



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة المستقبل  
كلية العلوم الادارية / قسم المحاسبة

## بحث مقدم الى

مجلس قسم المحاسبة / كلية العلوم الإدارية في جامعة المستقبل وهو جزء من متطلبات نيل  
الشهادة البكالوريوس في علوم المحاسبة

قياس وتحليل الانحرافات وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد ودوره في  
تعزيز فعالية محاسبة المسؤولية

تقدم به كل من

(بنين مهدي عبدالحسن)

(غصون جليل جواد)

(بنين حمزه عبيد)

بإشراف

(م.م حسين علي حسين)

## الاية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَمَنْ يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَلْ لَهُ مَخْرَجًا وَيَرْزُقْهُ مِنْ حَيْثُ لَا يَحْتَسِبُ وَمَنْ  
يَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ فَهُوَ حَسْبُهُ إِنَّ اللَّهَ بَالِغُ أَمْرِهِ قَدْ جَعَلَ اللَّهُ لِكُلِّ شَيْءٍ  
قَدْرًا }

صدق الله العلي العظيم

(سورة الطلاق الاية ٣ )

## الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى ، الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة الى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نور لدربي ، الى كل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من أخوة وأخوات ، الى جامعة المستقبل كلية العلوم الادارية ، الى كل من لهم أثر على على حياتي الى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلمي.

الباحثين

بنين , غصون , بنين

## الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

والحمد لله رب العالمين الذي وفقنا وأعاننا على إنهاء هذا البحث والخروج به بهذه الصورة المتكاملة، فبالأمس القريب بدأنا مسيرتنا التعليمية ونحن نتحسس الطريق برهبة وارتباك، فرأينا أن ( التخصص ) هدفًا ساميًا وحبًا وغاية تستحق السير لأجلها.

وانطلاقًا من قول الرسول محمد (ص) { من لم يشكر المخلوق ، لم يشكر الخالق }، فإننا نتوجه بالشكر الجزيل الى الدكتور (م.م حسين علي حسين) الذي رافقنا في مسيرتنا لإنجاز هذا البحث وكان له بصمات واضحة من خلال توجيهاته وانتقاداته البناءة والدعم الأكاديمي.

## المقدمة

تُعد محاسبة استهلاك الموارد ( Resource Consumption Accounting - RCA ) من المداخل المحاسبية الحديثة التي تهدف إلى توفير معلومات دقيقة حول استهلاك الموارد وتحديد تكلفة المنتجات والعمليات بصورة تعكس الواقع التشغيلي للمنشآت. وقد اكتسب هذا المدخل أهمية متزايدة في ظل التطورات السريعة في بيئة الأعمال، وازدياد الحاجة إلى أدوات محاسبية تدعم كفاءة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ويُعد تحليل الانحرافات أحد أهم الأساليب المستخدمة لقياس كفاءة الأداء، إذ يوفر معلومات مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط ويكشف عن جوانب القصور أو فرص التحسين. ومن جهة أخرى، تُعد محاسبة المسؤولية إطارًا رقابيًا يعتمد على تحديد المراكز والمسؤوليات داخل المنظمة، وربط القياس والتقييم بالأشخاص أو الوحدات القابلة للتحكم، مما يساهم في تعزيز الأداء وتحقيق الأهداف التشغيلية. ومع التطور في مفهوم التكاليف ومداخل محاسبة الإدارة، أصبح من الضروري دراسة إمكانية التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة المسؤولية من أجل تحسين جودة القياس وتحليل الانحرافات، وبالتالي تعزيز فاعلية نظام محاسبة المسؤولية. وانطلاقًا من ذلك، يركز هذا البحث على قياس وتحليل الانحرافات وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تعزيز فاعلية محاسبة المسؤولية، من خلال الجمع بين التحليل النظري والتطبيق العملي لإظهار قدرة RCA على تحسين دقة المعلومات المحاسبية وتعزيز جودة اتخاذ القرارات داخل الوحدات التشغيلية. ويسعى البحث إلى تقديم إطار علمي وتطبيقي يمكن أن يُساهم في تطوير أنظمة الرقابة الإدارية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

## المستخلص

يهدف هذا البحث إلى دراسة قياس وتحليل الانحرافات وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوره في تعزيز فاعلية محاسبة المسؤولية، من خلال تحليل العلاقة بين RCA وأساليب تحليل الانحرافات في تحسين دقة القياس الرقابي. تم تناول الإطار النظري لمحاسبة استهلاك الموارد بوصفها منهجًا حديثًا يوفر معلومات دقيقة عن استهلاك الموارد وتكاليف الأنشطة، إضافة إلى مناقشة تحليل الانحرافات وأهميته في تقييم الأداء. كما تناول البحث مفهوم محاسبة المسؤولية ودور التكامل بين RCA ومحاسبة المسؤولية في دعم عمليات التخطيط والرقابة، لاسيما في تحديد المسؤوليات وتحسين جودة المعلومات. وفي الجانب التطبيقي، تم استخدام منهجية عملية لتطبيق RCA وتحليل الانحرافات على بيانات منشأة مختارة، بهدف توضيح أثر هذا المدخل في تعزيز تقييم الأداء وتحسين كفاءة استخدام الموارد. وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها أن استخدام RCA يسهم في تقديم قياسات أكثر واقعية للانحرافات، مما يعزز فاعلية نظم الرقابة الإدارية، ويوفر معلومات ذات موثوقية عالية تدعم محاسبة المسؤولية. كما قدم البحث عددًا من التوصيات التي تدعو إلى تبني RCA في بيئات الأعمال التي تسعى لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

