



التكامل بين نظمي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية على الأساس الاستراتيجي في تعزيز كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية

م.د. تيسير جواد كاظم سلطان

المديريّة العامّة للتربية/النّجف الأشرف

DOI: <https://doi.org/10.36322/jksc.v1i71.14777>

الملخص:

جاءت فكرة البحث لمعالجة بعض أهم المشكلات التي تولد انخفاض أداء الوحدات الاقتصادية على المستوى الاستراتيجي، وتمثلت أداة البحث في اعتماد خطوات منطقية متعاقبة للتكامل تعتمد على أدبيات النظامين عن طريق تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات إلى مراكز مسؤولية مناسبة تسهل من عمليات فرض الرقابة وتحديد مستوى الأداء وتقسيم موارد الشركة إلى أربعة مجموعات للموارد وخمسة أنشطة رئيسة مع تطبيق مقاييس محاسبية ملائمة تسهم في المساعدة على تحسين أداء الشركة، إذ يهدف البحث إلى توليد نظام محاسبي إداري متكامل ناجم عن تكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية لغرض تحسين كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية بشكل عام والوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الصناعي بشكل خاص ، وقد كانت أهم استنتاجات البحث هي توليد نظام محاسبي إداري يمتلك مزايا متنوعة منها الرقابة على التكاليف ، تحديد الطاقة العاملة ، وتطبيق مقاييس ملائمة لتحديد المسؤوليات المناطة بكل مركز مسؤولية أو مجمع موارد.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة استهلاك الموارد ، نظام محاسبة المسؤولية ، الكفاءة ، نظام التكاليف الألماني ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

Abstract:



the idea of research came to address some of the most important problems that generates a decline in the performance of economic units at the strategic level, The research tool was the adoption of logical successive steps of integration based on the literature of these two systems by dividing the organizational structure of the General Company for Rubber and Tire Industries into appropriate responsibility centers that facilitate the processes of imposing control and determining the level of performance and dividing the company's resources into four pools of resources and five main activities with the application of standards Appropriate accounting that contributes to helping improve the company's performance and enhance it towards the strategic direction, The research aims to generate an integrated administrative accounting system resulting from the integration of the resource consumption accounting system and the responsibility accounting system for the purpose of improving the efficiency of the performance of economic units in general and economic units operating in the industrial sector in particular. Controlling costs, determining idle capacity, and applying appropriate measures to determine the responsibilities assigned to each responsibility center or resource



pool, which are important measures in determining the direction of the company's performance, improving and enhancing it.

key words: Resource Consumption Accounting System , Responsibility Accounting System , Efficiency ,German Costing System , Activity-Based Costing System .

المقدمة :

تفرض متطلبات البيئة الصناعية التنافسية المحتدمة على الوحدات الاقتصادية تقديم منتجات مميزة وبأسعار تنافسية وجودة عالية لإرضاء الزبائن، في المقابل ترتبط هذه المتطلبات بواقع صعب تعانيه أغلب الوحدات الاقتصادية ومنها الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات المتهالكة أعقاب أحداث ما بعد ٢٠٠٣ وما مرت به الشركة من أزمات متعاقبة ولم تعد قادرة على منافسة المنتج الأجنبي والذي تكس في السوق المحلي بشكل كبير وبأسعار تناسب مختلف الزبائن وبعض المنتجات الأجنبية من مناشئ عالمية معروفة منها الآسيوي ومنها الأوروبي مقارنةً بالمنتج المحلي للشركة ذات المواصفات المحددة فضلاً عن اعتماد الشركة على تقنيات قديمة تتمثل بتقنية الإطارات الشبكية وعدم اعتماد تقنية التصنيع الشعاعية المعاصرة مع تطبيق أنظمة محاسبية كلفوية وإدارية تقليدية تجعل المنتج يتحمل بتكاليف عالية جداً وبالتالي أسعار بيع مرتفعة ، ولذلك من هنا جاءت أهمية هذا البحث في تطبيق التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية والذي ينسجم ويكمel كل منهما الآخر في عمليات فرض رقابة على التكاليف وتحديد مسؤوليات الشخص المكلف بإدارة كل مجمع موارد ومركز مسؤولية للإدارات الثلاثة (العليا ، الوسطى ، والتنفيذية) بهدف زيادة مستوى الأداء المالي وغير المالي وصولاً لرفع وتحسين الأداء على المستوى الإستراتيجي وتعزيز كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية.



المبحث الأول: منهجية البحث العلمية:

أولاً: مشكلة البحث:

تعاني معظم الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية وبالتحديد الشركات العامة العاملة في القطاع الصناعي العراقي ومنها الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات من ضعف أنظمة التكاليف التقليدية وكذلك عدم وجود أنظمة متخصصة لقياس الأداء الاستراتيجي. لذا جاءت مشكلة البحث للإجابة عن التساؤل الآتي:

هل يسهم التكامل بين كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية في تعزيز الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الصناعي العام؟.

ثانياً: أهداف البحث :

١. مساعدة الوحدات الاقتصادية ومنها الشركة عينة البحث في تطبيق أنظمة معاصرة تخدم أداء الشركة عينة البحث في الجانب الاستراتيجي .

٢. تطبيق خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد كنظام كلفوي معاصر يسهم في مساعدة الشركة عينة البحث في مراقبة التكاليف وليس مجرد تخفيضها بالاعتماد على موارد وأنشطة الشركة وليس بالاعتماد على عنصر حجم الانتاج .

٣. تطبيق فروض ومراكز نظام محاسبة المسؤولية كنظام إداري يسهم في مساعدة الشركة عينة البحث على إعادة تنظيم الهيكل التنظيمي للشركة على وفق متطلبات هذا النظام وتحديد صلاحيات ومسؤوليات جديدة للإدارات الثلاثة في الشركة (التنفيذية ، الوسطى ، والعليا) تصب في خدمة مراقبة الموارد والأنشطة التي تزاولها الشركة ومن ثم تحسين أدائها .

٤. توليد نظام محاسبي إداري متكامل يجمع مزايا ونقطاً قوة كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية يسهم كنظام تكامل في تدعيم آليات الرقابة على الموارد التي ترفع مستويات أداء مراكز المسؤولية وإعادة تصميم الهيكل التنظيمي للشركة وبناء مجموعات كلفوية أساسية وثانوية منسجمة



مع مراكز المسؤولية المختارة على وفق هذا النظام التكاملی وتحديد صلاحیات ومسؤولیات كل مسؤول مركز مسؤولیة ومجمع في فرض رقابة کلفویة صارمة على عنصر التکالیف وزيادة الأرباح وتحديد الطاقة العاطلة وتطبيق مقاييس ملائمة لقياس أداء الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات بما یسهم في تعزيز كفاءة أدائها الاستراتیجي .

ثالثاً: أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في مساعدة الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الصناعي ومنها الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات عينة البحث في تعزيز كفاءة أدائها الاستراتیجي وتحقيق مزايا عديدة تمثل بفرض الرقابة على عنصر التکالیف وتحديد مقدار الطاقة العاطلة وعدم تحمیلها على تکالیف منتجاتها وإعادة تسعیر منتجاتها وزيادة الأرباح وتحقيق میزة تنافسیة في السوق المطلي العراقي .

رابعاً: فرضية البحث:

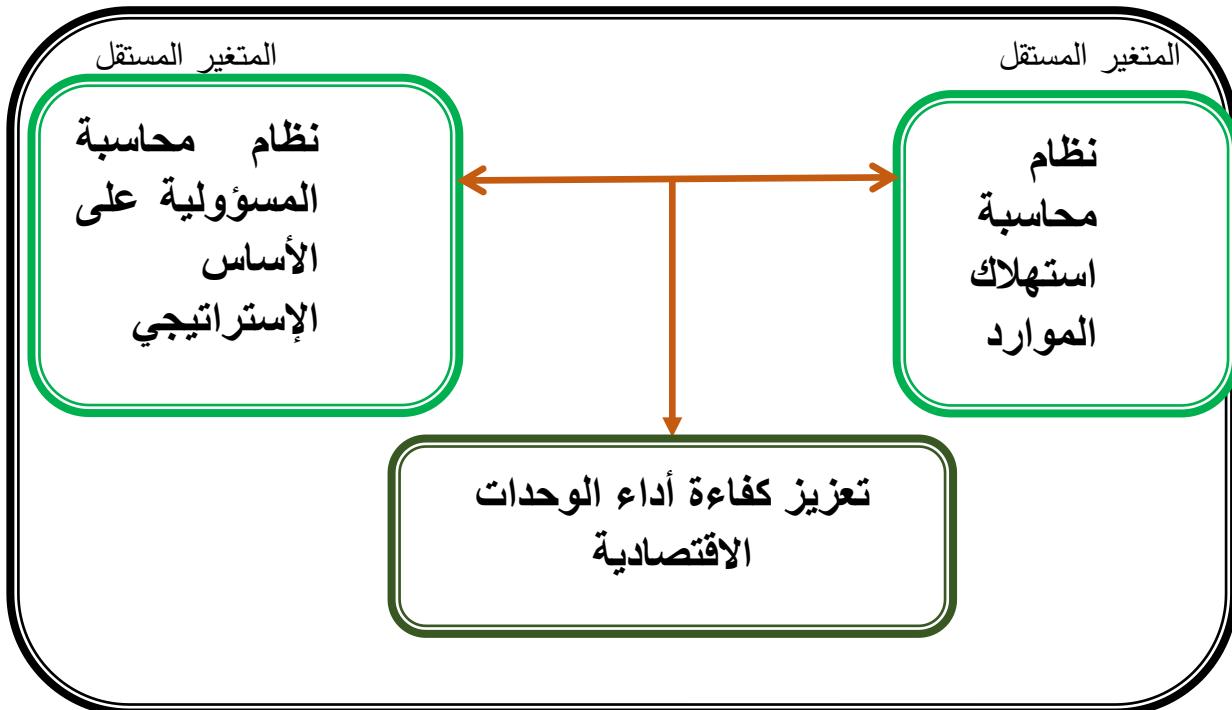
إن التکامل الحاصل بين كل من نظامي محاسبة استهلاک الموارد ومحاسبة المسؤولية على الأساس الإستراتیجي سیحسن من الأداء العام للوحدات الاقتصادية ومن ثم سیعزز كفاءة أدائها .

خامساً: الأنماذج الإجرائي للبحث :

يتألف الأنماذج الإجرائي للبحث من متغيرین مستقلین وهما كل من نظام (محاسبة استهلاک الموارد) وأيضاً نظام (محاسبة المسؤولية على الأساس الإستراتیجي) ویؤدي التکامل الحاصل بين هذین النظامین إلى تحفیز المتغير التابع المتمثل ب (کفاءة أداء الوحدات الاقتصادية) ، وبالنتیجة تحسین وتطوير ومن ثم تعزيز كفاءة أداء هذه الوحدات الاقتصادية وعلى الأساس الإستراتیجي وكما موضح في الشکل أدناه :



شكل (١) : الأنماذج الإجرائي للبحث



المصدر : إعداد الباحث

سادساً: الحدود المكانية والزمانية للبحث :

تم اختيار الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف أحدى تشكيلات وزارة الصناعة كحدود مكانية لتطبيق دراسة الحالة فيها ، أما الحدود الزمانية فقد تمثلت بالبيانات المالية والتقارير الصادرة من إدارة الشركة لعام ٢٠١٧ مع الاعتماد على البيانات المالية للسنوات السابقة لأغراض المقارنة ومطابقة المعلومات .

