

## أثر محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة (دراسة حالة)

إعداد

أ.د/ أحمد كمال مطاوع	فاطمة على أبو العطا حسن
أستاذ المحاسبة والمراجعة	باحثة ماجستير
كلية التجارة – جامعة المنصورة	كلية التجارة – جامعة المنصورة
د.مصطفى إبراهيم الفقى	أ.د.م/ محمود محمود السجاعي
مدرس المحاسبة	أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة المنصورة	كلية التجارة – جامعة المنصورة

### المخلص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة، حيث أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يجمع بين مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني، ويعتمد على ثلاث مقومات ممثلة في النظرة الشاملة للموارد والنموذج القائم على أساس الكمية وطبيعة هيكل التكلفة، وتنقسم التكاليف في ظل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد إلى تكاليف أولية وتكاليف ثانوية، ويؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد إلى زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها، ويتمثل الهدف الرئيسى لمحاسبة إستهلاك الموارد في تحقيق الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل، مما يعكس على دعم المركز التنافسى للمنشأة، وجاء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بعد نظام المحاسبة على أساس النشاط الموجه بالوقت نتيجة الحاجة إلى نظام أفضل لتسعير المنتجات في ظل بيئة تنافسية بهدف تحسين الربحية، ومن ثم فإن هذا النظام هو حصاد تطوير أنظمة محاسبة التكلفة على أساس النشاط ونظام الرقابة الألماني.

### Abstract:

This research aims to study the impact of the resource consumption accounting approach on cost management, as the resource consumption accounting approach combines the advantages of the activity- based costing system and the German cost system, and depends on three components represented in the comprehensive view of resources, the model based on quantity and the nature of the cost structure, the costs are divided under the resource consumption accounting approach into primary costs, and the resource consumption accounting approach leads to increasing the effectiveness of cost management through the accurate cost information it provides, and the main objective of resource consumption accounting is to achieve the best use of the resources available in the facility, which helps reduce costs production, and achieving the customer's desires, which is reflected in supporting the competitive position of the facility, the resource consumption accounting approach came after the time-oriented activity based accounting system as a result of the need for a better product pricing system in a competitive environment in order to improve profitability, and then this system is the harvest of the development of activity-based cost accounting systems and the German control system.

## المقدمة وطبيعة المشكلة

تسعى معظم المنشآت إلى تحقيق مركز تنافسي متقدم في الأسواق التي تعمل بها، بل ترغب في أن تكون الرائدة ففي السابق كان يتم ذلك من خلال اقتصاديات الإنتاج الكبير التي تهدف إلى زيادة الإنتاج ورفع نسبة إستغلال الآلات ومن ثم تخفيض التكلفة باستخدام عمالة محدودة المهارات وآليات أقل مرونة أما في الوقت الحاضر ومع ازدياد شدة المنافسة تركز المنشآت على إرضاء العميل وتقديم الخدمة في الوقت المناسب من خلال تقديم منتجات متميزة ذات جودة عالية مما يدعم قدرتها التنافسية ولتحقيق ذلك لابد من استخدام أساليب إنتاجية وإدارية متطورة، مما يجعلها تسعى دائماً للتفاعل بصورة سريعة كي تحافظ على بقائها ونجاحها في هذه البيئة وذلك من خلال سعيها الدائم لتصنيع منتجات عالية الجودة وبتكلفة منخفضة، مما يجعل المديرين في حاجة إلى معلومات دقيقة ودائمة التحديث لإتخاذ قرارات مناسبة، مما أدى إلى ضرورة إبتكار مداخل وأساليب حديثة لإدارة التكلفة لكي تتمكن منشآت الأعمال من مواجهة المتغيرات في ظل بيئة تتسم بحدة المنافسة، إحدى هذه الأساليب مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، الذي جمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ونظام التكلفة الألماني GPK، وحيث أن محاسبة استهلاك الموارد منهج قائم على نظام المحاسبة الإدارية وفقاً لهذا المدخل فإن مسبب التكلفة هو المورد، وبذلك توزع التكلفة وفقاً لاستهلاك الموارد، ومصطلح الموارد Resources يعني كل ما تملكه الوحدة الإقتصادية من كميات مستثمرة في صورة مادية من خدمات مقدمة من أفراد، آلات، أموال، مباني وكذلك مختلف أنواع المرافق والخدمات، أو في صورة غير مادية (فكرية) مثل الأفكار، الذكاء، السياسة، الاتجاهات والسلوكيات، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال التالي:

كيف يؤثر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة؟

### أهمية البحث:

1. الأهمية العلمية: تنبع أهمية الدراسة العلمية في تناولها مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، بما يدعم جهود البحث العلمي في مجال دراسة فعالية هذا المدخل ودوره في توفير المعلومات الملائمة لأغراض زيادة فعالية تقييم الأداء وإدارة التكلفة.

2. الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للدراسة فيما يلي:

• تقديم مدخل محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل يعمل على زيادة فعالية إدارة التكلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

• توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد المديرين في إتخاذ قراراتهم الإستراتيجية المرتبطة بالمنشأة من خلال مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة مع المحافظة على المستوى الملائم للجودة، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

### هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في دراسة تأثير مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة.

### فرض البحث:

يؤثر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة.

## منهج البحث:

تعتمد الدراسة على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:

أولاً: المنهج الوصفي هو الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق أو وضع السياسات والإجراءات المستقبلية الخاصة بها وهذا المنهج، يعتمد على دراسة الظاهرة في الواقع وتحليلها ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها. (البغدادي، ٢٠١٤، ١١٤)، ويعتمد الباحث في ذلك على الموضوعات ذات الصلة بموضوع الدراسة من كتب ورسائل جامعية ودوريات ومؤتمرات ومقالات وأبحاث من المواقع الإلكترونية عربية وأجنبية.

ثانياً: المنهج التطبيقي (دراسة الحالة) يقوم هذا المنهج على أساس اختيار حالة محددة قد تكون منشأة أو بنك أو إدارة، وإجراء دراسة شاملة وعميقة للإحاطة بكافة المتغيرات المؤثرة في الظاهرة موضوع الدراسة، ومن ثم تحقيق فهم أعمق وتحليل أفضل لكافة أسباب المشكلة، ويمكن تعميم نتائج الدراسة على الحالات المشابهة بشرط أن تكون الحالة ممثلة للمجتمع الذي يراد الحكم عليه. (إسماعيل، ٢٠١٨، ٥٠)

## خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: إدارة التكلفة.

المبحث الثاني: مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وأثره على إدارة التكلفة.

المبحث الثالث: دراسة الحالة.

## الدراسات السابقة:

١. دراسة (Okutmus، ٢٠١٥)، بعنوان:

Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory

محاسبة إستهلاك الموارد مع الأخذ في الإعتبار بعد التكلفة والتطبيق على مصنع زجاج.

استهدفت الدراسة تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة في العملية الإنتاجية لتصنيع الزجاج باستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وتحديد الطاقة العاطلة، وتوفير البيانات الحقيقية للتكلفة وتوفير المعلومات بدقة في الوقت المناسب للمديرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف المرجوة، وتوصل الباحث إلى أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يركز على التكاليف الثابتة والمتغيرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بالإضافة إلى أنه يقوم بتوفير بيانات التكلفة الحقيقية المرتبطة بتكاليف المنتج.

٢. دراسة (Ozyapici، ٢٠١٦)، بعنوان:

Improving Health Care Costing with Resource Consumption Accounting .

تحسين تكلفة الرعاية الصحية باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد.

استهدفت الدراسة حساب تكلفة الوحدة لمقدمى الرعاية الصحية باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد، كما استهدفت تقييم الاختلافات الكبيرة بين نتائج محاسبة التكاليف التقليدية ومحاسبة استهلاك الموارد وتحديد ما إذا كان مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يمكنه تحديد الطاقة العاطلة داخل المستشفى، وتوصل الباحث إلى أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد قادر على تحديد الطاقة العاطلة في مستشفى الحالة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق النظر في الموارد التي تستخدمها الخدمات، وتشير النتائج أيضاً إلى وجود إختلافين رئيسيين بين محاسبة التكاليف التقليدية ومدخل محاسبة إستهلاك الموارد، الإختلاف الأول أن محاسبة إستهلاك الموارد تسمح بحساب الحد الأدنى لأسعار البيع التي يمكن إستخدامها لاتخاذ قرارات تكتيكية قصيرة الأجل وذلك على عكس محاسبة التكاليف التقليدية، ويتمثل الإختلاف الثانى فى تخصيص محاسبة التكاليف التقليدية لتكلفة الخدمات بتكلفة إجمالية أعلى لأنها لا تأخذ فى الإعتبار الطاقة العاطلة، لذلك يمكن إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى تحديد تكلفة الخدمات فى قطاع الرعاية الصحية، ويمكن إستخلاص بعض الآثار العملية من الدراسة الحالية حيث توضح كيفية حساب تكاليف الرعاية الصحية بدقة، وهذا بدوره سيحقق قيمة عالية للمرضى لأن القدرة على قياس التكلفة هى جزء لا يتجزء من خلق القيمة بالإضافة إلى ذلك فإن حساب التكاليف يتيح لمديرى المستشفيات اتخاذ قرارات بشأن فعالية التكلفة مما يساعد على تحسين النظم الصحية، ويؤدى ذلك دوراً حيوياً فى تعزيز كفاءة استخدام الموارد لأن المديرين يمكنهم تحديد الأسباب الجذرية لعدم الكفاءة عندما تكون لديهم معلومات كافية عن الطاقة العاطلة، وعلاوة على ذلك تحديد التكاليف هى واحدة من أكبر التحديات التى تواجه مقدمى الرعاية الصحية، لذلك تساعد هذه الدراسة المديرين فى قطاع الرعاية الصحية.

٣.دراسة (بدوى، ٢٠١٨)، بعنوان: (إستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد فى تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لزيادة التكلفة فى المنشآت الصناعية).

استهدفت الدراسة توضيح العلاقة بين محاسبة إستهلاك الموارد والتكاليف الإضافية بهدف تحديد الطاقة الإجمالية المتاحة والمستخدم منها، وأيضاً تحديد الطاقة العاطلة تجنباً لتحميل تكلفة المنتج بها وتحديد آليات للتعامل معها فى محاولة للإستفادة منها، كما استهدفت تطوير التقارير المحاسبية عن التكاليف الإضافية، التى زادت أهميتها النسبية إلى إجمالى التكلفة التى يتحملها المنتج من خلال محاسبة إستهلاك الموارد وإستخدامها فى ترشيد إتخاذ القرارات الإدارية، وتوصل الباحث إلى أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد تأسس نتيجة الدمج بين سمات كلا من نظام التكلفة الألمانى GPK ومدخل التكلفة على أساس النشاط ABC، فى نظام واحد يجمع الإهتمام بالأجلين القصير والطويل نتيجة تعدد المستويات الإدارية والتنظيمية التى يقوم بخدمتها المدخل، وحيث أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يستخدم نوعين من مسببات التكلفة تمثلت فى مسببات التكلفة الخاصة بالموارد، ومسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة والعمليات وتم الإستفادة من ذلك فى إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية.