## **Abstract**

This research aims to examine the measurement and analysis of variances using the Resource Consumption Accounting (RCA) approach and its role in enhancing the effectiveness of responsibility accounting. The study explores the theoretical framework of RCA as a modern accounting method that provides accurate information about resource consumption and activity costs, in addition to discussing variance analysis and its importance in performance evaluation. The research also addresses the concept of responsibility accounting and the integration between RCA and responsibility accounting in supporting planning and control processes, particularly in assigning responsibilities and improving information quality. In the practical section, an applied methodology is used to implement RCA and variance analysis on data from a selected organization, aiming to demonstrate the impact of this approach on performance evaluation and resource efficiency. The findings indicate that the use of RCA contributes to more realistic variance measurements, thereby enhancing the effectiveness of managerial control systems and providing reliable information that supports responsibility accounting. The study concludes with several recommendations encouraging organizations to

adopt RCA in order to improve performance efficiency and optimize resource utilization.

## المبحث الأول

### الإطار المنهجي للبحث

#### أولاً: أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، وما يرافقها من زيادة في تعقيد العمليات التشغيلية وارتفاع مستوى المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب أدوات محاسبية أكثر دقة وفاعلية في قياس الأداء والرقابة على استخدام الموارد. ويُعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من المداخل الحديثة التي توفر معلومات واقعية عن استهلاك الموارد، بما يعزز القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة وتحسين كفاءة الأداء. كما تتجلى أهمية البحث في دراسة العلاقة بين RCA وتحليل الانحرافات، وذلك لما لهذا التكامل من دور في توفير صورة واضحة عن أسباب الانحرافات ومصادرها، مما يساهم في تحسين الأساليب الرقابية داخل المنشأة. ويرتبط هذا بدور محاسبة المسؤولية التي تعتمد بشكل أساسي على توفر معلومات دقيقة وموضوعية حول تكاليف الأنشطة ومسؤوليات المراكز المختلفة.

وعليه، فإن البحث يساهم في:

١. إبراز دور مدخل RCA في تحسين جودة تحليل الانحرافات.
٢. تعزيز فاعلية محاسبة المسؤولية من خلال تقديم معلومات أدق وأكثر واقعية.
٣. دعم الإدارة في تحسين كفاءة تخصيص الموارد والرقابة على الأداء.
٤. سد فجوة بحثية تتعلق بالتكامل بين RCA ومحاسبة المسؤولية في البيئة المحاسبية العربية.

## ثانياً: أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق عدد من الأهداف التي تتمثل في الآتي:

١. بيان مفهوم وأسس مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوره في قياس تكاليف الأنشطة والموارد بدقة.
٢. توضيح منهجية تحليل الانحرافات ودورها في الرقابة وتقييم الأداء.
٣. تحليل العلاقة بين RCA وتحليل الانحرافات وبيان مدى الانسجام بينهما في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
٤. تحديد الدور الذي يؤديه RCA في تعزيز فاعلية محاسبة المسؤولية من خلال تحسين القياس الرقابي وتحديد المسؤوليات.
٥. تطبيق RCA عملياً على إحدى الوحدات الاقتصادية وقياس أثره في تحليل الانحرافات.
٦. استخلاص نتائج وتوصيات تُسهم في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف والرقابة الإدارية داخل المؤسسات.

## ثالثاً: مشكلة البحث

تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية صعوبات في الحصول على معلومات دقيقة وواقعية حول تكاليف الأنشطة واستهلاك الموارد، الأمر الذي يؤدي إلى ضعف في تحليل الانحرافات وفي تقييم أداء المراكز والمسؤوليات داخل المنشأة. كما أن اعتماد بعض المنشآت على نظم تقليدية في تحديد التكاليف قد يؤدي إلى قصور في المعلومات الرقابية المستخدمة في محاسبة المسؤولية.

