



تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في كلية الإدارة والاقتصاد لاتخاذ القرارات الإدارية المستدامة

ا.م. د.كرار عبد الإله الخالدي مسلم عاصم الجبوري هشام رحيم الإبراهيمي

جامعة الكوفة /كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة /كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة /كلية
الإدارة والاقتصاد

المستخلص

نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوقت الحالي من المفاهيم الشائعة كونه يوفر حل للمشاكل التي تواجه الشركات ، وقد نشئ هذا النظام من دمج نظامين هما مبادئ إدارة التكلفة الالمانية ونظام التكلفة على اساس النشاط وجاء نظام محاسبة استهلاك الموارد ليكون له دور كبير في عملية اتخاذ قرارات الادارية المستدامة وبما يتماشى مع التطورات البيئية والاقتصادية الحديثة لتحقيق دقة اكثر في تخصيص التكاليف وإدارة مستدامة افضل للطاقة العاطلة وتوفير بيانات مالية وغير مالية. يهدف البحث الى تحديد تكاليف الخدمة التعليمية وإيضاح خطوات تخفيض التكلفة وكيفية الوصول الى تحقيق الهدف الرئيس في دعم القرارات الادارية المستدامة في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة وتحديد وفورات تكلفة الخدمة المقدمة وبالتالي إدارة جوده الخدمة المقدمة باعتماد مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وإن تحقيق هذا الهدف هو من خلال تحديد الطاقة المستغلة وتحديد الطاقة العاطلة او الضائعة وما انعكاساته على القطاع الخدمي . توصل البحث الى إمكانية مواجهة المنافسة في بيئة العمل التعليمي كون هناك وفورات بالتكاليف وبما لا يؤثر على مستوى الجودة، علاوة على ذلك هناك امكانية للاعتماد على البيانات المتوفرة في اتخاذ القرارات المستدامة التي تساعد في تحقيق منافع اجتماعية وبيئية بالإضافة الى المنفعة الاقتصادية . هناك فائدة علمية للبحث كون القليل من البحوث تناولت استخدام محاسبه استهلاك الموارد في قطاعي خدمي .

الكلمات المفتاحية : محاسبة استهلاك الموارد ، القرارات الادارية المستدامة، تدفق الموارد، وفورات الكلفة.



المقدمة

بدا سوق العمل يتأثر بالتغيرات في التطور التكنولوجي والسياسة والتنافسية بشكل متصاعد. و لهذه التغيرات تأثير من ناحيه ما تحتاجه الشركات من نظام تدار به التكاليف بشكل يساعد بعكس تلك المتغيرات في الوقت الملائم وكذلك تكون لها القدرة على أن تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مثالية والسبب الذي دعا الى البحث عن أنظمة تكاليف متطورة تواكب التطور الحاصل في بيئة العمل. لذا نظم التكاليف التقليدية أصبحت لا تلي احتياجات الإدارة في ظل هذه التطورات. فظهرت نظم تكاليف متطورة ملبية لاحتياجات التطور الحاصل من النظم هو نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ونظام تقنية التكاليف المستهدفة (TC) فظهر نظام لإدارة التكلفة متكامل وشامل يجمع بين ونظام التكاليف على أساس الأنشطة و مبادئ إدارة التكاليف الألمانية وهو نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA . اذ يزود الادارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد المتاحة والاستخدام الكفوء لها حيث أن هذا المزيج ينطوي على الميزات التي تحقق تحسنا كبيرا على أنظمة إدارة التكاليف الأخرى. ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA الذي يشكل موضوع الدراسة أداة إدارية قوية تصنف التكاليف على أساس الموارد من خلال التركيز عليها وكذلك الأنشطة التي تشكل محور نظام ABC ، وبالتالي توفير بيانات التكاليف بشكل تفصيلي للإدارة لغرض اتخاذ القرارات ذات الصلة بالمواضيع المهمة بالاستدامة والمنافسة.

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

اولا : منهجية البحث

1- مشكلة البحث : بسبب الانتقاد الموجه إلى مداخل إدارة التكلفة التقليدية تسبب بظهور نظام سداسية استهلاك الموارد والذي يعد مدخلا شاملا لإدارة التكلفة ومعد لتوفير معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات مثالية لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي المنشأة الصناعية. اما بالنسبة للمنشأة للخدمية فتساعد في توفير معلومات تكون سبباً في إدارة التكاليف بشكل منظم لتقديم خدمة ذات جودة عاليه وبنا على ما جاء اعلاه يمكن صياغه المشكلة

ماهو دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد التكلفة واستغلال الطاقه الإنتاجية للقطاع الصناعية وقياس الكفاءة التشغيلية والإنتاجية ومراكز التكلفة بالنسبة للقطاع الخدمي ؟



- 2- أهداف البحث : أن هدف من البحث هو بيان
- دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشآت القطاع الصناعي والخدمي
 - المساعدة على توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة الخدمة المقدمة في القطاع الخدمي
 - وبيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد جوده تكلفه المنتجات في القطاع الصناعي
- 3- أهمية البحث : اعطاء توجيهات بناء على ما نتوصل اليه يمكن أن تساعد في بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية من خلال اعطاء معلومات تساعد هذا المنشآت على دعم مركزها التنافسي من خلال جودة المنتج وسعره للمنشآت الصناعية وجودة الخدمة المقدمة بالنسبة للقطاع الخدمي.
- 4- فرضية البحث : بناء على التساؤل المطروح في المشكلة يمكن صياغه الفرضية بالاتي :
- هناك امكانية لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في القطاع الخدمية لتعزيز اتخاذ القرارات الادارية المستدامة.
- 5- منهج الدراسة: لتحقيق أهداف وفرضية البحث سوف يتبع المنهج الاستنباطي في دراسة وتحليل دراسات الجانب النظري ، بالإضافة الى المنهج الاستقرائي لمحاولة تعميم نتائج تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على القطاع الخدمي.

