



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

م.د. تيسير جواد كاظم سلطان

المديرية العامة للتربية/ النجف 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 رئيسية 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 العاطلة، 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:

تقرض متطلبات البيئة الصناعية التنافسية المحتمدة 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 المتهاكة 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 الأوربي مقارنةً بالمنتج المحلي للشركة ذات المواصفات المحدودة 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 وبالنتيجة أسعار بيع مرتفعة , ولذلك من هنا جاءت أهمية هذا البحث في تطبيق التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية والذي ينسجم ويكمل 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 ونقاط قوة كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية يسهم كنظام تكاملي في تدعيم آليات الرقابة على الموارد التي ترفع مستويات أداء مراكز المسؤولية وإعادة تصميم الهيكل التنظيمي للشركة وبناء مجتمعات كلفوية أساسية وثنائية منسجمة



مع مراكز المسؤولية المختارة على وفق هذا النظام التكاملي وتحديد صلاحيات ومسؤوليات كل مسؤول مركز مسؤولية ومجمع في فرض رقابة كلفوية صارمة على عنصر التكاليف وزيادة الأرباح وتحديد الطاقة العاطلة وتطبيق مقاييس ملائمة لقياس أداء الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات بما يسهم في تعزيز كفاءة أدائها الاستراتيجي .

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 الاستراتيجي وتحقيق مزايا عديدة تتمثل بفرض الرقابة على عنصر التكاليف وتحديد مقدار الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكاليف منتجاتها وإعادة تسعير منتجاتها وزيادة الأرباح وتحقيق ميزة تنافسية في السوق المحلي العراقي .

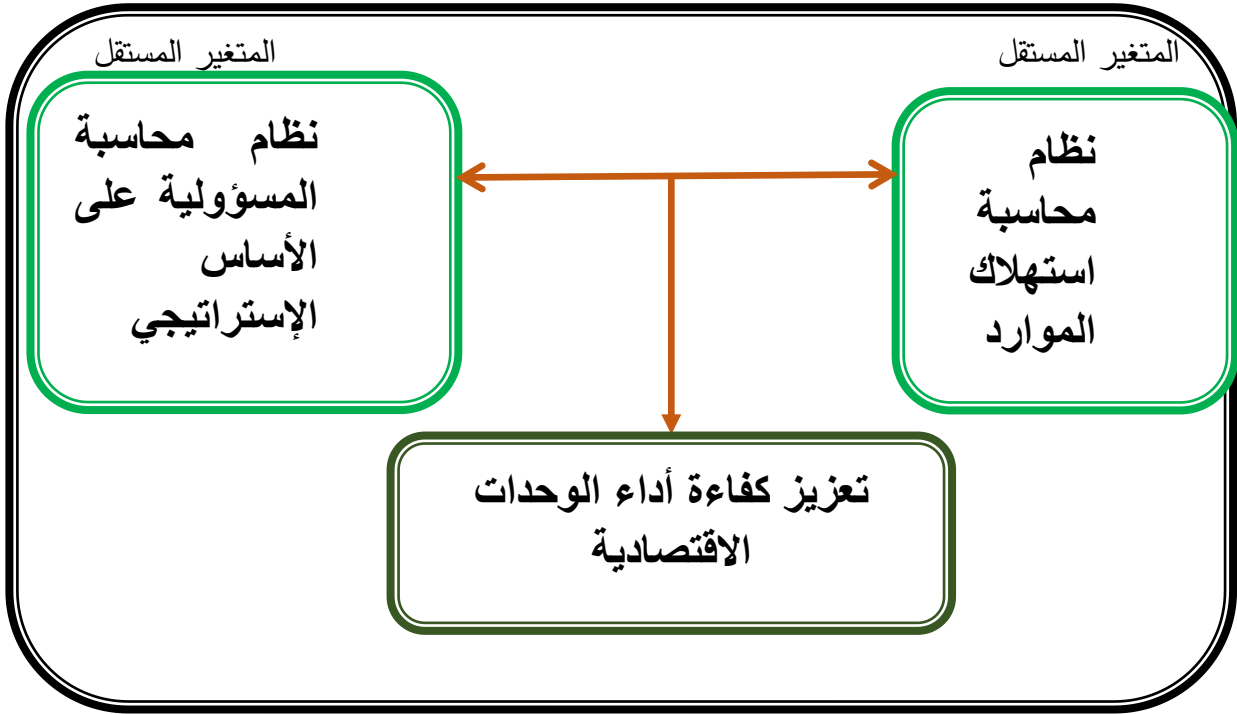
رابعاً: فرضية البحث:

إن التكامل الحاصل بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية على الأساس الإستراتيجي سيحسن من الأداء العام للوحدات الاقتصادية ومن ثم سيعزز كفاءة أدائها .

خامساً: الأنموذج الإجرائي للبحث :

يتألف الأنموذج الإجرائي للبحث من متغيرين مستقلين وهما كل من نظام (محاسبة استهلاك الموارد) وأيضاً نظام (محاسبة المسؤولية على الأساس الإستراتيجي) ويؤدي التكامل الحاصل بين هذين النظامين إلى تحفيز المتغير التابع المتمثل بـ (كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية) , وبالنتيجة تحسين وتطوير ومن ثم تعزيز كفاءة أداء هذه الوحدات الاقتصادية وعلى الأساس الإستراتيجي وكما موضح في الشكل أدناه :

شكل ( ١ ) : الأنموذج الإجرائي للبحث



المصدر : إعداد الباحث

سادساً: الحدود المكانية والزمانية للبحث :

تم اختيار الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف إحدى 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 بربط 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 ايجابي على الوحدة الاقتصادية في الجوانب الاستراتيجية المهمة ومن أهمها رقابة التكاليف, زيادة الأرباح , تقليل المخاطر , وتعزيز الميزة التنافسية السوقية .

