

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

أ.م. د. عقيل حمزة الحسناوي

الباحث منتصر إسماعيل محمد علي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة

المقدمة:

أصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الاعمال 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 تلبي حاجات ورغبات الزبائن مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الإنتاجية، ولعرض تحقيق ذلك ينبغي على الوحدة الاقتصادية اتباع مجموعة من الخطط الاستراتيجية لضمان نجاحها وبقائها في ظل هذه البيئة المعاصرة، لذا أصبحت النظم الكلفوية التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التي تعمل على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج وتحسين الإنتاجية 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 المتتبعة 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 الحقيقة للمنتجات او الخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية وكذلك في تحديد تكاليف زبائنها مما يؤثر سلبا في اتخاذ القرارات.

ثانياً: 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 تبني 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 لتقدير الزبائن وتحليل ربحيتهم من اجل المحافظة على الزبائن المربيين وزيادة التركيز عليهم ومحاولة تحويل الزبائن غير المربيين الى زبائن مربيين. اذ يحقق تحليل ربحية الزبون باستخدام محاسبة استهلاك الموارد أفضل قيمة مضافة للزبون وكذلك دعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: اهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

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

رابعاً: فرضية البحث:

يتبنى البحث فرضية رئيسية:

الفرضية الاولى: يؤدي تطبيق محاسبة استهلاك الموارد الى ترشيد تكاليف الزبون وتحسين الميزة التنافسية مقارنةً بالمدخل التقليدي

خامساً: 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.

سادساً: 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 مجموعات متجانسة (الحوالى ، ٢٠١٣: ٨٥)، بحيث يكون لكل مجمع مورد مجموعة من المدخلات تستخدم لإنتاج المخرجات التي تستخدمها مجموعات موارد أخرى او تستخدم في أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو الزبائن) مع مراعاة موضوع تشابك وتدخل العلاقات بين الموارد، فكل مورد قد يفيد مورد ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تغيد 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 اعتماداً 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 التناصفي للوحدة الاقتصادية" (الصغرى، ٢٠١١، ٨٥:) يعرف (RCA) " بأنه مدخلاً ديناميكياً ومتكاملاً وقائماً على مبدأ المحاسبة الإدارية الشاملة التي ترود المديرين بمعلومات دعم القرار لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية، وهو يتسم بالحداثة والمرنة والشمولية التي تستند إلى حد كبير على مدخل محاسبة التكاليف الألماني GPK ومدخل محاسبة على أساس الأنشطة .(Lecturer & Co, 2011: 1)

وتأسساً على ما سبق يعرف الباحث محاسبة استهلاك الموارد كالتالي: 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 تحويل تكاليفها على المنتجات او الخدمات بغرض تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية، اذ 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 (كااظم، ٢٠١٤: ٥) فإن تكاليف الزبون تختلف من زبون لآخر حسب استهلاكه لموارد الوحدة الاقتصادية المتاحة، لذاً 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).

بــ الاختلاف في نمطية الطلبات او طلبات خاصة، فهناك زبون يطلب سلع غير نمطية مما يدفع الى تغيير عملية الإنتاج لتلبية الطلبات او يكلف عمل هندي خاص للالات وال حاجة لمعدات خاصة، او يطلب تعبئة وتغليف منفردة بالزبون (براهيمي، ٢٠١٥: ٦٦).

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

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

وببناء على ما تقدم فان زيادة كلفة الزبون يمكن ان تأتي كنتيجة لــ:

◆ 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 يقابلها بعض المشاكل التي يجب اخذها بعين الاعتبار منها:

أــ الصعوبة في جمع المعلومات الخاصة بالزبون: معظم النظم المحاسبية تصمم لتنبع التكاليف على مستوى السلعة او النشاط ونادر ما تتوفر معلومات على مستوى فردي لكل زبون خاصة بمصاريف التسويق والتوزيع وخدمة الزبون.