سابعاً . تحديد الإفادة من البحث الحالي :



تأتي إفادة البحث الحالي في تفرد هذين النظامين الرقابيين في بحث متخصص واحد لتوليد نظام تكامل إداري رقابي إستراتيجي يهدف إلى تحقيق مزايا متعددة قياساً بالتطبيق المنفرد لكل منهما وتوليد منافع إستراتيجية تدفع نحو تحسين وتطوير الأداء وصولاً إلى تعزيز هذا الأداء وتحقيق مزايا تنافسية متنوعة تعود بالنفع بشكل إيجابي على الوحدة الاقتصادية في الجوانب الاستراتيجية المهمة ومن أهمها رقابة التكاليف، زيادة الأرباح ، تقليل المخاطر ، وتعزيز الميزة التنافسية السوقية .

المبحث الثاني: مدخل فلسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد:

أسهمت التطورات التكنولوجية إلى زيادة مبالغ التكاليف الثابتة والتي أصبحت تشكل نسبة كبيرة من تكاليف المنتجات ، وفي نفس النطاق لم تعد النظم الكلفوية التقليدية قادرةً على مواجهة المتطلبات المتنوعة للوحدات الاقتصادية إذ أصبحت الوحدات الاقتصادية تواجه مشكلات مختلفة ترتبط بتحديد تكاليف المنتج بشكل موضوعي على أثر التشويه الذي أصاب مبالغ التكاليف نتيجة استعمال أسس تحويل غير مناسبة لغرض تخصيص التكاليف غير المباشرة ، ولذا كان لا بد من استحداث أنظمة محاسبية كلفوية معاصرة توافق متطلبات البيئة الحديثة للأعمال ولعل أهم هذه الأنظمة نظام محاسبة استهلاك الموارد كنظام معاصر يسهم في مساعدة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها ، وعليه يتناول هذا المبحث الموضوعات الآتية :

أولاً: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد The Concept of Resource Consumption Accounting يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد نظام فلسي معاصر لإدارة التكلفة يسعى لتقديم المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة بما يسهم في ترشيد الموارد وتخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج ومن ثم زيادة أرباح الوحدة الاقتصادية وتدعم مركزها التنافسي ، وقد وردت عدة مفاهيم لمحاسبة استهلاك الموارد فقد عرف بأنه نظام معاصر يحقق مزيد من الدقة في عملية حساب التكاليف عن طريق ربط تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد بما يسمح بعملية تخصيص الموارد التي جرى استهلاكها فقط على أهداف التكلفة وتسلیط الضوء على الطاقة العاطلة والفائضة (



سورو ، ٢٠١٩ : ١١٣) ، بينما يرى البعض الآخر بأن نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA هو نظام شامل لإدارة التكاليف لكونه يمزج بين مزايا ووظائف نظام التكاليف الألماني الحدي المرن Datar & Rajan (2018 : ABC) ، والنظام الأمريكي المتمثل بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (605) ، واستمراراً للمفهوم الأخير يرى البعض بأن نظام RCA هو نظام نتيجة دمج مزايا النظام الألماني والأمريكي سويةً فهو نظام هجين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لغرض تحسين دقة قياس تكاليف المنتج عن طريق التمييز الواضح بين حيارة الموارد وعملية استهلاك الموارد ومن ثم العمل على عزل الطاقة العاطلة وعدم تحميلاها على المنتجات التي لم تسبب في حصولها بهدف تخفيض التكاليف وترشيد الموارد وزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية (المعومري ، ٢٠٢٠ : ٣٩٢) ، ويعرف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA بأنه نظام المحاسبة الكلفيي المعاصر والذي يتصف بالشمول وقدرته الديناميكية على إدارة التكلفة بهدف توفير المعلومات المناسبة التي من شأنها أن تساعد في توظيف الموارد المتاحة واستغلالها بكفاءة وفاعلية ومن ثم معالجة الطاقة العاطلة والفائضة بما يسهم في إدارة وترشيد الموارد وتخفيض تكاليف المنتج (علي بيج ، ٢٠٢١ : ٤٢) .

Benefits of Resource Consumption

ثانياً: منافع محاسبة استهلاك الموارد

Accounting

يحقق تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد العديد من المنافع التي تعكس على أداء الوحدة الاقتصادية مقارنة مع النظم التقليدية ولعل أبرز هذه المنافع (Zehetner & Eschenbach ، 2017: 468) الآتي :

١. يعطي هذا النظام نظرة واضحة للعلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد المستهلكة .
٢. يعالج النظام بدقة التقلبات في مستوى الانتاج النهائي دون أن يتسبب تشويه في عملية تخصيص تكاليف المنتجات .



٣. يقدم نظرة شاملة عن كيفية ادارة الطاقة وتكليف الموارد وليس مجرد معلومات عشوائية أو تقديرية لعملية الحساب .
٤. الدقة في عملية تحديد سلوك التكلفة بشقيها (التناسبي والثابت) كما هو الحال في عملية تحديد مجموعات الموارد .
٥. يسهم النظام في انتاج المعلومات لكافة المستويات الادارية الثلاثة (العليا ، الوسطى ، والتنفيذية) فضلاً عن أبعاد مهمة تمثل ب (المنتج ، الخدمة ، الزبائن ، منافذ التوزيع ، وتقارير الربحية) .
٦. يحقق النظام عديد المزايا في مجالى الطاقة العاطلة والتتبؤ بالموارد اذ يسهل امكانية استغلال الموارد والطاقة المستغله وتسهيل التنبؤ بالعاطل منها ومساعدة الوحدة الاقتصادية في وضع موازنتها على أساس (كمي) أي كمية الموارد المتوقع الطلب عليها .
٧. يساعد النظام في عملية تدعيم اتخاذ القرارات عن طريق توفير المعلومات الضرورية ولكلافة المستويات الادارية الثلاثة فضلاً عن المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بدخول / خروج من السوق ويساعد في قرارات الشراء والانتاج والتسعير وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة ويساعد في عملية ادارة الطاقة العاطلة ومن ثم معالجة هذه الطاقة العاطلة .

Objectives of Resource Consumption

ثالثاً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد

Accounting

يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق هدف رئيس مفاده الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية لأجل تخفيض تكاليف الانتاج وتحقيق رغبات الزبائن وتدعم الموقف التناصفي فضلاً عن أهداف فرعية مكملة أخرى (Kose & Agdeniz , 2015 : 54 - 56) هي الآتي :

١. يقدم النظام إطار تكاملی عن الموارد داخل الوحدة الاقتصادية وكيفية الاستغلال الأنسب للموارد أي أنه منظومة إدارية متكاملة لتلك الموارد .



٢. تحديد وقياس اتجاهات تخفيض التكاليف للموارد المستخدمة وتحديد الفائض منها بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة ومن ثم التوجه نحو التركيز على التكاليف التي تولد قيمة مضافة للزبائن أي التكلفة المولدة للإيراد لاتصالها المباشر بالمنافع المقدمة للزبائن .
٣. عملية الربط الواضح بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنذنة بوساطة أنشطة الوحدة الاقتصادية وطاقة كل منها مع مراعاة مبدأ السببية وبالنتيجة حساب تكاليف المنتج بشكل موضوعي .
٤. يحقق النظام مفاهيم الرقابة المتعددة فعن طريق الرقابة على مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة ، وعن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة تتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة بهدف المواءمة بين عرض الموارد المتاحة والطلب عليها .
٥. يوفر النظام مقاييس دقة وعادلة لتعزيز الأداء العام عن طريق عملية تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن مقدار القيمة المناظرة لها ، وبالنتيجة يوفر النظام معلومات كلفوية ومالية أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يسهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .
٦. تقديم منظومة معلومات مالية وغير متكاملة عن طريق أنموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية يساعد على عملية التتبع بمتطلبات كل مورد من موارد الوحدة الاقتصادية وتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلاها على منتجات لم تتسبب في حدوثها .

خامساً: فروض محاسبة استهلاك الموارد Assumptions

يرتكز نظام محاسبة استهلاك الموارد على مجموعة من الفروض الأساسية التي يتميز بها هذا النظام الكلفوي المعاصر دون غيره من الأنظمة الكلفوية الأخرى ، وأهم الفروض التي يرتكز عليها البناء الفكري لهذا النظام (سرور ، ٢٠١٩ : ١١٥) الآتي :

١. إن توظيف وتخصيص الموارد يحتاج إلى تحديد بعض المنتجات لإتمام عملية التنفيذ .
٢. هنالك علاقة تبادلية تشابكية بين مجموعات الموارد المختلفة .



٣. مجموعات الموارد لا يتم توزيع مخرجاتها على أهداف التكلفة فقط بل على موارد أخرى (كاللوازم ، العمل والصيانة) .

٤. إن العلاقات المتبادلة والمترادفة ما بين الموارد إنما تعتمد على المخرجات الكمية أكثر من اعتمادها على أقيام هذه الكميات .

٥. لا توزع جميع تكاليف مجموعات الموارد على المنتجات وإنما توزع بالقدر المستهلك فقط من الموارد .

المبحث الثالث: نموذج محاسبة المسؤولية: Responsibility Accounting Model

إن معرفة البيئة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية له تأثير كبير وبالغ الأهمية في عملية تحديد نوع نظام الرقابة والاتصال الذي يتم تطبيقه ، إذ أن القاعدة العامة لنظام محاسبة المسؤولية كنظام للرقابة ما لا تستطيع قياسه لا يمكن تحسينه ، والذي لم يرافق سيكون الأسوأ فكلا الحالتين المشار إليهما تعدان مشكلات متوافرة عند عملية تصميم نظام الرقابة الإدارية ، ويلعب نظام محاسبة المسؤولية دوراً رئيساً في قياس الأفعال والنتائج وفي تحديد المكافآت التي يتم استلامها بوساطة الأفراد وهذا الدور يعد بمثابة أداة أساسية مهمة للرقابة الإدارية ، وبشكل عام يرتكز نظام محاسبة المسؤولية الإستراتيجي إلى أربعة عناصر أساسية في نموذجه الرقابي (الجبوري وأخرون ، ٢٠١٥ : ٢٩٥ - ٢٩٧) هي الآتي :

١. تعيين وتحديد المسؤولية .