### المبحث الثاني: مدخل فلسفي 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 الكفوية 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 تحميل غير مناسبة لغرض تخصيص التكاليف غير المباشرة , ولذا كان لا بد من استحداث أنظمة محاسبية كفوية معاصرة تواكب 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 فلسفي معاصر لإدارة التكلفة يسعى لتوفير 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 وتدعيم 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 وتسليط الضوء على الطاقة العاطلة والفائضة (





سرور , 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 GPK والنظام الأمريكي المتمثل بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ( : Datar & Rajan , 2018 : 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 حياة الموارد وعملية استهلاك الموارد ومن ثم العمل على عزل الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات التي لم تتسبب في حصولها بهدف تخفيض التكاليف وترشيد الموارد وزيادة انتاجية الوحدة الاقتصادية ( المعموري , ٢٠٢٠ : ٣٩٢ ) , ويعرف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA بأنه نظام المحاسبة الكلفوي المعاصر والذي يتصف بالشمول وقدرته الديناميكية على إدارة التكلفة بهدف توفير المعلومات المناسبة التي من شأنها أن تساعد في توظيف الموارد المتاحة واستغلالها بكفاءة وفعالية 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 تنعكس 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 وتكاليف 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 مجتمعات الموارد .
٥. يسهم النظام في انتاج المعلومات لكافة المستويات الادارية الثلاثة (العليا , الوسطى , والتنفيذية) فضلاً عن أبعاد مهمة تتمثل بـ (المنتج , الخدمة , الزبائن , منافذ التوزيع , وتقارير الربحية) .
٦. يحقق النظام عديد المزايا في مجالي الطاقة العاطلة والتنبؤ بالموارد اذ يسهل امكانية استغلال الموارد والطاقة المستغلة 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 ولكافة 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 .

ثالثاً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد      Objectives of Resource Consumption Accounting

- يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق هدف رئيس مفاده الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية لأجل تخفيض تكاليف الانتاج وتحقيق رغبات الزبائن وتدعيم الموقف التنافسي فضلاً عن أهداف فرعية مكمله أخرى ( Kose & Agdeniz , 2015 : 54 – 56 ) هي الآتي :
١. يقدم النظام إطار تكاملي 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 للزبون أي التكلفة المولدة للإيراد لالتصاقها المباشر بالمنافع المقدمة للزبون .
٣. عملية الربط الواضح بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بوساطة أنشطة الوحدة الاقتصادية وطاقة كل منها مع مراعاة مبدأ السببية وبالنتيجة حساب تكاليف المنتج بشكل موضوعي .
٤. يحقق النظام مفاهيم الرقابة المتنوعة 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 دقيقة 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 التنبؤ بمتطلبات كل مورد من موارد الوحدة الاقتصادية وتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها .

#### خامساً: فروض محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting 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 يركز عليها البناء الفكري لهذا النظام ( سرور , ٢٠١٩ : ١١٥ ) الآتي :

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

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

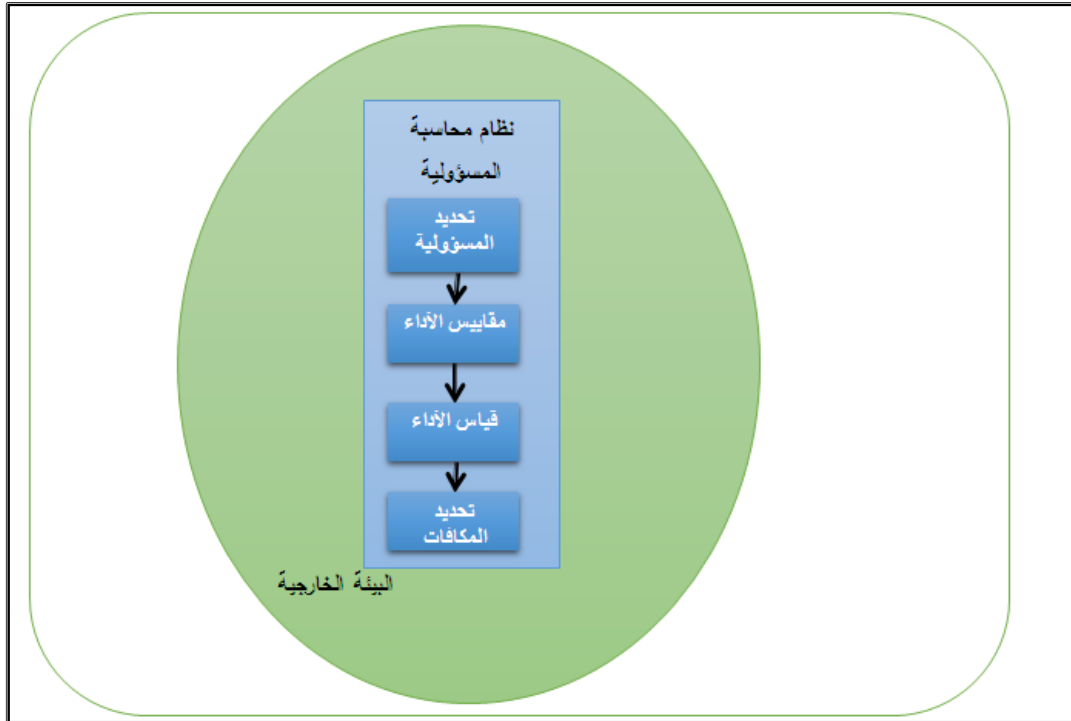
٤. إن العلاقات المتبادلة والمتداخلة ما بين الموارد إنما تعتمد على المخرجات الكمية أكثر من اعتمادها على أقيام هذه الكميات .