٤.دراسة (عبداللطيف، ٢٠١٨)، بعنوان: (أثر استخدام محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة فى تدعيم القدرة التنافسية: دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية).

استهدفت الدراسة بيان أثر استخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة فى تدعيم القدرة التنافسية فى قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية، واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلى ودراسة الحالة لتحقيق أهداف الدراسة وتطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد فى

قطاع الخدمات اللوجستية، وتوصلت الدراسة إلى أن تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع طبيعة منشآت الخدمات التي تتميز بتعدد وتنوع الموارد، وأن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يتعامل على أن تكاليف الموارد التي تتم الاستفادة بها تعد من ضمن تكاليف الخدمة أما تكاليف الموارد العاطلة فتعد من المصروفات الخاصة بالفترة، ويوفر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد أيضاً الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض بما يدعم عملية اتخاذ القرارات، ويميز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية على مستوى الموارد ويحدد بدقة طبيعة التكاليف، بينما في ظل المداخل التقليدية لإدارة التكلفة يتم تخصيص وتمييز التكاليف الثابتة والمتغيرة على مستوى المنتج بشكل تقليدي، وأوصى الباحث بإجراء العديد من الدراسات لتطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على القطاعات الخدمية المختلفة، والتي تحتاج إلى نظام جيد لإدارة التكاليف، كما أوصى بإجراء تكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد والنظم الحديثة لإدارة التكلفة.

٥. دراسة (إبراهيم، ٢٠١٩)، بعنوان: (التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة).

استهدفت الدراسة بيان تأثير التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومحاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بتوضيح أثر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة، وأيضاً أثر بطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة، وبيان أثر التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة، وتوصل الباحث إلى أن تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يؤدي إلى العديد من المزايا منها تحقيق دقة قياس التكاليف وكفاءة الاستغلال الأمثل للموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرة محاسبة إستهلاك الموارد على التتبع التفصيلي لإستهلاك الموارد وتحمل تكلفة المنتجات بالجزء المستخدم فقط ويستبعد تكاليف الطاقة العاطلة مما ينعكس على معلومات التكلفة ودعم عملية اتخاذ القرار، وأن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وذلك من خلال مساهمتها في توفير وتدقيق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة، وأن التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى زيادة فعالية إدارة التكلفة في جميع مراحلها (تخطيط الموارد- تقدير التكلفة - موازنة التكلفة - رقابة التكلفة)، وأوصى الباحث بضرورة إهتمام المنشآت بتفعيل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لقدرة هذا المدخل على تحقيق دقة قياس التكاليف، وتوفير المعلومات المالية وغير المالية وأيضاً تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحمل المنتج بتكلفتها، وما يترتب على ذلك من إدارة تكلفة المنتج بصورة أكثر فعالية.

تعددت الدراسات حول مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لتوضيح الجوانب المختلفة لهذا المدخل، كما أن هناك دراسات أحدثت تكامل بين هذا المدخل وعدد من المداخل الأخرى لإدارة التكلفة سعياً وراء تحقيق أهداف أفضل لإدارة التكلفة، وفي هذا البحث يسعى الباحث إلى توضيح مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ودوره في إدارة التكلفة وتناول عدد من النقاط حول مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وإدارة التكلفة.

## المبحث الأول

### إدارة التكلفة

#### مفهوم إدارة التكلفة

تعددت الآراء حول مصطلح إدارة التكلفة كما يلي:

-إدارة التكلفة تستخدم لوصف قرارات المديرين لإرضاء المستهلكين بالعمل باستمرار على خفض ورقابة التكلفة، وأصبحت تمثل جزءاً رئيسياً من مجهودات المنشأة لتحقيق الجودة، كما أن إدارة التكلفة الفعالة هي التي يتمحور اهتمامها على المستهلك الداخلي والخارجي. (باسيلي، ٢٠١٤، ١٢٠)

-الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management تؤدي إلى تحقيق العديد من الأهداف منها زيادة الإنتاجية، ومضاعفة الإنتاج، وزيادة الربحية، ورفع كفاءة إدارة الموارد الإقتصادية والبشرية. (صالح، ٢٠٠٩، ٣٥).

#### أهداف إدارة التكلفة

تهدف إدارة التكلفة إلى: (نافع، ٢٠١٩، ٤٨)

١. تتبع وقياس تكاليف الموارد والمستلزمات المستخدمة في أداء الأنشطة المختلفة للتنظيم.
  ٢. تحديد وتجنب حدوث التكاليف التي لا تضيف قيمة، وتمثل في تكاليف الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها دون التأثير بالسلب على جودة المنتج، أو كفاءة الأداء أو القيمة المضافة للمنتج.
  ٣. تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات الرئيسية التي يتم مزاولتها والتي تحقق قيمة مضافة.
  ٤. تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للتنظيم.
  ٥. توفير معلومات تكاليفية ملائمة لاتخاذ القرار التي تدعم تحسين المركز التنافسي للمنشأة في الأسواق من خلال إستخدام بعض الأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمناسبة.
- كما أن هناك أهداف أخرى لأسلوب إدارة التكلفة كما يلي: (غانم، ٢٠١٥، ٩٢٥)

١. تخفيض التكاليف في المنشأة بما يحقق المزايا التنافسية.
٢. تحليل الأنشطة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة.
٣. التحسين المستمر للعمليات وإعداد مصفوفة للعلاقات بين العمليات والأنشطة داخل المنشأة.

#### أهمية إدارة التكلفة

تتضح أهمية إدارة التكلفة في أنها أكثر من مجرد وسيلة للقياس والتقرير عن تكاليف المنتجات أو الخدمات بل تتمثل في فلسفة، وموقف، وتقنية ويتضح ذلك من خلال ما يلي: (أبوقاسم، ٢٠١٦، ٧٠)

فلسفة: إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر حيث أنها بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر عن الوسائل التي تساعد المنشأة على اتخاذ القرارات الملائمة على سبيل المثال تخفيض

التكلفة والتي تساهم في تحديد أسعار المنتجات والخدمات والتي تحقق منفعة المنشأة ورضا العميل.

-موقف: إدارة التكلفة موقف مسبق ومبادر من أن التكلفة الكلية للمنتجات والخدمات ما هي إلا نتيجة لقرارات إدارية، وبمعنى آخر أن التكلفة لا تحدث بذاتها، ولذلك فإن دور إدارة التكلفة ببساطة لا يقتصر فقط على تسجيل وتحليل عناصر التكلفة، بل أنه أصبح شريكاً فعالاً في القرارات الإدارية من أجل تحسين وتطوير المنتجات والخدمات وخفض التكلفة.

-تقنية: إدارة التكلفة تعنى تصميم وسائل وأساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم قرارات إدارة المشروع عموماً.

### مفهوم تخفيض التكلفة

يقصد بتخفيض التكلفة مجموعة الجهود المنظمة والدراسات المستمرة من قبل إدارة التكاليف بالمنشأة، وباستراتيجية محكمة موضوعة مسبقاً من قبل إدارة المنشأة، نحو الكشف عن تتبع كافة مواطن الإسراف والضياع في كل ما يتعلق بالإنتاج أو الخدمات المقدمة للعميل من عمليات أو أنشطة وصولاً إلى المنتج النهائي أو الخدمة وما يتعلق بخدمات ما بعد البيع لترشيد الموارد دون المساس بالجودة أو الربح المستهدف والسعر النهائي لجذب عملاء محتملين أو مرتقبين. (أبو قاسم، ٢٠١٦، ٦٧)

### العوامل المؤثرة على تخفيض التكلفة

يستند تخفيض التكلفة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية معاً، وترتبط الكفاءة بالناحية الكمية من حيث العلاقة بين كمية المدخلات والمخرجات، أما الفاعلية فترتبط بالناحية النوعية بين المدخلات والمخرجات، حيث إن تحقيق الكفاءة يؤدي إلى تخفيض تكلفة الوحدة إلى أدنى حد، وتحقيق الفاعلية يؤدي إلى تجنب إنتاج وحدات معيبة، كما أن الكفاءة الإدارية تعبر عن الرغبة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة بالمفاضلة بين البدائل لتحقيق أفضلها في ظل الموارد المتاحة وصولاً بالتكلفة إلى أدنى حد ممكن، وتحقيق مضمون تخفيض التكلفة من خلال زيادة الكفاءة - خاصة الكفاءة الإنتاجية - عن طريق زيادة الإنتاج دون زيادة التكاليف أو زيادة الجودة دون زيادة تكلفة المواد المستخدمة أو تخفيض كمية المواد الخام دون تخفيض الإنتاج أو جودته أو تحقيق وفر في الإهلاك أو أى صورة أخرى، أو بمعنى أدق يتحقق انخفاض التكاليف في حالات زيادة المخرجات مع ثبات أو انخفاض المدخلات أو ثبات المخرجات مع انخفاض المدخلات، ولذلك هناك ارتباط قوى بين الكفاءة وخفض التكاليف، حيث إنه كلما زادت الكفاءة كلما انخفضت التكاليف، لأن تخفيض التكلفة يرتبط بتحقيق وفورات في تكاليف الإنتاج والتسويق والإدارة. (غانم، ٢٠١٥، ٩٢٨)

### التمييز بين تخفيض التكلفة والرقابة عليها

تتعلق الرقابة على التكلفة بالمحافظة على التكاليف أى أنها تميل إلى إفتراض حالة ساكنة مفادها ضرورة جعل التكاليف لا تتجاوز التكاليف المخططة التي تم وضعها بإفتراض مسبق \_ مطابقة التكاليف المعيارية الموضوعة \_ ، في حين أن تخفيض التكلفة ينطلق حقيقة أنه عند تغير الظروف ووجود طرق إنتاج جديدة فإنه يمكن إيجاد تحسينات من شأنها إيجاد وفورات حقيقية في التكاليف \_ تخفيض التكاليف المعيارية الموضوعة \_ ، وعلى الرغم من هذا التمييز بين تخفيض التكلفة والرقابة عليها إلا أن هناك علاقة قوية بينهما، حيث أن الهدف النهائي لكل منهما هو تحقيق الكفاية الإنتاجية في استخدام الموارد المتاحة

للوحة الاقتصادية بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف للوصول إلى أفضل استغلال للموارد المتاحة، ومن الجدير بالذكر أن تخفيض التكاليف هو الإنتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى مستوى أقل منه لا يتحقق إلا نتيجة لبرنامج علمي مستمر يتضمن في داخله نظاماً دقيقاً وفعالاً للرقابة يحافظ على قدرة المنتج على أداء وظائفه التي أنتج من أجلها حيث أن رقابة التكلفة تشمل تخفيض التكاليف، وخفض التكلفة يبدأ مع بداية رقابة التكلفة وامتداد لها نحو هدف واحد هو منع الضياع والإسراف وبالتالي تحسين الأداء ورفع الكفاية الإنتاجية. (أبوقاسم، ٢٠١٦، ٦٧)

تحديات تطبيق إدارة التكلفة (حسين، ٢٠١٦، ٢٨٥ - ٢٨٦)

التحدى الأول: يتمثل في تحقيق ربحية عالية في المدى القصير.

