

دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية

دراسة حالة الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية سامراء(*)

أ.م.د. ليث نعمان حسون

جامعة تكريت
كلية الإدارة والاقتصاد

Layth522@tu.edu.iq

الباحث: ياسين عباس داود

جامعة تكريت
كلية الإدارة والاقتصاد

yaseeniraq1996@gmail.com

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.2.24>

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٢/٢٩ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/١/١٣ تأريخ النشر ٢٠٢٣/٨/٣٠

المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على إمكانية استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات ملائمة لتفعيل قرارات محاسبة المسؤولية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية سامراء، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم اختيار الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء كمحل للبحث، إذ تم اختبار تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على بيانات الشركة لسنة (٢٠١٨) وفق اجراء دراسة حالة، وتوصل البحث الى ان أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من الأساليب المهمة لإدارة التكاليف نتيجة لقدرته على توفير معلومات ملائمة لتفعيل قرارات محاسبة المسؤولية، إذ كانت إجمالي الانحرافات في الأسلوب التقليدي (175,843,184) المطبق في الشركة، انخفضت هذه القيمة الى (81,476,645) بعد تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وأوصى البحث بضرورة تطوير النظام التقليدي المتبع في الشركة محل الدراسة الذي لم يعد يتناسب مع بيئة الأعمال المعاصرة وضرورة الاستفادة من تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في الشركة من أجل إدارة التكاليف بالشكل الذي يهدف إلى تخفيضها.

الكلمات المفتاحية: أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، محاسبة المسؤولية، شركة صناعة الأدوية.



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٥) العدد (٢) ٢٠٢٣
الصفحات: ٤٤٣-٤٢٥

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

The role of resource consumption accounting in activating responsibility accounting decisions

Case study in the General Company for the Manufacturing of Pharmaceuticals and Medical Supplies / Samarra^(*)

Researcher: Yaseen Abbas Dawood

Tikrit University

College of Administration and Economic

yaseeniraq1996@gmail.com

Asst. Prof. Dr. Laith Noman Hassoon

Tikrit University

College of Administration and Economic

Layth522@tu.edu.iq

Abstract

The research aims to identify the possibility of using resource consumption accounting method in providing appropriate information to activate responsibility accounting decisions in the General Company for the manufacture of medicines and medical supplies, Samarra, in order to achieve the goal of the research, the General Company for the manufacture of medicines and medical supplies in Samarra was chosen as the research site the application of the method of accounting for resource consumption was tested on the company's data for the year (2018) according to a case study, The research concluded that the resource consumption accounting method is one of the important methods of cost management as a result of its ability to provide appropriate information to activate responsibility accounting decisions, Since the total variances in the traditional method were (175,843,184) applied in the company, this value decreased to (81,476,645) after applying the resource consumption accounting method, The research recommended the need to develop the traditional system used in the company under study, which is no longer commensurate with the contemporary business environment, and the need to benefit from the application of the resource consumption accounting method in the company in order to manage costs in a way that aims to reduce them.

Keywords: resource consumption accounting method, responsibility accounting, pharmaceutical manufacturing company.

(*) The research is extracted from a master's thesis of the first researcher.

المقدمة:

تواجه الشركات في البيئة الصناعية الحديثة مجموعة من التحديات نتيجة ضغوط المنافسة الشديدة وحاجة متخذي القرارات في جميع المستويات الإدارية إلى معلومات ملائمة ومقبولة وفي الوقت المناسب لتخفيض التكاليف، وعليه فإن وجود انحرافات في الشركة يعد أمراً غير مقبول فيه، إذ تحتاج الشركات إلى معلومات ملائمة وهذه المعلومات تتطلب القيام بالقياس الدقيق للتكاليف، وتمثل الانحرافات الفرق بين النتائج الفعلية والنتائج المدرجة في الموازنات التخطيطية، تتطلب قياس الانحرافات أنظمة تكاليف حديثة تعمل على تخصيص التكاليف بشكل دقيق، إذ تعاني أنظمة التكاليف التقليدية من جوانب قصور لعدم قدرتها على توفير معلومات دقيقة تعبر عن الانحرافات الحقيقية لموارد الشركة، وكذلك قصور كفاءة هذه الانحرافات ومؤشراتها في الحكم على أداء استغلال الموارد وتزويدها بالمعلومات ذات الصلة لاتخاذ القرارات، لذلك كانت هناك حاجة ملحة إلى ضرورة اعتماد المداخل والتقنيات الإدارية والمحاسبية المعاصرة لغرض مواكبة هذه التطورات لتمكين الشركات من تحقيق أهدافها، ومن هذه المداخل مدخل محاسبة استهلاك الموارد إذ تعد إحدى مداخل إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تسهم في تحقيق هدفين للشركات، والتي تساعد في صياغة قراراتها بشكل دقيق وتنافسي، أولها المساهمة الفاعلة في توفير معلومات دقيقة عن الموارد والتكاليف المتعلقة بها، فضلاً عن توفير الأسس الدقيقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بما يساهم في موضوعية التوزيع، وثانيها المساهمة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد وقياس الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها فضلاً عن إزالة الأنشطة غير المضافة للقيمة في ظل الموارد والأنشطة، ونظراً لأهمية نظام محاسبة المسؤولية وأهمية مراكزها في الرقابة على التكاليف، إذ يمكن استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لتفعيل قرارات محاسبة المسؤولية.

المحور الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث:**أولاً: الدراسات السابقة:****١. دراسة الطويل (٢٠٢٠):**

استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف: دراسة حالة

جامعة الأقصى بغزة

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة، وتناولت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الدائرة المالية ودائرة اللوازم والمشتريات والبالغ عددهم (33)، إذا تم توزيع الاستبيان على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري بلغت (70.5%) وهو مستوى عال، وفي ظل وجود الموازنات التخطيطية بلغت (71%) وهو مستوى عال، وفي ظل وجود نظام الحوافز بلغت (68.7%) وهو مستوى عال، وفي ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات بلغت (70.5%) وهو مستوى عال، وفي ظل وجود تقارير الأداء بلغت (2.72%) وهو مستوى عال.

٢. دراسة محمد (٢٠٢١):

أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف: دراسة حالة في مجزرة دواجن الاعتماد / أربيل

هدفت الدراسة إلى معالجة القصور في نظام التكاليف المستخدم في (مجزرة دواجن) وذلك من خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في القياس الصحيح للموارد المتاحة واستخراج المستغل منها وتحديد غير المستغل (الطاقة العاطلة) وبيان خفض التكلفة ورفع قدرة الشركة على التنافس في بيئة العمل، وتناولت الدراسة (مجزرة دواجن الاعتماد أربيل)، وتم الاستناد إلى المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي من خلال مجموعة من الوسائل والبيانات والكشوفات المالية الفعلية، إضافة إلى المقابلات الشخصية مع الفنيين ومسؤولي الحسابات وكذلك المعايضة الميدانية، وتوصلت الدراسة إلى معالجة المشكلة القائمة في (المجزرة) (ألا وهو تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وربطها على أساس حجم الإنتاج مما نتج عنه تشويه في تحديد كلفة الوحدة الواحدة)، وعن طريق تطبيق محاسبة استهلاك الموارد تم تحديد حصة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية من الموارد المستهلكة وحسب مسببات متعددة تناسب طبيعة العملية الإنتاجية، وأيضاً تم تحديد نسبة الطاقة العاطلة في الشركة ألا وهي (14%)، مما نتج عن ذلك تحديد دقيق لكلفة الوحدة الواحدة، وأن الفرق بين نتائج مدخل محاسبة استهلاك الموارد والمدخل التقليدي هو خفض التكاليف وهذا ينعكس إيجاباً على الشركة، وبالتالي فإن هذه الميزة ستدعم الميزة التنافسية من خلال معلومات قيمة ومفيدة عن التكاليف ويعد أرضية ملائمة لاتخاذ القرارات من قبل إدارة الشركة لغرض الدخول في سوق المنافسة.