٥. لا توزع جميع تكاليف مجمعات 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 وبالحق الأهمية في عملية تحديد نوع نظام الرقابة والاتصال الذي يتم تنفيذه , إذ أن القاعدة العامة لنظام محاسبة المسؤولية كنظام للرقابة ما لا تستطيع قياسه لا يمكن تحسينه , والذي لم يراقب 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 بواسطة الأفراد وهذا الدور يعد بمثابة أداة أساسية مهمة للرقابة الإدارية , وبشكل عام يركز نظام محاسبة المسؤولية الإستراتيجي إلى أربعة عناصر أساسية في نمودجه الرقابي ( الجبوري وآخرون , 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 أنمودج نظام محاسبة المسؤولية الرقابي المتخصص في عناصره الأربع .
- شكل ( ٢ ) : أنمودج 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 كالآتي :



١. مركز التكلفة cost center : إن مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة تنظيمية فرعية ، مثل قسم أو تقسيم ، بحيث يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف المتكبدة 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 مديري مركز الربح يتحملون المسؤولية عن كل من الإيرادات والمصروفات المنسوبة إلى وحداتهم الفرعية . مثال على مركز الربح هو مطعم مملوك للشركة في سلسلة مطاعم للوجبات 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 الفلسفي والتطبيقي بين كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية وتدعيم هذه الفلسفة النظرية للتحقق من وجود التكامل بين هذين النظامين وبالنتيجة بناء نموذج عملي للتكامل مشتق من التكامل النظري والذي سينعكس بدوره في تعزيز الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية قيد البحث في القطاع العام الصناعي ومن ثم تعميم هذا التكامل الفلسفي والتطبيقي على بقية الوحدات الاقتصادية في القطاع العام الصناعي وبالنتيجة 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 دقيقة وعادلة للأداء عن طريق تحليل الانحرافات وفصل الكميات المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالنتيجة توفير معلومات أكثر مصداقية وعدالة 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 تتمثل 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 الوقي للنتائج الفعلية عن طريق معيار مناسب للحصول على معلومات عن الأداء وتحديد الانحرافات لغرض القيام بالإجراءات التصحيحية، بل يتعداها لیتسع مفهوم الرقابة في ضوء هذا النظام إلى أكثر من القياس والتحليل لیتضمن تحديد الحد الأدنى للملائم في ظل الظروف الراهنة ومن ثم عملية التكيف مع أهم التقلبات للبقاء بشكل مستمر على عنصر الملائمة كأحد المقاييس المهمة عن طريق الافادة الكاملة من المزايا الفائقة لنموذج التكاليف المستند على أساس مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد والاعتراف بمستويات الإدارة 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 الأربعة وإسهام كل منها في خدمة نظام محاسبة المسؤولية والأداء سويةً وذلك لإظهار التكامل الإداري الفلسفي المتوافر بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية وكالآتي :

١. 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 تتمثل (بالمستوى الاستراتيجي والذي يمثل الإدارة العليا، المستوى التكتيكي والذي يمثل الإدارة 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 للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء فبعد أن تعترف الإدارة بمستوياتها الإدارية الثلاثة (الاستراتيجية , التكتيكية , والتشغيلية) يتم تحديد البعد الأول من مكعب النظام والذي يوفر معلومات عن أهم الأسباب والآثار مثل (مستويات الإدارة , خصائص كل مستوى إداري , العلاقات المتبادلة بين هذه المستويات , العوامل الخارجية , درجة التعقيد , التنوع , العوامل الداخلية , العلاقات السببية , الطبيعة التناسبية للتكاليف , الطبيعة المتأصلة الأولية للتكاليف) ومن ثم يوفر البعد الثاني من مكعب نظام التخطيط والرقابة وتقييم 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 , ومجمعات الموارد) وأخيراً يوفر البعد الثالث من هذا المكعب الثلاثي معلومات عن هذه العلاقات السببية الكمية مثل (تحديد الأرباح المستهدفة والتكاليف 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 ومراكز 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 وتكاليف / أسعار معيارية , وهنا يجري احتساب الانحرافات بين التكاليف أو الأرباح الفعلية والمخططة , هذا وتتطلب آلية التقارير المعتمدة إعادة صياغة التكاليف أو الأرباح المتوقعة عن مدة الرقابة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة التقلبات في العوامل المؤثرة في سلوك التكلفة , إذ تقوم التقارير المعتمدة بحساب النتائج





المتوقعة على أساس ما جرى استهلاكه من الموارد , وهذا يمثل مؤشراً أفضل للاتجاه الحالي لكل مستوى إداري ومركز مسؤولية وهدف كلفوي , كما يجري تعزيز هذه الآلية بآلية تحليل الانحراف حسب مستوياته المعروفة وبذلك تكون الإدارة 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 للإدارة المستندة على أساس معايير محددة فهو نظام يسمح بالتطبيق الفعال لمبادئ نظام محاسبة المسؤولية اللامركزي في العصر الحالي ذات المعرفة التامة بجميع وظائف الوحدة الاقتصادية إذ أن التقارير المعتمدة تعكس بصورة أكثر دقة الأحداث الحالية 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 للاتجاه الحالي لكل مستوى وهدف ومركز مسؤولية ويتم تعزيزها بتحليل الانحراف وبذلك تصبح الإدارة قادرة على التأثير الفاعل على اتجاه الوحدة الاقتصادية والوحدات الفرعية المتكونة 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 الحالي وبالنتيجة فإن هذا يؤدي إلى قياس الأداء الفعلي في الوقت الحقيقي (Keys & Merwe , 2004 : 4) , ونتيجةً لاندماج الهيكل الكمي الذي يركز عليه نظام محاسبة استهلاك الموارد مع معايير الوحدة الاقتصادية في كافة أنحاء أنموذج التكاليف الكمي والنقدي سويةً فإن ذلك يؤدي إلى قياس الأداء الفعلي 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 ثلاث مزايا مهمة وكالاتي ( 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 اداري أو هدف تكلفة أو مركز مسؤولية .

وتسهم 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 صلاحياته وما الذي سيتعلم منه كل مسؤول ومروسيه للإفادة في المستقبل .