التحدى الثاني: يتمثل في أن تظل المنشأة في موقف تنافسي في المدى الطويل.

## المبحث الثاني

### مدخل محاسبة إستهلاك الموارد

#### نشأة محاسبة إستهلاك الموارد

ترجع نشأة فكرة تخصيص الموارد إلى عام ١٩٦٦ عندما ظهرت حاجة وزارة الدفاع الأمريكية إلى المعلومات الكمية عن الموارد الموجودة لديها بهدف تخطيط التكاليف لفترة خمس سنوات متتالية مما انعكس ذلك على ظهور نظام إدارة الموارد Resources Management System ويقصد به مجموعة الإجراءات الخاصة بتجميع وتشغيل المعلومات الكمية المتعلقة بالموارد والتي يمكن للإدارة الانتفاع بها عند اتخاذ القرارات التشغيلية، وهكذا بدأت النظرة محدودة وضيقة لتخصيص الموارد بشكل يقتصر على خطوات جمع المعلومات المرتبطة بالموارد بهدف التشغيل داخل وزارة الدفاع فقط، ثم ظهرت نظم الموازنة والبرمجة والتخطيط Planning, Programing, Budgetin Systems (PPBS)، التي اعتمدت على هيكل التكاليف التقليدي في ظل الأهمية النسبية للعمل البشري وتوافر العلاقة الواضحة بين تكلفة العمل المباشر ووحدة المنتج، بحيث يرتبط معدل التغيير في حجم الإنتاج أساساً بتشغيل الطاقات الإنتاجية. (الكومي، ٢٠٠٧، ١٧٧ - ١٧٨)، وتم إنشاء معهد مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في عام ٢٠٠٨ ليكون بمثابة مركز لتقييم ممارسات مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، حيث يقدم المعهد التدريب والتأهيل والشهادات والخدمات الاستشارية لدعم المنشآت في التطبيق السليم لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد (محمد، ٢٠١٩، ٨٨)، كما أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام ٢٠٠٩ نظام RCA ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة. (بدوى، ٢٠١٨، ١٦٦)

وجاء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بعد نظام المحاسبة على أساس النشاط الموجه بالوقت نتيجة الحاجة إلى نظام أفضل لتسعير المنتجات في ظل بيئة تنافسية بهدف تحسين الربحية، ومن ثم فإن هذا النظام هو حصاد تطوير أنظمة محاسبة التكلفة على أساس النشاط ونظام الرقابة الألماني، حيث ظهر الأول في الولايات المتحدة الأمريكية واستخدم الأخير في أوروبا لتصحيح الأخطاء في توزيع تكاليف المنتجات ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، وعليه فإن التكامل بين المدخلين نتج عنه مدخل محاسبة إستهلاك الموارد (بدوى، ٢٠١٨، ١٦٦)،



ويوفر هذا الدمج لهذين النظامين منهج متكامل وشامل للمحاسبة الإدارية، وإن التوليفة التي تتضمنها محاسبة إستهلاك الموارد تمثل مقومات تحقق تحسناً جوهرياً على نظم إدارة التكلفة الأخرى. (الغزورى، ٢٠١٠، ٣٥٠)

### مفهوم المحاسبة عن إستهلاك الموارد

-الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما نظام التكلفة الألماني GPK، ومدخل التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل. (Webber&Clinton, ٢٠٠٤)

-مدخل لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عملية إتخاذ القرارات بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنشأة. (White, ٢٠٠٩, ٧٢)

- نظام لإدارة التكلفة يجمع بين مبادئ نظام التكلفة الألماني ونظام التكلفة على أساس النشاط على أساس الكمية، ومن ثم فإن محاسبة إستهلاك الموارد تستخدم نظم معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية والتي تسمح بدمج كل من تحليل الموارد والأنشطة. (الغزورى، ٢٠١٠، ٣٥٠).

-تم تقديمه كنظام لإدارة التكاليف التي تجمع بين مزايا التركيز على الطاقة التي تقدمها GPK محاسبة التكلفة الألمانية، ومزايا التركيز على الأنشطة التي تقدمها محاسبة إستهلاك الموارد. (Al Qady, M,el, ٢٠١٦, ٤)

مما سبق فإن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد هو أحد مداخل إدارة التكلفة، يجمع بين مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني، ويوفر معلومات ملائمة ودقيقة عن أنشطة المنشأة مما يحقق الإستغلال الأمثل لمواردها المتاحة كما يدعم إستغلال الطاقة العاطلة / الفائضة بما يساعد المنشأة على تخفيض تكاليفها ودعم مركزها التنافسي.

دوافع استخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد

تتمثل دوافع استخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في حل الكثير من المشاكل مثل:  
(الغزورى، ٢٠١٠، ٣٥١-٣٥٢)

١. عدم التنبؤ بالموارد المفقودة كالطاقة الفائضة أو الطاقة الفعلية.
٢. عدم القدرة على التنبؤ بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الأمثل للموارد (الطاقة الفائضة المخططة، الطاقة العاطلة المخططة).
٣. عدد شكاوى مديري خطوط ومهندسين العمليات الإنتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم.
٤. عدم كفاية الموارد أو عدم تحديد مكان أو موقع استخدام الموارد مثل (تحويل أو نقل الأفراد أو المعدات بين الإدارات المختلفة).
٥. عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الإنفاق المستقبلي للموارد.
٦. القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين المخطط والفعل.

### أهداف المحاسبة عن إستهلاك الموارد

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة عن إستهلاك الموارد في تحقيق الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل،

مما ينعكس على دعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى تتمثل فيما يلي: (السيد، ٢٠١٩، ٣٠)

١. تقديم إطار متكامل عن الموارد داخل المنشأة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفء لها، كما تحدد العلاقة بين الموارد والأنشطة، مما يساعد الإدارة في فهم أفضل لأوجه استهلاك الموارد، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة.
٢. قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكلفة الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.
٣. الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى التخصيص الدقيق للتكاليف، من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم فقط من الموارد، وهو ما يؤدي إلى الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من اتخاذ القرار الأمثل لاستخدام هذه الموارد غير المستخدمة.
٤. تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمحقة للإيراد.
٥. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، حيث تتحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة على مصادر التكلفة، وتتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق الموائمة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد.
٦. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية لجميع وظائف المنشأة.

#### خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد

تمتاز المحاسبة عن استهلاك الموارد بالعديد من الخصائص كما يلي: (محمد، ٢٠١٤، ٦٨)

١. التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.
٢. إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
٣. إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
٤. السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
٥. توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها.
٦. دعم فلسفة التوجه نحو العميل، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة للعميل وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.

## مبادئ المحاسبة عن إستهلاك الموارد

يركز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، وبالتحديد كل مورد له طاقة وقدرة لخلق القيمة بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى وتستند التكلفة على تدفق الموارد بين مجموعات الموارد مع تصنيفها ثابتة أو متغيرة في هذا المدخل بناء على المبادئ الأساسية التالية:

### أولاً: مبدأ السببية Causality

يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقة السبب والتأثير وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنشأة وبالتالي القضاء على التخصيص الحكمي بين مجموعات الموارد واستبعاد التكاليف غير المسببة من كل الأنشطة. (White, ٢٠٠٩, ٦٧)

### ثانياً: مبدأ الاستجابة Responsiveness (White, ٢٠٠٩, ٦٧)

يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، حيث تعتبر الإستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية ويقصد بالإستجابة العلاقة بين كمية مخرجات هدف إداري معين (سواء كان هذا الهدف في صورة منتج أو خدمة) من ناحية، وبين كمية المدخلات اللازمة للوصول إلى ذلك الهدف الإداري من ناحية أخرى، وفي الواقع أن لمبدأ الاستجابة دوراً هاماً في إدارة علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بين مجموعات الموارد، الأمر الذي يدعم عملية اتخاذ القرارات، ومن متطلبات مبدأ الإستجابة ضرورة تحديد كمية تدفقات الموارد بدقة، وأن تكون مجموعات الموارد متجانسة، أي أن كل مجمع من مجموعات الموارد يقدم منتجاً أو خدمة منفردة نسبياً، ويؤدي تطبيق مبدأ الاستجابة إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها:

١. ظهور علاقة عكسية بين إجمالي التكلفة والحجم الإجمالي عند تصنيع منتجات أكثر تعقيداً.
٢. توفير البيانات والمعلومات أمام المديرين .
٣. دقة نماذج التدفقات الاقتصادية الخاصة بالسلع والخدمات بصرف النظر عن تعقيدها.

### ثالثاً: مبدأ العمل Work

تأتي ضرورة هذا المبدأ من أن تتبع تدفقات الموارد بين أغراض التكلفة لا يعطى معلومات كافية لاتخاذ قرارات إدارية، حيث من الضروري في بعض الحالات بشكل دوري وفي بعض الحالات بشكل مستمر معرفة النشاط الذي يتم تنفيذه في استهلاك الموارد بين مجموعات الموارد، وكان مبدأ العمل هو المبدأ التوجيهي لمحاسبة التكلفة على أساس النشاط، حيث غالباً ما كان ينتج عنه نماذج بالغة التعقيد لا يمكن دعمها على المدى الطويل، وأن محاسبة إستهلاك الموارد تطبق مبدأ العمل أو نموذج النشاط بطريقة أكثر محدودية ومنضبطة للغاية، ولا تدرج الأنشطة في النموذج إلا عندما تضيف معلومات هامة ومستمرة يحتاجها المديرون بصورة متكررة، ويجب أن يكون للأنشطة برامج تشغيل قائمة على الكمية توفر معلومات عن القدرات، وليس مخصصات أو نسب مئوية، كما أنها تستهلك المدخلات بطريقة كمية، وينبغي أن توفر التدفقات المباشرة للموارد عموماً المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وعندما يلزم فحص تدفق موارد معينة من أجل تحسين العملية، يمكن تحليل النشاط المستهدف لجمع البيانات ذات الصلة لتحليل مشكلة أو مراقبة جهود التحسين لمرّة واحدة وبشكل جيد. (White, ٢٠٠٩, ٦٨)

## ركائز ومقومات محاسبة إستهلاك الموارد

يستند مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى ثلاثة دعائم أساسية هي، تحليل الموارد، طبيعة التكلفة، إستخدام منهج قائم على الكمية كما يلي:

### أولاً: الموارد

يعتمد بناء مجتمعات الموارد Resources Pools على فكرة رئيسية وهي أن مجتمعات الموارد يجب أن تضم كافة التكاليف وفقاً لمنطق عام هو أن نشأة التكاليف ترجع إلى أنها في خدمة الموارد Cost to serve resources كذلك يركز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ليس فقط على علاقات الموارد بالأنشطة ولكن يهتم أيضاً بالعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض، وذلك على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، وبالتالي يجب أن تخصص تكلفتها لتلك الموارد وهو ما أطلق عليه تحميل الموارد بكامل تكلفتها Fully Costed Resources. (الكومي، ٢٠٠٧، ١٨٢)