٣. دراسة (Safa 2012):

Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure

فحص دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل التنظيمي للشركات، وتناولت الدراسة استخدام الأسلوب الوصفي اعتماداً على الدراسة النظرية، وتوصلت الدراسة إلى أن الحاجة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات تعتمد على حجم الأعمال، وأن مجلس الإدارة هم المسؤولون عن عملية التخطيط والسيطرة على الشركة عند تنظيم الأعمال التجارية المركزية وعند نقل السلطة لإدارة العمليات اليومية من مدير رفيع المستوى إلى مدير إداري من الدرجة المتوسطة سيكون هناك فرصة أكبر للتركيز على التخطيط الاستراتيجي، وأيضاً توصلت الدراسة أن هناك ثلاثة أنواع أساسية من مراكز المسؤولية: (مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار)، وأنه عند مقارنة المبالغ المرصودة في الميزانية مع المبالغ الفعلية ستظهر الانحرافات فإن محاسبة المسؤولية يمكن استخدامها للعثور على أسباب هذه الانحرافات، وبذلك تحديد مسؤولية كل مدير عن هذه الانحرافات ومدى تحقيقه للأهداف.

٤. دراسة (Kbelah, et.al., (2019):

Using resource consumption accounting for improving the competitive advantage in textile industry

استخدام محاسبة استهلاك الموارد لتحسين الميزة التنافسية في صناعة النسيج

هدفت الدراسة إلى استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية لشركات النسيج العراقية، وتناولت الدراسة حالة مصنع غزل النسيج تابع للدولة العراقية، لتحديد نظام التكلفة الحالي، ثم تم إجراء التحليل الكمي للإشارة إلى كيفية تنفيذ نظام محاسبة استهلاك الموارد، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يأخذ في الاعتبار الطاقة العاطلة من خلال فصل التكاليف الإجمالية إلى متغيرة وثابتة، وبالتالي تعيين تكاليف إجمالية أقل للمنتجات مقارنة بنظام التكلفة التقليدي، كما أنه يوفر معلومات تكلفة أكثر دقة وموثوقية تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية فعالة من حيث التكلفة من خلال تحسين تكلفة المنتج، لذلك يساعد تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مديري صناعة النسيج المحلية على تحديد سعر منتج أقل ومن ثم اكتساب ميزة تنافسية.

تميز البحث الحالي: تناولت الدراسات السابقة استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في عدة جوانب منها: دورها في توفير معلومات لتخفيض التكاليف وتحسين الميزة التنافسية، وتناولت بعض دراسات سابقة أيضاً استخدام محاسبة المسؤولية في عدة جوانب منها: فحص دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي، وكأداة لتقويم الأداء وسيلة لمعالجة، لكن لم تتطرق أي دراسة من الدراسات السابقة حسب علم الباحث للربط بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية، وهي الفجوة البحثية التي يحاول الباحث ردمها في البحث الحالي عبر إجراء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء للعام (٢٠١٨) للوصول إلى المعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب وأثرها في فاعلية محاسبة المسؤولية.

ثانياً: منهجية البحث:

١. مشكلة البحث:

في ظل الصعوبات التي تواجه الشركات ونتيجة التطورات التي تشهدها البيئة العالمية بشكل عام وبيئة التصنيع بشكل خاص أصبح لا بد على الشركات الصناعية من مواكبة هذه التطورات وذلك عبر تركيزها على الانحرافات للوصول إلى تكلفة صحيحة للمنتج، وإن الوصول إلى انحرافات دقيقة يحتاج إلى أساليب تكاليف حديثة بدلاً من الأساليب التقليدية التي تطبقها الشركات، ومن هذه الأساليب هو أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، إذ يعتمد هذا الأسلوب على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط وبالتحديد كل مورد له طاقة على خلق القيمة ويصنف التكاليف على أنها ثابتة ومتغيرة ويدعم اتخاذ القرار الإداري ببيانات التكلفة الحقيقية من خلال تحديد الطاقة العاطلة، لذا يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الرئيسي الآتي: (هل لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد دور في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية؟).

٢. فرضية البحث:

للإجابة على تساؤل البحث تم صياغة الفرضية الآتية: ان لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد دور في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية.

٣. أهمية البحث:

يأتي أهمية البحث من أهمية وحداثة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ودورها في توفير معلومات ملائمة عن الانحرافات وأثر هذه الانحرافات في فاعلية قرارات محاسبة المسؤولية عبر قدرة هذا الأسلوب في توفير معلومات تكاليفية وتشغيلية أكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة وتحسين الاستغلال الكفاء للموارد.

٤. هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى تحقيق هدف رئيس وهو التحقق من إمكانية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات ملائمة لتفعيل قرارات محاسبة المسؤولية مع اختبار هذه الامكانية فيما إذا تم تطبيقها في البيئة العراقية، وبيان دور محاسبة استهلاك الموارد في معالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية استنادا على المفاهيم والمبادئ والركائز التي يقوم عليها ودور هذا الأسلوب في تحديد الانحرافات.

٥. حدود البحث:

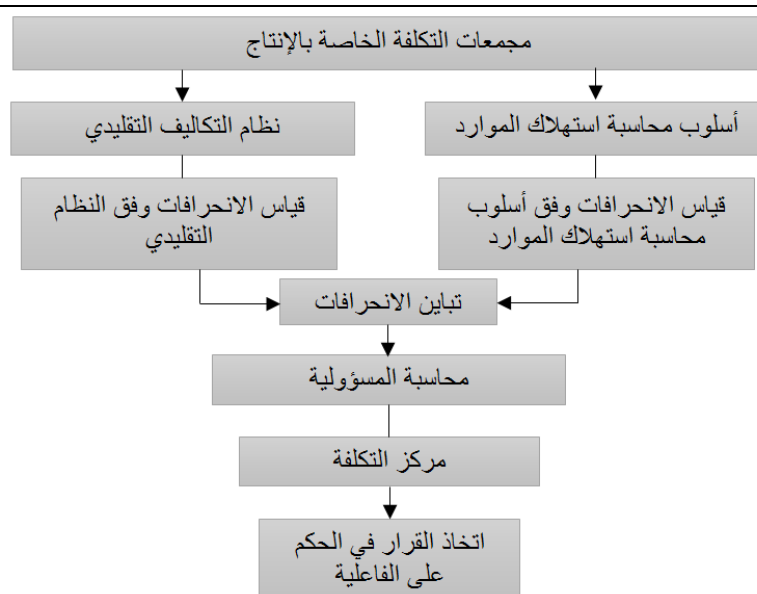
يقتصر البحث على تناول دور محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية، اذ تقتصر حدود البحث المكانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء وللفترة زمنية (٢٠١٨) لتوافر كافة البيانات الضرورية في هذه السنة التي يحتاجها الباحثان لإكمال البحث.