إن الباحث تمكن من إثبات وجود تكامل فلسفي ( نظري ) بين كل من نظامي محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية فهو تكامل إداري متأصل 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 الأربعة المنبثقة عن نظام محاسبة المسؤولية , بينما التكامل في الجانب التطبيقي سيعمد الباحث لوضع خطوات رئيسة للتكامل تمكن من قياس الأداء الاستراتيجي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وهذه الخطوات هي الآتي :

١. إعادة تقسيم الهيكل التنظيمي القديم للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات إلى هيكل تنظيمي جديد مقترح يتلائم مع نظام محاسبة المسؤولية متضمناً أربعة مراكز للمسؤولية 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 وتخصصها والمصانع المرتبطة بها

تُعد الشركة العامة لصناعة الإطارات في محافظة النجف الأشرف إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وقد تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (٥٨) في ١٩٩٧/١٢/٣١ م استناداً لأحكام المادة (٦) من قانون الشركات المرقم (٢٣) لسنة ١٩٩٧ م برأس مال قدره (٥,٠٢٩,٠٠٠,٠٠٠) فقط خمسة مليارات وتسعة وعشرون مليون دينار عراقي لا غير وتقع هذه الشركة في محافظة النجف الأشرف وعلى مسافة تُقدّر بحوالي (١٦٠ كم) جنوب غرب محافظة بغداد وعلى طريق الشارع العام الرابط بين محافظتي النجف وكربلاء المقدستين في الجهة اليسرى لطريق الذهاب من محافظة النجف الأشرف وتهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الإطارات والأنابيب 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 / ٣٣٨٣٢ في ٦ / ٨ / ٢٠١٥ .

ويتمثل نشاط الشركة الرئيس في إنتاج الإطارات الشعاعية لسيارات الصالون والحمل الخفيف وهنالك خطط مستقبلية لإنتاج الإطارات الخاصة بسيارات الحمل الثقيل والزراعي فضلاً عن إنتاج مادة المطاط معاد الحيوية في حين يشمل نشاط الشركة الفرعي 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 ويتألف بدوره من خطي إنتاج فرعين هما خط إنتاج أنابيب السيارات الداخلية وخط إنتاج المطاط المعاد الحيوية 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 الكفوي المطبق والمؤشرات الكفوية وتقرير كفاءة الأداء والهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف

١. البيانات المالية كما هي في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٧ : تتألف 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

التسلسل	التفاصيل	مصنع إطارات بابل + مصنع المنتجات المطاطية	مصنع إطارات الديوانية	إجمالي الشركة
١	رأس المال الاسمي	٥٠٢٩٩٨٧٠٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٧٣٣١٩٨٧٠٠٠
٢	رأس المال المدفوع	٤٥٥٨٨٦٤٠٠٠	٢٣٠٢٠٠٠٠٠	٦٨٦٠٨٦٤٠٠٠
٣	مقدار الاحتياطيات	٣٢٨٥٢٣٨٠٠٠٠	١٤٨٣٣٨٩٧٠٠٠	٤٧٦٨٦٢٧٧٠٠٠
٤	الأرباح المحتجزة	-	-	-
٥	العجز المتراكم	١٨٦٥١٠٠٨١٠٠٠	١٠١١٩٧٣٠٠٠٠٠	٢٨٧٧٠٧٣٨١٠٠٠

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 ٢٠١١م 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 عوامل 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 كالمصرفوات التحويلية والمصرفوات الأخرى ( ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٣٤ - ٤٠ ) ، 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	كلفة الإنتاج دينار	كلفة الخدمات الإنتاجية دينار	كلفة الخدمات التسويقية دينار	كلفة الخدمات الإدارية دينار	المجموع الكلي دينار
٣١	الرواتب والأجور	١٠٧٤١٤٥٧٢٥ ٣	١٣٢٠١٣٩٥٩٤ ٢	٨٢٥٢٥٠٧٤ ٨	٥٨٩٣٥٧١٣٢ ٢	٣٠٦٦١٦٧٥٢٦ ٥
٣٢	المستلزمات ت السلع	٣١١٥٩٩٥٨٤	١٩٨٣٠٣٠٦٩٥	٤٥٠٨٢٤٣٥	٣٠٥٤٧٠٢٥٤	٢٦٤٥١٨٢٩٦٨
٣٣	المستلزمات ت الخدمية	٨٠٢٨٠٠٠	٩٣٦٥٩٩٠٠	٦٧٥٤٨٣٣	١٣٧٩٩٦٧٢٦	٢٤٦٤٣٩٤٥٩
٣٧	الاندثارات	١٠٧١٣٧٢٧٥٤	٣٩٣٣٣٦٢٦٧	٦٥٠٠٠٠	٦١٩٢٥٥٤١	١٥٢٧٢٨٤٥٦٢
	المجموع	١٢١٣٢٤٥٧٥٩ ١	١٥٦٧١٤٢٢٨٠ ٤	٨٧٧٧٣٨٠١ ٦	٦٣٩٨٩٦٣٨٤ ٣	٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥ ٤



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 , علماً بأنه يتم توزيع المصاريف على مراكز الكلفة في الشركة وكالآتي :