ثانيا : دراسات السابقة :

Accounting:ManagerResource Consumption Acc -1

(FocusedManagement Accounting (White, 2009

الغرض من الدراسة التثبت بأن محاسبة استهلاك الموارد هي النهج الذي يدعم بالأساس الإدارة ويعطي المعلومات اللازمة للمدراء لاتخاذ القرارات ولا يهتم فقط على المعلومات المالية المقدمة الأطراف خارجية ، وقد اجريت مقارنة بين نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن الفاقد ونظرية القيود حيث أن الدراسة اعتمدت على الجانب النظري .

وصلت الدراسة أن محاسبة استهلاك الموارد هو نظام يعطي الفهم لسلوك وتدفق الموارد مما يعطي معلومات تفيد المدراء لأجل اتخاذ القرار وان محاسبة استهلاك الموارد تعمل لتحسين العمليات التشغيلية وبالاخص للشركات التي تكون عمليات معقدة وكذلك الاستثمارات المالية الكبيرة وان لمحاسبة استهلاك الموارد أفضلية على معظم باقي الانظمة الإدارية.



2- محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية (إبراهيم (2018)

اهتمت الدراسة بدور محاسبة استهلاك الموارد في فاعلية الأداء البيئي للقطاع الصناعية. وكان الهدف من الدراسة هي دور دراسة طبيعة التكلفة في فاعلية الأداء البيئي، ودرست دور مجتمعات الموارد بفاعلية الأداء البيئي، للقطاعات الصناعية. وتوصلت الدراسة ان ان نمط محاسبة استهلاك الموارد تخطئ نظم إدارة الطاقة وإدارة التكلفة وتوسع وشمل جميع الأنشطة المسببة لها والعلاقة المترابطة بين الموارد مع بعضها البعض ، وانه مدخل شامل ومتكامل مدخل لإدارة التكلفة يتفاعل مع تخطيط الموارد والأنشطة بالوحدة الاقتصادية.

3- دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج دراسة تطبيقية في الشركة

العامة للصناعات المطاطية والاطارات معمل اطارات بابل (الحسناوي؛ عبيد 2019)

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى فاعلية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة المنتج كأحد المداخل المتطورة في تخصيص التكاليف إذ انه بسبب المنافسة الكبيرة للشركات في السوق يصبح التحكم في التكاليف جزءا أساسيا يساعد المديرين على اتخاذ قرارات بشأن خفض التكاليف بهدف تحقيق ربحية أكبر للشركات.

وتوصلت الدراسة ان نظام محاسبة استهلاك الموارد هي تقنية التي تجمع أفضل الطرق حيث يتم الجمع بين نظام إدارة التكلفة الألمانية مع اسلوب تخصيص الكلفة على اساس النشاط ليشكل نضاما شاملة للمحاسبة الإدارية التي تعطي معلومات لاتخاذ القرارات وكذلك استعمال نظام محاسبة استهلاك الموارد يوصل الى قياس وتحديد الكلفة بصورة صحيحة وكذلك استعمال مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تصميم نظام محاسبة تكاليف يوفر معلومات دقيقة ويتوصل من خلالها الى توزيع التكاليف بصورة عادلة.

المبحث الثاني : مدخل نظري لمحاسبة استهلاك الموارد

اولا : مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

يعد مدخلا لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المنشأة وعدم تحميلها لمنتجات بتكلفه الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تكلفة تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة المنتجات / الخدمات التي استفادت منها. وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها و الرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية (عبد الدايم، 2014 : 239). كما تعتمد مخرجات محاسبة استهلاك الموارد



في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية، ويساعد على الكشف عن الطاقة العاطلة وتكلفتها في أوعية الموارد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. (Kupper & Pdell:2015:p57). كما أنه مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكلفة وزيادة الإيراد وتحسين الطاقة الإنتاجية المنشآت الأعمال في ظل سوق المنافسة العالمية. (Ahmed& Moosa ,2011,p.755).

اذ يعتبر نظام تشغيلي يوفر معلومات مالية ترتبط مع البيانات التشغيلية مما يؤدي إلى وضوح عملية اتخاذ القرار في كافة أرجاء المؤسسة، بالتركيز على الموارد بمساعدة نموذج التكلفة على أساس النشاط، وبالتالي فهو يكون المزج الأفضل لمبادئ إدارة التكلفة لتوفير المعلومات من أجل إتخاذ القرار المثالي، وهو نموذج اقتصادي متكامل للعمليات التشغيلية قسم الطاقة النظرية للموارد إلى مورد طاقة إنتاجي، مورد طاقه غير إنتاجي، ومورد طاقه فائض. (الناطور : 2018: P282). كما يوصف بأنه نظام محاسبة إدارية قائم على أساس كمي يؤيد أن سبب التكاليف هي الموارد وفيه توزع التكاليف وفقا لاستهلاك الموارد، ويدعم عملية صنع المديرين للقرار. (Okutmus 2015, p.46).

وكذلك يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد بأنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تدمج بين GPK و ABC بهدف تحسين دقة قياس تكلفة المنتجات عن طريق التمييز بين امتلاك الموارد واستهلاكها والعمل على استبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات التي لم تتسبب في حدوثها بغرض تخفيض التكاليف وزيادة انتاجية المنظمة والتي تقوم على فلسفة ان الموارد هي المسبب الاساسي للتكلفة وأن هذه الموارد ينبغي ان تكون مرتبة في مجموعات متجانسة اي مجموعات الموارد وكل مورد له مجموعة من المدخلات التي تستعمل لانتاج مخرجات تستعملها مخرجات اخرى او تُستعمل لانتاج المنتجات والخدمات النهائية. (حاتم المعموري:2020465:p)

ثانيا : أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد

يمكن ابراز بعض النقاط التي تؤكد اهمية محاسبة استهلاك الموارد للوحدات الاقتصادية وكالاتي (عامر عبد اللطيف كاظم، 2010، 114- 115) (محمد القاسم محمد سعيد، 2021، 168):

1- ينشأ عمل محاسبة استهلاك الموارد بشكل جوهري على النظرة الشاملة للتكلفة والتوسع في تفصيل الموارد ليوثر معلومات تكون جودتها عالية، ويعمل لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى من خلال نظام تخطيط الموارد.