بــالصعوبة 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 تبديل التكاليف على نوعين:

ـ تكاليف غير مباشرة، وهي تكاليف خاصة بزيون محدد وبأمر معين.

ـ تكاليف غير مباشرة، وهي تكاليف مساندة لزيون و تتطلب 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 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 رفاع مستوى الاهتمام من قبل المدراء بالزبائن الذين لهم مساهمة كبيرة في الدخل التشغيلي للوحدات الاقتصادية.

المبحث الرابع: الجانب العلمي للبحث:

١. نبذة عن معمل أكياس الحلة

تم تأسس 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 إنتاج أكياس البلاستيكية لأغراض متعددة.

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

لفرض 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 وكذلك:

جدول (١) التكاليف المصرفة في معمل خلال سنة ٢٠١٨

البيان	المبلغ/ دينار
الرواتب والاجور	١,٩٨٥,٥٥٥,٢٧٣
الاندثار	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢
خامات ومواد الاولية	٣٥٥١٤٨,٥٠٣
ماء	٨,٤٢٢,٧١٣
كهرباء	٢٦,٦٧٧,٥١٤
الادوات الاحتياطية	٥,٨٣١,١٩٩
التعبئة والتغليف	٤١٩,٠٠٠
الوقود والزيوت	١,٥٥٠,٣٠٦
المتنوعات	٥,٤٥١,٧٤١
تجهيزات العاملين	٣١٦,٠٠٠
خدمات صيانة	١,٥٥٥,٥٠٠
دعائية وطباعة وضيافة	٦٠٨,٠٠٠
ابحاث واستشارات	٣,٢٢٠,٠٠٠
نقل وايفاد واتصالات	٣,٠٠٧,٠٠٠
استئجار موجودات ثابتة	١,٢٥٠,٠٠٠

11,963,310	مصروفات خدمية متعددة
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 مجموعات الموارد:

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

جدول (٢) حصر وتحديد الموارد في المجموعات المناسبة

الترتيب	مجموعات الموارد	الموارد	
١	مجموع العمل المباشر	الاجور المباشرة	1409944000
٢	مجموع المواد المباشرة	المواد والخامات المباشرة	148503355
٣	مجموع العمل غير المباشر	الرواتب والاجور غير المباشرة	٥٧٥,١١١,٢٧٣
٤	مجموع المواد غير المباشرة	مواد تعبئة وتغليف	٤١٩٠٠
		زيوت وشحوم	٥٤٢,٣٠٦
		اندثار	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢
		ماء	٨,٤٢٢,٧١٣
٥	مجموع القوى المحركة	كهرباء	٢٦,٦٧٧,٥١٤
		ادوات احتياطية	٥,٨٣١,١٩٩

١,٠٠٨,٠٠٠	مواد نفطية		
٣١٦,٠٠٠	تجهيزات العاملين		
٣,٨٦٠,٨٤١	لوازم ومهامات	مُجمَع موارد التجهيزات	٦
١,٥٩٠,٩٠٠	قطاسية		
٣١,٠٠٠	صيانة مباني وانشاءات وطرق		
١,١١٦,٠٠٠	صيانة الآلات والمعدات	مُجمَع موارد خدمات الصيانة	٧
٢٦١,٥٠٠	صيانة وسائل نقل وانتقال		
١٤٧,٠٠٠	صيانة اثاث واجهزة مكاتب		
٦٠٨,٠٠٠	دعائية 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	استئجار موجودات ثابتة	مُجمَع موارد بقية المستلزمات الخدمية	١٠
١١,٩٦٣,٣١٠	خدمات مصرافية		
١٩٧,٨٨٠,٢٠٣	مصاريف ادارية	مجمَع موارد المصاريف الادارية والتسويقيَّة	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 والم المواد 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 والم المواد المباشرة على المنتجات لعام ٢٠١٨

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

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 مجموعات الموارد على النحو التالي:

جدول (٤) معلم الاكياس ١ الحلة التكاليف الثابتة والمتحركة في مُجموعات الموارد

مجموعات 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	-	٤١٩٠٠٠	٤١٩٠٠٠
	زيوت وشحوم	-	٥٤٢,٣٠٦	٥٤٢,٣٠٦
	المجموع	٩٦١,٣٠٦	٩٦١,٣٠٦	٩٦١,٣٠٦
مجمع القوى المحركة	الاندثار	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢	-	٦١٥,٣٥٧,٩٩٢
	ماء	٨,٤٢٢,٧١٣	٨,٤٢٢,٧١٣	٨,٤٢٢,٧١٣
	كهرباء	٢٦,٦٧٧,٥١٤	٢٦,٦٧٧,٥١٤	٢٦,٦٧٧,٥١٤
	ادوات احتياطية	-	٥,٨٣١,١٩٩	٥,٨٣١,١٩٩
	مواد نفطية	-	١,٠٠٨,٠٠٠	١,٠٠٨,٠٠٠
	المجموع	٦٥٧,٢٩٧,٤١٨	٦,٨٣٩,١٩٩	٦٥٠,٤٥٨,٢١٩

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

٣٥٨,٧٥٠	-	٣٥٨,٧٥٠	نقل العاملون	مجمع النقل والابعاد والاتصالات
٢,٠٩٧,٠٠٠	-	٢,٠٩٧,٠٠٠	السفر والابعاد	
٥٥١,٢٥٠	-	٥٥١,٢٥٠	اتصالات عامة	
٣,٠٠٧,٠٠٠	٠	٣,٠٠٧,٠٠٠	المجموع	
١,٢٥٠,٠٠٠	-	١,٢٥٠,٠٠٠	استثمار 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	مصاريف ادارية	مجمع المصاريف الادارية والتسويقية
١,٢٣٥,٠٠٠	٤٣٥٠٠	٨٠٠,٠٠٠	مصاريف تسويقية	
١٩٩,١١٥,٢٠٣	٤٣٥٠٠	١٩٨,٦٨٠,٢٠٣	المجموع	

المصدر: اعداد الباحث

قام الباحث بتوزيع التكاليف على مجموعات 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 يمكن من تحديد الطاقة العاطلة من خلال فصل التكاليف الثابتة التي لا تضيف قيمة على الأنشطة الرئيسية في المعمل وباقائها في مجموعات الموارد. اذ تعتبر تكاليف فترة ويتم تحويل الأنشطة بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة في العملية الإنتاجية.

خامساً: تحديد مسببات الموارد لكل مجمع موارد:

بعد تحديد مجموعات الموارد وفصل التكاليف الثابتة والمتحركة، فإنه لابد من تحديد مسببات الموارد المناسبة لكل مجمع موارد من المجموعات والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول (٥) مسببات التكلفة لمجموعات الموارد

نوع التكلفة	مجموع الموارد	مصدر
العميل ساعات المباشرة	مجموع موارد العمل غير المباشر	١
كمية المواد (كغم)	مجموع موارد المواد غير المباشرة	٢
ساعات تشغيل الماكينة	مجموع موارد القوى المحركة	٣
عدد مرات التجهيزات	مجموع موارد التجهيزات	٤
ساعات الصيانة	مجموع موارد خدمات الصيانة	٥

المصدر: اعداد الباحث

سادساً: تحديد الطاقات النظرية والعملية ونسب مجموعات الموارد:

في هذه الخطوة سنقوم بتحديد طاقات مجموعات الموارد والنسب الثابتة والمتحركة للتكاليف وكما يلي:

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

المعدل الكلي	معدل التكاليف المتغيرة	معدل التكاليف الثابتة	الطاقة العملية	الطاقة النظرية	مجموعات الموارد
٢٥٥٣ دينار/ساعة	٥١ دينار/ساعة	٢٥٠٢ دينار/ساعة	١١٣٧٦٠ ساعة	٢٢٧٥٢٠ ساعة	مُجمع العمل غير المباشر
٣٨ دينار/كم	٣٨ دينار/كم	-	٢٥٠٠٠ كم	-	مُجمع المواد غير المباشرة
٤٠٩٣ دينار/ساعة	١٥٤ دينار/ساعة	٣٩٣٩ دينار/ساعة	٤٤٥٥٢ ساعة	١٦٥١٢٠ ساعة	مُجمع القوى المحركة
٢٨٢٨٥ عامل /	١٠٩٧ عامل	٢٧١٨٨ عامل	١٧٧ عامل	٢٠٥ عامل	مُجمع موارد التجهيزات
١٨٨١ ساعة	٧٢٨ ساعة	١١٥٣ ساعة	٥٠٢ ساعة	١٠٣٢ ساعة	مُجمع موارد خدمات الصيانة
١١٤ ساعة	٠,٦ ساعة	١١٣,٤ كم	٦٦٠٠٠ كم	١٧٥٠٠٠ كم	مجمع موارد المصاريف الإدارية والتسويقية

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 / ٤٤٥٢ ساعة) أي يكون المعدل (١٥٤ دينار / ساعة).

اما مجموعات (مجمع البحث والتطوير، مجمع النقل وال EIFAD 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 مجموعات الموارد على الأنشطة:

في هذه الخطوة سيتم تحديد مجموعات الموارد المستهلكة وفقاً لأنشطة ثم بعد ذلك توزيع التكاليف هذه مجموعات على الأنشطة، اذ سيتم توزيع التكاليف المحصلة في كل مجمّع من الموارد بقدر ما تستهلك الأنشطة من تلك الموارد وسوف يتم توزيع تكاليف مجموعات 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 ان استهلاك الموارد لا يتم من قبل المنتج النهائي مباشرةً وإنما الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات النهائية تستهلك الأنشطة، وب مجرد تحديد طاقات الموارد فإنه من الضروري حساب تكاليفها لتحديد مقدار الموارد التي تستخدمها الأنشطة، وتم تحديد الأنشطة التي تستهلك مجموعات 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 مجموعات الموارد

الأنشطة	مجموعات الموارد	العمل غير المباشر	المواد غير المباشرة	القوى المحركة	موارد التجهيزات	خدمات الصيانة	الإدارية والتسويقية
الانتاج		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 مجمعات الموارد استنادا الى الطاقة العملية الموجودة في كل مجمع موارد.

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

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

مجموعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف الموزعة	تكاليف الطاقة العاطلة
التكاليف المباشرة			
مُجمّع العمل المباشر	١٤٠٩٩٤٤٠٠	١٤٠٩٩٤٤٠٠	٠
مُجمّع المواد المباشرة	١٤٨٥٠٣٣٥٥	١٤٨٥٠٣٣٥٥	٠
اجمالي التكاليف المباشرة	١٥٥٨٤٤٧٣٥٥	١٥٥٨٤٤٧٣٥٥	٠
التكاليف غير المباشرة			
مُجمّع العمل غير المباشر	٥٧٥,١١١,٢٧٣	٢٩٠٤٢٩٢٨٠	284,681,993

١١,٣٠٦	٩٥٠٠٠	٩٦١,٣٠٦	مُجمّع المواد غير المباشرة
٤٧٤,٩٤٦,٠٨٢	١٨٢٣٥١٣٣٦	٦٥٧,٢٩٧,٤١٨	مُجمّع موارد القوى المحركة
٧٦١,٢٩٦	٥٠٠٦٤٤٥	٥,٧٦٧,٧٤١	مُجمّع موارد التجهيزات
٦١١,٢٣٨	٩٤٤٢٦٢	١,٥٥٥,٥٠٠	مُجمّع خدمات الصيانة
٢,٣٨٤,٢٩٧	١٤٤٣٧٠٣	٣,٨٢٨,٠٠٠	مُجمّع الدعاية والاعلان
١,٨٧٢,٩٣١	١١٣٤٦٩	٣,٠٠٧,٠٠٠	مُجمّع النقل والایفاد والاتصالات
٨,٢٣٠,٠٠٥	٤٩٨٣٣٠٥	١٣,٢١٣,٣١٠	مُجمّع بقية المستلزمات الخدمية
١٢٣,٨٧٥,٢٠٣	٧٥٢٤٠٠٠	١٩٩,١١٥,٢٠٣	مُجمّع م. الادارية والتسيوية
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 مُجمّعات الموارد على الانشطة وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة سنقوم بتوزيع تكاليف كل نشاط على المنتجات ولغرض القيام بذلك سيقوم الباحث باستخراج معدل تحمل التكاليف الموزعة على الانشطة لغرض استخدامه في توزيع التكاليف على المنتجات وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (٨) معدل تحمل الانشطة