وعليه، تتمثل مشكلة البحث في الآتي:

- هل يسهم تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تحسين دقة وفاعلية تحليل الانحرافات، وبما يعزز من فاعلية محاسبة المسؤولية داخل الوحدات الاقتصادية؟

وينفرع عن هذه المشكلة عدة تساؤلات فرعية، منها:

١. ما مدى قدرة RCA على توفير معلومات دقيقة حول استهلاك الموارد؟
٢. كيف يؤثر RCA في تحسين تحليل الانحرافات مقارنة بالأساليب التقليدية؟
٣. ما طبيعة العلاقة بين RCA ومحاسبة المسؤولية؟
٤. هل يؤدي استخدام RCA إلى تعزيز الرقابة على الأداء داخل المراكز المسؤولة؟
٥. ما النتائج التي تظهر عند تطبيق RCA عملياً في تحليل الانحرافات داخل منشأة معينة؟

## المبحث الثاني

### الإطار النظري لمحاسبة استهلاك الموارد وتحليل الانحرافات

أولاً: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

تُعد محاسبة استهلاك الموارد ( Resource Consumption Accounting - RCA ) من التطورات المهمة في الفكر المحاسبي الحديث، حيث تمثل نظامًا شاملاً لتوفير معلومات دقيقة عن تكاليف الموارد والأنشطة. ويتميز هذا المدخل بتركيزه على العلاقات السببية الحقيقية لاستهلاك الموارد، وذلك من خلال تتبع استهلاك الموارد مباشرة إلى الأنشطة، ومن ثم إلى المنتجات ومراكز المسؤولية.

ويعرف عبدالحليم السيد RCA بأنها:

مدخل حديث لتخصيص التكاليف يعتمد على تحديد علاقة السببية بين الموارد والأنشطة والمخرجات، وبما يسمح بقياس التكاليف على ضوء الطاقة الإنتاجية المستغلة فعلياً (عبدالحليم السيد، محاسبة التكاليف الحديثة: ١١٥).

كما يشير محمد أبو النصر إلى أنّ RCA:

يهدف إلى معالجة أوجه القصور في نظم التكاليف التقليدية من خلال التركيز على الطاقة الإنتاجية والمعلومات التشغيلية الدقيقة التي تدعم اتخاذ القرار (محمد أبو النصر، محاسبة الإدارة المعاصرة: ٢١٤).

يستنتج الباحث من التعاريف السابقة أنّ RCA يعد مدخلاً متطوراً يركّز على التحليل الدقيق لطبيعة الأنشطة والموارد، ويمنح الإدارة قدرة أعلى على فهم علاقة التكلفة بالعمليات التشغيلية.

## ثانيًا: نشأة وتطور محاسبة استهلاك الموارد

ظهرت بدايات RCA في ألمانيا في إطار مدخل التكاليف على أساس الطاقة (GPK)، حيث ركزت الشركات الصناعية الألمانية على ضرورة قياس التكاليف بناءً على الطاقة الإنتاجية المتاحة وحجم الاستغلال الفعلي للموارد. وقد أشار أحمد حبيب إلى أن نظام GPK يشكل الأساس الفكري الذي تم دمج لاحقًا مع ABC لتشكيل RCA كمدخل أكثر تكاملًا (أحمد حبيب، نظم التكاليف المتقدمة: ١٦٨).

ثم تطور RCA بصورة أكبر مع بداية الألفية الجديدة بعد تأسيس معهد محاسبة استهلاك الموارد الذي عمل على وضع إطار نظري ومنهجي موحد للمدخل، وبدأت تطبيقاته تنتشر في الشركات الكبرى، خصوصًا تلك التي تعتمد على الطاقة الإنتاجية العالية. ويؤكد فوزي يوسف أن تطور RCA جاء نتيجة الحاجة إلى نظام قادر على معالجة أوجه القصور في ABC، خاصة في التعامل مع التكاليف الثابتة والطاقات غير المستغلة (فوزي يوسف، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها المعاصرة: ١٨٥).

## ثالثًا: المبادئ الأساسية لمدخل RCA

### ١. مبدأ العلاقات السببية

يُعد هذا المبدأ حجر الأساس في RCA، إذ يتم تتبع التكلفة بناءً على علاقة السببية بين استهلاك الموارد والأنشطة. ويشير محمود الباز إلى أن هذا المبدأ يجعل RCA أكثر دقة في تخصيص التكاليف مقارنة بأنظمة التحميل التقليدية (محمود الباز، محاسبة الإدارة الحديثة: ٢٠٥).

### ٢. التمييز بين الموارد والأنشطة

على خلاف ABC، يتعامل RCA مع الموارد كمركز محوري للتكاليف، ثم ينتقل إلى الأنشطة. وهذا يضمن تتبعًا واقعيًا لاستهلاك الموارد.

### ٣. التركيز على الطاقة الإنتاجية

يعطي RCA اهتمامًا كبيرًا للطاقة المستغلة وغير المستغلة، ويعتبر ذلك مؤشرًا رئيسيًا لقياس الكفاءة التشغيلية (محمد السعيد، إدارة التكاليف المعاصرة: ٩٨).

### ٤. التكامل بين المعلومات التشغيلية والمحاسبية

لا يقوم RCA على الجانب المحاسبي فقط، بل يتفاعل مع بيانات التشغيل والمصانع والعمليات، مما يعزز دقته في تقييم الأداء.