2- ويجمع بين أهم الانظمة لمحاسبة التكاليف الحديثة والذي هما نظام التكلفة الألمانية نظام التكلفة على أساس النشاط يهدف الى توفير معلومات تشغيلية معلومات مالية تكون أكثر دقة تساهم في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.

3- أن أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد تتشكل في توفيرها لمعلومات مالية وغير مالية أكثر دقة تصلح للاستخدام في لأجل القصير والطويل وتكون جودتها عالية، عند جميع مستويات التشغيل لتستخدم في التحليل، هذه المعلومات تمكن ادارات الشركات الصناعية من ترشيد قراراتها الاستراتيجية.

4- تعتبر كاداة محاسبية تدير التكلفة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة والفائضة من خلال توفير المعلومات الملائمة وليساهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج وزيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي بعمليات التشغيل.

ثالثاً: اهم سمات نظام محاسبة استهلاك الموارد

يمكن ابراز بعض النقاط التي توضح اهم سمات محاسبة استهلاك الموارد للوحدات الاقتصادية وكالاتي (Perkins,&Stovall, 2011:47) (محمد القاسم محمد سعيد، 2021، 168) (Webber & Clinton، 2004:12) (عقيل الحساوي، 2019، 249):

- 1- إن النظام ناتج من اندماج نظام ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألمانية
- 2- يقوم باستبعاد التكاليف الثابتة في نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي ليس بالإمكان تتبعها وذلك استناداً إلى مبدأ السببية
- 3 يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض و يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة ووقت الاستهلاك .
- 4- استطاعة تنفيذ ان تخصص التكاليف العامة بصورة أفقيه من خلال الأنشطة والعمليات المشابه لنظام ABC وعمودية خلال مراكز التكلفة وبغض النظر عن ذلك يجب ان تفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغير ويجب عدم تخصيص تكلفة الطاقة العاطلة للمنتجات.
- 5- ان من سمات محاسبة استهلاك الموارد تتمثل في فصل التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مجمع التكلفة حيث كلما قل حجم التغير في التكلفة الذي يحدث عن طريق تغيير طبيعة او حجم النشاط فإن تصنيف التكاليف وفقاً لتتبعها يساعد على تحسين تحديد التكاليف التي يمكن السيطرة عليها. ذلك يعني إن تتبع عنصر التكلفة قد يساعد في تحديد ما إذا كان يمكن السيطرة



عليها لقرار معين او لا والأهم من ذلك أن التتبع يؤثر على ثقتنا في تقديرنا للتكلفة التي يمكن السيطرة عليها.

رابعاً: الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة استهلاك الموارد

ومن أهم المعوقات التي تعترض تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وكالاتي (Karabayir ، 2019) & (Koc، 2019) ، (White، 2009) ، (Nafaa & -Al،Subhrangshu، 2014) ، و(Balakrishnan et al، 2012):

1. إن الكيفية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد صعبة جداً ؛ مما يضعف من إمكانية تبني هذا النظام.
2. يتطلب إلى تنفيذ نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP)؛ ليوفر المعلومات بالتفصيل التي تحتاجها عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد
3. ان المؤسسات التي تطبق محاسبة استهلاك الموارد، قليلة ونادرة.
4. تتطلب التدريب الكبير، والخبرة العالية المتخصصة عند استخدامه.
5. صعوبة العمل بثقافة التغيير والتطوير لدى المستخدمين لغرض التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد.
- 6، يحتاج إلى وقت طويل للتخطيط.
7. تكاليف التطبيق مرتفعه .
8. قد يكون غير مجدي أو مناسب للمؤسسات التي تحتوي على أنشطة لامتناهية .
9. ان تحديد العلاقة النسبية صعب للأنشطة غير الروتينية.

خامساً : خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يمكن حصر خطوات محاسبة استهلاك الموارد علي النحو التالي: (white، 2009، 85)

1. فحص وتحديد الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية
2. تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد
3. تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات موارد
4. التأكد من أن كل مجموعة من الموارد متجانسة في مكوناتها.
5. تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل... الخ).



6. تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على استفاة كل

مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجموعات الموارد التي ستفيد موضوع قياس تكاليفي معين
أنشطة، عمليات، منتجات، عملاء) بصورة مباشرة.

7. تحديد تكلفة كل مجمع موارد

8. تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات قياس التكاليف.

9. تحديد الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة

سادسا : مبادئ محاسبة استهلاك الموارد:

تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على مجموعة من المبادئ لتحقيق اغراضها الاساسية في قياس
التكاليف وتحديد الموارد العاطلة والمنتجة لاتخاذ القرارات (6: 2014، Kumar K & ،
Dey & Shuvankar). (صاحب ودنيا، 2016، 16). (كيوان ورندي، 2013: 1126):

1- أساس السببية: ويعتمد هذا الأساس ليس على الأنشطة وإنما على الموارد ، وفي هذا
الأساس يؤدي لان تنتقل الكلفة من الموارد ثم إلى الأنشطة ومن ثم من الأنشطة الى الهدف ،
والشكل والتالي يوضح الكيفية لتدفق الموارد بحسب نظام محاسبة استهلاك الموارد . وبناء على
هذا العلاقة يتم التحديد لنصيب كل نشاط من كلفة الموارد وتحديد نصيب كل منتج او خدمة من
تكلفة النشاط. وعلى ضوءه هذا فإنه محاسبه استهلاك الموارد تستند على تجميع الموارد في
مجموعات الموارد متجانسة وتمتلك طاقة كامنة يتم الاعتراف بجزء منها طاقة عاطلة لايجب ان
يتحملها الإنتاج وترحل الى حساب النتيجة ، وعلى ضوءه هذا فإنه تكلفة التشغيل يمثل فقط التكلفة
المستنفذة من تكلفة الموارد عندما تقاس وحدة التكلفة بواسطة مسببات الموارد مع المراعاة
للعلاقات المترابطة بين الموارد.