الانشطة	التكاليف	موجه النشاط	الوحدة	معدل النشاط	تحميل
الانتاج	١٦٦٧٤٣١١٦٠	حجم الانتاج المخطط	١٧٥٠٠٠	٩٥٣	١

٥٦٤٩٣٠	٦٨	عدد مرات الصيانة	٣٨٤١٥٢٣٢	الصيانة	٢
٤٤٣١	٤٤٥٥٢	عدد ساعات الماكنة	١٩٧٤١٥٦٨١	القوى المحركة	٣
٣٤٧٤٩	٣٢٥	عدد مرات الفحص	١١٢٩٣٤٥٥	السيطرة النوعية	٤
١١	١٧٥٠٠٠	حجم الانتاج المخطط	١٨٨٥٤٢٣٥	التعبئة والتغليف	٥
٩	١٧٥٠٠٠	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 تجات	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 42	6
848.6	8.682	12.64	9.052	4.569	94.77	59.76	059.1		
3	4	2	9	2	3	5	4		
11015	14245	85244	10057	45173	75373	22597	88947	PE 16	7
1007.	67.12	42.36	60.31	8.2	51.26	19.52	428.8		
6	3	1	2		1	9	6		
12605	17270	98097	11574	59073	75816	28246	10235	PE 22	8
0564.	22.80	92.97	13.00	4.569	62.55	49.41	9289.		
8	5	7	4	2	6	2	4		
87891	10722	70270	82909	69498	38152	11298	73323	PE 50	9
536.7	17.85	58.20	0.743	1.846	02.49	59.76	125.8		
1	6	4		2		5	1		
10338	12609	78291	92372	48648	89287	22597	81692	PE 18	10
1468.	62.57	69.58	8.228	7.292	25.92	19.52	675.6		
8	8	5	8	3	1	9	3		
11815	15919	92394	10901	55598	70056	22597	96407	PE 4	11
0823.	53.43	39.18	19.54	5.476	15.72	19.52	990.6		
6	7	7	6	9	2	9	9		
73975	80302	58830	69411	62548	28890	16947	61386	PE M	12
800.4	4.563	63.28	5.968	3.661	96.42	89.64	226.8		
3	4	2	1	5	7	7	8		

98853	12114	76187	89890	41698	75151	16947	79497	PE z2	
499.0	55.76	79.71	5.281	9.107	95.61	89.64	383.8		13
1	6	5	7	7	4	7	8		
14333	17606	99527	11742	59073	23179	28246	10385	PP	
3773.	71.96	92.34	84.85	4.569	238.3	49.41	1401.	2/ A	14
3	6	2	1	2	6	2	8		
23687	33643	16767	19783	76448	35081	39545	17496	PP 40	
2816.	14.51	817	58.71	0.030	252.1	09.17	2085.		15
7	2	8	8	7	6	1			
19928	29075	14826	17493	14594	20245	33895	15470	PP 13	
5467.	36.81	641.7	28.24	61.87	830.6	79.29	7088.		16
1	3	1	5	7	4	4	5		
32091	47086	22480	26524	19112	48941	56492	23457	PP	
8360.	04.96	851.6	13.78	00.07	825.2	98.82	4165.	2/ 1	17
2	3	7		7	1	4	6		
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 التسويقية والإدارية للوحدة الواحدة أي لكل كغم من أكياس النايلون وذلك عن طريق استخراج تكاليف الصنع

وتکالیف التسويقية والإدارية لكل كغم من خلال قسمة اجمالي التکالیف على كمية الانتاج لكل صنف من المنتجات.