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

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

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

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

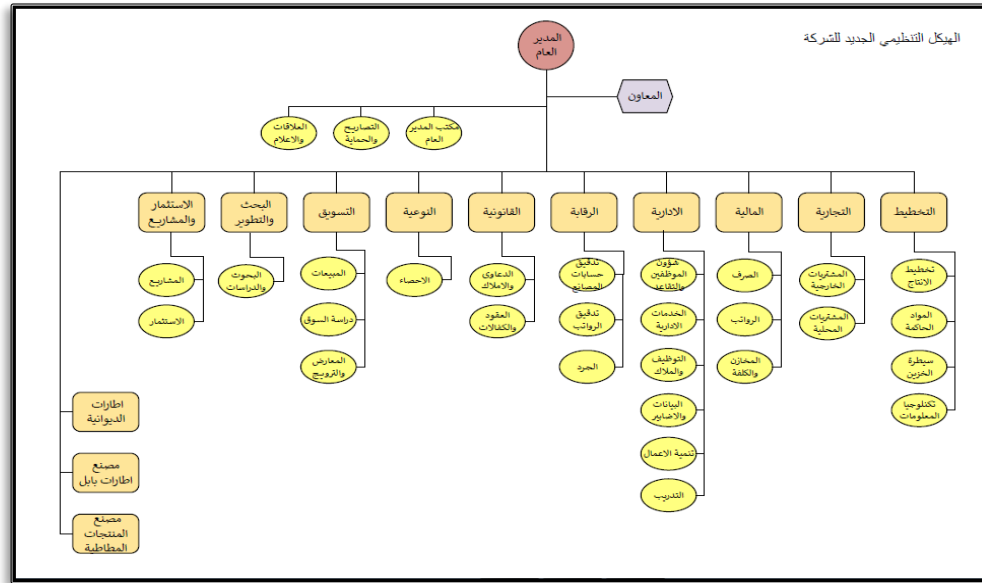
د. جدول رقم ( ٤ ) يبين كشف أرباح وخسائر الشركة .

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

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

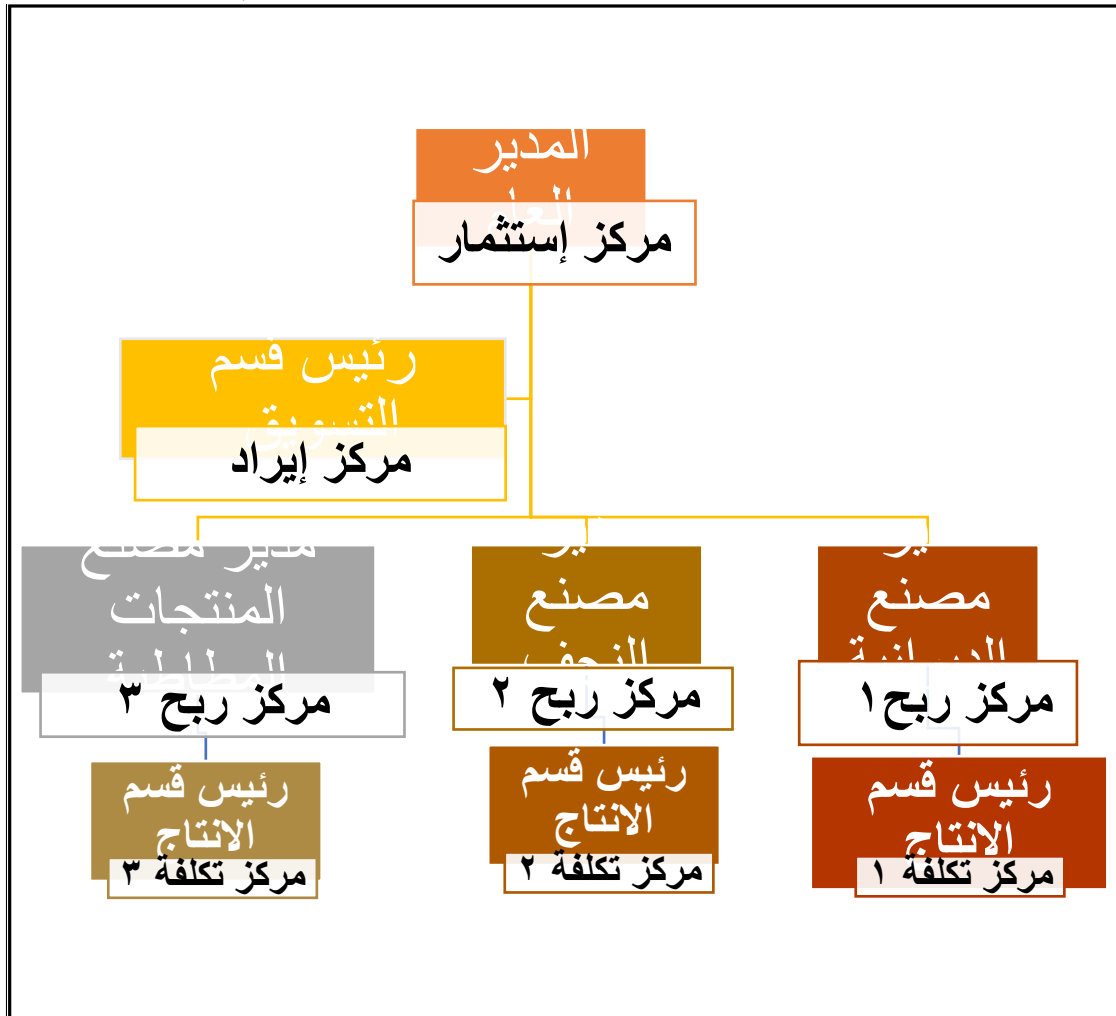


٥. الهيكل التنظيمي للشركة: يتألف الهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وهي إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن وبعد عملية الدمج الحاصل بين مصانع الشركة الثلاث وكالاتي :  
شكل ( ٣ ) : الهيكل التنظيمي المحدث للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات



ثالثاً . كفاءة الأداء الإستراتيجي في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وتعزيزه عن طريق التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة المسؤولية  
سيعمد الباحث إلى تطبيق خطوات التكامل والخاصة بالجانب التطبيقي وكالاتي :  
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 للمسؤولية واضحة السلطة والخطوط والصلاحيات: سيعمد الباحث إلى الاستفادة من الهيكل التنظيمي القديم للشركة وإعادة تنظيمه بما يتلائم مع متطلبات نظام محاسبة المسؤولية كخطوة أولى من خطوات التكامل وكالاتي :

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





ولأسباب تنظيمية تتسجم مع متطلبات البحث في هذا المجال فقد أضاف الباحث مسؤولية أخرى لمدير التسويق إضافةً لوظيفته كمسؤول عن مركز الإيراد وفي نفس الوقت سيكون مسؤول 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 تقييم الأداء الإستراتيجي لمراكز المسؤولية في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وكالاتي :

أ. مركز التكلفة : يستخدم الباحث مقياس مقارنة التكاليف الفعلية قبل تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف الفعلية بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لغرض تقييم 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 تقييم أداء مركز الإيراد في الشركة .