إن المفهوم الأساسي في محاسبة إستهلاك الموارد هو تكلفة المورد ويجب على إدارة المنشأة تقسيم الموارد إلى موارد يمكن تجنبها وموارد لا يمكن تجنبها، وبينما يركز المنهج التقليدي على تحميل التكاليف وسلوك التكلفة في استجابتها للنشاط، فإن محاسبة إستهلاك الموارد تركز على فحص الموارد وأن تخصيص تكاليف الموارد على أهداف التكلفة يساعد على نسبتها على نحو صحيح على أساس السببية، ومن ناحية أخرى فإن المسببات المستخدمة لتخصيص التكاليف يمكن أن تكون تقليدية (مثل ساعات العمل أو على أساس النشاط)، ولا تفرض محاسبة إستهلاك الموارد التخصيص على أساس النشاط عندما ترى أنه غير ملائم، ولكنها تستخدم منطق تخصيص التكاليف الضروري لإيجاد تكاليف يمكن نسبتها على نحو صحيح. (الغرورى، ٢٠١٠، ٣٥٤)

وعلى ذلك فإن التركيز على الموارد في محاسبة إستهلاك الموارد يخلق مطالب محددة للمحاسبة عن الطاقة وتتضمن هذه المطالب: (الغرورى، ٢٠١٠، ٣٥٤)

١. تحديد وإدارة الطاقة حيث تكمن في الموارد.
٢. جعل الطاقة الفائضة / العاطلة واضحة من خلال الإفصاح الكامل، وعدم تحميلها على المنتجات.
٣. الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوفرة (مثل الطاقة النظرية أو الطاقة العملية) للحجم المشترك.

ويحتاج المديرون في الواقع العملي إلى الفهم الواضح للعلاقات المتداخلة والارتباط بين الموارد، وإلا فإن القرارات التي سوف يتم اتخاذها سوف تصبح أعلى تكلفة وأقل ربحية، ولهذا يقوم مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على مجموعة من الافتراضات التالية: (أمين، ٢٠١٤، ٢٥٥)

١. أن توظيف وتخصيص بعض الموارد لتنفيذ وظيفة معينة، سوف يحتاج أيضاً إلى توظيف مجموعة من الخدمات المساعدة لإتمام تنفيذ الوظيفة.
٢. أن هناك علاقات متبادلة بين مجتمعات الموارد المختلفة، حيث أن الموارد تقوم بتنفيذ خدمات لكل منها وغالباً ما تكون هذه الخدمات بصورة غير مباشرة وهذا الافتراض يساعد على الحكم على تدفق التكلفة.

٣. مجمعات الموارد لا يتم توزيع مخرجاتها على أهداف التكلفة فقط، وإنما أيضاً على مجمعات موارد أخرى (مجمع موارد اللوازم والصيانة، ساعات الصيانة، دعم مجمعات موارد أخرى).

٤. أن العلاقات المتبادلة ما بين الموارد إنما تعتمد على المخرجات الكمية أكثر من اعتمادها على القيم، وبالتالي فإن العلاقة المادية بين مجمع الموارد الأصلي ومجمع الموارد الفرعى الذى يخدمه تعتمد فى الأساس على الكميات ومثال ذلك عدد ساعات تشغيل الآلات تستخدم لتحديد الكيلوات من الكهرباء التى تم إستهلاكها والتى يتم تحويلها بعد ذلك إلى تكلفة وهى قيمة فاتورة الكهرباء المستهلكة.

٥. لا توزع جميع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات فالبعض منها يحمل مباشرة على حساب الأرباح والخسائر مثل تكاليف خدمة العملاء وبعض الوظائف الإدارية.

#### ثانياً: طبيعة التكلفة

يميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بين بعدين أساسين لطبيعة التكلفة كما يلى: (الكومى، ٢٠٠٧، ١٨٣)

البعد الأول: الطبيعة الأولية للتكلفة سواء كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة وفقاً لنقاط استهلاك الموارد، وتحدد الاختيارات التنظيمية والاستراتيجية نوع التكلفة عند حدوثها الأصلي.

البعد الثانى: الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتى تفسر احتمال التغير التناسى للتكاليف المتغيرة عند نقطة الاستهلاك وبالتالي يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج التكاليف المتغيرة إما تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة فى حين أن الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد.

وفى النظم التقليدية يتم توزيع إجمالى تكاليف الطاقة على الوحدات المنتجة، ومن ثم إذا وجدت طاقة عاطلة فإن التكاليف توزع على وحدات أقل، مما يجعل تكلفة كل وحدة أعلى بصورة غير طبيعية، أما فى ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد فإنه يتم استبعاد الطاقة العاطلة / الفائضة عند تحديد تكلفة وحدة المنتج بما يودى إلى تحديد التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج، ومن ناحية أخرى يتم تخصيص تكاليف الإهلاك فى النظم التقليدية بناءً على التكلفة التاريخية للأصول وعندما توجد آلتين مختلفتين فى العمر الإنتاجى والتكلفة فإن النظم التقليدية تحمل تكاليف أكبر على المنتجات التى تصنع الآلة الجديدة، حتى لو كانت المنتجات التى تصنع على الآلة القديمة قد تكون مماثلة تماماً، وفى بعض الحالات قد تؤدى الصيانة الفعلية للآلات الأقدم إلى أن تكون تكلفة دورة حياة المنتج للمنشأة أكبر من تكلفة إحلالها بآلات جديدة ولكن تخصيص التكاليف لا يعكس ذلك، وهذا هو السبب فى أن مديرى التسويق الذين يبيعون منتجات تم تصنيعها فى إدارات تستخدم آلات قديمة مهلكة بالكامل تظهر أكثر ربحية، وعندما تكون الحوافز مرتبطة بالربحية أو التكلفة، فإن هذا الاحتمال بنشويه التكاليف يمكن أن يودى إلى سلوك مضاد للإنتاجية من قبل المديرين، ويقوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد على حساب الإهلاك على أساس التكلفة الإستبدالية واستخدام مفهوم الطاقة النظرية لأغراض تحديد تكلفة المنتج، ويؤدى استخدام مفهوم الطاقة النظرية إلى تحميل التكاليف الإضافية بالنقص، بمعنى أن التكاليف الإضافية الفعلية تكون أكبر من التكاليف الإضافية المحملة، وأن تأثير التحميل الأقل للتكلفة على أساس استخدام الطاقة النظرية

يتساوى إلى حد ما مع تحميل التكلفة الأعلى في ظل حساب الإهلاك على أساس التكلفة الإستبدالية. (الغزورى، ٢٠١٠، ٣٥٣)

### ثالثاً: استخدام منهج قائم على أساس الكمية

يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على مدخل قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية عن كونها صورة مالية تعكس وحدة النقد فقط مما يساعد على الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفق العلاقات بين الموارد ويشار إلى ذلك الاتجاه بمصطلح هيكل الكمية، ويوفر الاعتماد على هيكل الكمية القدرة على التمييز الواضح بين كميات الموارد التي تم استهلاكها وبين تخصيص مبالغ التكاليف المنفقة.

قدم مدخل محاسبة استهلاك الموارد بعض الأفكار الجديدة لمواجهة أوجه النقص في رؤية مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكلفة على أساس النشاط وتتلخص هذه الأفكار في: (الغزورى، ٢٠١٠، ٣٦٢) (إبراهيم، ٢٠١٩، ٧٦٩)

١. توفير مقياس لمخرجات الموارد كمقياس ثابت وموحد لطاقة الموارد.
٢. يعكس العلاقات المتبادلة بين عناصر الموارد في مجتمعات متجانسة.
٣. يحاسب بدقة عن التقلبات قصيرة ومتوسطة الأجل في استخدام الطاقة ويحدد انحراف الطاقة الفائضة أو العاطلة للتأكد من أن إدارة المنشأة تدرك هذا الانحراف وقادرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية تجاه ذلك الانحراف.
٤. التعبير بشكل دقيق عن العلاقات المتبادلة بين الموارد عن طريق تحديد علاقات السببية في كميات مخرجات الموارد.
٥. تكيف الطبيعة المتغيرة للتكلفة عند وقت الاستهلاك في عناصر التكلفة الثانوية وفي النموذج المترامن على أساس الكمية.
٦. ربط طبيعة التكلفة بالإطار الزمني الاستراتيجي وأهداف المنشأة ودعم القرارات التشغيلية، التكتيكية، والاستراتيجية بفعالية عن طريق استخدام مصدر وحيد للمعلومات.
٧. تحديد التكلفة الكلية للموارد لكي يتم قياس تكلفة المنتج بدقة وبالتالي تدعيم اتخاذ القرارات. محاسبة استهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة

يستخدم مفهوم إدارة التكلفة لوصف جهود المديرين في الأجلين قصير المدى وطويل المدى والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات وزيادة قيمة الإيرادات، وتساعد المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي في إدارة التكلفة، ولكن المعلومات المقدمة والنظام المحاسبي في حد ذاته لا يمثلان إدارة التكلفة، وتتوقف نوعية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي على نموذج التكلفة المستخدم، ويعتبر من أهم الأساليب لتطوير مداخل إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة هو تحسين الطريقة التي يتم بها تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة من السلع والخدمات، وفي مداخل التكاليف التقليدية يتم تخصيص هذه النوعية من التكاليف على المنتجات على أساس الحجم، مما يؤدي إلى الحصول على بيانات تكلفة مشوهة وغير حقيقية وبالتالي قرارات إدارية خاطئة، وقد ساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط إدارة المنشأة على تحقيق المزيد من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتقييم الأداء إلا أنه لم ينجح في التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في المداخل التقليدية ولم ينجح في أن يحل محل مداخل التكاليف التقليدية على أساس الحجم وفي التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في هذه المداخل في معظم المنشآت خاصة فيما يتعلق بالكشف عن تكلفة الطاقة غير المستغلة في أوعية الموارد، وما يترتب عليه من تضخم غير

حقيقى فى تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالى عدم فعاليته فى إدارة التكلفة مما دفع هذه المنشآت إلى التخلي عنه والعودة مرة أخرى إلى مداخل التكاليف التقليدية. (إبراهيم، ٢٠١٩، ٧٦٧)

مدخل محاسبة إستهلاك الموارد فى محاسبة التكاليف يساعد المنشآت على ما يلي: (عوض الله، ٢٠١٨، ١١١)

**أولاً:** تحليل الطاقة الإنتاجية وحساب التكلفة على نحو أكثر دقة، حيث يوزع مدخل محاسبة إستهلاك الموارد التكاليف بين العمليات الخاصة والمنتجات بشكل مناسب، ومن ثم يقسم إستهلاك الموارد نوعياً بالتفصيل، وفى نفس الوقت يحسب الإهلاك على أساس التكلفة الإستبدالية، وبالتالى يقضى بشكل أساسى على التوزيع غير المتكافئ للمنتجات المماثلة التى تستهلك موارد وأنشطة مماثلة.