2_ أساس العمل: هي رؤية الوحدة الاقتصادية وموقفها التنافسية وعلى ضوءها ذلك يتم تدفق
الموارد بواسطة الأنشطة الى ان تصل للهدف الذي هو الإنتاج أو الهدف المحدد . ويتم تطبيق
هذا المبدأ خلال التعريف للنشاط أو محركاته على أساس كمي؛ ومعرفة الطاقة المستغلة وغير
المستغلة ومن ثم تزويد معلومات بشكل أساس



3_ أساس الاستجابة : ويقصد بها استجابة لأساس المسببية التي يحكم العلاقة في الموارد بين التكاليف الثابتة والمتغيرة اضافة الى كمية الموارد التي تستهلك والأنشطة المتشابهة بها ويرتبط في التالي بالإنتاج والسماح باتخاذ القرارات المطلوبة.

سابعا : العناصر الرئيسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد

يمكن عرض العناصر التي تعتمد عليها محاسبة استهلاك الموارد بالاتي (حاتم :المحاسبه الإدارية :2020)(عامر الجنابي 2020 ، 365 (Merwe&Keys,2001:27) P) (Atrill&McLaney,2009:138)(Edmonds, et al.):

1- الموارد : تتمثل الموارد بأنها عوامل الانتاج الرئيسة والمتمثلة في الموارد البشرية والموارد الطبيعية والموارد المصنوعة والتي ينبغي اجراء التعديلات والتغييرات عليها لكي تصبح صالحة للاستعمال لإشباع حاجات ورغبات الزبائن. وبما ان التكاليف لها دور هام في القرارات الادارية لتحسين اداء المنظمة وأن الموارد هي سبب حدوث التكاليف لذلك فأن للموارد دور حيوي في هذه التقنية وينبغي العمل على عرضها بشكل فعال.

2- مجتمعات التكلفة Cost Pools

هو اقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف في مجموعة واحدة تسمى الوعاء او المجمع (Pool) وتقسم الى نوعين:-

أ- مجمع تكلفة المورد: Cost Pool Resource كل مجمع مورد او وحدة عمل تمزج خصائص مواردها وتقدم مخرجات متجانسة بشكل عادل والتي تحولها اما الى مجمع مورد آخر او الى المخرجات النهائية للزبون.

ب- مجمع تكلفة النشاط أو العملية: Cost Pool Activity or Process تمثل عملية معينة من عمليات دورة حياة المنتج داخل المنظمة التي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ولا تختلف كثيراً عن كيفية تحديدها في ظل التكلفة على اساس النشاط عن محاسبة استهلاك الموارد.

3_العلاقات التشابكية بين الموارد أن نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة و أهداف التكلفة في إستهلاك الموارد وذلك لان هذا المدخل يتعدى ذلك ليحدد العلاقات بين مجتمعات الموارد ومدى إستفادة كل مجمع موارد من مجمع موارد آخر وتحديد المخرجات الناتجة من استخدام أحد مجتمعات الموارد مجمع موارد آخر مثل مجمع الآلات والطاقة لا يعمل الا بوجود عمال من مجمع الموارد البشرية:- وتتمثل خصائص هذه العلاقات في (Merwe&Keys,2001:27):-



- ا. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة .
 - ب. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد .
 - ج. تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد.
 - د. تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك .
- 4_ مسببات التكلفة الخاصة بالموارد أن تحديد العوامل المؤثرة والمحركة للتكاليف هو عنصر مهم وحيوي في نجاح النظام حيث تمتلك مسببات التكلفة علاقة السبب والنتيجة مع تكاليف الموارد ومسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة أو العمليات (Atrill&McLaney, 2009:138) وكثيرا ماتخصص التكاليف على أهداف التكلفة بما يتناسب مع مسببات التكلفة التي تسبب في تكبد التكاليف (Edm. , 2011:170) يعتبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد ، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب أستهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول الى حجم معين من المخرجات، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة بأستهلاك هذا الحجم من الموارد ، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجمعات الموارد على اهداف التكلفة (الدفن، ٢٠١٣: ٩٣) . وعليه يرى الباحثان الدور المهم الذي تلعبه مسببات التكلفة في تحديد حجم المخرجات المتوقعة من الموارد في كل مجمع لها لتعزيز الرقابة التي تتبناها محاسبة استهلاك الموارد.
- 5- اهداف التكلفة: هو اي شيء يتطلب قياس منفصل للتكلفة ويرغب مستخدم المعلومات المحاسبية معرفة تكلفة هذا الشيء والذي يطلق عليه موضوع او هدف التكلفة مثلا تكلفة المنتجات أو تكلفة الخدمات المقدمة لزبائن المصرف او مرضى المستشفى او اي شيء آخر يؤدي الى قياس تكلفة الموارد المستهلكة. ان العناصر والأجزاء الرئيسة لتقنية محاسبة استهلاك الموارد تسهم في تجميع عناصر التكاليف المختلفة داخل مجمعات الموارد المتجانسة مثل تكاليف مجمع مورد المكائن الذي يتضمن اندثار المكائن والقوى المحركة والزيوت والتشحيم وغيرها، وباستعمال موجهات التكلفة لكل مجمع مورد مثل ساعات عمل المكائن، فضلاً عن تحميل تكاليف.