ج. مركز الربح: يستخدم الباحث مقياس الدخل المتحقق مع الدخل المتوقع في العام السابق لغرض تقييم أداء مركز الربح في الشركة .

د. مركز الاستثمار: يستخدم الباحث مجموعة من المقاييس المتوافرة نتيجة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لغرض تقييم مركز الاستثمار في الشركة ومنها كل من: مقياس معدل العائد على رأس المال المستثمر , مقياس 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 المتوقع ومعدل العائد على رأس المال المستثمر والخاصة بمراكز المسؤولية:

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

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

البيان	المبلغ
الرواتب والأجور	٣٠٦٦١٦٧٥٢٦٥
نقل العاملين	٤٣٧٧٠٥٠٠
السفر والإيفاد	٦٩١٧٠٠٠٠
الخامات والمواد الأولية	١٤٩١٥٤٥٧٩٣
التعبئة والتغليف	١٨٨٢٧٦٨٥
اللوازم والمهمات	٧٣٣٤٣٦٠٥
مواد غذائية وطبية	٢٦٦٢٠٠٠
القرطاسية	٣٨١٦٨٨٩٦
المواد النفطية	٢٦٣٩٣٨١٨٣
الغاز	٢٣٤١٠٠٠
استئجار الآلات والمعدات	٢٨٠٠٠٠
استئجار وسائل النقل والانتقال	٤٤٠٠٠٠
استئجار مباني وانشاءات	٥٠٠٠٠٠٥
صيانة مباني ومنشآت وطرق	٣٩٨١٠٠٠
صيانة الآت ومعدات	٧٤٠٧٠٠٠
صيانة وسائل نقل وانتقال	١٤٥٦٧٠٠٠
صيانة أثاث وأجهزة كهربائية	٧٧٨٠٠٠



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
٢٨٩٠٠٠٠٠	الأبحاث والتجارب العلمية
٧٢١٤٥٩٥٤	مصاريف خدمية متنوعة
٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥٤	المجموع الكلي للموارد المصروفة

ب. عملية تصنيف مجتمعات الموارد إلى مجتمعات الموارد الأساسية ومجمعات الموارد الثانوية ومن ثم تقسيم تكاليف مجتمعات الموارد الأساسية والثانوية إلى قسمين من التكاليف الأساسية وهما كل من (التكاليف ثابتة والتكاليف التناسبية) واستخراج معدلات التحميل التكاليف الثابتة والتناسبية بالاعتماد على كل من الطاقة النظرية والعملية وتحديد مسؤولية كل مجمع من المجتمعات الأساسية والثانوية أو الداعمة لغرض رقابة كل مجمع كلفوي لهذه المجاميع وحسب متطلبات نظام محاسبة المسؤولية وتكامله مع نظام محاسبة استهلاك الموارد : يقسم الباحث مجتمعات الموارد على وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى أربعة مجتمعات بحيث تتضمن ثلاثة مجتمعات 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 المسؤولية وذلك لتحقيق أهداف التكامل بين



النظامين وسيترك الباحث خيار تحديد مسؤولية كل مجمع إلى مجلس إدارة الشركة بعد التشاور مع المجلس وتقديم بعض المقترحات اللازمة 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 مجتمعات الموارد الأساسية والثانوية وموجهات التكلفة وتصنيف التكاليف بشقيها الثابت والتناسبي على وفق متطلبات نظام محاسبة استهلاك الموارد

مجمعات الموارد	موجهات التكلفة	التكاليف الثابتة	التكاليف التناسبية	التكاليف الكلية
مجمع العمل / الرواتب والأجور	ساعات العمل	١٧٤٨٤٤٨١٧٣٠	١٣١٧٧١٩٣٥٣٥	٣٠٦٦١٦٧٥٢٦٥
مجمع العمل / نقل العاملين	عدد العاملين	٣٥٠١٦٤٠٠	٨٧٥٤١٠٠	٤٣٧٧٠٥٠٠
مجمع العمل / السفر والإيفاد	عدد العاملين	٥٨٧٩٤٥٠٠	١٠٣٧٥٥٠٠	٦٩١٧٠٠٠٠
مجمع العمل / الأبحاث والتجارب العلمية	عدد التجارب	٣٥٣٢٣٦٥٠	٣٩٢٤٨٥٠	٣٩٢٤٨٥٠٠
مجمع المواد/الخامات والمواد الأولية	كمية المواد	.	١٤٩١٥٤٥٧٩٣	١٤٩١٥٤٥٧٩٣
مجمع المواد/التعبئة والتغليف	الوحدات المنتجة	.	١٨٨٢٧٦٨٥	١٨٨٢٧٦٨٥