**ثانياً:** يساعد على بناء نظام لرقابة تكلفة المنشآت، لأنه يعتمد على الجمع بين تحليل الموارد والتكلفة، ويعتمد كذلك أسلوب تحليل التباين، ويحقق الرقابة الشاملة على التكلفة.

**ثالثاً:** يفرق بين الأنشطة التى تضيف قيمة والأنشطة التى لا تضيف قيمة، لتحسين سلسلة القيمة وإلغاء الأنشطة التى لا تضيف قيمة مما يخفض التكاليف.

ويقوم مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على فلسفة تشمل مفهوم إدارة الطاقة الأمر الذى يودى إلى زيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد وبالتالى تعزيز كفاءة إدارة التكلفة، وأداء أى نشاط يتطلب استخدام مجموعة من الموارد مثل (آلات - أفراد - أموال) بهدف إنتاج المخرجات النهائية وبالتالى يجب أن تكون الموارد هى محور إهتمام أى مدخل للتكاليف يهدف إلى الوصول إلى أفضل مستوى لإدارة التكلفة. (إبراهيم، ٢٠١٩، ٧٧٠)

وإعتراف مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم فى تخفيض التكاليف فى إتجاهين: (محمد، ٢٠١٤، ٧٠)

الإتجاه الأول: عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة.  
الإتجاه الثانى: فى قدرة إدارة المنشأة فى السيطرة على الموارد العاطلة والسعى لتخفيضها أو التخلص منها.

وتبرز أهمية هذه الدراسة فى أن الباحث تناول دراسة الحالة بقطاع الأثاث الفندقى وعلى حد علم الباحث لم يتم تناوله من قبل، كما أن هناك فرق بين هذه الدراسة ودراسة كلاً من (أبو شعيشع، ٢٠١٦) و (كيوان، ٢٠١٣)، فى أن الباحث تناول دراسته وقسمها إلى ثلاثة فصول ممثلة فى إدارة التكلفة و المحاسبة عن إستهلاك الموارد، ومن ثم دراسة الحالة، كما أن ليست هناك دراسة مختلفة اختلاف تام عن غيرها بل أن كل باحث يسعى لتقديم فكرة جديدة مستنداً فى ذلك للدراسات السابقة.

## المبحث الثالث

### دراسة الحالة

#### نبذة عن المنشأة محل الدراسة ومبررات اختيارها:

تأسست المنشأة محل الدراسة عام (١٩٩٧)، وهى منشأة متخصصة فى مجال صناعات الأثاث الفندقى، وتمتلك خبرة واسعة ومترامية من خلال كوادرها التى تدربت داخل وخارج مصر مع مجموعة من المنشآت العالمية المتخصصة فى مجال تصنيع الأثاث الفندقى، واستخدام الأجهزة الالكترونية المتطورة فى التصنيع بهذا المجال.

وتعاني المنشأة محل الدراسة من العديد من الضغوط التي يتمثل أهمها في: ارتفاع تكلفة شراء الموارد، قلة الكوادر المهنية المدربة، صعوبة حساب تكلفة المنتجات لعدم وجود فريق مدرب لذلك، بالإضافة الى اهتمام المنشأة بالسوق الخارجي مما يفرض عليها العديد من القيود بمواصفات الجودة المطلوبة.

ويتجاوز حجم رأس مال هذه المنشأة مبلغ ١٠٠ مليون جنية في نهاية السنة المالية المنتهية لعام ٢٠١٩، وتعتمد صناعة الأثاث الفندقي بالمنشأة محل الدراسة على مجموعة من الأنشطة الصناعية المتعددة والتي تستهلك موارد المنشأة بشكل عشوائي، وتعد أهم هذه الأنشطة هي: فرز الخامات، والتبخير، والتحديد والتقطيع، والكبس، والتسليك، والتفقيص،.....، وما شابه ذلك، وفيما يلي خطوات الدراسة:

١. تحديد الموارد المتاحة للمنشأة وتحديد الاحتياجات المتوقعة منها وتجميعها في مجموعات موارد متجانسة:

قام الباحث بالتواصل مع ادارة التخطيط بالمنشأة للتعرف على المجالات الأساسية لتكبد التكاليف بالمنشأة، واستطاع الباحث تقسيم مجموعات الموارد الأساسية للتكاليف الى خمسة مجموعات أساسية وهي:

- مجمع موارد الأخشاب: وهو المجمع الذي يحتوي على المادة الخام الرئيسية لانتاج منتجات المنشأة، ويحتوي هذا المجمع على عدة أنشطة تتمثل في: التبخير والتخانة، والتحديد والتقطيع المتجانس، والكبس، وتجميع الشاسيهاات، والتفقيص.

- مجمع موارد المسامير والغراء: وهو المجمع الذي يحتوي على المواد الخام الفرعية المساعدة في عملية انتاج المنتجات، ويحتوي هذا المجمع على عدة أنشطة تتمثل في: تجميع الشاسيهاات والتفقيص.

- مجمع موارد الدهان: وهو المجمع الذي يحتوي على الموارد اللازمة لتشطيب المنتج للوصول الى الشكل النهائي وتسليمه الى العميل، ويحتوي هذا المجمع على النشاط الرئيسي وهو التشطيب.

- مجمع الموارد البشرية: وهو المورد الأساسي لاتمام العملية الانتاجية على أكمل وجه فلا يخلو نشاط من جميع الأنشطة التي تقوم بها المنشأة من الموارد البشرية، ولذلك يحتوي هذا المجمع على كافة الأنشطة الموجودة بالمنشأة والتي تتمثل في: الاستلام والفرز، التبخير والتخانة، والتحديد والتقطيع المتجانس، والكبس، وتجميع الشاسيهاات، والتفقيص، تجهيز ماكينات التجميع، وتجهيز الأدرج، وتشغيل الماكينات، والتشطيب، والتسليم النهائي.

- مجمع موارد الآلات: وهو المجمع الذي يحتوي على القوى المحركة الأساسية لانتاج المنتجات وخصوصاً في ظل عجز العنصر البشري عن القيام ببعض الأنشطة، ويحتوي هذا المجمع على عدة أنشطة تتمثل في: التبخير والتخانة، والتحديد والتقطيع المتجانس، والكبس، وتشغيل ماكينات التجميع.

ويمكن للباحث توضيح مخرجات هذه الخطوة من خلال الجدول التالي:



مجمعات الموارد	مسيبات تكلفة الموارد	تكلفة الوحدة من مسبب التكلفة	عدد المسببات للمنشأة في ضوء الطاقة القصوى	تكلفة موارد المنشأة في ضوء الطاقة القصوى (٣) = (٢) × (١)
الخشب	عدد الأمتار المكعبة المستهلكة في التشغيل الواحدة	١١٧٣	٣٤٤٤١	٤٠٣٩٩٢٩٣
المسامير & الغراء	عدد الكيلوات المستهلكة في التشغيل الواحدة	٦٣٣	٣٨٧١	٢٤٥٠٣٤٣
الدهان	عدد الأمتار المكعبة مرجحة بعدد الكيلوات المستهلكة في التشغيل الواحدة	٢٨٨	١٩١٦١	٥٥١٨٣٦٨
الموارد البشرية	عدد ساعات العمل في التشغيل الواحدة	٧١	٦٨٦٨١	٤٨٧٦٣٥١
الألات	عدد ساعات تشغيل الألات في التشغيل الواحدة	٣٦	٢٢٣٢١٢	٨٠٣٥٦٣٢
اجمالي التكلفة القصوى				<u>٩٨٧,٢٧٩,٦١</u>

جدول رقم (١): يوضح مسببات تكلفة الموارد، وعددها، وجمالي تكلفتها

٢: تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي يمكن قياسه:

يهدف الباحث من اجراء هذه الخطوة دراسة النشاط الإنتاجي وملاحظته بشكل جيد من خلال التعرف على طبيعة النشاط الهندسي داخل المنشأة، والتعرف على آليات قياس كمية مسببات الموارد الحالية للمنشأة في ظل الطاقة القصوى، والتعرف على حجم التغير في كمية هذه المسببات عند الوصول الى مستوى الطاقة المتاحة (الواقعية) للمنشأة دون التأثير على حجم مخرجات المنشأة أو جودتها، وقد توصل الباحث الى الأرقام التالية:

مجمعات الموارد	عدد المسببات للمنشأة في ضوء الطاقة القصوى	عدد مسببات الموارد على أساس الطاقة المتاحة
الخشب	٣٤٤٤١	٣١٥٦٣
المسامير & الغراء	٣٨٧١	٣٤٦٢

١٨٩٦٢	١٩١٦١	الدهان
٦٧٣١١	٦٨٦٨١	الموارد البشرية
٢١٩٥٩٧	٢٢٣٢١٢	الألات

جدول رقم (٢): مدى التغير في حجم مسببات الموارد عند الوصول الى مستوى الطاقة المتاحة

تكلفة الطاقة غير المستغلة (٦) = (٥) - (٤)	تكلفة موارد المنشأة في ضوء الطاقة المتاحة (٥) = (٣) × (١)	تكلفة موارد المنشأة في ضوء الطاقة القصوى (٤) = (٣) × (١)	تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة (٣)	عدد مسببات الموارد على أساس الطاقة المتاحة (٢)	عدد مسببات الموارد للمنشأة في ضوء الطاقة القصوى (١)	٣: مجتمعات الموارد
٣٣٧٥٨٩٤	٣٧٠٢٣٣٩٩	٤٠٣٩٩٢٩٣	١١٧٣	٣١٥٦٣	٣٤٤٤١	الخشب
٢٥٨٨٩٧	٢١٩١٤٤٦	٢٤٥٠٣٤٣	٦٣٣	٣٤٦٢	٣٨٧١	المسامير & الغراء
٥٧٣١٢	٥٤٦١٠٥٦	٥٥١٨٣٦٨	٢٨٨	١٨٩٦٢	١٩١٦١	الدهان
٩٧٢٧٠	٤٧٧٩٠٨١	٤٨٧٦٣٥١	٧١	٦٧٣١١	٦٨٦٨١	الموارد البشرية
١٣٠١٤٠	٧٩٠٥٤٩٢	٨٠٣٥٦٣٢	٣٦	٢١٩٥٩٧	٢٢٣٢١٢	الألات
<u>٥١٣,٩١٩,٣</u>	اجمالي تكلفة الطاقة غير المستغلة واجبة الاستغلال أو الاستبعاد					

جدول رقم (٣): يوضح تكلفة الطاقة غير المستغلة نتيجة التغير في مستوى مسببات الموارد