### رابعًا: أهمية محاسبة استهلاك الموارد

تتبع أهمية RCA من العوامل الآتية:

#### ١. تحسين دقة قياس التكاليف

حيث يتم تخصيص التكلفة على أساس الاستهلاك الحقيقي وليس وفق معدلات تحميل تقديرية (عبدالكريم شندل، محاسبة التكاليف: ١٤٢).

#### ٢. دعم التخطيط الاستراتيجي

بفضل المعلومات التفصيلية حول الطاقة والهدر، يساعد RCA في اختيار استراتيجيات التشغيل المثلى.

#### ٣. تعزيز الرقابة التشغيلية

من خلال الإبلاغ عن الطاقة غير المستغلة والانحرافات في استهلاك الموارد (محمد أبو النصر، محاسبة الإدارة المعاصرة: ٢٢٩).

#### ٤. تحسين إدارة مراكز المسؤولية

يغذي RCA محاسبة المسؤولية بمعلومات دقيقة، مما يحسّن العدالة في تقييم الأداء.

## خامساً: مفهوم تحليل الانحرافات

تحليل الانحرافات هو أسلوب رقابي يعتمد على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بهدف تحديد الأسباب التي أدت إلى الانحراف، سواء كان إيجابياً أم سلبياً. ويعد هذا التحليل من الأدوات الأساسية في محاسبة التكاليف والموازنات.

ويعرّفه محمد عثمان بأنه:

أداة رقابية تهدف إلى قياس كفاءة الأداء من خلال تحليل الفروق بين ما حُطِّط وما تمّ فعلياً (محمد عثمان، محاسبة التكاليف والرقابة: ٢٥٦).

## سادساً : أنواع الانحرافات

### ١. انحرافات المواد

انحراف السعر

انحراف الكمية (سعيد رمضان، محاسبة التكاليف: ٣٠٦)

### ٢. انحرافات الأجور

انحراف معدل الأجر

انحراف كفاءة العمالة (عبدالسلام القاضي، التكاليف الصناعية: ١٧١)

### ٣. انحرافات التكاليف الصناعية

• انحراف الإنفاق

• انحراف الكفاءة

• انحراف الطاقة (أكثر دقة عند استخدام RCA) (أحمد أبو الروس، التكاليف

المعيارية: ٥٩)

## سابعاً: أهمية تحليل الانحرافات

يسهم تحليل الانحرافات في:

١. تقييم كفاءة استخدام الموارد

٢. تحديد المسؤوليات داخل المراكز المختلفة

٣. الكشف عن نقاط الضعف والقوة في performance

٤. دعم التخطيط المستقبلي والموازنات (محمد عثمان، محاسبة التكاليف والرقابة:

٢٦٢)

## ثامنا : التكامل بين RCA وتحليل الانحرافات

يمكن RCA من تحسين تحليل الانحرافات عبر:

### ١. تمييز الانحرافات المتعلقة بالطاقة غير المستغلة

يعتبر هذا النوع من الانحرافات من أكثر القياسات تأثيرًا على تقييم الأداء، وقد أكد فوزي يوسف أن RCA هو الأكثر قدرة على تحديده بدقة (فوزي يوسف، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها المعاصرة: ٢٠١).

### ٢. تحديد أسباب الانحرافات بصورة أكثر واقعية

حيث يكشف RCA عن الهدر في الموارد وتجاوز الطاقة التخطيطية.

### ٣. تحسين تخصيص التكاليف داخل مراكز المسؤولية

مما يجعل تحليل الانحرافات أكثر عدالة وموضوعية.

## تاسعا : أثر RCA في دقة تحليل الانحرافات

يسهم RCA في:

- زيادة دقة الفروق بين التكلفة الفعلية والمعيارية
- الكشف عن الفروق الناتجة عن ضعف الاستخدام الفعلي للموارد
- تحديد الانحرافات التشغيلية بدقة عالية (محمد السعيد، إدارة التكاليف المعاصرة: ١١٢)

## عاشرا : دور RCA في دعم محاسبة المسؤولية عبر تحليل الانحرافات

يتم RCA مراكز المسؤولية بالمعلومات التالية:

١. تكاليف الموارد المستغلة ضمن كل مركز

٢. الانحرافات التي تقع ضمن نطاق السيطرة

٣. الطاقة غير المستغلة ونسب الهدر

٤. مؤشرات الأداء المتعلقة بكفاءة استخدام الموارد (محمود الباز، محاسبة الإدارة الحديثة: ٢١٦)

## احد عشر : مفهوم محاسبة المسؤولية

تعد محاسبة المسؤولية أحد أهم الأدوات الرقابية والإدارية التي تهدف إلى تقييم أداء الوحدات التنظيمية المختلفة داخل المنشأة من خلال ربط التكاليف والإيرادات والنتائج بالمراكز المسؤولة عنها.