٦. مناهج البحث:

يعتمد هذا البحث على ثلاث مناهج اساسية من مناهج البحث العلمي وهو المنهج الاستنباطي، إذ تم استخدام المنهج لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ويركز على الاطاريج والرسائل والدوريات الجامعية فضلا عن الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة للوصول الى استنتاجات تدعم أفكار البحث، والمنهج الاستقرائي، إذ تم استخدام المنهج لتحديد مشكلة البحث واختبار فرضيته من خلال جمع البيانات الخاصة بالشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء لعام (٢٠١٨)، والمنهج العلمي من خلال دراسة حالة، إذ تم الاستناد الى بيانات والسجلات وقوائم التكاليف محل البحث. الشكل (1) يوضح العلاقة بين متغيرات البحث.

٧. المخطط الفرضي للبحث:

المخطط (1) يوضح العلاقة بين متغيرات البحث.



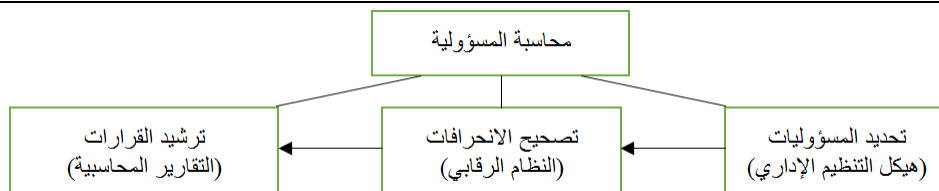
الشكل (1) نموذج البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

المحور الثاني: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية ولأسلوب محاسبة استهلاك الموارد: أولاً: نشأة ومفهوم محاسبة المسؤولية:

وجدت فكرة محاسبة المسؤولية قديماً بوجود الإنسان، فكان يكلف بأداء عمل معين ثم تتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، فضلاً عن ذلك يعد أسلوب إداري محاسبي حديث العهد نسبياً في الفكر المحاسبي، إذ ترجع أولى البحوث فيها إلى عام (١٩٥٢)، إذ قام (John. A. Higgins) بكتابة أول مقالة بعنوان محاسبة المسؤولية، واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبعته مقالات وبحوث أخرى كانوا يشيرون دائماً إلى هذه المقالة لما لها من أثر بليغ في تطوير هذا النظام، وتعد مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة، ومبادئها المقبولة قبولاً عاماً، ويتطلب تطبيقها إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير، إذ يصبح مفصل وشامل لجميع أوجه أداء الشركة، ويتدرج من المستوى الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى في الهيكل التنظيمي، وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم وعن أداء مرؤوسيه، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن أداء تقارير المحاسبة وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كلا على حدة (وداعة الله، ٢٠١٦: ٢١)، وعرفت محاسبة المسؤولية بأنه نظام يعمل في ضوء مفهوم اللامركزية على توفير المعلومات المحاسبية الخاصة بأداء المديرين في الأقسام من خلال تقارير الأداء بالاعتماد على مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط بهدف تحديد الانحرافات (مفضلة أو غير مفضلة) وربطها بالأشخاص المسؤولين في الشركة، وذلك في حدود الصلاحيات الممنوحة وضمن الكلف والإيرادات الخاضعة للرقابة" (الكسب، ٢٠٠٨: ٥)، وعرفها (Fowzia) بأنها نظام مراقبة إداري يعتمد على مبادئ تفويض المسؤولية وتحديد موقعها، ويتم تفويض السلطة على مركز المسؤولية والمحاسبة عن أداء هذا

المركز، وبموجبه يتم منح المديرين سلطة اتخاذ القرارات والمسؤوليات عن كل نشاط يحدث في منطقة معينة من الشركة، وبموجب هذا النظام يتم جعل المديرين مسؤولين عن أنشطة القطاعات في الشركة (Fowzia, 2001: 54)، وأشارت دراسة (رفيق) أنه يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية من وظائفها بأنها نظام محاسبي يقوم بتحديد المسؤوليات، وتصحيح الانحرافات، وترشيد القرارات، وقام بتجسد هذا التعريف من خلال الشكل الآتي:



الشكل (2) وظائف محاسبة المسؤولية

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على (رفيق، ٢٠١٨: ٧).

ويرى الباحثان في تعريف محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأساس إلى تدعيم الرقابة على الأداء، من خلال ربط المسؤولية عن التكلفة والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية، إذ يمكن إصدار التقارير الرقابية على الأداء مقارنة بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية، مما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديدا دقيقا ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب، فمحاسبة المسؤولية هي أساس نجاح نظام الإدارة اللامركزي.

ثانياً: أهداف محاسبة المسؤولية:

- للمحاسبة المسؤولية أهداف عدة والتي تصب جميعها في مصلحة الإدارة والشركة ككل، ومن هذه الأهداف ما يأتي: (شعبان، ٢٠١٩: ٢٨)
١. تهدف إلى تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن الأقسام من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف.
٢. تهدف إلى قياس وتقييم الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي ومقارنة ما هو مخطط له مع النتائج الفعلية التي تم الوصول إليها وتحديد الانحرافات، وسماح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن هذه الانحرافات.
٣. تساعد في العمل على توفير خطط للحوافز بحيث تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها معرفة كل من يحسن مستوى الأداء ويحقق ما هو محدد له.
٤. تساعد على الحد من تداخل المسؤوليات والرقابة العشوائية، فهي تقوم بتوضيح لكل مدير ما يمكن فعله وحدود مسؤولياته فقط.