توزيع عدد ساعات تشغيل المورد على المنتجات وفقاً للوحدات المنتجة					عدد الساعات اللازمة للوحدات المنتجة	الوحدات المنتجة	المنتج
آلات	موارد بشرية	دهان	مسامير	خشب			
٢٧٦.٦٦٦٦٦٦٧	١٩٣.٦٦٦٦٦٦٧	٢٤٩	١٦٦	٤٩٨	١٣٨٣.٣٣	٨٠٠٠	A
١٦٦.٦٦٦٦٦٦٧	١١٦.٦٦٦٦٦٦٧	١٥٠	١٠٠	٣٠٠	٨٣٣.٣٣	٤٠٠٠	B
٧٨.٣٣٣٣٣٣٣٣	٥٤.٨٣٣٣٣٣٣٣	٧٠.٥	٤٧	١٤١	٣٩١.٦٧	٢٠٠٠	C
٣٦٠	٢٥٢	٣٢٤	٢١٦	٦٤٨	١٨٠٠.٠٠	٦٤٠٠	D
٧٣	٥١.١	٦٥.٧	٤٣.٨	١٣١.٤	٣٦٥.٠٠	٢٤٠٠	E
٥٢.٣٣٣٣٣٣٣٣	٣٦.٦٣٣٣٣٣٣٣	٤٧.١	٣١.٤	٩٤.٢	٢٦١.٦٧	٨٠٠	F
٣٨.٣٣٣٣٣٣٣٣	٢٦.٨٣٣٣٣٣٣٣	٣٤.٥	٢٣	٦٩	١٩١.٦٧	٨٠٠	G
٦٠	٤٢	٥٤	٣٦	١٠٨	٣٠٠.٠٠	٨٠٠	H
١١٠٥.٣٣٣٣٣٣٣	٧٧٣.٧٣٣٣٣٣٣٣	٩٩٤.٨	٦٦٣.٢	١٩٨٩.٦	٥٥٢٦.٦٧	٢٥٢٠٠	الاجمالي

جدول رقم (٤): بيانات مستخرجة من سجلات المنشأة بشأن توزيع عدد ساعات تشغيل المورد على المنتجات وفقاً للوحدات المنتجة

بناء على البيانات المعروضة في الجدول السابق رقم (٤)، يمكن للباحث حساب تكلفة مجمع الموارد وفقاً للخطوات الآتية:

أولاً: حساب تكلفة الساعة للمورد المستهلك وذلك وفقاً للجدول التالي:

المورد	تكلفة المورد (١) من بيانات الجدول (٣)	عدد ساعات تشغيل المورد (٢)	تكلفة الساعة (٣) = (٢) ÷ (١)
خشب	٣٧٠.٢٣٣٩٩	١٩٨٩.٦	١٨٦.٨.٤٦
مسامير	٢١٩١٤٤٦	٦٦٣.٢	٣٣٠.٤.٣٥٢
دهان	٥٤٦١٠.٥٦	٩٩٤.٨	٥٤٨٩.٦.٠٢
موارد بشرية	٤٧٧٩.٠٨١	٧٧٣.٧٣٣٣	٦١٧٦.٦٥١
آلات	٧٩٠.٥٤٩٢	١١٠.٥.٣٣٣	٧١٥٢.١٣٤

جدول رقم (٥): حساب تكلفة الساعة للمورد

ثانياً: تحديد تكلفة مجمع الموارد:

تكلفة مجمع الموارد وفقاً لمعدلات الانجاز (تكلفة الساعة من الجدول (٤) × عدد ساعات تشغيل المورد وفقاً للجدول (٥))					المنتج
آلات	موارد بشرية	دهان	مسامير	خشب	
١٩٧٨٧٥٧.٠ ٧٤	١١٩٦٢١١.٤ ١١	١٣٦٦٩١٠.٨ ٩٨	٥٤٨٥٢٢.٤٣ ٢	٩٢٦٧.١٣.٠ ٨	A
١١٩٢٠.٢٢.٣ ٣٤	٧٢.٦.٩.٢٨ ٣٥	٨٢٣٤٤٠.٣	٣٣.٤٣٥.٢	٥٥٨٢٥٣٨	B
٥٦.٢٥٠.٤٩ ٦٤	٣٣٨٦٨٦.٣٦ ٣١	٣٨٧.١٦.٩٤ ١	١٥٥٣.٤.٥٤ ٤	٢٦٢٣٧٩٢.٨ ٦	C
٢٥٧٤٧٦٨.٢ ٤	١٥٥٦٥١٦.٠ ٥٢	١٧٧٨٦٣١.٠ ٤٨	٧١٣٧٤٠.٠٣ ٢	١٢٠.٥٨٢٨٢. ٠.٨	D
٥٢٢١.٥.٧٨ ٢	٣١٥٦٢٦.٨٦ ٦١	٣٦.٦٦٦.٨٥ ١٤	١٤٤٧٣.٠.٦١ ٧٦	٢٤٤٥١٥١.٦ ٤٤	E
٣٧٤٢٩٥.٠١ ٢٦	٢٢٦٢٧١.٣١ ٤٩	٢٥٨٥٦.٠.٢٥ ٤٢	١.٣٧٥٦.٦٥ ٢٨	١٧٥٢٩١٦.٩ ٣٢	F

٢٧٤١٦٥.١٣ ٦٦	١٦٥٧٤٠.١٣ ٥١	١٨٩٣٩١.٢٦ ٩	٧٦٠٠٠.٠٩٦	١٢٨٣٩٨٣.٧ ٤	G
٤٢٩١٢٨.٠٤	٢٥٩٤١٩.٣٤ ٢	٢٩٦٤٣٨.٥٠ ٨	١١٨٩٥٦.٦٧ ٢	٢٠٠٩٧١٣.٦ ٨	H
٧٩٠٥٤٩٢.١ ١٦	٤٧٧٩٠٨٠.٧ ٦٨	٥٢٠٢٤٩٥.٨ ١٥	٢١٩١٤٤٦.٢ ٤٦	٣٧٠٢٣٣٩٢. ٠٢	الاجما لي

جدول رقم (٦): حساب تكلفة مجمع الموارد

ثالثاً: تحليل تصميم المنتج الى مجموعة من الأنشطة في ضوء تصميم المنتج:

يمكن للباحث من خلال هذه الخطوة استخدام أسلوب سلسلة القيمة لأغراض التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة واستبعادها، ومن ثم يمكن الإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة فقط وهي تمثل مجتمعات الأنشطة المستهدفة، ويمكن للباحث تخصيص تكلفة مجمع الموارد وفقاً لمعدلات الانجاز على مجتمعات تلك الأنشطة باستخدام المسببات المستهدفة للأنشطة والتي حددها الباحث بناء على المقابلات الشخصية مع ادارة الانتاج والطاقم الفني بالمنشأة محل الدراسة، حيث قام الباحث باستبعاد أنشطة تجميع الشاسييات وتجهيز ماكينات التجميع، باعتبار أن كلا النشاطين يستهلك موارد دون اضافة أي قيمة للمنتجات، ومن ثم يمكن للباحث توضيح عدد مسببات تكلفة الموارد في ظل الطاقة المتاحة التي يمكن من خلالها تحميل تكلفة الموارد على الأنشطة في ظل الطاقة المتاحة على النحو التالي:

الألات	الموارد البشرية	الدهان	المسامير & الغراء	الخشب	الموارد الأنشطة
عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	
-	٤,٧١١.٩٩	-	-	-	الاستلام والفرز
٦٨,٠٧٥.١ ١	٩,٤٢٣.٩٨	-	-	١١,٩٩٤. ٢٤	التبخير والتخانة
٧٢,٤٦٧.٣ ٦	١٢,٧٨٨.٩ ٥	-	-	٥,٣٦٥.٨ ١	التحديد والتقطيع المتجانس
٤٨,٣١١.١ ٧	١٠,٧٦٩.٧ ١	-	-	٥,٩٩٦.٥ ٥	الكبس
-	-	-	-	-	تجميع الشاسييات
-	٧,٤٠٤.٧٤	-	٣,٤٦٢.٠٠	٨,٢٠٦.٤	التفقيص

الألات	الموارد البشرية	الدهان	المسامير & الغراء	الخشب	الموارد الأنشطة
عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	عدد المسببات في ظل الطاقة المتاحة	
-	-	-	-	-	تجهيز ماكينات التجميع
-	٢,٠١٩.٢٤	-	-	-	تجهيز الأدراج
٣٠,٧٤٣.٣ ٧	٦,٠٥٧.٧٢	-	-	-	تشغيل ماكينات التجميع
-	٨,٧٥٠.٤٧	١٨,٩٦٢. ٠٠	-	-	التشطيب
-	٥,٣٨٥.٥٠	-	-	-	التسليم النهائي
٢١٩,٥٩٧. ٠٠	٦٧,٣١١.٠ ٠	١٨,٩٦٢. ٠٠	٣,٤٦٢.٠٠	٣١,٥٦٣. ٠٠	الاجمالي

جدول رقم (٧): بيانات مستخرجة من سجلات المنشأة بشأن توزيع مسببات موارد المنشأة على مسببات الأنشطة

رابعاً: تخصيص تكلفة مجمع الموارد في ضوء مدخل الانجاز على مجتمعات الأنشطة للمنتج:

سيقوم الباحث في هذه الخطوة بتخصيص تكلفة مجتمعات الموارد على مجتمعات الأنشطة باستخدام مسببات الموارد، وتحديد نصيب كل مجمع نشاط من تكلفة مجمع الموارد عن طريق ضرب عدد مسببات الموارد داخل مجمع النشاط في تكلفة كل مسبب، حيث يقوم الباحث بإجراء هذه الخطوة في ظل مستوى الطاقة المتاحة، كما سيقوم الباحث بتخصيص تكلفة مجمع الموارد على مجتمعات الأنشطة في ظل مستوى الطاقة المتاحة للوصول الى تكلفة مجتمعات الأنشطة، على أن يتم تخصيص تكلفة هذه المجتمعات المستهدفة للأنشطة على المنتج باستخدام مسببات الأنشطة، والجدول التالي يوضح نصيب كل نشاط من مجمع الموارد:

أولاً: حساب تكلفة مسبب الموارد:

المورد	(١) تكلفة مجمع الموارد مستخرج من الجدول (٦)	(٢) إجمالي عدد المسببات من الجدول (٧)	(٣) تكلفة المسبب $(٣) = (٢) \div (١)$
الخشب	٣٧٠.٢٣٣٩٢.٠٢	٣١٥٦٣	١١٧٢.٩٩٩٧٧٩
المسامير & الغراء	٢١٩١٤٤٦.٢٤٦	٣٤٦٢	٦٣٣
الدهان	٥٢٠.٢٤٩٥.٨١٥	١٨٩٦٢	٢٧٤.٣٦٤٢٩٧٨
الموارد البشرية	٤٧٧٩٠.٨٠.٧٦٨	٦٧٣١١	٧٠.٩٩٩٩٩٦٥٥
الألات	٧٩٠.٥٤٩٢.١١٦	٢١٩٥٩٧	٣٦

جدول رقم (٨): يوضح كيفية حساب تكلفة مسبب الموارد

ثانياً: توزيع تكلفة الموارد على مجمع الأنشطة:

إجمالي تكلفة الأنشطة	الألات	الموارد البشرية	الدهان	المسامير & الغراء	الخشب	الموارد الأنشطة
٣٣٤,٥٥١ .٢٧٣٧	-	٣٣٤,٥٥١ .٢٧٣٧	-	-	-	الاستلام والفرز
١٧,١٨٩, ٠٤٧.٣٨	٢,٤٥٠,٧ ٠٣.٩٦	٦٦٩,١٠٢ .٥٤٧٥	-	-	١٤,٠٦٩ ,٢٤٠.٨ ٧	التبخير والتخانة
٩,٨١٠,٩ ٣٤.٣١	٢,٦٠٨,٨ ٢٤.٩٦	٩٠٨,٠١٥ .٤٠٥٩	-	-	٦,٢٩٤, ٠٩٣.٩٤ ٤	التحديد والتقطيع المتجانس
٩,٥٣٧,٨ ٠٣.٣١٨	١,٧٣٩,٢ ٠٢.١٢	٧٦٤,٦٤٩ .٣٧٢٨	-	-	٧,٠٣٣, ٩٥١.٨٢ ٥	الكبس
-	-	-	-	-	-	تجميع الشاسيهات
١٢,٣٤٣, ٢٨٧.٩	-	٥٢٥,٧٣٦ .٥١٤٥	-	٢,١٩١,٤٤ ٦.٠٠	٩,٦٢٦, ١٠٥.٣٨	التفقيص



إجمالي تكلفة الأنشطة	الألات	الموارد البشرية	الدهان	المسامير & الغراء	الخشب	الموارد الأنشطة
					٦	
	-	-	-	-	-	تجهيز ماكينات التجميع
١٤٣,٣٦٦ .٠٣٣	-	١٤٣,٣٦٦ .٠٣٣	-	-	-	تجهيز الأدرج
١,٥٣٦,٨ ٥٩.٤١٩	١,١٠٦,٧ ٦١.٣٢	٤٣٠,٠٩٨ .٠٩٩١	-	-	-	تشغيل ماكينات التجميع
٥,٨٢٣,٧ ٧٩.١٥٥	-	٦٢١,٢٨٣ .٣٣٩٨	٥,٢٠٢, ٤٩٥.٨١ ٥	-	-	التشطيب
٣٨٢,٣٧٠ .٤٨١٤	-	٣٨٢,٣٧٠ .٤٨١٤	-	-	-	التسليم النهائي
	٧٩٠.٥٤٩ ٢.١١٦	٤٧٧٩.٠٨ .٠.٧٦٨	٥,٢٠٢, ٤٩٥.٨١ ٥	٢,١٩١,٤٤ ٦.٠٠	٣٧,٠٢٣ ٣٩٢.٠ ٣	الاجمالي

جدول رقم (٩): توزيع تكلفة مجمع الموارد على مجموعات الأنشطة

ثالثاً: تحديد نسبة استفادة الأنشطة من مجموعات الموارد في ضوء مدخل الانجاز:

يمكن للباحث في هذه الخطوة تحديد نسبة استفادة كل نشاط من الأنشطة من تكلفة مجموعات الموارد للتعرف على نسبة الوفر في نصيب كل نشاط من تكلفة مجمع الموارد، ويمكن حسابها بقسمة نصيب النشاط الواحد من تكلفة مجمع الموارد على إجمالي تكلفة مجمع الموارد في ظل مستوى الطاقة المتاحة، من خلال الجدول التالي:

الأنشطة	الخشب	المسامير & الغراء	الدهان	الموارد البشرية	الألات
الاستلام والفرز	-	-	-	٧%	-
التبخير والتخانة	٣٨%	-	-	١٤%	٣١%
التحديد والتقطيع المتجانس	١٧%	-	-	١٩%	٣٣%

الألات	الموارد البشرية	الدهان	المسامير & الغراء	الخشب	الأنشطة
٢٢٪	١٦٪	-	-	١٩٪	الكبس
-	-	-	-	-	تجميع الشاسيهات
-	١١٪	-	١٠٠٪	٢٦٪	التفقيص
-	-	-	-	-	تجهيز ماكينات التجميع
-	٣٪	-	-	-	تجهيز الأدرج
١٤٪	٩٪	-	-	-	تشغيل ماكينات التجميع
-	١٣٪	١٠٠٪	-	-	التشطيب
-	٨٪	-	-	-	التسليم النهائي
١٠٠٪	١٠٠٪	١٠٠٪	١٠٠٪	١٠٠٪	الاجمالي

جدول رقم (١٠): يوضح نسبة استفادة الأنشطة من اجمالي تكلفة مجمع الموارد في ظل مستوى الطاقة المتاحة

رابعاً: تحديد مسببات تكلفة مجمعات الأنشطة لتخصيص تكلفتها على المنتج للوصول الى التكلفة النهائية من خلال استخراج معدلات تحميل عن طريق قسمة تكاليف النشاط المتوقعة على الاستخدام المخطط:

يسعى الباحث في هذه الخطوة الى تحديد نوع وحجم وتكلفة مسببات الأنشطة في ظل مستوى الطاقة المتاحة التي يمكن الاستناد اليها عند تخصيص تكلفة مجمع الأنشطة على وحدة المنتج النهائي للمنشأة، وقد تم تحديد هذه المسببات وعددها لكل نشاط من خلال المقابلات الشخصية مع الطاقم الفني لتحديد المستوى الملائم لتلك المسببات عند الوصول الى مستوى الطاقة المتاحة للمنشأة محل الدراسة، وهو ما يمكن للباحث تحديده من خلال الجدول التالي:

الأنشطة	مسببات الأنشطة	عدد المسببات	تكلفة الأنشطة	تكلفة المسبب الواحد
		(١)	(٢)	(٣) = (١) ÷ (٢)
الاستلام والفرز	عدد ساعات العمل	١٨,١٨٣	٣٣٤,٥٥١.٢٧ ٣٧	١٨.٣٩٩١٢٤
التبخير والتخانة	عدد ساعات التشغيل	١,٠٣٤, ٥٧٩	١٧,١٨٩,٠٤٧ .٣٨	١٦.٦١٤٥٣٣٤٣

الأنشطة	مسيبات الأنشطة	عدد المسيبات	تكلفة الأنشطة	تكلفة المسبب الواحد
		(١)	(٢)	(٣) = (١) ÷ (٢)
التحديد والتقطيع المتجانس	عدد ساعات التشغيل	٤٨٦,١٣ ٣	٩,٨١٠,٩٣٤. ٣١	٢٠.١٨١٥٨٤٦٩
الكبس	عدد ساعات التشغيل	٤٧٥,٣١ ٢	٩,٥٣٧,٨٠٣. ٣١٨	٢٠.٠٦٦٤٠٥٤٧
تجميع الشاسيها	عدد الشاسيها	-	٠	٠
التفقيص	عدد الشاسيها	١٨,٢٠٠	١٢,٣٤٣,٢٨٧. ٩	٦٧٨.٢٠٢٦٣١٩
تجهيز ماكينات التجميع	عدد مرات التجهيز	-	٠	٠
تجهيز الأدرج	عدد مرات التجهيز	٢٠١,٦٠ ٠	١٤٣,٣٦٦.٠٣ ٣	٠.٧١١١٤١٠٣٦٧
تشغيل ماكينات التجميع	ساعات تشغيل الآلات	٤٣,٦٨١	١,٥٣٦,٨٥٩. ٤١٩	٣٥.١٨٣٧٠٥
التشطيب	عدد الوحدات المنتجة مرجحة بنوعها	٢٠,٩٧٦	٥,٨٢٣,٧٧٩. ١٥٥	ترجع الى حجم المخرجات وتكلفة كل نوع من المنتج النهائي الموضح
التسليم النهائي	عدد الوحدات المسلمة مرجحة بنوعها	٢٠,٩٧٦	٣٨٢,٣٧٠.٤٨ ١٤	ترجع الى حجم المخرجات وتكلفة كل نوع من المنتج

جدول رقم (١١): يوضح عدد وتكلفة مسيبات الأنشطة الملائمة عند مستوى الطاقة المتاحة

واستناداً الى الجدول السابق يمكن للباحث تحديد نصيب كل منتج ضمن تشكيلة منتجات المنشآت من مسيبات تكلفة الأنشطة السابقة تمهيداً لتحديد تكلفة وحدة كل منتج من المنتجات، ويعتمد الباحث في هذه الخطوة على الملاحظة الشخصية بعنابر الانتاج والاحتكاك بالطاقم الفني والانتاجي للوصول الى العدد المناسب من المسيبات لكل منتج في ظل مستوى الطاقة المتاحة، وتسمى هذه الكمية من المسيبات بنصيب وحدة المنتج من مسيبات الأنشطة المستهدفة، ويمكن للباحث توضيحها من خلال الجدول التالي:

الاجمالي	التسليم النهائي		التشطيب		تشغيل ماكينات التجميع	تجهيز الأدرا ج	تجهيز ماكينات التجميع	التقني ص	تجميع الشاسيها ت	الكب س	التحديد والتقطيع المتجانس	التبخير والتخانة	الاستلا م والفرز	اكواد المنتجا ت
	تكلفة الوحدة †	عدد الوحدا ت المنتجة	تكلفة الوحدة *	عدد الوحدات المنتجة										
٢٤٥١٦ ٣	٢٧.٣٤	٨٠٠٠	٤٢٤. ٩٢	٨٠٠٠	٤٦٠٠	٢١٢٢ ٩	.	١٩١٧	.	٥٠٠ ٥٤	٥١١٩٣	١٠.٨٩٤ ٧	١٩١٦	A
٤٢٨٩٤ ٢	٩٥.٧١	٤٠٠٠	١٤٨٦ .٩	٤٠٠٠	٨٠٤٦	٣٧١٤ ٤	.	٣٣٥٢	.	٨٧٥ ٧٤	٨٩٥٦٨	١٩.٦١ ٧	٣٣٥١	B
٣٦٣٧٢ ٧	١٦٢.٣ ٣	٢٠٠٠	٢٥٢١ .٦٩	٢٠٠٠	٦٨٢٤	٣١٤٩ ٧	.	٢٨٤٣	.	٧٤٢ ٦٠	٧٥٩٥١	١٦١٦٣ ٨	٢٨٤١	C
٥٥٢١١ ٠	٧٧.٠١	٦٤٠٠	١١٩٦ .١٧	٦٤٠٠	١٠٣٦٠	٤٧٨١ ١	.	٤٣١٦	.	١١٢ ٧٢٢	١١٥٢٨٦	٢٤٥٣٥ ٤	٤٣١١	D
٨٤١٤٥	٣١.٢٩	٢٤٠٠	٤٨٦. ١٥	٢٤٠٠	١٥٧٩	٧٢٨٨	.	٦٥٨	.	١٧١ ٧٩	١٧٥٧٢	٣٧٣٩٤	٦٥٧	E
٢٧٨٠٧ ٧	٣١٠.٢ ٥	٨٠٠	٤٨١٩ .٦٨	٨٠٠	٥٢١٧	٢٤٠٨ ٠	.	٢١٧٥	.	٥٦٧ ٧٤	٥٨٠.٦٦	١٢٣٥٧ ٤	٢١٧٢	F
٦٧١٨٢	٧٤.٩٥	٨٠٠	١١٦٤ .٤١	٨٠٠	١٢٦١	٥٨١٧	.	٥٢٤	.	١٣٧ ١٥	١٤٠.٢٨	٢٩٨٥٤	٥٢٤	G
٣٠٨٧٣ ٨	٣٤٤.٤ ٦	٨٠٠	٥٣٥١ .١٢	٨٠٠	٥٧٩٤	٢٦٧٣ ٥	.	٢٤١٣	.	٦٣٠ ٣٤	٦٤٤٦٩	١٣٧٢٠ ٠	٢٤١٢	H
		٢٠,٩٧ ٦		٢٠,٩٧٦	٤٣,٦٨١	٢٠١, ٦٠٠	.	١٨,٢٠ ٠	.	٤٧٥, ٣١٢	٤٨٦,١٣ ٣	١,٠٣٤, ٥٧٩	١٨,١ ٨٣	إجمالي عدد المسيبا ت

جدول رقم (١٢): يوضح نصيب وحدة المنتج النهائي من مسببات الأنشطة عند مستوى الطاقة المتاحة

\* تم حساب تكلفة الوحدة من التشطيب بناء على الجدول المدرج بالمحلق (أ) للدراسة  
† تم حساب تكلفة الوحدة من التسليم بناء على الجدول المدرج بالمحلق (ب) للدراسة

خامساً: تحديد تكلفة وحدة المنتج.

