. E. F. C. A(2011) "Practical Introduction to Resource Consumption Accounting"