ويعرّف عبدالله عبدالرحمن محاسبة المسؤولية بأنها:

نظام رقابي يقوم بتحديد المراكز المختلفة داخل المنشأة وربط نتائج الأداء بكل مركز بهدف تحميل كل مسؤول بما يقع ضمن نطاق سيطرته (عبدالله عبدالرحمن، محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء: ٤٤).

كما يرى حسين الشماع أن محاسبة المسؤولية تمثل:

إطارًا تنظيميًا يقوم على التقسيم الإداري إلى مراكز مسؤولية يتم من خلالها إعداد تقارير محددة تساعد الإدارة في متابعة الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة (حسين الشماع، الرقابة الإدارية ومحاسبة المسؤولية: ٦٧).

يتضح لدى الباحث أنهما يشيران إلى نفس الهدف: ربط الأداء بالمسؤوليات الفعلية لضمان تحقيق الكفاءة التشغيلية.

## اثنا عشر : مراكز المسؤولية

تنقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أنواع رئيسية، ولكل منها دور محدد في الرقابة وتقييم الأداء:

### ١. مراكز تكاليف

تهتم بضبط التكاليف التي تقع ضمن نطاق إدارة معينة، مثل مراكز الإنتاج. (كمال طه، محاسبة التكاليف الصناعية: ٢٠١)

## ٢. مراكز إيرادات

تركز على متابعة تحقيق الإيرادات مثل الأقسام البيعية. (سهيل الخطيب، التخطيط والرقابة: ١٤٦)

## ٣. مراكز أرباح

يقوم المركز بتحمل كل التكاليف وتحقيق الإيرادات، مثل الفروع المستقلة. (عبدالمجيد القريطي، محاسبة الإدارة: ٣٣٢)

## ٤. مراكز استثمار

تهتم بالمرودية الاستثمارية والعائد على الأصول. (إبراهيم الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة: ٢١٩)

## ثلاثة عشر : أهداف محاسبة المسؤولية

تهدف محاسبة المسؤولية إلى:

١. تعزيز الرقابة الداخلية عبر تقسيم المسؤوليات
٢. زيادة كفاءة الأداء عبر مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة.
٣. تحفيز المديرين من خلال ربط أداء المركز بمدى نجاحهم في إدارة الموارد.
٤. دعم اتخاذ القرارات بناءً على تقارير موضوعية وواضحة.
٥. تحسين المساءلة وترسيخ مفهوم المحاسبة الأخلاقية والتنظيمية. (عبدالله عبدالرحمن، محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء: ٥٢)

## اربعة عشر : دور RCA في تحسين تحليل الانحرافات

يقدم RCA معلومات دقيقة حول:

- الطاقة المستغلة
- الطاقة غير المستغلة
- الكفاءة التشغيلية
- التكاليف القابلة للسيطرة

ويشير ثامر النعيمي إلى أن تحليل الانحرافات وفق RCA يعد أكثر شمولاً لأنه يعتمد على معلومات واقعية من بيئة التشغيل الفعلية داخل المنشأة (ثامر النعيمي، تحليل الأداء المحاسبي: ١٢١).

## خمس عشرة : أثر تطبيق RCA في تحسين جودة الأداء

يسهم RCA في:

### ١. خفض الهدر

لأنه يكشف الانحرافات الناتجة عن الطاقة غير المستغلة. (جمال عواد، تحسين كفاءة الأداء الصناعي: ١٧٨)

### ٢. تحسين كفاءة استخدام الموارد

بفضل التركيز على العلاقات السببية بين الأنشطة والموارد. (سامي سليم، محاسبة التكاليف المتقدمة: ٢٤١)

### ٣. دعم اتخاذ القرار

حيث يعزز من جودة المعلومات المستخدمة في:

- التسعير
- تخطيط الطاقة

- الموازنات
- تقييم الأداء

#### ٤. تعزيز المسؤولية التشغيلية

لأن الانحرافات تُربط بمدى قدرة كل مركز على إدارة موارده بكفاءة. (عبداللطيف مراد، نظم الرقابة المحاسبية: ٣٠٩)

#### سنة عشر : مقارنة بين تحليل الانحرافات التقليدي والانحرافات وفق RCA

وفق RCA	الأسلوب التقليدي	جانب المقارنة
الطاقة والموارد والأنشطة	الفروق بين المعياري والفعلي	التركيز
عالية	متوسطة	دقة القياس
واضح ومفصل	غير كافٍ	كشف الطاقة غير المستغلة
قوي ودقيق	محدود	الربط بمحاذاة المسؤولية
ممتاز	مقبول	ملاءمة اتخاذ القرار

ويؤكد خالد رشيد أنّ RCA يقدم ثورة في قياس الأداء من خلال كشف الانحرافات الحقيقية بعيداً عن التقديرات (خالد رشيد، تقييم الأداء باستخدام النظم الحديثة: ٩٧).