٧٣٣٤٣٦٠٥	٠	٧٣٣٤٣٦٠٥	أمر إنتاجي	مجمع المواد/اللوازم والمهمات
٢٦٦٢٠٠٠	٢٦٦٢٠٠٠	٠	عدد عمال الإنتاج	مجمع المواد/ مواد غذائية وطبية
٣٨١٦٨٨٩٦	٠	٣٨١٦٨٨٩٦	أمر صرف	مجمع المواد/ القرطاسية
٢٦٣٩٣٨١٨٣	٠	٢٦٣٩٣٨١٨٣	كمية اللترات	مجمع المواد/ المواد النفطية
٢٣٤١٠٠٠	٢٣٤١٠٠٠	٠	عدد الأسطوانات	مجمع المواد/ الغاز
٢٨٠٠٠٠	٠	٢٨٠٠٠٠	المساحة بالمتر المربع	مجمع إدامة الأصول/استئجار الآلات والمعدات
٤٤٠٠٠٠	٠	٤٤٠٠٠٠	عدد العاملين	مجمع إدامة الأصول/استئجار وسائل النقل والانتقال
٥٠٠٠٠٠٥	٠	٥٠٠٠٠٠٥	عدد مرات الاستئجار	مجمع إدامة الأصول/استئجار مباني وإنشاءات
٣٩٨١٠٠٠	٠	٣٩٨١٠٠٠	ساعات الصيانة	مجمع إدامة الأصول/صيانة مباني وإنشاءات وطرق
٧٤٠٧٠٠٠	٦٠٧٣٧٤٠	١٣٣٣٢٦٠	ساعات الصيانة	مجمع إدامة الأصول/صيانة آلات ومعدات
١٤٥٦٧٠٠٠	٠	١٤٥٦٧٠٠٠	ساعات	مجمع إدامة الأصول/صيانة





وسائط نقل وانتقال	العمل		
مجمع إدامة الأصول/صيانة أثاث وأجهزة مكتبية	ساعات العمل	٧٧٨٠٠٠	٧٧٨٠٠٠
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الزيوت والشحومات	ساعات تشغيل المكانن	٢٩٢٣٦١٩٠	٥١٥٩٣٢٨
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الأدوات الاحتياطية	ساعات الصيانة	٢١٣٦٩٢٤٧٥	٢٩١٣٩٨٨٣
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الماء	عدد اللترات	١٨٨٨٩٦٠	٢٨٣٣٤٤٠
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/الكهرباء	عدد الكيلوواط	٢٣٦٢٠٢٧٦٥	٢٣٦٢٠٢٧٦٥
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/إندثار المباني	ساعات المنفعة	١٠٩٠٣٨٧٨٤	١٠٩٠٣٨٧٨٤
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/إندثار آلات ومعدات	ساعات التشغيل	٩٣١٥٩١٦٤٠	٩٣١٥٩١٦٤٠
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/إندثار وسائط نقل وانتقال	ساعات التشغيل	٥٣٢٦٩٣٩٥	٥٣٢٦٩٣٩٥
مجمع القوى المحركة وخدمات	ساعات	٣٦٦٤٣٢٨٨٩	٣٦٦٤٣٢٨٨٩



الدعم/ اندثار عدد وقوالب	المنفعة			
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم/اندثار أثاث وأجهزة مكتنية	ساعات التشغيل	٥٦٦.٣٣٥٤	٠	٥٦٦.٣٣٥٤
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / مصاريف خدمية متنوعة	ساعات العمل الإداري	٧٢١٤٥٩٥٤	٠	٧٢١٤٥٩٥٤
المجموع الكلي لموارد الشركة		١٩٨٧٧٨٦٣٦٦١	١٥٢٠٢٧١٨٥٩٣	٣٥٠٨٠٥٨٢٢٥٤

ويمكن احتساب معدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية والمعدلات الكلية ووفقاً للصيغ الرياضية الآتية  
 أولاً : معدل التكاليف الثابتة لمجمع الموارد = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد ÷ الطاقة النظرية .  
 ثانياً : معدل التكاليف التناسبية لمجمع الموارد = التكاليف التناسبية لمجمع الموارد ÷ الطاقة العملية .  
 ثالثاً : معدل التكاليف الكلية لمجمع الموارد = معدل التكاليف الثابتة + معدل التكاليف التناسبية .  
 ويوضح الجدول ( ٥ ) معدلات التحميل الثابت والتناسبي والمعدل الكلي للتحميل لمجمعات الموارد وكالاتي:

جدول ( ٥ ) : تحديد معدلات التحميل الثابت والتناسبي والكلي لمجمعات الموارد

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



١٥.٣٦٥	٥.١٢٢	١٠.٢٤٣	مجمع العمل / نقل العاملين
٢٣.٢٧٠	٦.٠٧١	١٧.١٩٩	مجمع العمل / السفر والإيفاد
١٧٩١٩٩.٧٢٨	١٧٨.٢٢.٢٧٣	١١٧٧.٤٥٥	مجمع العمل / الأبحاث والتجارب العلمية
٢٩٢٤.٦٠٠	٢٩٢٤.٦٠٠	٠	مجمع المواد/الخامات والمواد الأولية
٣٦.٩١٧	٣٦.٩١٧	٠	مجمع المواد/التعبئة والتغليف
٩٥.٨٧٤	٠	٩٥.٨٧٤	مجمع المواد/اللوازم والمهمات
٥.٢٢٠	٥.٢٢٠	٠	مجمع المواد/ مواد غذائية وطبية
٤٩.٨٩٤	٠	٤٩.٨٩٤	مجمع المواد/ القرطاسية
٣٤٥.٠١٧	٠	٣٤٥.٠١٧	مجمع المواد/ المواد النفطية
٤.٥٩٠	٤.٥٩٠	٠	مجمع المواد/ الغاز
١٤٠٠٠٠	٠	١٤٠٠٠٠	مجمع إدامة الأصول/استئجار الآلات والمعدات
٢٠٠٠٠	٠	٢٠٠٠٠	مجمع إدامة الأصول/استئجار وسائل النقل والانتقال
٤١٦٦٦٧.٠٨٣	٠	٤١٦٦٦٧.٠٨٣	مجمع إدامة الأصول/استئجار مباني وإنشاءات
٩.٧٠٠	٠	٩.٧٠٠	مجمع إدامة الأصول/صيانة مباني وإنشاءات وطرق



٣٣.٦٢٣	٣٠.٣٣٨	٣.٢٨٥	مجمع إدامة الأصول/صيانة الآت ومعدات
٤.٦٢٧	٠	٤.٦٢٧	مجمع إدامة الأصول/صيانة وسائط نقل وانتقال
٠.٢٨٨	٠	٠.٢٨٨	مجمع إدامة الأصول/صيانة أثاث وأجهزة مكتبية
١٦٣.٠٥٦	١٥٠.٤١١	١٢.٦٤٥	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 وسائط 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	٠	١٧٦.٨٢٨	مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم / مصاريف خدمية متنوعة