ثالثاً: مراكز المسؤولية:

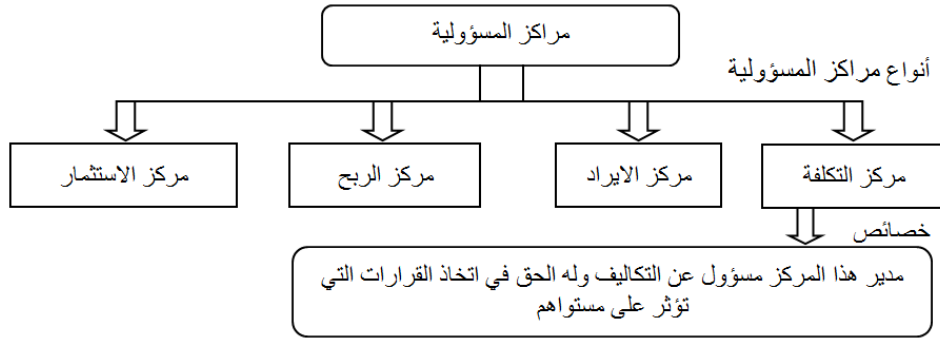
تعد مراكز المسؤولية بمثابة وحدة تنظيمية صغيرة في الهيكل التنظيمي للشركة يشرف عليها شخص مسؤول ويحاسب عن مدى التزام أدائه الفعلي عن أدائه المخطط، بمعنى الغرض الرئيسي لمراكز المسؤولية هو الرقابة على أداء الأفراد في هذه المراكز (محمد وآخرون، ٢٠١٩: ١٣٣)، وتنقسم مراكز المسؤولية كما في الشكل (3) إلى أربعة أنواع ويتم في هذه البحث التطرق في الشرح على مركز التكلفة، كما يأتي:

(٤٣٢)

مركز التكلفة:

قد يكون مركز التكلفة إدارة أو قسم أو خط إنتاجي، وذلك وفقاً للهيكل التنظيمي للشركة مهما كان نوعها صناعي، خدمي، تجاري، من أنواع الشركات سواء كانت عامة أو خاصة ويعد مدير الإدارة أو رئيس القسم أو المشرف على الخط الإنتاجي وغيرها من الوظائف الإشرافية مسؤولين عن تلك الإدارات أو الأقسام، ولهم حرية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالسيطرة والرقابة على التكاليف الخاضعة لسلطتهم، كما أنهم مسؤولين عن أي انحرافات قد تحدث بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية، ويعد مركز التكلفة أكثر المراكز شيوعاً واستخداماً داخل الشركات لأنه يمكن توضيح مراكز التكلفة عن غيرها من مراكز المسؤولية، ومن ثم فإنه بالإمكان حصر تكاليف كل مركز مسؤولية وقياسه بدقة، فضلاً عن أنه من بين فوائد اللامركزية هو تشجيع الأفراد وتحفيزهم لاتخاذ القرارات الأكثر نفعاً وفائدة للشركة، وعليه فإن الغرض الأساسي من تحديد تكاليف كل مركز تكلفة هو تحفيز متخذ القرار ومراقبته ومن ثم محاسبته عن النتائج المتحققة (سالم والعجيلي، ٢٠٢٠: ٨٥-٨٦). وتصنف التكاليف في مركز التكلفة إلى ما يأتي: (مكي، ٢٠٠٩: ٥٢-٥١)

١. **تكاليف تقديرية:** إذ تحدد الإدارة التكاليف المتوقعة خلال الفترة القادمة بشكل مفصل بناء على المعلومات المتاحة سواء أكانت ماضية أم مستقبلية أم كليهما.
٢. **تكاليف معيارية:** وتبنى على تجارب عملية لتحديد المعاملات الفنية في صورة معايير عينية ومعايير مالية لإنتاج الخدمات المتوقعة.
٣. **تكاليف النفس المراكز في الشركات المماثلة:** وقد تكون هذه الشركات محلية أو دولية مع مراعاة ظروف التنظيم مقارنة بظروف الشركات المماثلة.
٤. **تكاليف تاريخية:** إذ تتم مقارنة التكاليف للسنوات بعضها ببعض لمعرفة مدى التغير في الإنفاق خلال الفترات الزمنية المراد مقارنتها.



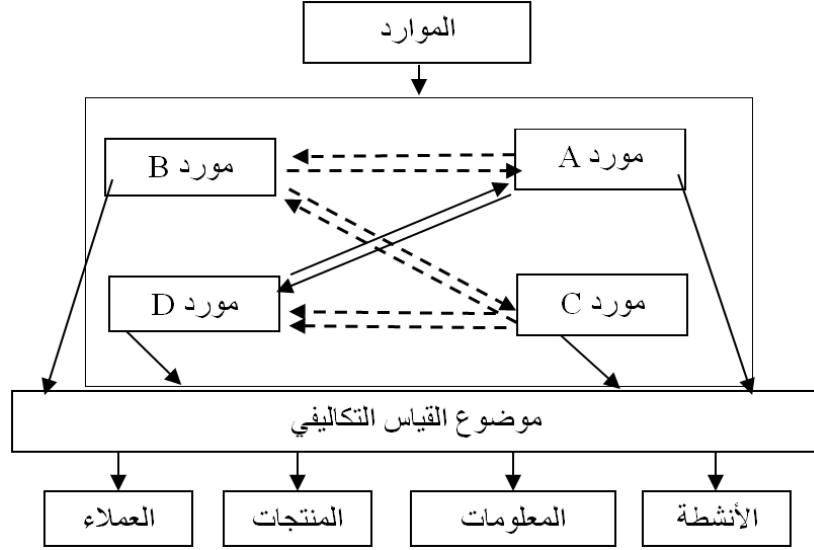
الشكل (3) أنواع وخصائص مراكز المسؤولية

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (Zimnicki, 2016: 223).

رابعاً: نشأة ومفهوم محاسبة استهلاك الموارد:

في أوروبا كان يستعمل نظام محاسبة التكلفة الألمانية الذي تم تطويره بشكل مستمر للوصول إلى نظام كلفوي يساهم في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة، إذ يقوم هذا النظام على أساس تقسيم الشركة إلى مجموعة من مجتمعات الموارد الإنتاجية والخدمية، فضلاً عن تصنيف التكاليف إلى ثابتة وتناسبية والتكاليف التي تشكل أساس للرقابة والتي تخصص على أساس طبيعة مخرجات كل مجمع، وأن ما جاء في نظام التكلفة الألمانية جاء كاستجابة سريعة لنقاط

الضعف والصعوبات التي كانت تلتف حول نظام التكلفة على أساس النشاط، وهذا النظام جاء كمحاولة لتوفير معلومات دقيقة عن تكلفة الموارد المستهلكة مع إمكانية تحديد الطاقة العاطلة، وإن كلا النظامين يوفران معلومات مناسبة بشكل أفضل من نظم المحاسبة التقليدية (Okutmus,2015: 47-48)، ومع استمرار محاولات تطوير نظم محاسبة التكاليف ومحاولة الاستفادة من مميزات كل من التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألمانية تم طرح مفهوم جديد في عام (٢٠٠٠) عرف بأسلوب محاسبة استهلاك الموارد كمحاولة لتحقيق التكامل بين المعلومات المتولدة عن الموارد المستهلكة والأنشطة في ظل تقنية متكاملة وشاملة توفر الإجابة عن التكلفة في ظل علاقة السبب والأثر وتوفير المعلومات التفصيلية والدقيقة لعملية اتخاذ القرار (مالك، ٢٠١٩: ١٧٣)، وأوضحت دراسة (الصغير) في الشكل (4) الإطار العام لعملية استهلاك الموارد في أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وعرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها مدخل موجه نحو الموارد لتخصيص التكاليف بهدف تحسين نظام التكلفة على أساس النشاط لتعزيز إدارة التكلفة للنظام الاستراتيجي، إذ يستخدم الموارد كهدف رئيسي يمكن من قياس الموارد العاطلة يؤدي ذلك إلى تحسين دقة تخصيص التكلفة ويوفر معلومات حول مسؤولية الإدارة عن تقييم الأداء، مما يساعد في اتخاذ القرارات ويعزز الميزة التنافسية (Yijuan & Ting,2017:408)، وعرف (ذنون والتمي) بأنها نظاماً لإدارة التكلفة يهدف إلى الاستغلال الأمثل لموارد الشركة، من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على أهداف التكلفة سواء المنتجات أم الخدمات التي استفادت منها، مع التركيز على الموارد كنقطة البداية لكافة العمليات والسبب في حدوث التكاليف (ذنون والتمي، ٢٠٢١: ٤٧).