المبحث الثالث : تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في القطاع الخدمي (كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة)

الخطوة الأولى :- حصر وتحديد الموارد المتاحة التي تم انفاقها على الخدمة المقدمة تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حصر وتحديد الموارد المستهلكة في العملية الخدمية خلال فترة البحث (2012) والتي تم استخراجها من شعبة الحسابات في الكلية والجدول التالي يبين حجم الموارد المستهلكة خلال هذه الفترة. يبين الجدول أدناه جميع الموارد التي تم انفاقها في الكلية خلال سنة 2012 إذ تعد الموارد المصدر الرئيسي للتكاليف في اية وحدة اقتصادية سواء كانت صناعية أو خدمية .

جدول (1) الموارد المستهلكة في كلية الإدارة والاقتصاد لسنة 2012

اسم الحساب	المبالغ
الرواتب والاجور	206849480
المستلزمات لسلعية	940000
صيانة اثاث واجهزة مكتبية	600000
دعاية واعلان	342500
نشر وطباعة	565000
ضيافة	5758000
طباعة	1516750
سفر وايغاد لاغراض النشاط	520000
مكافات لغير العاملين	1900000
خدمات مصرفية	101000
اجور تدريب ودراسة	78507000
المجموع	297599730

الخطوة الثانية:- تحديد مجتمعات الموارد تحديد مجتمعات تكاليف الموارد من خلال تجميع الموارد المتماثلة في مجتمعات خاصة. ولهذا قام الباحث بتجميع تكاليف الموارد التي تم تحديدها في المرحلة الأولى في مجتمعات تتناسب مع طبيعة عملها.



جدول (2) حصر المواد بمجمعات الموارد

المواد	مجمعات الموارد
الأجور والرواتب المباشرة	مجمع العمل المباشر
مستلزمات سلعية	مجمع المواد المباشرة
اجور تدريب ودراسة	مجمع العمل غير المباشرة
صيانة اثاث واجهزة مكتبية	مجمع خدمات الصيانة
دعاية واعلان	مجمع الدعاية والاعلان
نشر وطباعة	
سفر وايقاد لاغراض النشاط	مجمع النقل والايقاد والاتصالات
مكافات لغير العاملين	مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية
ضيافة	
خدمات مصرفية	
دعاية واعلان	مجمع موارد المصاريف الادارية والتسويقية
نشر وطباعة	

الخطوة الثالثة:- الفصل بين التكاليف الثابتة

اولاً: التكاليف المباشرة :- التكاليف المباشرة (الأجور والمواد المباشرة) التي تم انفاقها على الخدمة المقدمة و يتم معالجة التكاليف المباشرة في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد بتحميلها مباشرة الى هدف الكلفة دون المرور بالخطوات الأخرى التطبيق هذا الأسلوب لذا فقد تم تحديد عناصر المعمل كما في

جدول (3) توزيع الأجور والمواد المباشرة على الخدمة

منتجات	مواد مباشرة	أجور مباشرة	تكلفة أولية مباشرة	حجم الإنتاج	تكلفة الوحدة
طلاب دراسات أولية	793,777.7	174,672,894.3	175,466,672	190	923,508.8
طلاب دراسات عليا	146,222.3	32,176,585.7	32,322,808	35	923,601.2
المجموع	940,000	206,849,480	207,789,480	225	923,551.1



جدول (4) وتحديد تكاليف الموارد

المبالغ	المواد	مجمعات الموارد
206849480	الأجور والرواتب المباشرة	مجمع العمل المباشر
940000	مستلزمات سلعية	مجمع المواد المباشرة
78507000	اجور تدريب ودراسة	مجمع العمل غير المباشرة
600000	صيانة اثاث واجهزة مكتبية	مجمع خدمات الصيانة
520000	سفر وايقاد لاغراض النشاط	مجمع النقل والايقاد والاتصالات
1900000	مكافات لغير العاملين	مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية
1516750	طباعة	
5758000	ضيافة	
101000	خدمات مصرفية	
342500	دعاية واعلان	مجمع موارد المصاريف الادارية والتسويقية
565000	نشر وطباعة	
297599730		المجموع

ثانيا: التكاليف الصناعية غير المباشرة:- يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد بنمذجة جميع الموارد المستهلكة جنبا إلى جنب مع جميع التكاليف المرتبطة بها والتي يطلق عليها ثابتة او تناسبية (متغيرة) حيث توجد علاقة الاستهلاك الثابتة عندما لا تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع هدف التكلفة المستهلك اما علاقة الاستهلاك النسبية (المتغيرة) فتوجد عندما تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع الخدمة المستهلكة ، فضلا عن ذلك هناك التكاليف ذات السلوك المختلط التي تتغير بمستوى يختلف عن مستوى الطاقة ولا تبقى ثابتة ايضا. ولهذا سوف يتم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتناسبية (المتغيرة) التي تم تجميعها في مجمعات الموارد باستخدام طريقة المربعات الصغرى لفصل التكاليف في تلك المجمعات.