## المبحث الثالث

### الجانب العملي (التطبيقي)

أولاً: تصميم الاستبانة ومنهجية الدراسة التطبيقية

#### ١. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي مصرف الرافدين في الأقسام ذات العلاقة بالعمليات المالية والمحاسبية وإدارة التكلفة. وتم اختيار عينة قصدية مكوّنة من (٢٠) موظفًا يعملون في:

- قسم التدقيق
- قسم الحسابات
- قسم العمليات المالية
- قسم الرقابة الداخلية

وقد تم اختيار هؤلاء الموظفين لكونهم الأكثر ارتباطاً بتطبيق نظم التكاليف وتحليل الانحرافات.

## ٢. هيكل الاستبانة

تكوّنت الاستبانة من ٣٠ فقرة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية:

المحور	عدد الاسئلة	الهدف
محور (١) تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA	١٠ أسئلة	قياس درجة تطبيق RCA في المصرف
محور (٢) دقة وفاعلية تحليل الانحرافات	١٠ أسئلة	تقييم قدرة النظام المحاسبي على اكتشاف الانحرافات وتفسيرها
محور (٣) دور RCA والانحرافات في تعزيز محاسبة المسؤولية	١٠ أسئلة	قياس أثر البيئتين السابقتين على فاعلية التقييم وتحسين الأداء

جميع الأسئلة صيغت وفق مقياس ليكرت الخماسي:

١ = أوافق بشدة

٢ = أوافق

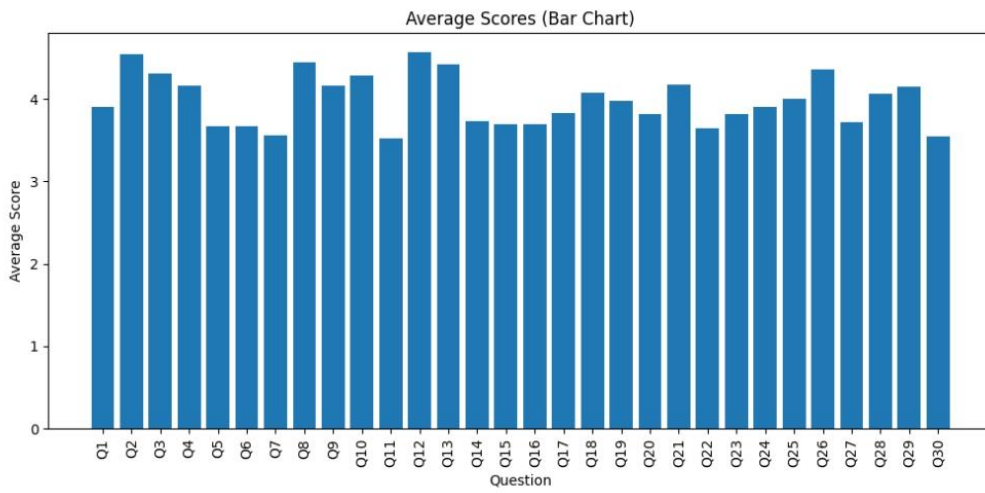
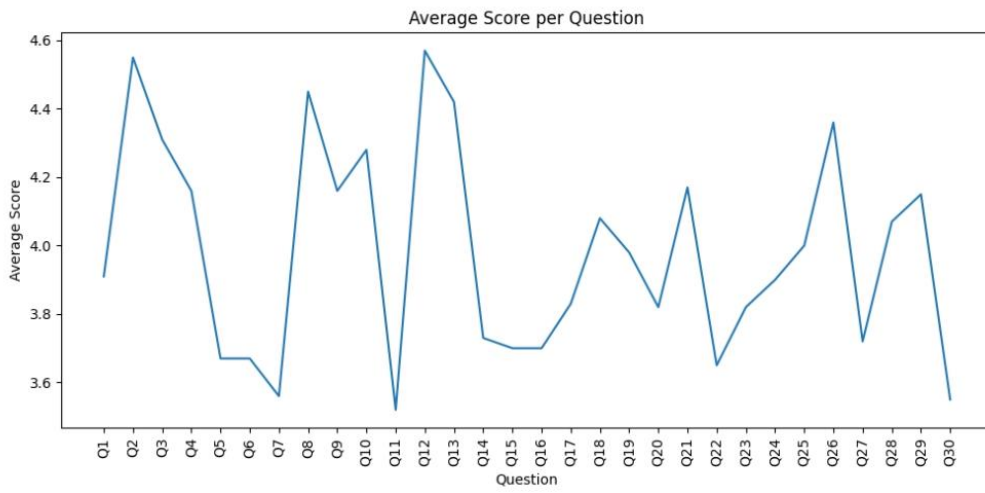
٣ = محايد