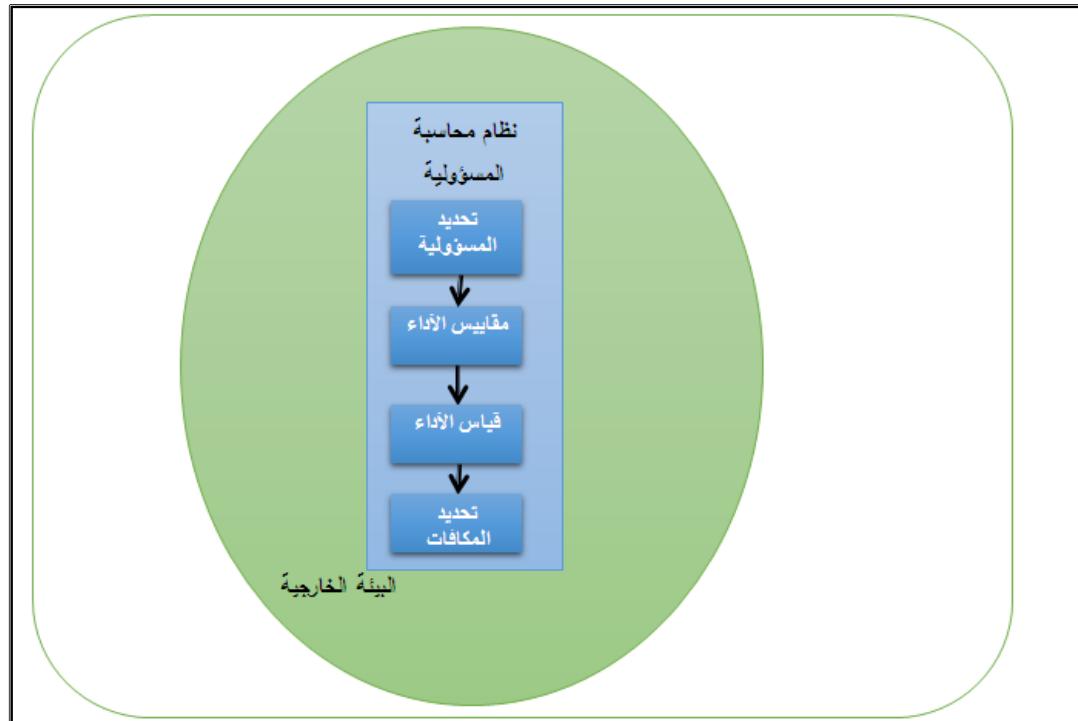
٢. وضع مقاييس مناسبة للأداء .

٣. قياس الأداء .

٤. تعيين وتحديد المكافآت .

ويوضح الشكل في أدناه أنموذج نظام محاسبة المسؤولية الرقابي المتخصص في عناصره الأربع .

شكل (٢) : أنموذج نظام محاسبة المسؤولية الرقابي



المصدر : الجبوري ، نصيف جاسم محمد علي ، منال جبار سرور ، ومشتاق كامل فرج ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الرابعة ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، العراق ، ٢٠١٥ .

خامساً: مراكز محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting Centers

إن أساس نظام محاسبة المسؤولية هو تعيين كل وحدة فرعية في الشركة (الوحدة الاقتصادية) كنوع معين من مركز المسؤولية . فمركز المسؤولية هو عبارة عن وحدة فرعية في شركة معينة يكون مديرها مسؤولاً عن النتائج المالية المحددة لأنشطة الوحدة الفرعية ، وبشكل عام هناك أربعة أنواع شائعة من مراكز المسؤولية في هذا النظام الإستراتيجي (Hilton 2020 : 506 - 507) وهي كالتالي :



١. مركز التكلفة cost center : إن مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة تنظيمية فرعية ، مثل قسم أو تقسيم ، بحيث يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف المتکبدة في الوحدة الفرعية ، إذ يعد قسم الطلاء في مصنع سيارات مثلاً على مركز التكلفة النموذجي .
 ٢. مركز الإيراد Revenue Center : يعد مدير مركز الإيرادات مسؤولاً عن الإيرادات المنسوبة إلى الوحدة الفرعية . فعلى سبيل المثال ، يعد قسم الحجوزات في شركة طيران وقسم المبيعات في الشركة المصنعة أمثلة واضحة لمراكز الإيرادات .
 ٣. مركز الربح Profit Center : إن مركز الربح هو عبارة عن وحدة تنظيمية فرعية يكون مديرها مسؤولاً عن الربح ، ونظراً لأن الربح المتحقق يساوي الإيرادات مطروحاً منه المصروفات ، فإن مدير مركز الربح يتحملون المسؤولية عن كل من الإيرادات والمصروفات المنسوبة إلى وحداتهم الفرعية . مثل على مركز الربح هو مطعم مملوك للشركة في سلسلة مطاعم لوجبات السريعة .
 ٤. مركز الاستثمار Investment Center : يعد مدير مركز الاستثمار مسؤولاً عن ربح الوحدة الفرعية في الشركة ورأس المال المستثمر الذي تستخدمه الوحدة الفرعية في الشركة بهدف تحقيق أرباحها ، وعادةً ما يتم تخصيص قسم لشركة كبيرة كمركز للاستثمار .
- سادساً: دور التكامل بين نظامي RCA & RA في تعزيز كفاءة الأداء الإستراتيجي للوحدات الاقتصادية يعرض الباحث في هذه الفقرة من البحث آلية التكامل الفلسفية والتطبيقية بين كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية وتدعم هذه الفلسفة النظرية للتحقق من وجود التكامل بين هذين النظامين وبالتالية بناء نموذج عملي للتكامل مشتق من التكامل النظري والذي سينعكس بدوره في تعزيز الأداء الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية قيد البحث في القطاع العام الصناعي ومن ثم تعميم هذا التكامل الفلسفية والتطبيقية على بقية الوحدات الاقتصادية في القطاع العام الصناعي وبالتالية تعميمه على بقية الوحدات الاقتصادية التي تشكل القطاع الحكومي العام . وينطلق الباحث من فكرة رئيسة ومن زاوية محددة اجتمعت عليها أغلب أدبيات نظام محاسبة استهلاك الموارد ، إذ يهدف نظام محاسبة



استهلاك الموارد إلى توفير مقاييس دقة وعادلة للأداء عن طريق تحليل الانحرافات وفصل الكميات المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفر معلومات أكثر مصداقية وعادلة في عملية تحليل هذه الانحرافات مما يسهم في تطبيق فروض نظام محاسبة المسؤولية على الأساس الاستراتيجي والتشغيلي، وكما يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد آليات مناسبة ومثالية لفرض الرقابة تمثل بـ (مستويات التخطيط والرقابة الإدارية وأهدافها، التقارير المعتمدة ، الرؤية الانعكاسية للعمليات ، وتحليل الانحراف على نطاق واسع) تسهم كل من هذه الآليات في توسيع نطاق الرقابة الفاعلة في إيجاد ما يعرف بمفهوم القياس الوقتي للنتائج الفعلية عن طريق معيار مناسب للحصول على معلومات عن الأداء وتحديد الانحرافات لغرض القيام بالإجراءات التصحيحية ، بل يتعداها ليتسع مفهوم الرقابة في ضوء هذا النظام إلى أكثر من القياس والتحليل ليتضمن تحديد الحد الأدنى الملائم في ظل الظروف الراهنة ومن ثم عملية التكيف مع أهم التقلبات للبقاء بشكل مستمر على عنصر الملائمة كأحد المقاييس المهمة عن طريق القيادة الكاملة من المزايا الفائقة لنموذج التكاليف المستند على أساس مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد والاعتراف بمستويات الادارة والعلاقات السببية مع معايير الوحدة الاقتصادية والتشكيلات التنظيمية المنبثقة عنها ونظرة نظام محاسبة استهلاك الموارد لطبيعة عنصر التكاليف ، وعليه سيقوم الباحث في توضيح دور كل آلية من هذه الآليات الأربع واسهام كل منها في خدمة نظام محاسبة المسؤولية والأداء سويةً وذلك لإظهار التكامل الإداري الفلسفى المتوافر بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية وكالآتي :

1. دور آلية مستويات التخطيط والرقابة الإدارية وأهدافها في تدعيم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتعزيز الأداء : يعترف نظام محاسبة استهلاك الموارد الشامل في أنموذجه الرقابي بما لا يقل عن أربع مستويات عامة للتخطيط والرقابة الإدارية وأهدافها وهي كل من (مستوى الموارد ، مستوى سلسلة القيمة ، مستوى المنتج ، ومستوى النتائج) فضلاً عن ثلاثة مستويات إدارية تمثل (بالمستوى الاستراتيجي والذي يمثل الادارة العليا ، المستوى التكتيكي والذي يمثل الادارة الوسطى ، والمستوى التشغيلي والذي يمثل



الادارة الدنيا) (Zhang , et . al . , 2011 : 2482) ، ويوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد هذه الآلية المهمة ويوظفها خدمةً لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية عن طريق مكعب يستخدم كأساس مناسب للخطيط والرقابة وتقدير الأداء فبعد أن تعرف الادارة بمستوياتها الادارية الثلاثة (الاستراتيجية ، التكتيكية ، والتشغيلية) يتم تحديد البعد الأول من مكعب النظام والذي يوفر معلومات عن أهم الأسباب والآثار مثل (مستويات الادارة ، خصائص كل مستوى إداري ، العلاقات المتبادلة بين هذه المستويات ، العوامل الخارجية ، درجة التعقيد ، التتنوع ، العوامل الداخلية ، العلاقات السببية ، الطبيعة التناسبية للتکالیف ، الطبيعة المتأصلة الأولية للتکالیف) ومن ثم يوفر البعد الثاني من مكعب نظام التخطيط والرقابة وتقدير الأداء معلومات عن أهم العلاقات الاستهلاكية السببية القائمة على الأساس الكمي والتي يتطلبها نظام محاسبة استهلاك الموارد مثل (القطاع السوقي ، وحدة المنتج / الخدمة ، الأنشطة / العمليات ، ومجموعات الموارد) وأخيراً يوفر البعد الثالث من هذا المكعب الثلاثي معلومات عن هذه العلاقات السببية الكمية مثل (تحديد الأرباح المستهدفة والتکالیف المتوقعة ، أهم المقاييس الملائمة والتي يتم دمجها مع نظام محاسبة المسؤولية والمقارنة المرجعية وتحليل الانحرافات الشامل ، قياس الأداء العام للوحدة الاقتصادية، واتخاذ الاجراءات التصحيحية الكفيلة بتحسين مستوى الأداء لكافة المستويات الادارية ومراکز المسؤولية ومن ثم للشركة ككل) (عقل والبابلي ، ٢٠١٣ : ٢٧٨) .

٢. دور آلية التقارير المعتمدة في تدعيم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتعزيز الأداء : تعد التقارير المعتمدة آلية مشابهة للموازنة المرنة التقليدية ، إذ أن آلية الوصول إلى أرقام جديدة في ضوء تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد تكون مختلفة مع عدم اختلاف المبدأ ، إذ أن التكلفة المعتمدة أو الربح المعتمد هو عبارة عن التكلفة / الربح الذي ينبغي تحقيقه بالفعل في ضوء مستويات فعلية للمخرجات وتکالیف / أسعار معيارية ، وهنا يجري احتساب الانحرافات بين التکالیف أو الأرباح الفعلية والمخططية ، هذا وتحتطلب آلية التقارير المعتمدة إعادة صياغة التکالیف أو الأرباح المتوقعة عن مدة الرقابة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة التقلبات في العوامل المؤثرة في سلوك التكلفة ، إذ تقوم التقارير المعتمدة بحساب النتائج



المتوقعه على أساس ما جرى استهلاكه من الموارد ، وهذا يمثل مؤشراً أفضل لاتجاه الحالى لكل مستوى إداري ومركز مسؤولية وهدف كلفوي ، كما يجري تعزيز هذه الآلية بآلية تحليل الانحراف حسب مستوياته المعروفة وبذلك تكون الإداره قادرة على التأثير الفاعل من ناحية تحديد اتجاه الوحدة الاقتصادية والوحدات الفرعية في هيكلها التنظيمي (Pinheiro , et . al . 2013 : 5) ، وبناءً على ذلك فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد يتجاوز كونه نظام تقليدي للإداره المستندة على أساس معايير محددة فهو نظام يسمح بالتطبيق الفعال لمبادئ نظام محاسبة المسؤولية الامرکزي في العصر الحالى ذات المعرفة التامة بجميع وظائف الوحدة الاقتصادية إذ أن التقارير المعتمدة تعكس بصورة أكثر دقة الأحداث الحالى للوحدة الاقتصادية فهي آلية تقوم بحساب النتائج المتوقعة كما توفر مقاييس معتمدة للأداء وذلك لأن النظام يستخدم العلاقات المبنية على أساس الكميات التي تقع خلف الموارد المستهلكة وأيضاً تمثل مؤشراً أفضل لاتجاه الحالى لكل مستوى ومركز مسؤولية ويتم تعزيزها بتحليل الانحراف وبذلك تصبح الإداره قادرة على التأثير الفاعل على اتجاه الوحدة الاقتصادية والوحدات الفرعية المكونة منها (عقل والبابلي ، ٢٠١٣ : ٢٧٩ - ٢٨٠) .