جدول (١٠) تکالیف الصنع لكل منتج في معمل أکیاس/ الحلة

ت	المنتجات	التکالیف 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 وفقاً لمدخل محاسبة استهلاك الموارد بعد ان تم توزيع التكاليف على مجموعات 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

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

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 التسوقي) وتم توزيعها على المنتجات وفقاً لمدخل محاسبة استهلاك الموارد بعد ان تم توزيع التكاليف على مجموعات موارد مناسبة وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة وفصل الطاقة العاطلة ومن ثم استخراج تكلفة كل صنف من المنتجات. ومن خلال مقارنة تكلفة المنتجات المحاسبة وفقاً لمدخل محاسبة استهلاك الموارد مع تلك المحاسبة وفقاً 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

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

المصدر: اعداد الباحث

وبناء على ما تقدم يمكن القول بقبول فرضية البحث الأولى والتي تتصل على الاتي:
(يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد الى ترشيد تكاليف الزبون مقارنةً بالمدخل التقليدي للتكاليف)

المبحث السادس: الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً: الاستنتاجات:

١. تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة وشمولية وتتوفر معلومات عن تكاليف الزبائن تساعد في تحليل ربحية الزبون بشكل كفؤ وفاعل، وتحقيق الأرباح ودعم الميزة التنافسية للمعمل.
٢. ان تحقيق رضا الزبون يؤدي الى الاحتفاظ بالزبون وكسب ولائه المتمثل بتكرار عملية الشراء وتعزيز ارتباطه بالوحدة الاقتصادية وعدم اللجوء الى وحدات اقتصادية اخرى.
٣. ان نجاح تحليل تكاليف وربحية الزبون إنما يرتكز 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 الوطنية وزيادة المعروض من المنتجات الاجنبية لم يستطع المعمل من بيع منتجاتها بالأسعار المناسبة والتي يجب ان تغطي تكاليفها.
٥. من خلال مقارنة تكلفة المنتجات المحاسبة وفقاً لمحاسبة استهلاك الموارد مع تلك المحاسبة وفقاً للمدخل 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 للادارة يحقق هدفين؛ الأول مساعدة الادارة على البحث عن أفضل استخدام لهذه الموارد، والثاني هو عدم تحمل المنتجات أو الخدمات بتكليف الطاقة العاطلة.

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

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 أجل مساعدة الوحدات الاقتصادية في الاقطاع العام ومعلم أكياس/ الحلة من النهوض بمنتجاتها وتقديم أفضل ما لديها حتى تتمكن من المنافسة في السوق المحلية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

١. الحوالى، 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 شحاته (٢٠٠٩) "إطار مقترح لمتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية ومبادئية" 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 مقترن للتكامل بين مدخل تكلفة المواصلات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة ،" مجلة البحوث التجارية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول
٥. عباس، نزار حبيب عبد الكرييم، عزام عبد الوهاب (٢٠٠٩) "مداخل تحليل ربحية الزبون-دراسة نظرية تحليلية" المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد ٢٥، المجلد ٦
٦. وناس، خلود عاصم وجميل، احمد نزار وإبراهيم، محمد عبد الله (٢٠١٠) "استعمال مدخل تحليل الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد ٢٣
٧. الجبوري، نصيف جاسم وخضير، بشري فاضل (٢٠٠٨) "تحليل ربحية الزبون" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٥٢/١٤
٨. براهيمي، عبد الرزاق. (٢٠١٥). تأثير تسيير العلاقة مع الزبون 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، آريل (٢٠٠٢) "المحاسبة الإدارية" ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، الرياض: دار المريخ
ثانياً: المراجع الإنكليزية:
1. 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"