الشكل (4) الإطار العام لعملية استهلاك الموارد في أسلوب محاسبة استهلاك الموارد

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (الصغير، ٢٠١١: ٨٥).

وبالاستناد إلى التعريفات السابقة يرى الباحثان أنه مدخل ذو نظرة مستقبلية يركز على تحقيق أفضل دقة في تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني للموارد على أساس الكميات وبناء على متطلبات موضوعات القياس التكاليفي ووفقاً لرغبات العميل من الموارد، وإدارة وتخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة من خلال مراعاة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض

تمهيدا لمحاسبة المسئول عنها، وتوفير معلومات أفضل لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بهدف ترشيد إدارة الموارد مع العمل على الحد من الموارد التي لا تضيف قيمة، وكذلك العمل على زيادة الإيرادات بما يهدف إلى تعظيم الربحية، ودعم المركز التنافسي للشركة.

خامساً: مقومات مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على ثلاث مقومات رئيسية تتمثل بالآتي: (شاسوار ومصطفى، ٢٠٢٢: ٣٢٥)

١. **الموارد:** تركز (RCA) بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل وهي توفر رؤى واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وعن كفاءة استخدامها، ووفقاً لتلك الركيزة فإنه يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد، بحيث تعتمد على فكرة أن مجتمعات الموارد يجب أن تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، ويجب أن تكون موارد كل مركز تكلفة متجانسة وتحت مسؤولية مدير واحد فقط، فمن خلال تجميع الموارد حول مقياس إخراج مبسط، أصبحت مراكز التكلفة أسهل في إدارتها.

٢. **طبيعة التكلفة:** وتقوم (RCA) على أن السبب الأساس لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد من خلال القدر المستنفذ من الموارد ونمط سلوك التكاليف، ويميز المدخل بين بعدين أساسيين للتكلفة يتمثل الأول في الطبيعة الأولية للتكلفة سواء أكانت تكاليف ثابتة أم تكاليف متغيرة، ويتمثل الثاني في الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة التي تفسر احتمال التغير النسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك ومن ثم يجب أن تربط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج طبيعة التكاليف المتغيرة أما تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة.

٣. **استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:** يعتمد مدخل (RCA) على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشرة وعدد ساعات دوران الآلات وغيرها من الأسس، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمية من هذه الموارد مع أخذ العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفذة وتكلفة الوحدات في الحسبان، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك.

سادساً: مميزات محاسبة استهلاك الموارد:

تتميز محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص منها ما يأتي:

١. **تدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة:** تتميز (RCA) بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية سواء في المدى القصير أو المدى المتوسط أو المدى الطويل، أو على المستويات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية، وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل، فضلاً عن ذلك إتاحة الفرصة أمام إدارة الشركة لفهم أكبر للعلاقات التشابكية بين الموارد بعضها البعض، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم أهداف الشركة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الزبير وخالد، ٢٠٢٠: ٢٧).

٢. **نظام ديناميكي:** تتمثل ديناميكية مدخل (RCA) في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة ومدى وجود فائض مما يؤدي إلى ترشيد التكاليف الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة، ويساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج، وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة، ويساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادي، ويمكن

التكامل بينه وبين نظم تخطيط موارد المشروع (ERP)، وأيضاً يتمتع بالمرونة للتعديل وإضافة أي تعديلات عليه (شكر، ٢٠٢١: ٤٧٣).

٣. **دعم فلسفة التوجه نحو العميل:** من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل (محمد، ٢٠١٤: ٦٨).

سابعاً: معوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا العديدة لنظام محاسبة استهلاك الموارد، إلا أنه يعاني من بعض الصعوبات التي تشكل عائق عند تطبيقه في الشركات المختلفة، ومن هذه المعوقات كما يأتي: (العزيزة والطاهات، ٢٠٢٠: ٢١)

١. إن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوزع التكاليف على الموارد من خلال نصيب مجمع الموارد من تكاليف مجتمعات الموارد الأخرى، لذا فإن هذه العملية تتطلب مجتمعات أكبر من تلك التي تحتاجها التكلفة على أساس النشاط.

٢. عند القيام بعملية تقييم الموارد على مجتمعات الموارد فهناك عوامل أخرى لا يتم التطرق لها مثل إدارة التكلفة والمسؤولية، والأهداف التنظيمية والعمليات الإنتاجية في بعض الشركات، وهذا يؤدي إلى صعوبة تحديد مجتمعات الموارد بشكل دقيق.

٣. عدم وجود دراية كافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد وآلية تطبيقه وارتفاع تكاليف التطبيق (يوسف وخالد، ٢٠١٩: ٣٣-٣٤).

٤. يحتاج أسلوب محاسبة استهلاك الموارد عند استخدامه الى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع (ERP) في المشروع (بخيت والصدیق، ٢٠١٨: ٨٦-٨٧).

يرى الباحثان على الرغم من القصور والمعوقات لمدخل محاسبة استهلاك الموارد، إلا أنه يعد مدخل معاصر من مداخل التكلفة الاستراتيجية عالج كثير من العيوب والانتقادات لمدخل التكاليف الأخرى، إذ أن من أهم الإضافات الجديدة له هو استحداث مجتمعات الموارد قبل الأنشطة ودمجه بمفهوم التكلفة النسبية، مما يجعله يأخذ نظرة أوسع للتكلفة مع التركيز بشكل أكبر على تفاعل الموارد لخلق قيمة للشركة، وإن إنشاء مجتمعات الموارد في إدارة طاقة الموارد، والمحاسبة عن الطاقة الغير المستغلة، يزيد من القدرة على توفير معلومات ملائمة من أجل الإدارة الفعالة للموارد واتخاذ القرارات.