٣. دور آلية الرؤية الانعكاسية للعمليات في تدعيم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتعزيز الأداء : يتجاوز هذا النظام مجرد النظرة الوصفية فقط باستعمال البيانات التاريخية والقدرة على التنبؤ المستقبلي، إذ يمكن لهذا النظام توفير رؤية انعكاسية للعمليات وما الذي سيحدث في الوقت الحالى وبالتالي فإن هذا يؤدي إلى قياس الأداء الفعلى في الوقت الحقيقي (Keys & Merwe 2004 : 4) ، ونتيجةً لأندماج الهيكل الكمي الذي يرتكز عليه نظام محاسبة استهلاك الموارد مع معايير الوحدة الاقتصادية في كافة أنحاء أنموذج التكاليف الكمي والنقطي سويةً فإن ذلك يؤدي إلى قياس الأداء الفعلى في الوقت المناسب (عقل والبابلي ، ٢٠١٣ : ٢٨٠) .

٤. دور آلية تحليل الانحراف على نطاق واسع في تدعيم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتعزيز الأداء: إن من السمات الرئيسية لنظام الرقابة الفاعل هو مدى قدرته على تدعيم الانحراف المفضل أو غير



المفضل لكل وحدة اقتصادية ومستوى إداري ومركز مسؤولية ، وفي ظل محاسبة استهلاك الموارد فإن الاعتراف بمستويات الإدارة لها ثلث مزايا مهمة وكالآتي (Pinheiro , et . al 2013 : 6) .
أ. القدرة الفائقة على معرفة الانحرافات بين المدخلات والمخرجات .

ب. تحديد واضح لكافة الانحرافات التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها

ج. التعلم التنظيمي الفاعل لكل مستوى إداري أو هدف تكلفة أو مركز مسؤولية .

وتسمم آلية تحليل الانحراف على نطاق موسع التي يوفرها النظام في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ووحداتها الفرعية التي تتكون منها عن طريق تحديد الانحرافات التي تحصل في كل مركز مسؤولية وتحديد الشخص المسؤول عنها ومن ثم تحديد الانحرافات التي يمكن مراقبتها أو التي لا يمكن مراقبتها ضمن كل مستوى إداري أو مركز مسؤولية كلاً حسب صلحياته وما الذي سيتعلم منه كل مسؤول ومرؤوسه للاقفادة في المستقبل .

إن الباحث تمكن من إثبات وجود تكامل فلسفي (نظري) بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية فهو تكامل إداري متصل قوي ناجم من قدرة نظام محاسبة استهلاك الموارد الشامل والمتكامل على توفير كافة المعلومات المالية وغير المالية (النقدية وغير النقدية) كمخرجات مناسبة والتي تمثل بدورها مدخلات لنظام محاسبة المسؤولية والتي تسهم دون أدنى شك في تحقيق الأهداف المرجوة منه خدمةً للوحدة الاقتصادية ومراكز المسؤولية الأربع المتبعة عن نظام محاسبة المسؤولية ، بينما التكامل في الجانب التطبيقي سيعمد الباحث لوضع خطوات رئيسية للتكميل تمكن من قياس الأداء الاستراتيجي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وهذه الخطوات هي الآتي :

1. إعادة تقسيم الهيكل التنظيمي القديم للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات إلى هيكل تنظيمي جديد يقترح يتلائم مع نظام محاسبة المسؤولية متضمناً أربعة مراكز ل المسؤولية واضحة السلطة والخطوط والصلاحيات .



٢. اختيار مقاييس الأداء التي تتناسب مع كل مركز مسؤولية من مراكز الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات المقترحة في الخطوة رقم (١) وعلى وفق الأدبيات الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية على الأساس الاستراتيجي .

٣. تطبيق خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد المنصوص عليها في أدبيات هذا النظام وإعادة احتساب التكاليف والأرباح الخاصة بمراكز المسؤولية .

٤. تطبيق مقاييس الأداء المختارة في الخطوة رقم (٢) بعد تطبيق خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد في الخطوة رقم (٣) وذلك لإظهار التكامل التطبيقي بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية وملاحظة ومقارنة نتائج المقاييس في الخطوة رقم (٢) مع الخطوة رقم (٤) وما الذي ممكن أن يطرأ ويعزز الأداء الاستراتيجي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف .

المبحث الرابع: تعزيز كفاءة الأداء الإستراتيجي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات عن طريق التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية:

أولاً . نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف وطبيعة نشاطها وشخصيتها والمصانع المرتبطة بها

تُعد الشركة العامة لصناعة الإطارات في محافظة النجف الأشرف أحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وقد تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (٥٨) في ١٢/٣١/١٩٩٧ م استناداً لأحكام المادة (٦) من قانون الشركات المرقم (٢٣) لسنة ١٩٩٧ م برأس مال قدره (٥,٢٩,٠٠٠,٠٠٠) فقط خمسة مليارات وتسعة وعشرون مليون دينار عراقي لا غير وتقع هذه الشركة في محافظة النجف الأشرف وعلى مسافة تُقدر بحوالي (١٦٠ كم) جنوب غرب محافظة بغداد وعلى طريق الشارع العام الرابط بين محافظتي النجف وكربلاة المقدستين في الجهة اليسرى لطريق الذهاب من محافظة النجف الأشرف وتهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الإطارات والأنبيب مختلفة الأحجام



والأنواع ومنتجات المطاط بنوعيه الطبيعي والصناعي وبما يحقق أهداف خطط التنمية . وتم دمج الشركة العامة لصناعة الإطارات في محافظة النجف الأشرف والشركة العامة للصناعات المطاطية في محافظة الديوانية في شركة واحدة تحت تسمية (الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات) وذلك حسب الأمر الإداري المرقم ٢٩٤٦ في ١٤ / ٩ / ٢٠١٥ والمعطوف على الأمر الوزاري المرقم ٤١١ / ٢٤ في ٦ / ٨ / ٢٠١٥ . ٣٣٨٣٢

ويتمثل نشاط الشركة الرئيس في إنتاج الإطارات الشعاعية لسيارات الصالون والحمل الخفيف وهناك خطط مستقبلية لإنتاج الإطارات الخاصة بسيارات الحمل الثقيل والزراعي فضلاً عن إنتاج مادة المطاط معاد الحيوة في حين يشمل نشاط الشركة الفرعية القيام بعملية إنتاج الصوندات ، الخراطيم وكذلك المنتجات التي يدخل المطاط في تكوينها كأدوات احتياطية (سلع مطاطية) .

هذا وتتألف الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات من مجموعة مصانع رئيسة مهمة ومنها كل من مصنع إطارات بابل ويتتألف بدوره من خط إنتاج فرعين هما خط إنتاج أنابيب السيارات الداخلية وخط إنتاج المطاط المعاد الحيوة والذي يعرف محلياً باسم الركليم ، مصنع إطارات الديوانية ، ومصنع المنتجات المطاطية (تقرير الإدارة للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف ، ٢٠١٧ : ١) .

ثانياً . البيانات المالية والنظام الكلفوي المطبق والمؤشرات الكلفوية وتقرير كفاءة الأداء والهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف

١. البيانات المالية كما هي في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٧ : تتتألف البيانات المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات من البيانات المالية المعروضة في الجدول الآتي:



جدول (١) : البيانات المالية المطلوبة في الشركة كما هي في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٧

الترتيب	التفاصيل	مصنع المطاطية المنتجات	مصنع إطارات بابل +	مصنع إطارات الديوانية	إجمالي الشركة
١	رأس المال الاسمي	٥٠٢٩٩٨٧٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٧٣٣١٩٨٧٠٠
٢	رأس المال المدفوع	٤٥٥٨٨٦٤٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٦٨٦٠٨٦٤٠٠
٣	مقدار الاحتياطيات	٣٢٨٥٢٣٨٠٠٠	١٤٨٣٣٨٩٧٠٠	١٤٨٣٣٨٩٧٠٠	٤٧٦٨٦٢٧٧٠٠
٤	الأرباح المحتجزة	-	-	-	-
٥	العجز المترآكم	١٨٦٥١٠٠٨١٠٠	١٠١١٩٧٣٠٠٠٠	١٠١١٩٧٣٠٠٠٠	٢٨٧٧٠٧٣٨١٠٠

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير إدارة الشركة لعام ٢٠١٧ ، صفحة رقم ٢ .

٢. النظام الكلفوي المطبق في الشركة: تطبق الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات النظام المحاسبي الموحد طبقاً لمقتضيات قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل لكونها من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام الحكومي والتي تدخل ضمن نطاق الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد ، ويتم تقسيم حسابات الاستخدامات (حساب رقم ٣) التي تتحملها الشركة إلى حسابات وسيطة مرتبطة بالاستهلاك الوسيط متمثلةً (بالمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية) وحسابات وسيطة مرتبطة بعوائد الإنتاج التي تدخل في مكونات القيمة الاقتصادية المضافة (كالأجور والفوائد والإيجارات والاندثارات) فضلاً عن استخدامات أخرى تتحملها الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ولا ترتبط بنشاطها مباشرةً كالمصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٤٠ - ٣٤) ، ويبين الجدول الآتي الآلية التي يجري على وفقها توزيع



استخدامات الشركة على مراكز الكلف الإنتاجية بموجب تعليمات النظام المحاسبي الموحد والمعدة
لأغراض كلفوية

جدول (٢) : توزيع استخدامات الشركة على مراكز التكلفة لعام ٢٠١٧

رقم الدليل المحاسب ي	اسم الحساب	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاجية	تكلفة الخدمات التسوية	تكلفة الإدارية	المجموع الكلي
٣١	الرواتب والأجور	١٠٧٤١٤٥٧٢٥	٦	٨٢٥٢٥٠٧٤	٨	٥٨٩٣٥٧١٣٢
٣٢	المستلزمات السلعية	٣١١٥٩٩٥٨٤	٢	٤٥٠٨٢٤٣٥	٨	٣٠٥٤٧٠٢٥٤
٣٣	المستلزمات الخدمية	٨٠٢٨٠٠	٩٣٦٥٩٩٠٠	٦٧٥٤٨٣٣	١٣٧٩٩٦٧٢٦	٢٤٦٤٣٩٤٥٩
٣٧	الإندثارات	١٠٧١٣٧٢٧٥٤	٣٩٣٣٣٦٢٦٧	٦٥٠٠٠	٦١٩٢٥٥٤١	١٥٢٧٢٨٤٥٦٢
المجموع						٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥
						٤
						٣
						٦
						٨
						٢
						٥
						٣٠٦٦١٦٧٥٢٦



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ٢٠١٧ ، صفحة رقم ٢٣ .