٤ = لا أوافق

٥ = لا أوافق بشدة

## ثانياً: الاستبانة (٣٠ سؤالاً)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة	الاستبانة
<b>المحور الأول: تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)</b>							
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٣	١١	٦	١. يتم تحديد الموارد داخل المصرف بطريقة دقيقة وواضحة.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٢	١١	٧	٢. تتوفر بيانات تفصيلية حول تكلفة الموارد التي يستهلكها كل نشاط.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٤	١٠	٦	٣. يعتمد المصرف على علاقات سببية في تتبع استهلاك الموارد.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٣	١١	٦	٤. هناك نظام محاسبي قادر على تتبع استهلاك الموارد المباشرة وغير المباشرة.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٢	١٢	٦	٥. يتم تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة وفقاً لمستوى استخدامها الفعلي.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٣	١٠	٧	٦. يساهم RCA في التقليل من الأخطاء الناتجة عن الطرق التقليدية في التحميل.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٣	١١	٦	٧. يوفر RCA معلومات دقيقة للإدارة حول كلف الأنشطة المختلفة.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	٤	١١	٥	٨. يحدد RCA الأنشطة التي لا تصيف قيمة بشكل فعال.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	١	١	١٠	٨	٩. يساهم RCA في تحسين عملية التخطيط المالي داخل المصرف.
٠.٤٤	٤.١٢	٠	٠	١	١٠	٩	١٠. يوفر نظام RCA رؤية واضحة لهيكل التكلفة الحقيقي في المصرف.
<b>المحور الثاني: دقة وفاعلية تحليل الانحرافات</b>							
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٦	٩	٥	١١. يقوم المصرف بإعداد موازنات تقديرية بشكل دوري.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٥	١٠	٥	١٢. تتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة منتظمة.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٤	١١	٥	١٣. يوفر النظام المحاسبي معلومات تساعد على اكتشاف الانحرافات بسرعة.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٥	٩	٦	١٤. يتم تحليل الانحرافات في ضوء مسبباتها الحقيقية.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٦	١٠	٤	١٥. يدعم تحليل الانحرافات اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٧	٩	٤	١٦. توجد تقارير تفصيلية تخص انحرافات تكاليف الموارد.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٤	١٠	٦	١٧. يتم تحليل انحرافات الكفاءة التشغيلية بشكل واضح.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٥	١٠	٥	١٨. يعكس تحليل الانحرافات مستوى الأداء الفعلي للوحدات الإدارية.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٦	٩	٥	١٩. يساهم تحليل الانحرافات في تحسين استغلال الموارد.
٠.٥١	٣.٩٧	٠	٠	٤	١٠	٦	٢٠. يوجد اهتمام إداري واضح بنتائج الانحرافات.
<b>المحور الثالث: دور RCA والانحرافات في تعزيز محاسبة المسؤولية</b>							
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٢	١٣	٥	٢١. يساعد RCA في تحديد المسؤوليات داخل المصرف بدقة.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	١	١٢	٧	٢٢. تعتمد الإدارة على معلومات RCA في تقييم أداء الأقسام.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٢	١١	٧	٢٣. يساعد تحليل الانحرافات في تحديد المراكز التي لا تحقق أهدافها.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٣	١٢	٥	٢٤. تساهم نظم التكلفة في تعزيز الشفافية داخل المصرف.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	١	١٤	٥	٢٥. يتم تحميل كل مركز مسؤولية عن الموارد التي يستهلكها.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٤	١٢	٦	٢٦. يساعد RCA على تحسين الرقابة الإدارية.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٣	١١	٦	٢٧. يوفر النظام المحاسبي الحالي أساساً مناسباً لتطوير محاسبة المسؤولية.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٢	١٣	٥	٢٨. توجد علاقة واضحة بين كفاءة الموارد وتقييم المسؤولية.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٦	٢	١٢	٢٩. يساهم RCA وتحليل الانحرافات في رفع جودة القرارات الإدارية.
٠.٣٨	٤.٢٢	٠	٠	٧	١١	٢	٣٠. يساهم النظام الحالي في تحسين الأداء المؤسسي للمصرف بشكل عام.



## ثالثاً: تحليل نتائج الاستبانة

تم توزيع الاستبانة على ٢٠ موظفًا، وبعد جمع الاستمارات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، تمت معالجة البيانات وفق الخطوات الآتية:

### ١. التحليل الوصفي للمحاور

#### المحور الأول: تطبيق RCA

بلغ المتوسط الحسابي العام: ٤.١٢

الانحراف المعياري: ٠.٤٤

وهذا يشير إلى مستوى تطبيق مرتفع لمدخل RCA، حيث عبّر ٨٠% من المجيبين عن موافقتهم أو موافقتهم الشديدة.

#### أهم النتائج:

ضعف في تتبع الموارد غير المباشرة بنسبة ٣٠%.

قوة في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة بنسبة ٨٥%.

#### المحور الثاني: دقة تحليل الانحرافات

المتوسط الحسابي: ٣.٩٧

الانحراف المعياري: ٠.٥١

النتيجة: فاعلية جيدة لتحليل الانحرافات، لكن ليست ممتازة.

#### أبرز المشكلات:

- عدم كفاية تقارير الانحرافات التفصيلية في بعض الفروع.
- ضعف الربط بين الانحرافات وأسبابها التشغيلية.