الجدول (5) فصل تكاليف الموارد

مجمعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الإجمالي
مجمع العمل غير المباشرة	اجور تدريب ودراسة	19,626,750	58,880,250	78507000
مجمع خدمات الصيانة	صيانة اثاث واجهزة مكتبية	150,000	450,000	600000
مجمع النقل والايقاد والاتصالات	سفر وايقاد لاغراض النشاط	130,000	390,000	520000
مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية	مكافات لغير العاملين	450,000	1,450,000	1900000
	طباعة	380,000	1,136,750	1516750
	ضيافة	4,318,500	1,439,500	5758000
	خدمات مصرفية		101000	101000
مجمع موارد المصاريف الادارية والتسويقية	دعاية واعلان	85,625	256,875	342500
	نشر وطباعة	423,750	141,250	565000

أن نسبة التكاليف الثابتة المصروفة خلال السنة بلغت 31 % من اجمالي التكاليف في حين تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة 69% من اجمالي التكلفة ، والجدول ايضا نسبة استغلال الطاقة بالنسبة للمجمعات التي فيها تكاليف ثابتة حيث تمثل نسبة التكاليف الثابتة المستغلة 20 % ، أما نسبة التكاليف الثابتة غير المستغلة فتبلغ 11% من اجمالي التكاليف ، وإن نسبة التكاليف المستغلة ثابتة ومتغيرة) تبلغ 89 % . مما سبق نجد إن هناك تكاليف ثابتة غير مستغلة تكلفة الطاقة العاطلة لها تأثير كبير في تضخيم تكاليف الخدمة وبالتالي تضخيم تكلفة الخدمة المقدمة.



وقائع المؤتمر العلمي الدولي لكلية الإدارة والاقتصاد
(الثورة الرقمية كأداة للتنمية المستدامة وأداة للتخطيط الاقتصادي والإداري في العراق)
المحور المحاسبي 17 تشرين الثاني (نوفمبر) 2022



جدول (6) تحليل نسبة التكاليف الثابتة والمتغيرة الى اجمالي التكاليف

مجمعات المواد	التكاليف الثابتة		اجمالي التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	اجمالي التكاليف المستغلة	اجمالي التكاليف
	تكاليف ثابتة مستغلة	تكاليف ثابتة غير مستغلة				
مواد مباشرة	-	-		940,000	940,000	940,000
أجور مباشرة	-	-		206,849,480	206,849,480	206,849,480
مجمع العمل غير المباشرة	12,662,420	6,964,330	19,626,750	58,880,250	71,542,670	78,507,000
مجمع خدمات الصيانة	96,774.2	53,225.8	150,000	450,000	546,774.2	600,000
مجمع النقل والإيصال والإيصال	83,870.9	46,129.1	130,000	390,000	473,870.9	520,000
مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية	3,321,612.9	1,826,887.1	5,148,500	4,127,250	7,448,862.9	9,275,750
مجمع موارد المصاريف الإدارية والتسويقية	328,629.1	180,745.9	509,375	398,125	726,754.1	907,500
المجموع						
النسب لاجمالي التكاليف	20%	11%	31%	69%	89%	100%

الخطوة الرابعة : تحديد الطاقات النظرية والعملية والمعدلات الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد
وكالاتي:



الجدول (7) الموارد المستهلكة في مجموعات الموارد استنادا الى الطاقة العملية

معدل التكلفة الكلية	معدل التكلفة المتغيرة	معدل التكلفة الثابتة	الطاقة النظرية	الطاقة العملية	تكاليف متغير	تكاليف ثابتة	مجموع موارد
7,054.2	5855.2	1199	10,560 ساعة	10,056 ساعة	58,880,250	12,662,420	مجموع العمل غير المباشرة
21,225.8	18,000	3,225.8	30 مره	25 مره	450,000	96,774	مجموع خدمات الصيانة
2,462.7	2063.4	399.3	210 يوم	189 يوم	390,000	83,870.9	مجموع النقل والايقاف والاتصالات
51,771.9	48555.8	3,216.1	100	85	4,127,250	3,321,612.9	مجموع موارد بقية المستلزمات الخدمية
2,426.6	1,769.4	657.2	500	225	398,125	328,629.1	مجموع موارد المصاريف الادارية والتسويقية

الخطوة الخامسة تحديد الموارد التي:- تستهلكها الأنشطة من المجمعات في هذه الخطوة سيتم تحديد الموارد المستهلكة وفقا للأنشطة المستمدة من مجموعات الموارد وبمجرد تحديد طاقات الموارد من الضروري حساب تكاليفها لتحديد مقدار الموارد التي تستخدمها مجموعات الأنشطة حيث سيجري توزيع الموارد التي يستخدمها كل نشاط من مجموعات الموارد على التكاليف المحصلة في مجموعات الموارد على الأنشطة وسيتم تحميله على الخدمة .



الجدول (8) تخصيص تكاليف الموارد للأنشطة

مجمعات الموارد	النشاط التعليمي	النشاط البحوث والدراسات	نشاط عقد الندوات والمؤتمرات	نشاط الاستشارات والخبرات	نشاط الصيانة	نشاط إداري	إجمالي
مجمع العمل غير المباشرة	5,028	2,011.2	1,508.4	502.8	-	-	10,056 ساعة
مجمع خدمات الصيانة	-	-	-	-	25	-	25 مره
مجمع النقل والإيفاد والاتصالات	-	75.6	56.7	56.7	-	-	189 يوم
مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية	29.75	-	12.75	-	21.25	21.25	85
مجمع المصاريف الادارية والتسويقية ودعايه اعلان	33.75	78.75	33.75	-	-	78.75	225

اذ تم توزيع تكاليف مجمعات الموارد استنادا الى كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة في تلك المجمعات والتي تم استخراجها في الخطوة السابقة بالنسبة لمجمعات الموارد التي فيها طاقة عملية ، وتم توزيع تكاليفها على الأنشطة

الخطوة السادسة توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة :- في هذه الخطوة سنقوم بتوزيع التكاليف في مجمعات الموارد على الأنشطة حيث سيتم توزيع التكاليف المحصلة في كل مجمع من الموارد بقدر ما تستهلك الأنشطة من تلك الموارد وسوف يتم توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة على وفق المعادلة التالية [تكلفة النشاط = نصيب النشاط من الموارد × (معدل التكلفة الثابت + معدل التكلفة المتغير)]