وسيعتمد الباحث على المبلغ الظاهر في هذه الاستخدامات لحصر كافة موارد الشركة ، علمًا بأنه يتم توزيع المصارييف على مراكز الكلفة في الشركة وكالآتي :

أ. يتم توزيع الرواتب والأجور حسب قوائم الرواتب ولكلفة أقسام الشركة .

ب. يتم توزيع المستلزمات السلعية حسب قيود الصادر المخزني من مخازن الشركة .

ج. يتم توزيع المستلزمات الخدمية حسب قيود الاستخدامات والمصارييف المشتركة (كهرباء ، ماء ، واندثار) حسب نسب محددة بموجب لجنة مشكلة خاصة بهذا التوزيع وبموجب أوامر إدارية .

٣. المؤشرات الكلفوية في الشركة: يتولى قسم الشؤون المالية في الشركة وتحديداً في شعبة الكلفة والتسعير وذلك عن طريق إعداد جداول خاصة لأبرز المؤشرات الكلفوية المطلوبة لأغراض اقتصادية وأهم هذه المؤشرات الكلفوية هي الآتي :

أ. جدول رقم (١) يبين كلفة تصنيع كل منتج من منتجات الشركة .

ب. جدول رقم (٢) يبين الكلفة الكلية للوحدة الواحدة لكل منتج من منتجات الشركة .

ج. جدول رقم (٣) يبين كلفة العملة الأجنبية وما يعادلها بالدينار لكل منتج من منتجات الشركة .

د. جدول رقم (٤) يبين كشف أرباح وخسائر الشركة .

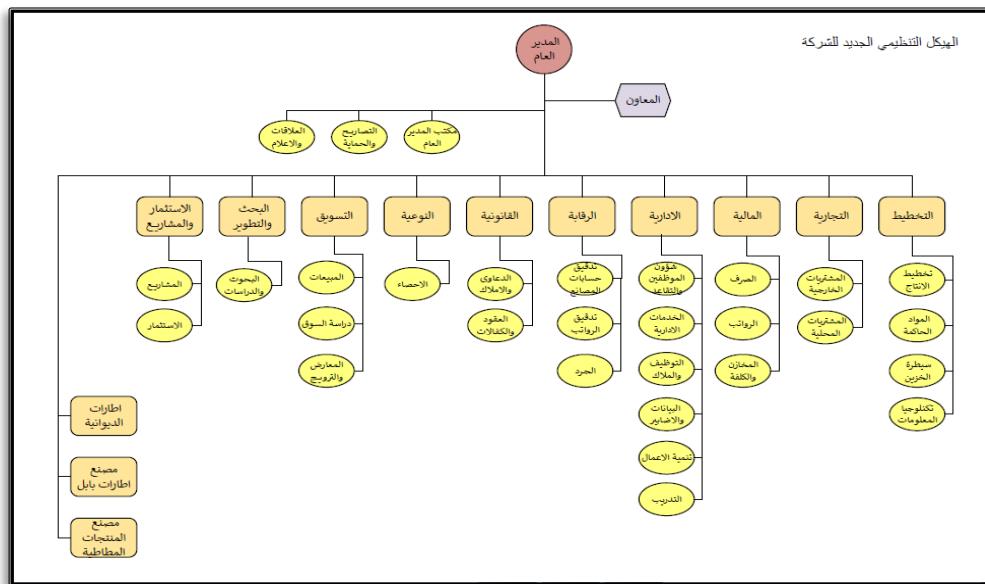
هـ. جدول رقم (٥) يبين تحققات الإنتاج من منتجات الشركة .

٤. تقرير كفاءة الأداء لعام ٢٠١٧ : لغرض تقييم كفاءة أداء النشاط الإنتاجي والتسويقي والمالي يتولى مجلس إدارة الشركة العامة وبالاعتماد على كل من أقسام التخطيط والمتابعة ، الشؤون المالية ، والرقابة الداخلية بإعداد تقرير كفاءة الأداء لغرض إظهار النتيجة الحقيقة لكل من النشاط المالي ، الإنتاجي ، والتسويقي والذي يتم فيه توضيح مدى كفاءة أداء الشركة وأقسامها بهدف تحقيق الخطة الإنتاجية ومراقبة تطور الإنتاج في الشركة .



٥. الهيكل التنظيمي للشركة: يتتألف الهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وهي أحدي شركات وزارة الصناعة والمعادن وبعد عملية الدمج الحاصل بين مصانع الشركة الثلاث وكالآتي :

شكل (٣) : الهيكل التنظيمي المحدث للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات



ثالثاً . كفاءة الأداء الإستراتيجي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وتعزيزه عن طريق

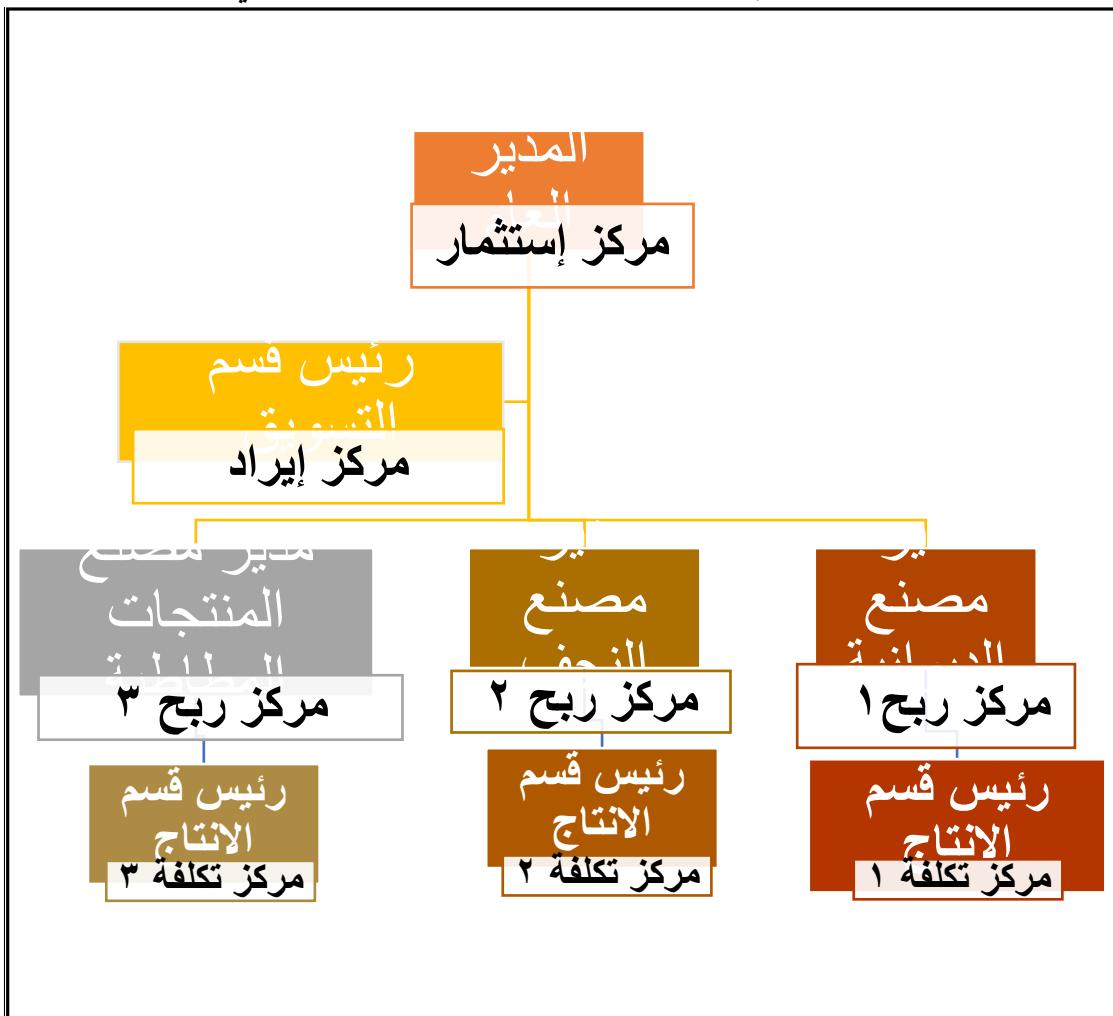
التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية

سيعتمد الباحث إلى تطبيق خطوات التكامل والخاصة بالجانب التطبيقي وكالآتي :

أ. إعادة تقسيم الهيكل التنظيمي القديم للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات إلى هيكل تنظيمي جديد مقترح بما يتلائم مع متطلبات نظام محاسبة المسؤولية متضمناً أربعة مراكز ل المسؤولية واضحة السلطة والخطوط والصلاحيات: سيعمد الباحث إلى الإفادة من الهيكل التنظيمي القديم للشركة وإعادة تنظيمه بما يتلائم مع متطلبات نظام محاسبة المسؤولية خطوة أولى من خطوات التكامل وكالآتي :



شكل (٤) : الهيكل التنظيمي الجديد للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات على وفق متطلبات نظام محاسبة المسئولية على الأساس الاستراتيجي





ولأسباب تنظيمية تتسمج مع متطلبات البحث في هذا المجال فقد أضاف الباحث مسؤولية أخرى لمدير التسويق إضافةً لوظيفته كمسؤول عن مركز الإيراد وفي نفس الوقت سيكون مسؤولاً عن مركز الربح .
ب. اختيار مقاييس الأداء التي تتناسب مع كل مركز مسؤولية من مراكز الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات المقترحة في الخطوة رقم (١) وعلى وفق الأدبيات الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية على الأساس الاستراتيجي : سيختار الباحث مجموعة من المقاييس المتعارف عليها في أدبيات نظام محاسبة المسؤولية لغرض تقويم الأداء الإستراتيجي لمراكز المسؤولية في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وكالآتي :

أ. مركز التكلفة : يستخدم الباحث مقاييس مقارنة التكاليف الفعلية قبل تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف الفعلية بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لغرض تقويم مركز التكلفة بهدف إجراء فحص وتحقيق في موارد وأنشطة الشركة .

ب. مركز الإيراد: يستخدم الباحث المعلومات النقدية ومنها مقارنة الإيرادات الفعلية مع الإيرادات المستهدفة في موازنة الشركة لغرض تقويم أداء مركز الإيراد في الشركة .

ج. مركز الربح: يستخدم الباحث مقاييس الدخل المتحقق مع الدخل المتحقق في العام السابق لغرض تقويم أداء مركز الربح في الشركة .

د. مركز الاستثمار: يستخدم الباحث مجموعة من المقاييس المتوفرة نتيجة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لغرض تقويم مركز الاستثمار في الشركة ومنها كل من: مقاييس معدل العائد على رأس المال المستثمر ، مقاييس القيمة الاقتصادية .