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

جدول ( ٦ ) : موجّهات الموارد الكمية التي تستهلكها أنشطة الشركة الرئيسة

النشاط التسويقي	النشاط الإداري	نشاط الصيانة	نشاط فحص الجودة	نشاط الإنتاج	مجمعات الموارد
مجمع العمل					
٣٧٩٧٢٨	١٥٩.٩١٢	٥٩٦٥٩٢	١٩٨٨٦٤	١١٩٣١٨٤	الرواتب والأجور
١٧	٦٨	٢٥	٩	٥١	نقل العاملين
١٥	٦٠	٢٣	٧	٤٥	السفر والإيفاد
٠	٠	٠	٤	١٤	الأبحاث والتجارب العلمية
مجمع المواد					



٠	٠	٠	٠	٥٥٩٤٣٥	الخامات والمواد الأولية
٢١٩٩٧	٠	٠	٠	٠	التعبئة والتغليف
٠	٠	٥٨	٣٨	٢٩٠	اللوازم والمهمات
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 الآت ومعدات



٥٠٠	١٥٠٠	.	.	.	صيانة وسائل نقل وانتقال
٧٢٠	٧٢٠	٧٢٠	٧٢٠	.	صيانة أثاث وأجهزة مكتبية
مجمع القوى المحركة وخدمات الدعم					
.	.	١٣٦٤٠	١٣٦٤٠	١٠٩١٢٠	الزيوت والشحومات
.	.	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 الآلات 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 متنوعة



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 .

وبين الجدول ( ٧ ) تخصيص الموارد الخاصة بالشركة على أنشطتها الخمسة الرئيسة وكالاتي :

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

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

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

هـ. تحديد مقدار الموارد المستهلكة في العملية الانتاجية ومن ثم تحديد مقدار الطاقة العاطلة غير المستغلة لكل مجمع موارد من الموارد الأربعة 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 وتكاليف 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 لمجمعات الموارد في الشركة العامة لصناعة الإطارات

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

				للتكاليف
--	--	--	--	----------

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
مجمّل 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 أسهم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في معالجة مسألة مهمة ألا وهي عنصر حيوي والمتمثل بالتكاليف وقد انعكست هذه المعالجة



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

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 :

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

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

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{43994394266}{2363410964} = 18.61\%$$

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

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

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

$$\text{الدخل المتبقي} = 2363410964 - (18.61\% * 43994394266) = 1861310495$$

$$\text{الدخل المتبقي} = (3047899531) \text{ دينار}$$

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

$$\text{العائد على المبيعات} = \frac{\text{الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب}}{\text{الإيرادات التشغيلية}} * 100\%$$

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



العائد على المبيعات =  $\frac{2363410.964}{3540599961} \times 100\%$

العائد على المبيعات = 67%

وأسهل 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 مجمل الدخل التشغيلي وصافي الدخل التشغيلي قبل الفوائد والضرائب وهذا سيحسن 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 سيحسن ويعزز الأداء الإستراتيجي للشركة .

#### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً . الاستنتاجات:

سيتم عرض أهم الاستنتاجات وهي على النحو الآتي :

١. 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 ويحقق أهدافه المرسومة .
٢. أسهم التكامل بين النظامين في توليد نظام محاسبي إداري يمتلك مزايا متنوعة 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 .
٣. أظهرت خطوات التكامل وجود طاقة عاطلة ( زائدة ) بمقدار ( ٦٠٥٩٩٧٧٩١١ دينار ) وتشكل ما نسبته حوالي ( ١٧% ) من موارد الشركة الكلية وفي مجتمعاتها الأربعة وهي موزعة بين مجتمعات موارد



المتتمثلة بـ (العمل , المواد , إدامة الأصول , والقوى المحركة وخدمات الدعم) تم تأشيرها 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 متنوعة وتحسن من أنشطة الشركة الخاصة بالإنتاج , فحص الجودة , الصيانة , النشاط الإداري , والنشاط التسويقي .

٤. أظهرت خطوات التكامل بين النظامين أيضاً إمكانية تحديد مقاييس مهمة لمحاسبة المسؤولية تحدد الأداء العام للشركة وهي مقاييس لمراكز الاستثمار , الإيراد , التكلفة , والربح وتتمثل بـ (معدل العائد على الاستثمار والذي كانت نتيجته هي ٥.٣٧% , أما مقياس الدخل المتبقي 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 والكفوية المعاصرة وخصوصاً الأنظمة الإدارية التكاملية لما تحققه هذه الأنظمة من أهداف ومزايا تنسجم مع متطلبات البيئة التنافسية المحتدمة 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 والكفوية التقليدية

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



## المراجع:

أولاً . المراجع باللغة العربية

١. تقرير الإدارة لعام ٢٠١٧ والخاص بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات , ذي العدد ( ت . م . ت / ٣٠ ) في ١٧ / ٣ / ٢٠١٨ .
٢. تقرير كفاءة الأداء لعام ٢٠١٧ والخاص بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات , ذي العدد ( ت . م . ت / ٤٠١ ) في ٢٢ / ١ / ٢٠١٨ .
٣. الجبوري , نصيف جاسم محمد علي , ومنال جبار سرور , ومشتاق كامل فرج , المحاسبة الادارية , 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 , وهبه 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 , تفعيل 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 الادارية , الطبعة الأولى , دار ابن الأثير للطباعة والنشر , ٢٠١١ .
١١. المعموري , حاتم كريم كاظم , المحاسبة الادارية المتقدمة , مؤسسة النبراس للطباعة والنشر , الطبعة الأولى , ٢٠٢٠ .
١٢. هيتجر , ليستراي , وسيرج وماتولتش , المحاسبة الادارية , ترجمة احمد حامد حجاج , 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 .