المحور الثالث: علاقة محاسبة المسؤولية بنظم التكاليف:

تستخدم نظم التكاليف الحديثة في توفير معلومات تساعد في صياغة تقارير محاسبة المسؤولية، وبالتالي تساعد على قياس أداء مراكز الكلفة في الشركة، وعليه فإن علاقة محاسبة التكاليف بمحاسبة المسؤولية يتضمن بالآتي:

١. محاسبة التكاليف كقاعدة بيانات محاسبة المسؤولية:

تأخذ محاسبة المسؤولية مختلف المؤشرات التي تعتمد عليها في صياغة تقاريرها المختلفة على محاسبة التكاليف التي تعد خزائناً هاماً لها أو أهم مصدر تشتق منه معطياتها، وهنا نفرق بين المعطيات التي تستخدم في التقييم مثل (ساعات عمل الورشات المعيارية والحقيقية أو وحدات مباعة حقيقية ومعيارية... وغيرها)، والمعطيات التي تستخدم في حساب وتشكيل التكاليف كالمبيعات

الحقيقية وتكاليف الورشات الحقيقية التي تم حساب تكلفة المنتج على أساسها، وكل هذه المعطيات يتم استخدامها على مستوى محاسبة التكاليف للحساب فقط اما على مستوى محاسبة المسؤولية فتكون أساس للمقارنة بين ما هو مخطط وما تحقق فعلاً، والبحث في المسببات التي أحدثت الانحرافات إن وجدت وما إذا كانت هذه الانحرافات مفضلة أو غير مفضلة، وتأخذ أيضاً محاسبة المسؤولية من محاسبة التكاليف طرق سير عملية الإنتاج والأنشطة التي تكونها، والعلاقة التي تربط الأقسام فيما بينها وترتيبها في العملية الإنتاجية وكذلك أهميتها إذا اعتمد على معيار ما تستهلكه من موارد الشركة، وكل ما سبق يعد مدخلات ضرورية لا تستغني عنها محاسبة المسؤولية بل هي أساس عملها وقاعدة البيانات التي تعتمد عليها ولا يمكن الاستغناء عنها خاصة في الشركات الصناعية المنتجة سواء للسلع أو الخدمات (فؤاد، ٢٠١٦: ١١٣).

٢. أهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات لقرارات محاسبة المسؤولية:

إن مدخل محاسبة استهلاك الموارد التي يعد من مداخل محاسبة التكاليف يساهم في توفير معلومات تساعد على تفعيل قرارات نظام محاسبة المسؤولية نظراً لما يتضمنه محاسبة استهلاك الموارد من توفير قاعدة بيانات للقرارات وتحليل البيانات قبل عملية اتخاذ القرارات اذ يؤدي ذلك الى مساعدة المدراء في الإجابة على سؤالين أساسيين لدعم اتخاذ القرارات هما: (ما هي المعلومات التي تحتاج الشركة إليها فعلاً؟ وكيف يمكن الاستفادة من هذه المعلومات إلى أقصى درجة ممكنة؟) ونظراً لما توفره محاسبة استهلاك الموارد من المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية فعلى المستوى التشغيلي يساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادي، وعلى المستوى التكتيكي يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة وقرارات تجنب التكاليف الثابتة، أما على المستوى الاستراتيجي يساعد على اتخاذ قرارات دخول وخروج من السوق، فضلاً عن ذلك يساهم مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية لما يتضمنه من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات ذاتية من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية، إذ أن كل فرد في هذا الفريق مسؤول عن تنفيذ ما تم تدريبه عليه ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية، ومن خلال توزيع التكاليف اعتماداً على كميات الموارد المستنفذة في تصميم المنتجات يمكن تحديد معدلات استخدام الموارد في مختلف الأقسام ومن ثم تقييم الأداء (الجبلي، ٢٠٢٠: ٥٥٢-٥٥٣).

المحور الرابع: الجانب التطبيقي:

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث في اجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء من أجل اختبار فرضية البحث عبر تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من قبل الباحثان لتفعيل قرارات محاسبة المسؤولية للشركة محل البحث كما يأتي:

أولاً: تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الشركة محل البحث:

ينتج عن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد معلومات تساعد الشركة محل البحث في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية وذلك من خلال قياس التكاليف بشكل صحيح، إذ تم اختيار منتجات قسم قطرات العيون من اقسام الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء، وتم تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والنتائج التي تم التوصل عليها كالآتي:

١. توزيع التكاليف طبقاً لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

يتم مقارنة التكاليف الفعلية المتحققة في النظام التقليدي مع التكاليف الموزعة التي تم الحصول عليها بعد تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حسب الية تطبيق هذا الأسلوب، لغرض تحديد تكاليف الطاقة العاطلة والتي تمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والموزعة، وكما موضح في الجدول (1).

الجدول (1) تحديد تكاليف ونسبة الطاقة العاطلة

مجمع الموارد	التكاليف المتحققة الفعلية (1)	التكاليف الموزعة (2)	الطاقة العاطلة 3 = (2-1)	نسبة الطاقة العاطلة (1/3)
مجمع المواد غير المباشرة	24,140,736	24,128,000	12,736	0,000527
مجمع العمل غير المباشر	157,105,480	94,068,520	63,036,960	0.40
مجمع القوة المحركة	67,343,050	53,686,360	13,656,690	0.20
التجهيزات	7,950,178	7,302,303	647,875	0.08
البحث والتطوير	11,397,421	8,858,733	2,538,688	0.22
خدمات الصيانة	7,436,401	6,600,300	836,101	0.11
المصاريف الإدارية والتسويقية	32,523,415	25,044,240	7,779,175	0.24
النقل والإيفاد والاتصالات	18,984,000	14,764,555	4,219,445	0.22
مستلزمات الخدمة الأخرى	7,090,397	5,451,528	1,638,869	0.23
المجموع	334,271,078	239,904,539	94,366,539	0.28

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج وعلى البيانات المقدمة من الشركة.

اتضح من الجدول (1) إجمالي نسبة الطاقة العاطلة (28%)، وهذه التكاليف لن تحمل على المنتج وذلك لأن هذه التكاليف هي تكاليف الموارد العاطلة ولم تستخدم في الإنتاج لذلك تظهر في كشف الدخل وباعتبارها خسائر، وأن الإفصاح عن وجود طاقة عاطلة في مجتمعات الموارد يساعد الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات ومنها المتعلقة في تحديد أسعار المنتجات بشكل يساعد على المنافسة في ظل منافسة شديدة دخلت بها الشركة مع شركات خارجية، وكذلك يساعد الشركة في تحديد تشكيلة المنتجات الربحية، وإمكانية إضافة خط إنتاجي جديد في ظل وجود طاقة عاطلة في أغلب مجتمعات الموارد وهذه التكاليف سوف تتحملها الشركة في حال انتجت أم لم تنتج، وذلك لأنها تكاليف ثابتة، لذلك يمكن للشركة استغلال هذه التكاليف في ادخال خط إنتاج جديد يساعد الشركة في المنافسة أكثر وكذلك يساعد على استغلال الطاقة العاطلة، فهذا الموضوع يحتاج إجراء العديد من البحوث والدراسات لبيان نوعية الطاقة العاطلة هل هي طاقة ضائعة مفقودة أم طاقة غير مستغلة يمكن استغلالها.

٢. المقارنة بين النظام التقليدي وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

كانت تكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية في النظام التقليدي (334,271,078) دينار، كما مبين في الجدول (1) وعليه يكون نصيب المنتج الواحد من التكاليف الصناعية غير المباشرة: $1472 = 227147 \div 334,271,078$ دينار.