ج. تطبيق خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد المنصوص عليها في أدبيات هذا النظام ومن ثم إعادة عملية احتساب التكاليف والأرباح والقيمة الاقتصادية والدخل المتحقق ومعدل العائد على رأس المال المستثمر والخاصة بمراكز المسؤولية:



أ. حصر أهم موارد الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ولكلفة الأقسام الانتاجية والأقسام الخدمية الداعمة : قام الباحث بحصر الموارد المستهلكة في الشركة لعام ٢٠١٧ ومن واقع سجلات شعبة الكلفة والتسuir في الشركة وكما في الجدول رقم (٣) وكالآتي :

جدول (٣) : حصر موارد الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات لعام ٢٠١٧

البيان	المبلغ
الرواتب والأجور	٣٠٦٦١٦٧٥٢٦٥
نقل العاملين	٤٣٧٧٥٠٠
السفر والإيفاد	٦٩١٧٠٠٠
الخامات والمواد الأولية	١٤٩١٥٤٥٧٩٣
التعبئة والتغليف	١٨٨٢٧٦٨٥
اللوازم والمهمات	٧٣٣٤٣٦٥
مواد غذائية وطبية	٢٦٦٢٠٠
القرطاسية	٣٨١٦٨٨٩٦
المواد النفطية	٢٦٣٩٣٨١٨٣
الغاز	٢٣٤١٠٠
استئجار الآلات والمعدات	٢٨٠٠٠
استئجار وسائط النقل والانتقال	٤٤٠٠٠
استئجار مباني وإنشاءات	٥٠٠٠٥
صيانة مباني ومنشآت وطرق	٣٩٨١٠٠
صيانة الآلات ومعدات	٧٤٠٧٠٠
صيانة وسائط نقل وانتقال	١٤٥٦٧٠٠
صيانة أثاث وأجهزة كهربائية	٧٧٨٠٠



٣٤٣٩٥٥١٨	الزيوت والشحوم
٢٤٢٨٣٢٣٥٨	الأدوات الاحتياطية
٤٧٢٢٤٠٠	الماء
٤٧٢٤٠٥٥٣٠	الكهرباء
١٠٣٤٨٥٠٠	نفقات أبحاث وتجارب وتطوير
١٠٩٠٣٨٧٨٤	اندثار مباني
٩٣١٥٩١٦٤٠	اندثار الآت ومعدات
٥٣٢٦٩٣٩٥	اندثار وسائل نقل وانتقال
٣٦٦٤٣٢٨٨٩	اندثار عدد وقوالب
٥٦٦٠٣٣٥٤	اندثار أثاث وأجهزة مكتبية
٢٨٩٠٠٠٠	الأبحاث والتجارب العلمية
٧٢١٤٥٩٥٤	صاريف خدمية متعددة
٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥٤	المجموع الكلي للموارد المصرفة

ب. عملية تصنيف مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأساسية ومجموعات الموارد الثانوية ومن ثم تقسيم تكاليف مجموعات الموارد الأساسية والثانوية إلى قسمين من التكاليف الأساسية وهم كل من (التكاليف ثابتة والتكاليف التناوبية) واستخراج معدلات التحميل التكاليف الثابتة والتناوبية بالاعتماد على كل من الطاقة النظرية والعملية وتحديد مسؤولية كل مجمع من المجموعات الأساسية والثانوية أو الداعمة لغرض رقابة كل مجمع كلفوي لهذه المجاميع وحسب متطلبات نظام محاسبة المسئولية وتكامله مع نظام محاسبة استهلاك الموارد : يقسم الباحث مجموعات الموارد على وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى أربعة مجموعات بحيث تتضمن ثلاثة مجموعات رئيسية هي : مجمع مورد العمل ، مجمع مورد المواد ، ومجمع مورد إدامة الأصول ومن ثم مجمع رابع ثانوي هو مجمع مورد القوى المحركة وخدمات الدعم وتحديد مسؤولية ورقابة كل مجمع على وفق نظام محاسبة المسئولية وذلك لتحقيق أهداف التكامل بين



النظامين وسيترك الباحث خيار تحديد مسؤولية كل مجمع إلى مجلس إدارة الشركة بعد التشاور مع المجلس وتقديم بعض المقترنات الازمة بهذا الخصوص وتحديد موجهات التكلفة المناسبة لكل مجمع موارد ومن ثم تقسيم تكاليف موارد كل مجمع إلى تكاليف ثابتة وتناسبية بحسب تصنيفات نظام محاسبة استهلاك الموارد واعتمادا على طرائق (تصنيف الحسابات والمربعات الصغرى) وكالآتي :

جدول (٤) : تحديد مجموعات الموارد الأساسية والثانوية وموجهات التكلفة وتصنيف التكاليف بشقيها الثابت والتناسبي على وفق متطلبات نظام محاسبة استهلاك الموارد

مجموعات الموارد	موجهات التكلفة	التكليف الثابتة	التكليف التناسبية	التكليف الكلية
مجموع العمل / الرواتب والأجور	ساعات العمل	١٧٤٨٤٤٨١٧٣٠	١٣١٧٧١٩٣٥٣٥	٣٠٦٦١٦٧٥٢٦٥
مجموع العمل / نقل العاملين	عدد العاملين	٣٥٠١٦٤٠٠	٨٧٥٤١٠٠	٤٣٧٧٠٥٠٠
مجموع العمل / السفر والإيفاد	عدد العاملين	٥٨٧٩٤٥٠٠	١٠٣٧٥٥٠٠	٦٩١٧٠٠٠
مجموع العمل / الأبحاث والتجارب العلمية	عدد التجارب	٣٥٣٢٣٦٥٠	٣٩٢٤٨٥٠	٣٩٢٤٨٥٠٠
مجموع المواد/الخامات والممواد الأولية	كمية المواد	.	١٤٩١٥٤٥٧٩٣	١٤٩١٥٤٥٧٩٣
مجموع المواد/التعبئة والتغليف	الوحدات المنتجة	.	١٨٨٢٧٦٨٥	١٨٨٢٧٦٨٥



٧٣٣٤٣٦٠٥	.	٧٣٣٤٣٦٠٥	أمر إنتاجي	مجمع المواد/اللوازم والمهام
٢٦٦٢٠٠٠	٢٦٦٢٠٠٠	.	عدد عمال الإنتاج	مجمع المواد/ مواد غذائية وطبية
٣٨١٦٨٨٨٩٦	.	٣٨١٦٨٨٨٩٦	أمر صرف	مجمع المواد/ القرطاسية
٢٦٣٩٣٨١٨٣	.	٢٦٣٩٣٨١٨٣	كمية اللترات	مجمع المواد/ المواد النفطية
٢٣٤١٠٠٠	٢٣٤١٠٠٠	.	عدد الأسطوانات	مجمع المواد/ الغاز
٢٨٠٠٠	.	٢٨٠٠٠	المساحة بالمتر المربع	مجمع إدامة الأصول/استئجار الآلات والمعدات
٤٤٠٠٠	.	٤٤٠٠٠	عدد العاملين	مجمع إدامة الأصول/استئجار وسائل النقل والانتقال
٥٠٠٠٥	.	٥٠٠٠٥	عدد مرات الاستئجار	مجمع إدامة الأصول/استئجار مباني وإنشاءات
٣٩٨١٠٠	.	٣٩٨١٠٠	ساعات الصيانة	مجمع إدامة الأصول/صيانة مباني وإنشاءات وطرق
٧٤٠٧٠٠	٦٠٧٣٧٤٠	١٣٣٣٢٦٠	ساعات الصيانة	مجمع إدامة الأصول/صيانة الآلات ومعدات
١٤٥٦٧٠٠	.	١٤٥٦٧٠٠	ساعات	مجمع إدامة الأصول/صيانة



				العمل	وسائل نقل وانتقال
٧٧٨٠٠	.	٧٧٨٠٠	ساعات العمل	مجمع إدامة الأصول/صيانة أثاث وأجهزة مكتبة	
٣٤٣٩٥٥١٨	٢٩٢٣٦١٩٠	٥١٥٩٣٢٨	ساعات تشغيل المكائن	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الزيوت والشحوم	
٢٤٢٨٣٢٣٥٨	٢١٣٦٩٢٤٧٥	٢٩١٣٩٨٨٣	ساعات الصيانة	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الأدوات الاحتياطية	
٤٧٢٢٤٠٠	١٨٨٨٩٦٠	٢٨٣٣٤٤٠	عدد اللترات	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الماء	
٤٧٢٤٠٠٥٣٠	٢٣٦٢٠٢٧٦٥	٢٣٦٢٠٢٧٦٥	عدد الكيلوواط	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الكهرباء	
١٠٩٠٣٨٧٨٤	.	١٠٩٠٣٨٧٨٤	ساعات المنفعة	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار المباني	
٩٣١٥٩١٦٤٠	.	٩٣١٥٩١٦٤٠	ساعات التشغيل	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار الآت ومعدات	
٥٣٢٦٩٣٩٥	.	٥٣٢٦٩٣٩٥	ساعات التشغيل	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/إندثار وسائل نقل وانتقال	
٣٦٦٤٣٢٨٨٩	.	٣٦٦٤٣٢٨٨٩	ساعات	مجمع القوى المحركة وخدمات	



الدعم / اندثار عدد وقوالب	المنفعة			
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار أثاث وأجهزة مكتبية	ساعات التشغيل	٥٦٦٠٣٣٥٤	٥٦٦٠٣٣٥٤	٠
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / مصاريف خدمية متنوعة	ساعات العمل الإداري	٧٢١٤٥٩٥٤	٧٢١٤٥٩٥٤	٠
المجموع الكلي لموارد الشركة		٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥٤	١٥٢٠٢٧١٨٥٩٣	١٩٨٧٧٨٦٣٦٦١

ويمكن احتساب معدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية والمعدلات الكلية ووفقاً للصيغ الرياضية الآتية

أولاً : معدل التكاليف الثابتة لمجمع الموارد = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد \div الطاقة النظرية .

ثانياً : معدل التكاليف النسبية لمجمع الموارد = التكاليف النسبية لمجمع الموارد \div الطاقة العملية .

ثالثاً : معدل التكاليف الكلية لمجمع الموارد = معدل التكاليف الثابتة + معدل التكاليف النسبية .