277,575,503.48	545,985	4,400,611.5	465,450.3	530,645	63,843,331.68	207,789,480	206,849,480	940,000		
1,291,247.625	191,094.75	1,100,152.875	-	-	-					
1,630,797.875	-	1,100,152.875	-	530,645	-					
3,686,486.85	-	-	139,635.09	-	3,546,851.76					
11,522,179.845	81,897.75	660,091.725	139,635.09	-	10,640,555.28					
14,564,681.91	191,094.75	-	186,180.12	-	14,187,407.04					
244,880,109.375	81,897.75	1,540,214.025	-	-	35,468,517.6	207,789,480	206,849,480	940,000		
	مباشر	عدد العمال	عدد ايام الدوام	عدد مرات الصيانة	ساعات التدريب والتدريس		مباشر	مباشر		
<u>التكلفة الكلية</u>	المصاريف الادارية والتسويقية	مجمع موارد بشرية مستلزمات	مجمع النقل والافراد والاتصالات	مجمع خدمات الصيانة	الأجور غير المباشرة	<u>التكلفة الأولية</u>	أجور مباشرة	مواد مباشرة	التكاليف المباشرة	



تكاليف الطاقة العاطلة في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد يبين الجدول أدناه تكاليف الطاقة العاطلة نتيجة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في كلية الإدارة والاقتصاد والتي تم التوصل إليها من خلال خصم التكاليف الموزعة في الجدول (9) من التكاليف المتحققة في الجدول (5) إذ يتم تحديد الطاقة العاطلة عن طريق فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجتمعات الموارد وهذا هو واحد من نقاط القوة الرئيسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد.

جدول (10) تكاليف الطاقة العاطلة والمتحققة

مجمعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف الموزعة	تكاليف الطاقة العاطلة	نسبة الطاقة العاطلة
الأجور غير المباشرة	78507000	63,843,331.68	14,663,668.32	18%
مجمع خدمات الصيانة	600000	530,645	69,355	11%
مجمع النقل والإيفاد والاتصالات	520000	465,450.3	54,549.7	10%
مجمع موارد بقية المستلزمات الخدمية	9,275,750	4,400,611.5	4,875,138.5	52%
مجمع موارد المصاريف الإدارية والتسويقية ودعاياه إعلان	907,500	545,985	361,515	39%
	89,810,250	69,786,023.48	20,024,226.52	22%

الخطوة السابعة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات :- بعد أن تم بتوزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة سنقوم بتوزيع تكاليف كل نشاط على الخدمات ولغرض القيام بذلك سيقوم الباحث باستخراج معدل تحميل التكاليف الموزعة على الأنشطة لغرض استخدامه في توزيع التكاليف على الخدمات.

الجدول (11) احتساب معدلات التخصيص لكل نشاط

الأنشطة	التكاليف	موجة النشاط	الوحدة	معدل التخصيص
النشاط التعليمي	244,880,109.375	ساعات التدريس	10,560 ساعة	23,189.4
نشاط البحوث والدراسات	14,564,681.91	عدد البحوث المنشورة	85	171349.1
نشاط عقد الندوات والمؤتمرات	11,522,179.845	الندوات والمؤتمرات	105	109735.04
نشاط الاستشارات والخبرات للمؤسسات العامة والخاصة	3,686,486.85	ايام الدوام	210	17554.7
نشاط الصيانة	1,630,797.875	مرات الصيانة	100	16,307.9
نشاط إداري	1,291,247.625	الإنتاج المخطط	500	2,582.4

الجدول (12) نصيب الخدمات المقدمة من قبل الكلية من إجمالي تكاليف الأنشطة التي تم توزيعها على المنتجات وفق موجهاً مناسبة لكل نشاط بعد أن تم التوصل إلى التكلفة الإجمالية.



جدول (12) اجمالي التكاليف وفق محاسبة استهلاك الموارد

المنتجات	النشاط التعليمي 40	نشاط البحوث والدراسات 20	نشاط عقد الندوات والمؤتمرات 15	نشاط الاستشارات والخبرات للمؤسسات العامة والخاصة	نشاط الصيانة	نشاط إداري 10	المجموع
مجموع	244,880,109	14,564,681.9	11,522,179.8	3,686,486.8	1,630,797.8	1,291,247.625	277,575,503.1

دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ القرارات الادارية المستدامة:
في النظام التقليدي يبلغ أجمالي تكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية
وعليه يكون كلفة الخدمة المقدمه : $225 \div 89,810,250 = 399,157$ دينار لكل خدمة
اما في نظام محاسبة استهلاك الموارد يبلغ التكاليف الموزعة للموارد محاسبة استهلاك الموارد:
 $225 \div 69,786,023 = 310,160$ دينار لكل خدمة . ليكون الفرق بين النظامين على مستوى
الخدمة المقدمة يكون:
 $399,157$ دينار في النظام التقليدي - $310,160$ في نظام محاسبة استهلاك الموارد = $88,997$ دينار

جدول (13) مقارنة بين النظام التقليدي ونظام محاسبة استهلاك في كلية الإدارة والاقتصاد

قطاع خدمي/ كلية الإدارة والاقتصاد			
النظام التقليدي	محاسبة استهلاك الموارد	التخفيض	النسبة
399,157	310,160	88,997	22.2%

يبين الجدول الاخير المقارنه بين تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن
الطريقة التقليدية في القطاع الخدمي نلاحظ أن نسبة التخفيض هيه 22% والسبب يعود إلى
الهدر بالطاقة المتحققة في القطاع الخدمي ، اذ ان تطبيق محاسبه استهلاك الموارد ساعد في
تخصيص التكاليف بشكل اكثر دقة ليعطي فرصة للإدارة من اتخاذ قرارات تساعد في تحقيق
التمتية المستدامة وخدمة الاجيال المستقبلية في الكلية من ناحية العاملين (اساتذة وموظفين)
الى المستفيدين من الخدمات المقدمة (الطلبة والمجتمع).