وكانت تكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة في أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (239,904,539) كما مبين في الجدول (1) وعليه يكون نصيب المنتج الواحد من التكاليف الصناعية غير المباشرة:

$$1056 = 227147 \div 239,904,539 \text{ دينار}$$

وبهذا تكون الفرق بين نظام التقليدي وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد: (1472-1056 = 416)، ويلاحظ أن سبب انخفاض تكاليف الصناعة غير المباشرة إلى هذا المستوى نتيجة تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في الشركة محل البحث. وبالاعتماد على النتائج أعلاه يمكن تنظيم جدول لبيان الفرق بين الكلفة الكلية (المباشرة وغير المباشرة) لكل منتج بالطريقة التقليدية وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وكما يأتي:

الجدول (2) الفرق بين نظام التقليدي وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد

اسم المنتج	وحدات (سنتيلتر)	النظام التقليدي		أسلوب محاسبة استهلاك الموارد
		كلفة الصنع المباشرة لكل سنتيلتر	كلفة المنتج الكلية بعد إضافة 1472 دينار لكلفة الصنع المباشرة	كلفة المنتج الكلية بعد إضافة 1056 دينار لكلفة الصنع المباشرة
برزلون	15897	2802	4,274	3,858
جندين	16357	2750	4,222	3,806
سامافيكول 0.5	18303	3859	5,331	4,915
ميثادين	19402	2593	4,065	3,649
ميثادين N	17607	3999	5,471	5,055
نازوردين 0.5	15709	2142	3,614	3,198
نيو دكسون	14470	2434	3,906	3,490
ناسوفرين	19900	1956	3,428	3,012
زنكو - سلف	19580	2860	4,332	3,916
تايموسام 0.25	18004	2609	4,081	3,665
تايموسام 0.5	18603	2979	4,451	4,035
سيبروسام 0.3	17075	2681	4,153	3,737
دكسون	16240	2730	4,202	3,786
المجموع	227147			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج.

في الجدول (2) تم إضافة حصة المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة في النظام التقليدي وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلى تكلفة الصنع المباشرة لغرض الحصول على الكلفة الكلية للمنتج الواحد في الطريقتين، وتم تحديد الفروقات بين النظام التقليدي وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وأن سبب انخفاض تكلفة الصناعة غير المباشرة للمنتج الواحد عما كانت عليه في النظام التقليدي يرجع إلى معالجة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وواقعية عن النظام التقليدي.

ثانياً: تقييم أداء مراكز المسؤولية واتخاذ القرارات:

محاسبة المسؤولية هي أسلوب يتم اتباعه لتحقيق اللامركزية وفصل السلطات ومسؤوليات المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا، على أن يكون شخص مسؤول على كل مركز ضمن الهيكل التنظيمي للشركة، حتى يكون هو المسؤول عن عمله وإدارته للمركز ضمن الصلاحيات المخول بها، ويمكن وضع معايير مناسبة لتقييم أداء المسؤولين لكافة المستويات المختلفة لمعرفة مدى نجاحه في إدارة المركز من عدمه لتتمكن الإدارة من معالجة الأخطاء أو تغييره، ولتنفيذ عملية تقييم الأداء لا بد من وجود مجموعة معايير يمكن الاسترشاد بها لتقييم أداء مراكز المسؤولية بالشركة، بحيث تكون تلك المعايير ملائمة لطبيعة نشاط كل مركز مسؤولية، فالمعايير لتقييم مركز التكلفة تتمثل في عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية والتي تتمثل بالآتي:

١. تكلفة المواد المباشرة.

٢. تكلفة الأجور المباشرة.

٣. تكلفة الصناعية غير المباشرة.

وفي هذه المرحلة يتم إعداد التقارير التي تستلزمها عملية تقييم الأداء، إذ تعد تقارير الأداء مراكز التكلفة بمثابة مخرجات لأسلوب محاسبة المسؤولية كونها تتضمن بيانات محاسبية ومالية ومعيارية لمختلف مراكز التكلفة المباشرة وغير المباشرة.

١. قياس أداء مدير قسم قطرات العيون وفق النظام التقليدي:

يتم قياس أداء مدير قسم قطرات العيون وفق النظام التقليدي المتبع بالشركة وذلك بمقابلة التكاليف الفعلية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية غير مباشرة) المقاسة بواسطة النظام التقليدي مع التكاليف المخططة، كما مبين في تقرير الموضح في الجدول (3).

الجدول (3) تقرير رئيس قسم قطرات العيون وفق نظام التقليدي

البيان	الفعلي	المخطط	الانحرافات	نسبة الانحرافات
مواد مباشرة	378,498,056	350,600,000	(27,898,056) غير مفضل	8%
أجور مباشرة	258,674,050	234,000,000	(24,674,050) غير مفضل	11%
تكاليف صناعية غير مباشرة	334,271,078	211,000,000	(123,271,078) غير مفضل	58%
الإجمالي	971,443,184	795,600,000	(175,843,184) غير مفضل	22%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج وعلى بيانات المقدمة من الشركة.

يتضح من تقرير الموضح في الجدول (3) ان أداء قسم قطرات العيون بالاعتماد على النظام التقليدي في تخصيص التكاليف ليس بالمستوى المطلوب والسبب في ذلك أن قيمة الانحرافات عالية لعدم تمكن النظام التقليدي في تخصيص التكاليف بشكل دقيق وعادل.

٢. قياس أداء مدير قسم قطرات العيون بالاعتماد على أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

يتم قياس أداء مدير قسم قطرات العيون وفق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، كما موضح في تقرير الموضح في الجدول (4).

الجدول (4) تقرير رئيس قسم قطرات العيون وفق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد

البيان	الفعلي	المخطط	الانحرافات	نسبة الانحرافات
مواد مباشرة	378,498,056	350,600,000	(27,898,056) غير مفضل	8%
أجور مباشرة	258,674,050	234,000,000	(24,674,050) غير مفضل	11%
تكاليف صناعية غير مباشرة	239,904,539	211,000,000	(28,904,539) غير مفضل	14%
الإجمالي	877,076,645	796,600,000	(81,476,645) غير مفضل	10%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج وعلى بيانات الشركة.

يتضح من تقرير الموضح في الجدول (4) ان أداء مدير قسم قطرات العيون بالاعتماد على أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الصناعية غير المباشرة تغيرت عما كانت

عليه في النظام التقليدي والسبب في ذلك ان قيمة الانحرافات اختلفت عما كانت عليه في النظام التقليدي، ومن ثم يتم الحكم على أداء مدير هذا القسم من قبل الإدارة العليا على انها جيدة بالاعتماد على المعلومات التي توضحها التقارير.

وعليه بعد النتائج التي تم التوصل اليها تم قبول الفرضية التي تنص على ان لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد دور في تفعيل قرارات محاسبة المسؤولية.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

1. عن طريق مقابلة المختصين في الشركة محل الدراسة تبين ان الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء تطبق النظام المحاسبي الموحد في تبويب حساباتها وعليه فهي تقتصر الى المعلومات التي تساعد إدارة الشركة على معرفة تكاليف صناعية غير المباشرة ونسبتها من تكاليف التصنيع.
2. عدم وجود أي ملامح لتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء.
3. بلغ إجمالي الانحرافات بعد استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (81,476,645) دينار عراقي في حين كانت إجمالي تكاليف قبل تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (175,843,184) دينار عراقي وهذه المعلومات من شأنها توجه إدارة الشركة لاتخاذ قرارات في سبيل تخفيض التكاليف، فضلاً عن إلغاء العمليات والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
4. بلغت نسبة الطاقة العاطلة 28% وهي معلومة من شأنها تساعد إدارة الشركة من التخلص منها أو استغلالها للتحسين من الأداء.