ويوضح الجدول (٥) معدلات التحميل الثابت والتناسبية والمعدل الكلي للتحميل لمجموعات الموارد

وكالآتي:

جدول (٥) : تحديد معدلات التحميل الثابت والتناسبية والمعدل الكلي لمجموعات الموارد

مجمعات الموارد	معدل التحميل الثابت	معدل التحميل النسبي	معدل التحميل الكلي
مجمع العمل / الرواتب والأجور	٥١١٤.٥٧٥	٧٧٠٩.٢٠٧	١٢٨٢٣.٧٨٢



١٥٠٣٦٥	٥.١٢٢	١٠٠٢٤٣	مجمع العمل / نقل العاملين
٢٣٠٢٧٠	٦.٠٧١	١٧.١٩٩	مجمع العمل / السفر والإيفاد
١٧٩١٩٩.٧٢٨	١٧٨٠٢٢.٢٧٣	١١٧٧.٤٥٥	مجمع العمل / الأبحاث والتجارب العلمية
٢٩٢٤.٦٠٠	٢٩٢٤.٦٠٠	٠	مجمع المواد/الخامات والممواد الأولية
٣٦.٩١٧	٣٦.٩١٧	٠	مجمع المواد/التعبئة والتغليف
٩٥.٨٧٤	٠	٩٥.٨٧٤	مجمع المواد/اللوازم والمهامات
٥.٢٢٠	٥.٢٢٠	٠	مجمع المواد/ مواد غذائية وطبية
٤٩.٨٩٤	٠	٤٩.٨٩٤	مجمع المواد/ القرطاسية
٣٤٥٠.٠١٧	٠	٣٤٥٠.٠١٧	مجمع المواد/ المواد النفطية
٤.٥٩٠	٤.٥٩٠	٠	مجمع المواد/ الغاز
١٤٠٠٠	٠	١٤٠٠٠	مجمع إدامة الأصول/استئجار الآلات والمعدات
٢٠٠٠	٠	٢٠٠٠	مجمع إدامة الأصول/استئجار وسائل النقل والانتقال
٤١٦٦٦٧٠.٠٨٣	٠	٤١٦٦٦٧٠.٠٨٣	مجمع إدامة الأصول/استئجار مباني وإنشاءات
٩.٧٠٠	٠	٩.٧٠٠	مجمع إدامة الأصول/صيانة مباني وإنشاءات وطرق



٣٣٠.٦٢٣	٣٠.٣٣٨	٣٠.٢٨٥	مجمع إدامة الأصول/صيانة الآت ومعدات
٤.٦٢٧	٠	٤.٦٢٧	مجمع إدامة الأصول/صيانة وسائل نقل وانتقال
٠.٢٨٨	٠	٠.٢٨٨	مجمع إدامة الأصول/صيانة أثاث وأجهزة مكتبية
١٦٣٠.٥٦	١٥٠.٤١١	١٢٠.٦٤٥	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الزيوت والشحوم
١١٧٠.٨٠٤	١٠٩٩.٣٨٣	٧١.٤٢١	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الأدوات الاحتياطية
١٦.٦٦٣	٩.٧١٨	٦.٩٤٥	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / الماء
١٧٩٤.١١٩	١٢١٥.١٩١	٥٧٨.٩٢٨	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / الكهرباء
٢٦٧.٢٥١	٠	٢٦٧.٢٥١	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار المباني
٢٢٨٣.٣١٣	٠	٢٢٨٣.٣١٣	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار الآت ومعدات
١٣٠.٥٦٢	٠	١٣٠.٥٦٢	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار وسائل نقل وانتقال
٨٩٨.١٢٠	٠	٨٩٨.١٢٠	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/ اندثار عدد وقوالب
١٣٨.٧٣٤	٠	١٣٨.٧٣٤	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار



أثاث وأجهزة مكتبية			
١٧٦.٨٢٨	.	١٧٦.٨٢٨	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / مصاريف خدمية متعددة

ج. تحديد موجهات الموارد المستهلكة من قبل أنشطة الشركة وذلك عن طريق تحديد أهم الأنشطة التي تزاول في الشركة لتحديد المسار التقني لمنتجات الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وهذه الأنشطة هي أنشطة متعاقبة في تدفق مسار المنتج وتمثل ب (نشاط الإنتاج ، نشاط فحص الجودة، نشاط الصيانة ، النشاط الإداري ، والنشاط التسويقي) هذا ويبين الجدول (٦) موجهات الموارد الكمية التي تستهلك من قبل أنشطة الشركة الرئيسية الخمسة .

جدول (٦) : موجهات الموارد الكمية التي تستهلكها أنشطة الشركة الرئيسية

مجمعات الموارد	نشاط الإنتاج	نشاط فحص الجودة	نشاط الصيانة	النشاط الإداري	النشاط التسويقي	النشاط
مجمع العمل						
الرواتب والأجر	١١٩٣١٨٤	١٩٨٨٦٤	٥٩٦٥٩٢	١٥٩٠٩١٢	٣٧٩٧٧٢٨	
نقل العاملين	٥١	٩	٢٥	٦٨	١٧	١٥
السفر والإيفاد	٤٥	٧	٢٣	٦٠	٠	١٥
الأبحاث والتجارب العلمية	١٤	٤	٠	٠	٠	٣٧٩٧٧٢٨
مجمع المواد						



٠	٠	٠	٠	٥٥٩٤٣٥	الخامات والمواد الأولية
٢١٩٩٧	٠	٠	٠	٠	التعبئة والتغليف
٠	٠	٥٨	٣٨	٢٩٠	اللوازم والمهامات
٠	٠	٠	٠	١١٨٧	مواد غذائية وطبية
٣٦	٣١٢	٣٢	٢٠	٠	القرطاسية
٠	٠	٤٦٤٨٤٠	٠	١٨٥٩٣٦٠	المواد النفطية
٠	٠	٢٥	٠	٣٧٥	الغاز
مجمع إدامة الأصول					
٠	٠	٢٠	٠	٢٠٠	استئجار الآلات والمعدات
٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	استئجار وسائل النقل والانتقال
٠	٠	٢	٠	٤	استئجار مباني وإنشاءات
٥٧٦٠	٥٧٦٠	٥٧٦٠	٥٧٦٠	٥٧٦٠	صيانة مباني وإنشاءات وطرق
٠	٠	١٩٤٣٧	٠	٥٨٣١٣	صيانة الآلات ومعدات



٥٠٠	١٥٠٠	.	.	.	.	صيانة وسائل نقل وانتقال
٧٢٠	٧٢٠	٧٢٠	٧٢٠	٧٢٠	.	صيانة أثاث وأجهزة مكتبية
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم						
.	.	١٣٦٤٠	١٣٦٤٠	١٠٩١٢٠		الزيوت والشحوم
.	.	٨٦٤٠٠	١٤٤٠٠	٤٣٢٠٠		الأدوات الاحتياطية
٦٣١٥٨	٦٣١٥٧	٦٣١٥٨	٦٣١٥٧	١٦٨٤٢٠		الماء
٢١٠٥٣	٢١٠٥٢	٦٣١٥٧	٦٣١٥٨	٢٥٢٦٣٠		الكهرباء
٤٢٠	٤٢٠	٤٢١	٤٢١	٦٧٢٨		اندثار المباني
.	.	٣٨	١٠٠	٢٦٢٧		اندثار الآت ومعدات
١٦٨٢	١٦٨٢	١٦٨٢	١٦٨٢	١٦٨٢		اندثار وسائل نقل وانتقال
.	.	٣٣٦٤	٢٥٢٣	٢٥٢٣		اندثار عدد وقوالب
١٨٨٠	٣٣٢	٢٧٧	٢٧٦	.		اندثار أثاث وأجهزة مكتبية
٤٣٦٨٤٠	.	.	.	.	.	مصاريف خدمية متعددة



د. تخصيص الموارد على أنشطة الشركة ، إذ يتم تخصيص موارد الشركة على أنشطتها وذلك بدلالة كل من نصيب النشاط من هذه الموارد معبراً عنه بموجه المورد الكمي ومعدل التحميل الكلي للمورد وعلى وفق المعادلة الآتية :

تكلفة النشاط = موجه المورد الكمي * معدل التحميل الكلي للمورد .

ويبيّن الجدول (٧) تخصيص الموارد الخاصة بالشركة على أنشطتها الخمسة الرئيسية وكالآتي :

جدول (٧) : تخصيص موارد الشركة على الأنشطة الرئيسية الخمسة

النشاط التسويقي	النشاط الإداري	نشاط الصيانة	فحص نشاط الجودة	نشاط الإنتاج	مجموعات الموارد
2434774851	5100377778	3825283335	1275452842	7651821065	مجمع العمل
813859	15567	1603784295	4641	6038450560	مجمع المواد
1161241	1165868	5445792	1158927	32786046	مجمع إدامة الأصول
116662203	39200089	221223714	136313711	534707959	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم



المجموع الكلي للنماط	١٤٢٥٧٧٦٥٦٣٠	١٤١٢٩٣٠١٢١	٥٦٥٥٧٣٧١٣٦	٥١٤٠٧٥٩٣٠٢	٢٥٥٣٤١٢١٥٤
----------------------------	-------------	------------	------------	------------	------------

هـ. تحديد مقدار الموارد المستهلكة في العملية الانتاجية ومن ثم تحديد مقدار الطاقة العاطلة غير المستغلة لكل مجموع موارد من الموارد الأربع في الشركة وذلك بإعداد تقرير تفصيلي لتحديد تكاليف الطاقة العاطلة في الشركة والتي يمكن أن تؤثر على أدائها العام إذ أن هذه الخطوة تتيح للشركة فرصة لغرض اتخاذ القرار المناسب بخصوص تحديد الموارد العاطلة وتكليف الطاقة العاطلة ذات الصلة بهذه الموارد ، ويوضح الجدول (٨) تكاليف الشركة وفق نظام التكاليف التقليدي والتكاليف المحسوبة على وفق النظام المعاصر لمحاسبة استهلاك الموارد .

جدول (٨) : تكاليف الطاقة العاطلة لمجموعات الموارد في الشركة العامة لصناعة الإطارات

مجموع الموارد	العمل	المواد	إدامة الأصول	القوى المحركة وخدمات الدعم	المجموع الكلي	تكاليف الطاقة العاطلة	التكاليف وفق نظام RCA	التكاليف وفق نظام التكاليف التقليدي المطبق في الشركة
						١٠٥٢٦١٥٤٣٩٤	٢٠٢٨٧٧٠٩٨٧١	٣٠٨١٣٨٦٤٢٦٥
						(٥٧٥٢٢٤١٧٦٠)	٧٦٤٣٠٦٨٩٢٢	١٨٩٠٨٢٧١٦٢
						(٩٢٦٤٨٦٩)	٤١٧١٧٨٧٤	٣٢٤٥٣٠٠٥
						١٢٩٥٣٣٠١٤٦	١٠٤٨١٠٧٦٧٦	٢٣٤٣٤٣٧٨٢٢
						٦٠٥٩٩٧٧٩١١	٢٩٠٢٠٦٠٤٣٤٣	٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥٤



للتکالیف

وعليه وبناءً على نتائج تطبيق خطوات نظام RCA يمكن إعداد كشف الربح المختصر الخاص بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وكما موضح في الجدول (٩) .