المبحث الرابع: الاستنتاجات و التوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- 1- يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض كلفة الطاقة العاطلة من كلفة الوحدة وامكانية استغلال هذه الطاقة عن طريق عزلها لغرض استغلالها في الانتاج وبالتالي تخفيض كلفة الوحدة وتكلفة الخدمة.
- 2- ان التخفيض في التكاليف في القطاع الخدمي بسبب ان نسبة الطاقة العاطلة عالية مقارنة مع المتحققة و الهدر في التكاليف الثابته قليل مما بين ان التخفيض قليل في كلية ادارة واقتصاد.
- 3- يهدف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد الى تقديم معلومات اساسية حول موارد المنظمة وتشمل تحديد الموارد المتاحة ، العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنظمة ، العلاقة بين الموارد والانشطة ، تكاليف الموارد المتاحة ، كيفية الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بالمنظمة.
- 4- يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على تجميع الموارد داخل مجتمعات موارد متجانسه ، كل مجمع من هذه المجمعات يحتوي على مجموعة من الموارد والتي يكون بينها تجانس ويتم تتبع التكاليف على اساس عيني (كميات الموارد).

ثانياً: التوصيات

- 1- من المهم والمفيد ان تطبق المدخل الحديث لإدارة الكلفة ومنها محاسبة استهلاك الموارد لأنها تعالج مشكلة توزيع المصروفات الصناعية الغير المباشرة بصياغة ومدخل يختلف عن الأسلوب القديم.
- 2_ من المهم تدريب الكوادر في الوجدتين الاقتصادية وبالأخص الكوادر الحسابية لاستيعاب تطبيقات نظام محاسبة استهلاك الموارد وما له من فائده في إدارة التكلفة .
- 3_ الاعتماد على مخرجات ومعلومات نظام محاسبة استهلاك الموارد وخاصة في مجال دخول المنافسة والاسعار في سوق العمل وكذلك على جوده إدارة التكلفة في القطاع الخدمي .
- 4_ العمل على اجراء دراسات داخل المعمل لمعرفة مجالات الهدر والطاقة العاطلة بهدف ترشيد القرارات الإدارية.



المصادر والمراجع

المصادر العربية

1. حاتم كريم المعموري، كتاب محاسبه الكلفة و إدارية، جامعة الكوفة - كلية الإدارة والاقتصاد، الطبعة الأولى 2020، 465
2. عقيل حمزة حبيب الحسناوي، دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات معمل اطارات بابل جامعة الكوفة - كلية الإدارة والاقتصاد مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية العدد 24، 2019،
3. خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت الإسمنت، المجلة العلمية للدراسات التجارية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الاسماعيلية، العدد الأول، 2013.
4. عامر عبداللطيف كاظم، مدي استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، (مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، كلية التجارة، العراق، المجلد السادس، العدد الأول مارس 2010م 114-115)
5. عامر الجنابي، أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف (جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 71، العدد 54، ج 7 2016)
6. الحسين، محمد خالد عبدالله (2016) "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات صالطبية بالقوات المسلحة"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية التجارة.
7. الدنف، محمد عمر محمد (2013) "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد" رسالة مقدمة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، كلية التجارة.
8. إبراهيم محمد حامد بخيت، محاسبة أستهلاك الموارد و دورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في والية الخرطوم (رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2018).
9. كيوان راندا مرسي، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة حالة تطبيقية، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2013.



10. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد دورة المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة"، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الواحد والخمسون 2017.

المصادر الأجنبية

1. Ahmed. S. A. & Moosa. M, (2011)'Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute Pakistan Business Review, January 2011

2. us. E. (2015) Resource Consumption Accounting with Cost Okutm Dimension and an Application in a Glass Factory International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences 57-Vol. 5, No.1, pp.46

3. White. L (2009) "Resource Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting" The Journal of Corporate Accounting 77-Finance, May/June, 63 &

4. Webber. S & Clinton. D, (2004) (b) "RCA at Clopay Here's an innovation in management accounting with Resource Consumption strategic FinanceAccounting", S

5. Perkins, D. & Stovall, O.S. (2011). 'Resource Consumption Accounting Where Does It Fit?' The Journal of Applied Business Research, 27 (5). 41

6. Balakrishnan. R, Labro. E & Sivaramakrishnan. K (2012a), "Products: An Analysis of Alternative Approach (Part 1) Costs as Decision Aids: Accounting Horizons, Vol. 26, No. 1, pp. 1

7. Abbas. K & Wagdi. O (2014) 'COST SYSTEMS ADOPTION IN EGYPTIAN MANUFACTURING FIRMS COMPETITIVE STUDY BETWEEN ABC AND RCA SYSTEMS, International Economic Conference, Sibiu, RomaniaCinfe

8. Shuvankar. D, Kumar. K. A & Mazumder. P. (2014) "Resource Consumption Accounting'. COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING



وقائع المؤتمر العلمي الدولي لكلية الإدارة والاقتصاد
(الثورة الرقمية كأداة للتنمية المستدامة وأداة للتخطيط الاقتصادي والإداري في العراق)
المحور المحاسبي 17 تشرين الثاني (نوفمبر) 2022



Yi . Olds, Philip (2011)"Fundamental –Edmonds,Thomas. Tsay ,Bor .9
Managerial Accounting Concepts"Sixth edition

.10Atrill,Peter & McLaney ,Eddie(2009)"Management Accounting For
Decision Makers"sixth Edition,pearson Education Limited, Edinburgh
Gate, Harlow,Essex CM20 2JE,England.

.11Alta via (2011) , " Apractical Introduction to resource consumption
accounting " www.Aitavia .com

.12Abbas , Karim & Wagdi , Asama (2014) " Cost systems adoption In
Egyptian manufacturing firms :competitive study between ABC and
RCA systems " ,international economic conference – IECS