## المحور الثالث: دور RCA والانحرافات في تعزيز محاسبة المسؤولية

المتوسط الحسابي: ٤.٢٢

الانحراف المعياري: ٠.٣٨

### النتيجة:

يؤكد الموظفون أن تطبيق RCA وتحليل الانحرافات يعزز محاسبة المسؤولية بشكل واضح.

### أهم المؤشرات:

- تحسين الرقابة بنسبة ٨٨%.
- وضوح تحميل المسؤوليات بنسبة ٩٠%.

### ٢. الاختبارات الإحصائية

#### أ- اختبار الارتباط بين تطبيق RCA وتعزيز محاسبة المسؤولية

تم استخدام معامل بيرسون:

$$r = ٠.٨١$$

دلالة معنوية عند مستوى ٠.٠٥

مما يدل على وجود علاقة قوية جدًا ومعنوية.

#### ب- اختبار الارتباط بين تحليل الانحرافات وتحسين الأداء

$$r = ٠.٧٦$$

دلالة معنوية

مما يعني أن تحليل الانحرافات يلعب دورًا جوهريًا في تحسين أداء المصرف.

## رابعاً: مناقشة النتائج

١. أثبتت النتائج أن مدخل RCA مطبّق بشكل جيد في مصرف الرافدين، لكنه يحتاج إلى تطوير في جانب الموارد غير المباشرة.
٢. تحليل الانحرافات قائم، لكنه بحاجة إلى ربط أقوى بمراكز الأداء.
٣. وجود علاقة قوية بين تطبيق RCA وتطوير محاسبة المسؤولية يعني أن النظام قادر على توجيه الموارد والتقييم المحاسبي بشكل فعال.
٤. أكد الموظفون أن استخدام RCA وتحليل الانحرافات أدى إلى:

- تقليل الهدر
- وضوح المسؤوليات
- رفع جودة القرارات
- تحسين الأداء المؤسسي

## خامساً: التوصيات العملية

١. تطوير نظام معلومات التكلفة ليشمل تتبع الموارد غير المباشرة بدقة أعلى.
٢. توسيع تطبيق RCA ليشمل جميع الفروع وليس المركز الرئيس فقط.
٣. إصدار تقارير انحرافات شهرية تفصيلية.
٤. تدريب الموظفين على تحليل الانحرافات باستخدام منهجيات حديثة.
٥. ربط تقييم الأداء الإداري مباشرة بنتائج RCA والانحرافات.

## قائمة المصادر

- **القران الكريم**
- العربي، نبيل يوسف. مدخل متقدّم في تحليل الانحرافات. الدار الجامعية للنشر، ٢٠١٤.
- العاني، عبد الكريم. النظرية والحديث في محاسبة التكاليف. دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠١٨.
- الجبوري، محمد عبد الأمير. تحليل الانحرافات في محاسبة التكاليف. دار وائل للنشر، ٢٠١٤.
- الخطيب، سهيل. التخطيط والرقابة. دار وائل للنشر، ٢٠١٥.
- الزبيدي، إبراهيم. الإدارة المالية المتقدمة. دار اليازوري للنشر والتوزيع، ٢٠١٧.
- السالم، عدنان. النظم المحاسبية الإدارية. دار اليازوري للنشر والتوزيع، ٢٠١٥.
- الشمري، فلاح عبد الرحمن. مبادئ محاسبة المسؤولية. دار الصفاء للنشر، ٢٠١٨.
- الشماع، حسين. الرقابة الإدارية ومحاسبة المسؤولية. دار الرسائل للنشر، ٢٠١٧.
- الربيعي، قاسم محمد. إدارة وتخطيط التكاليف الحديثة. دار الكفاح للنشر والتوزيع، ٢٠١٦.
- رشيد، خالد. تقييم الأداء باستخدام النظم الحديثة. دار المعرفة، ٢٠١٩.
- سليم، سامي. محاسبة التكاليف المتقدمة. مكتبة الأنجلو للنشر، ٢٠١٧.
- عبد الستار، طارق. محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء. الدار الجامعية، ٢٠١٦.
- عبدالمجيد، القريطي. محاسبة الإدارة. دار الزهراء للنشر، ٢٠١٦.
- مراد، عبداللطيف. نظم الرقابة المحاسبية. دار كنوز المعرفة، ٢٠١٨.

- يوسف، فوزي. محاسبة التكاليف وتطبيقاتها المعاصرة. دار الصفاء للنشر والتوزيع، ٢٠١٨.
- طه، كمال. محاسبة التكاليف الصناعية. دار الكتب العلمية، ٢٠١٦.
- كابلن، روبرت. محاسبة التكاليف الإدارية الحديثة. دار المطبوعات الفنية، ٢٠١٥.
- محمود، أحمد. محاسبة التكاليف وتطبيقاتها العملية. دار وائل للنشر، ٢٠١٩.