جدول (٩) : تقرير الربح للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات على وفق نظام RCA

التفاصيل	المبلغ	النسبة المئوية
الإيرادات	٣١٤٩٢١١١٠٩٨	% ١٠٠
ينزل : إجمالي تكاليف التصنيع	٢٧٩٣٠٧٧٨٧٩٣	% ٨٩
مجمل الدخل التشغيلي	٣٥٦١٣٣٢٣٠٥	% ١١
ينزل : التكاليف التسويقية والإدارية	١٠٨٩٨٢٥٥٥٠	% ٣
ينزل : التكاليف التحويلية والتكاليف الأخرى	١٠٨٠٩٥٧٩١	% ١
صافي الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب	٢٣٦٣٤١٠٩٦٤	% ٧
تكاليف الطاقة العاطلة / الزائدة	٦٠٥٩٩٧٧٩١١	% ١٧

د. تطبيق مقاييس الأداء المختارة في الخطوة رقم (٢) بناءً على تطبيق خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد في الخطوة رقم (٣) من خطوات التكامل أعلاه وذلك لإظهار التكامل العملي بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية وإعداد تقارير الأداء على وفق متطلبات نظام محاسبة المسؤولية نتيجة التكامل بين النظامين وما الذي ممكن أن يطرأ ويعزز الأداء المالي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف: لقد أسلهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في معالجة مسألة مهمة ألا وهي عنصر حيوي والمتمثل بالتكاليف وقد انعكست هذه المعالجة



على تحسين مبالغ كل من محمل الربح وصافي الربح على التوالي ولغرض استكمال عملية التكامل بين النظاريين سيختار الباحث مجموعة من المقاييس الرئيسية لنظام محاسبة المسؤولية منسجمة مع الهدف المتحقق من نظام محاسبة استهلاك الموارد لإظهار التكامل التطبيقي وكالآتي :

أ. معدل العائد على الاستثمار : يتضمن هذا المقياس المكونات الثلاث لمسؤولية مراكز الاستثمار وهي كل من الإيرادات ، التكاليف ، والاستثمار ، وإن الصيغة الرياضية لهذا المقياس هي :

معدل العائد على الاستثمار = $\frac{\text{الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب}}{\text{رأس المال المستثمر}}$

وفي حالة الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات يحسب هذا المقياس كالتالي :

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{٤٣٩٩٤٣٩٤٢٦٦}{٢٣٦٣٤١٠٩٦٤} / ٥٠.٣٧$$

ب. الدخل المتبقى : هو مقياس محاسبي للدخل بعد عملية طرح تكلفة رأس المال ، وإن الصيغة الرياضية لهذا المقياس هي :

الدخل المتبقى = $\text{الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب} - (\text{معدل العائد المطلوب} * \text{رأس المال المستثمر})$

وفي حالة الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات يحسب هذا المقياس كالتالي :

$$\text{الدخل المتبقى} = ٢٣٦٣٤١٠٩٦٤ - (١٣.٥ \% * ٤٣٩٩٤٣٩٤٢٦٦)$$
$$\text{الدخل المتبقى} = ٥٤١١٣١٠٤٩٥ - ٢٣٦٣٤١٠٩٦٤$$
$$\text{الدخل المتبقى} = (٣٠٤٧٨٩٩٥٣١) \text{ دينار}$$

ج. العائد على المبيعات : وهو مقياس يقيس مدى فاعلية إدارة التكاليف في الوحدة الاقتصادية ، وإن الصيغة الرياضية لهذا المقياس هي :

$$\text{العائد على المبيعات} = \frac{\text{الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب}}{\text{الإيرادات التشغيلية}} * ١٠٠$$

وفي حالة الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات يحسب هذا المقياس كالتالي :



الائد على المبيعات = $\frac{354,059,961}{236,341,096} \times 100\% = 140.964\%$

الائد على المبيعات = 67%

وأسهم التكامل بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية في فرض رقابة ملائمة على عنصر التكاليف والذي دون أدنى شك سيسهم في تحسين مبالغ جمل الدخل التشغيلي وصافي الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب وهذا سيسهل الأداء المالي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وبالنتيجة تحسين الأداء غير المالي المتمثل بتشجيع الزبائن على التوجه نحو منتجات الشركة جراء تخفيض تكاليف المنتجات المختلفة وإمكانية تحسين عملياتها التشغيلية الداخلية وزيادة المبالغ المصروفة على تكاليف البحث والتطوير والتعلم والنمو ، مما يؤكد على قبول فرضية البحث والتي مؤداها إن التكامل الحاصل بين النظامين أعلاه سيسهل ويعزز الأداء الإستراتيجي للشركة .

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً . الاستنتاجات:

سيتم عرض أهم الاستنتاجات وهي على النحو الآتي :

- إثبات وجود التكامل النظري (المفاهيمي) والعملي (الإجرائي) بين نظامين محاسبيين إداريين مهمين إلا وهما كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية نتيجة تطابق أهداف ومزايا كل من النظامين مع بعضهما البعض مما يجعل مخرجات نظام محاسبة استهلاك الموارد كمدخلات مناسبة وملائمة لنظام محاسبة المسؤولية وتحقق أهدافه المرسومة .
- أسهم التكامل بين النظامين في توليد نظام محاسبي إداري يمتلك مزايا متعددة منها الرقابة على التكاليف ، تحديد الطاقة العاطلة ، وتطبيق مقاييس ملائمة لتحديد المسؤوليات المناطة بكل مركز مسؤولية أو مجمع موارد وهي مقاييس مهمة في تحديد اتجاه كفاءة أداء الشركة وتحسينه وتعزيزه .
- أظهرت خطوات التكامل وجود طاقة عاطلة (زائدة) بمقدار (٦٠٥٩٩٧٧٩١١ دينار) وتشكل ما نسبته حوالي (١٧ %) من موارد الشركة الكلية وفي مجموعاتها الأربع وهي موزعة بين مجموعات موارد



المتمثلة بـ (العمل ، المواد ، إدامة الأصول ، والقوى المحركة وخدمات الدعم) تم تأثيرها لغرض توجيه انتباه الإدارة العليا في الشركة ومسؤولي مراكز المحاسبة نحو هذه الطاقة العاطلة من الموارد وإمكانية توظيفها في مجالات أخرى تخدم إهداف الشركة وأدائها الإستراتيجي في مجالات متعددة وتحسن من أنشطة الشركة الخاصة بالإنتاج ، فحص الجودة ، الصيانة ، النشاط الإداري ، والنشاط التسويقي .

٤. أظهرت خطوات التكامل بين النظمتين أيضاً إمكانية تحديد مقاييس مهمة لمحاسبة المسؤولية تحدد الأداء العام للشركة وهي مقاييس لمراكز الاستثمار ، الإيراد ، التكلفة ، والربح وتمثل بـ (معدل العائد على الاستثمار والذي كانت نتيجته هي ٥.٣٧٪ ، أما مقاييس الدخل المتبقى كانت حصيلته هي ٣٠٤٧٨٩٩٥٣١ دينار ، وبينما بلغت نسبة العائد على المبيعات ما مقداره ٦٧٪) .

ثانياً . التوصيات:

أما أهم التوصيات ، ففي ضوء الاستنتاجات المعروضة السابقة يوصي الباحث بالآتي:

١. تطبيق الأنظمة المحاسبية الإدارية والكلفوية المعاصرة وخصوصاً الأنظمة الإدارية التكاملية لما تتحققه هذه الأنظمة من أهداف ومزايا تنسجم مع متطلبات البيئة التنافسية المحمدة وتحسين وتعزيز الأداء الإستراتيجي والتغلب على معظم المشكلات التي تعاني منها معظم الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام الصناعي ومنها الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات نتيجة تطبيق الأنظمة الإدارية والكلفوية التقليدية

٢. توجه الوحدات الاقتصادية في العراق نحو عقد تؤمة مشتركة مع كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات العراقية عن طريق إقامة الندوات والورش العلمية والعملية للاطلاع على آخر مستجدات المعرفة في الجانب المحاسبي الكلفوي والإداري فضلاً عن تدريب العاملين في هذه الوحدات واستقطاب الخبراء في هذه المجالات من الأكاديميين للتحقيق الفائدة المناسبة من هذه التؤمة المشتركة .



المراجع:

- أولاً . المراجع باللغة العربية
١. تقرير الإدارة لعام ٢٠١٧ والخاص بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ، ذي العدد (ت . م . ت / ٣٠) في ٢٠١٨ / ٣ / ١٧ .
 ٢. تقرير كفاءة الأداء لعام ٢٠١٧ والخاص بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ، ذي العدد (ت . م . ت / ٤٠) في ٢٠١٨ / ١ / ٢٢ .
 ٣. الجبوري ، نصيف جاسم محمد علي ، ومنال جبار سرور ، ومشتاق كامل فرج ، المحاسبة الإدارية ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعة الرابعة ، ٢٠١٥ .
 ٤. ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق ، النظام المحاسبي الموحد ، دار الكتب والوثائق - بغداد ، الطبعة الثانية ، ٢٠١١ .
 ٥. سرور ، منال جبار ، ادارة التكلفة الاستراتيجية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، ٢٠١٧ .
 ٦. سرور ، منال جبار ، ادارة التكلفة الاستراتيجية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية ، ٢٠١٩ .
 ٧. ظاهر ، أحمد حسن ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٨ .
 ٨. عقل ، يونس حسن ، وهب شاكر فتحي البابلي ، استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدارة التكلفة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الثالث ، الجزء الأول ، ٢٠١٣ .
 ٩. علي بيج ، تيسير جواد كاظم ، تعديل الإطار الرقابي لإدارة مخاطر المشروع عن طريق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة كربلاء) ، ٢٠٢١ .
 ١٠. الكواز ، صلاح مهدي ، وفائز نعيم يوسف ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، ٢٠١١ .
 ١١. المعموري ، حاتم كريم كاظم ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، ٢٠٢٠ .
 ١٢. هيتجر ، ليسناري ، وسirج ومانولتش ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة احمد حامد حاج ، مراجعة كمال الدين سعيد ، تقديم سلطان محمد السلطان ، دار المريخ ، ٢٠٠٨ .



ثانياً . المراجع باللغة الأجنبية

1. Ahmed , S . A . & Moosa . M , Application of Resource Consumption Accounting RCA In an Educational Institute , Pakistan Business Review, January, 2011 .
2. Brewer , Peter C . , Garrison , Ray H . , and Noreen , Eric W . , Introduction to Managerial Accounting , Eighth Edition , McGraw–Hill Education , 2019 .
3. Datar , Srikant M.& Madhav V. Rajan , Horngren's Cost Accounting , Sixteenth Edition , Pearson Education, Inc , 2018 .
4. Drury , Colin , Management and Cost accounting , Tenth Edition , Printed in China by RR Donnelley , 2018 .
5. Hilton , Ronald W. , and Platt , David E., Managerial Accounting – Creating Value in a Dynamic Business Environment , Twelfth Edition , McGraw–Hill Education , New York , 2020 .
6. Keys , David E. & Anton Van Der Merwe , Gaining Effective Organizational Control with RCA , Strategic Finance , 2004 .
7. Kinney , Michael R. , and Raiborn , Cecily A. , Cost Accounting– Foundations and Evolutions , Eighth Edition , South–Western, Cengage Learning , 2011 .
8. Kose , Tunc & Safak , Agdeniz , Capacity Cost Management in Resource Consumption Accounting , Overview of Accounting & Auditing , (June) , 2015.
9. Kurtlu , A . E . , Resource Consumption House : Silah Factory Example , Nigde University Journal of Economics & Administrative Sciences , (July) , 2016.
10. Pinheiro , Paulo Roberto , Paulo Schmidt , Jose Luiz dos Santos & Valeska Rodrigues Lucas de Freitas , RCA – Resource Consumption Accounting , Management of Production Processes and Global Partnerships for the Sustainable Development of Productive Systems Salvador, BA, Brazil, October 8–11, 2013.



11. Zehetner , Karl & Sebastian Eschenbach , Closing the Gap between U.S. & German Managerial Accounting , Humanities & Social Sciences Review , Vol . 7 , No. 2 , 2017 .
12. Zhang , Qiong , Xiucheng Dong & Rong Huang, The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise , 2011 .