ثانياً: التوصيات:

1. ضرورة تطوير النظام التقليدي المتبع في الشركة محل البحث الذي لم يعد يتناسب مع بيئة الأعمال المعاصرة.
2. ضرورة الاستفادة من تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في الشركة محل الدراسة من أجل إدارة التكاليف نظراً لما توفره من معلومات تساعد في الكشف الانحرافات، ومن ثم زيادة فاعلية مراكز المسؤولية وخفض التكاليف في الشركة.
3. ضرورة تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في الشركة محل البحث لأنه يعمل على تقديم معلومات الى إدارة الشركة عن الطاقة العاطلة بهدف تحسينها واستغلالها.
4. ضرورة قيام الشركة محل البحث بإجراء دورات تدريبية للملاكات المحاسبية للتعرف على الأساليب والأنظمة الكفوية ولا سيما أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.
5. ضرورة استخدام أساليب وأنظمة حديثة في الشركة محل البحث من أجل حل مشكلة تخصيص التكاليف بشكل أفضل وأكثر عدالة.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

1. بخيت، إبراهيم محمد حامد والصادق، بابكر إبراهيم، ٢٠١٨، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

٢. الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، ٢٠٢٠، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢١، العدد ٣، كلية التجارة جامعة بور سعيد، مصر.
٣. ذنون، اسراء يوسف والتمني، خالد غازي عبود، ٢٠٢١، استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية: أنموذج مقترح، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ٥٦، الجزء ١، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.
٤. رفيق، قزي، ٢٠١٨، دور نظام محاسبة المسؤولية في ترشيد القرارات: دراسة مقارنة لمجموعة من مؤسسات أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
٥. الزبير، محمد عبدالغفار جبر الله وخالد، حسن عوض حسن، ٢٠٢٠، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
٦. سالم، حميد حسين ميلاد والعجيلي، محمد ميلود، ٢٠٢٠، مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة الزيتونة، مجلة المعرفة، جامعة الزيتون العدد (١٢)، ليبيا.
٧. شاسوار، نرمين جزا ومصطفى، بهار خالد، ٢٠٢٢، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية: دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة السلمانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٨، العدد ٥٧، الجزء ١، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.
٨. شعبان، سمير عماد، ٢٠١٩، أثر قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية: دراسة استطلاعية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٥، العدد ٤٧، الجزء ١، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.
٩. شكر، إيناس جمعة فهمي، ٢٠٢١، استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد لمنشآت التنافسية القدرة دعم في (BPO) الخارجية المصادر عمليات مع البيئية التوريد وسلسلة (RCA) الأعمال الصناعية: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، العدد، (٢)، مصر.
١٠. الصغير، محمد السيد محمد، ٢٠١١، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCLL) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، المجلد (٢٥)، العدد ١، مصر.
١١. الطويل، عصام محمد، ٢٠٢٠، استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف: دراسة حالة: جامعة الأقصى بغزة، المجلة الأكاديمية العالمية للاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأقصى المجلد (٢)، العدد (٢)، فلسطين.
١٢. عبدالستار، رجا رشيد، ٢٠١٣، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقوم أداء مراكز الرح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٢، الفصل ١، معهد الإدارة الرصافة، العراق.
١٣. العزايزة، بنان ياسر والطاهات، صقر سليمان يوسف، ٢٠٢٠، إمكانية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ودوره في ترشيد التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، عمان.
١٤. فواد، عز الدين، ٢٠١٦، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة: دراسة حالة المؤسسات العمومية الاستشفائية لولاية تبسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
١٥. الكسب، علي إبراهيم حسين، ٢٠٠٨، أهمية اخلاقيات الاعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٤، العدد ٩، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.
١٦. مالك، ياسر صاحب وعلي، احمد ماهر محمد وعوجه، حسنين كاظم، ٢٠١٩، أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير المحاسبية: دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد ٣، العدد ١٣، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة، العراق.
١٧. محمد، صديق آدم ومنصور، فتح الرحمن الحسن، ٢٠١٤، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن اغتهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد (١٥)، العدد، (٢)، السودان.
١٨. محمد، محمد خضر، ٢٠٢١، أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف: دراسة حالة مجزرة دواجن الاعتماد/ أربيل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ٥٤، الجزء ١، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.
١٩. المساعد محمد، المساعد عطا المنان والشفيق، خضر الطيب الأمين وعلي، زين العابدين إبراهيم يوسف، ٢٠١٩، دور المحاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية: دراسة حالة شركة سكر كنانة المحدودة، المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي، العدد ١٣، جامعة الإمام المهدي، السودان.

٢٠. مكي، سالم توفيق، ٢٠٠٩، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الاهلية الفلسطينية: دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الاهلية الفلسطينية العاملة في القطاع الغزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، فلسطين.
٢١. وداعة الله، خطاب محمد سعد، ٢٠١٦، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج: دراسة ميدانية على شركة النيل للبترول المحدودة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
٢٢. يوسف، سمر أحمد فرح وخالد، حسن عوض حسن، ٢٠١٩، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في دعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، السودان.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

23. Bhimani, Alnoor, Horngren, Charles T., Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav, 2015, Management and Cost Accounting, Textbook;University of Melbourne; McGrawHill Higher Educa.
24. Fowzia, Rehana, 2011, Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh. International Review of Business Research Papers, Vol. 7, No. 5, pp 53-67.
25. Kbelah, Sarah Isam, Amusawi, Enaam Ghadeer & Almagtome, Akeel Hamza, 2019, Using resource consumption accounting for improving the competitive advantage in textile industry, Journal of Engineering and Applied Sciences, Vol. 14, No. 2, pp 575-382.
26. Okutmus, Ercument, 2015, Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory. International Journal of Academic Research in Accounting, finance and management sciences, Vol. 5, No. 1, pp 46-57.
27. Safa, Mojgan, 2012, Examining the role of responsibility accounting in organizational structure. American Academic & Scholarly Research Journal, Vol. 4, No. (5), pp 1-6
28. Syahputri, Yuni, Pribadi, Teddi, & Dalimunthe, Hasbiana, 2020, The Implementation of Liability Accounting on Managerial Performance in PT. Telkom Tbk, Medan Branch. Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences, Vol. 3, No. 3, pp 2395-2402.
29. Yijuan, Liu & Ting, Wang, 2017, Management Accounting Tools and Application Cases-Resource Consumption Accounting Method and Application. 3rd International Conference on Humanities and Social Science Research (ICHSSR 2017) Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Vol. 121, pp 402-408.
30. Zimnicki, Tomasz, 2016, Responsibility accounting inspiration for segment reporting. Copernican Journal of Finance & Accounting, Vol. 5, No. 2, pp 219-232.