يمكن للباحث تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بضرب كمية المسببات لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي في تكلفة كل مسبب من مسببات تكلفة مجتمعات الأنشطة، ويمكن للباحث تحقيق ذلك من خلال الجدول التالي:

الاجمالي	التسليم النهائي		التشطيب		تشغيل ماكينات التجميع	تجهيز الأدراج	تجهيز ماكينات التجميع	التفقيص	تجميع الشاسد يهات	الكبس	التحديد والتقطيع المتجانس	التبخير والتخانة	الاستلام والفرز	اكواد المد تجا ت
	اجمالي تكلفة الوحدات	عدد الوحدات المنتجة	اجمالي تكلفة الوحدات	عدد الوحدات المنتجة										
٨,٩٧٨,٠٥٢.٢ ٥٥	٢١٨,٧٢٠	٨٠٠٠	٣,٣٩٩,٣٦٠	٨٠٠٠	١٦١,٨٤٥	١٥,٠٩٦.٨	.	١,٣٠٠, ١١٤.٤٤	.	١,٠٠٤, ٤٠٣.٨٦	١,٠٣٣, ١٥٥.٨٦ ٥	١,٨١٠, ١٠٣.٥٧	٣٥,٢٥٢ .٧٢	A
١٥,٧٠٦,٨٦٥. ٣٤٧	٣٨٢,٨٤٠	٤٠٠٠	٥,٩٤٧,٦٠٠	٤٠٠٠	٢٨٣,٠٨٨	٢٦,٤١٤.٦	.	٢,٢٧٣, ٣٣٥.٢٢	.	١,٧٥٧, ٢٩٥.٣٩	١,٨٠٧, ٦٢٤.١٧ ٧	٣,١٦٧, ٠١٢.٥	٦١,٦٥٥ .٤٦	B
١٣,٣١٩,٤١٦. ٥٥٦	٣٢٤,٦٦٠	٢٠٠٠	٥,٠٤٣,٣٨٠	٢٠٠٠	٢٤٠,٠٩٣	٢٢,٣٩٨.٨	.	١,٩٢٨, ١٣٠.٠٨	.	١,٤٩٠, ١٣١.٢٧	١,٥٣٢, ٨١١.٥٤	٢,٦٨٥, ٥٣٩.٩٥ ٥	٥٢,٢٧١ .٩١١٣	C
٢٠,٢١٨,٣١٧. ٦٤٩	٤٩٢,٨٦٤	٦٤٠٠	٧,٦٥٥,٤٨٨	٦٤٠٠	٣٦٤,٥٠٣	٣٤,٠٠٠	.	٢,٩٢٧, ١٢٢.٥٦	.	٢,٢٦١, ٩٢٥.٣٦	٢,٣٢٦, ٦٥٤.١٧	٤,٠٧٦, ٤٤٢.٢٣ ٥	٧٩,٣١٨ .٦٢٣٦	D
٣,٠٨١,٥٧٤.٧ ٨٣	٧٥,٠٩٦	٢٤٠٠	١,١٦٦,٧٦٠	٢٤٠٠	٥٥,٥٥٥	٥,١٨٢.٧٩	.	٤٤٦,٢٥ ٧.٣٣	.	٣٤٤,٧٢ ٠.٧٧٩	٣٥٤,٦٣ ٠,٨	٦٢١,٢٨ ٣.٨٦	١٢,٠٨٨ .٢٢٤٥	E
١٠,١٨٣,٩١٣. ٢١٩	٢٤٨,٢٠٠	٨٠٠	٣,٨٥٥,٧٤٤	٨٠٠	١٨٣,٥٥٣	١٧,١٢٤.٢ ٧٦	.	١,٤٧٥, ٠٩٠.٧	.	١,١٣٩, ٢٥٠.١٠	١,١٧١, ٨٦٣.٨٩ ٦	٢,٠٥٣, ١٢٤.٣٥	٣٩,٩٦٢ .٨٩٧	F
٢,٤٥٩,٣٣٨.٩ ٦٩	٥٩,٩٦٠	٨٠٠	٩٣١,٥٢٨	٨٠٠	٤٤,٣٦٦. ٦٥	٤,١٣٦.٧٠	.	٣٥٥,٣٧ ٨.١٧٩	.	٢٧٥,٢١ ٠.٧٥	٢٨٣,١٠ ٧.٢٧	٤٩٦,٠١ ٠.٢٨	٩,٦٤١. ١٤	G
١١,٣٠٥,٦٧٨. ٧٣٧	٢٧٥,٥٦٨	٨٠٠	٤,٢٨٠,٨٩٦	٨٠٠	٢٠٣,٨٥٤ .٣٨	١٩,٠١٢.٣ ٥	.	١,٦٣٦, ٥٠٢.٩٥	.	١,٢٦٤, ٨٦٥.٨	١,٣٠١, ٠٨٦.٥٨	٢,٢٧٩, ٥١٣.٩٩	٤٤,٣٧٨ .٦٨٧	H

جدول رقم (١٣): يوضح نصيب كل منتج من تكلفة الأنشطة عند مستوى الطاقة المتاحة والتي تمثل التكلفة الاجمالية للوحدات المنتجة

ويمكن للباحث في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الخطوة تحديد التكلفة لوحدة المنتج الواحدة في ظل الدراسة الحالية من خلال الجدول التالي:

اكواد المنتجات	حجم الإنتاج	اجمالي التكلفة عند مستوى الطاقة المتاحة	تكلفة الوحدة الواحدة
A	٨٠٠٠	٨,٩٧٨,٠٥٢.٢٥٥	١,١٢٢.٢٥٦٥
B	٤٠٠٠	١٥,٧٠٦,٨٦٥.٣٤٧	٣,٩٢٦.٧١٦٣
C	٢٠٠٠	١٣,٣١٩,٤١٦.٥٥٦	٦,٦٥٩.٧٠٨
D	٦٤٠٠	٢٠,٢١٨,٣١٧.٦٤٩	٣١٥٩.١١٢١
E	٢٤٠٠	٣,٠٨١,٥٧٤.٧٨٣	١,٢٨٣.٩٨٩
F	٨٠٠	١٠,١٨٣,٩١٣.٢١٩	١٢,٧٢٩.٨٩١٥
G	٨٠٠	٢,٤٥٩,٣٣٨.٩٦٩	٣,٠٧٤.١٧٣٧
H	٨٠٠	١١,٣٠٥,٦٧٨.٧٣٧	١٤,١٣٢.٠٩٨٤

جدول رقم (١٤): يوضح نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة عند مستوى الطاقة المتاحة

### النتائج والتوصيات

#### النتائج:

في ضوء ما استند إليه الباحث من الدراسات السابقة وبعد الانتهاء من الدراسة الحالية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. محاسبة إستهلاك الموارد مدخل محاسبي يجمع بين مزايا التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني ويوفر معلومات ملائمة ودقيقة عن أنشطة المنشأة مما يحقق الإستغلال الأمثل لمواردها المتاحة كما تدعم استغلال الطاقة العاطلة أو الفائضة بما يساعد المنشأة على تخفيض تكلفتها.

٢. من بين دوافع استخدام محاسبة إستهلاك الموارد عدم التنبؤ بموارد الطاقة العاطلة وعدد شكاوى مديري خطوط ومهندسين العمليات الإنتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم، وتقريب محاسبة إستهلاك الموارد التكاليف بتحميلها داخل مجمع للموارد ثم يحمل تكلفة مجمع الموارد على الأنشطة، ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات للوصول لتكلفة الوحدة.

## التوصيات:

فى ضوء النتائج التى تم التوصل إليها يوصى الباحث بما يلى:

١. أهمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة الحديثة بالمنشآت سواء كانت منشآت إنتاجية أم خدمية.
٢. تنمية مهارات محاسبى التكاليف وتوعيتهم بأساليب ونظم المحاسبة الحديثة .

## المراجع:

### أولاً. المراجع العربية

#### أ. الكتب

١. إسماعيل، عصام عبد المنعم، (٢٠١٨)، مناهج وطرق البحث فى العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٢. البغدادي، محمد، (٢٠١٤)، أساسيات إعداد البحوث العلمية – الجزء الأول – إعداد مشروعات البحوث، كلية التجارة، جامعة المنصورة
٣. باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠١٤)، المحاسبة الإدارية – مدخل معاصر-، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٤. صالح، سمير أبو الفتوح، (٢٠٠٩)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية- الأساليب المعاصرة لدعم الإدارة فى عصر العولمة-، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

#### ب. الدوريات العلمية

١. إبراهيم، إسلام سعيد صالح، (٢٠١٩)، التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ١٠، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٢. أبو شعيشع، أحمد مختار إسماعيل، (٢٠١٦)، المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٧، العدد ١، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٣. أمين، أحمد يسرى، (٢٠١٤)، دراسة مقارنة بين أسلوبى التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد فى بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٥، العدد ١، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٤. السيد، على مجاهد أحمد، (٢٠١٩)، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد ٧، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، جمهورية مصر العربية.
٥. الغزورى، على مجدى سعد على، (٢٠١٠)، المحاسبة عن إستهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٤، العدد ١، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٦. بدوى، محمد منير محمود، (٢٠١٨)، إستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد فى تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لزيادة التكلفة فى المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ٦٤، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.

٧. عبدالدايم، صفاء محمد، (٢٠١٤)، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
٨. عبداللطيف، ناصر نور الدين، (٢٠١٨)، أثر استخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية: دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية، العلوم الإقتصادية، المجلد ١٣، العدد ٥٠، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
٩. عوض الله، ليندا عليش، (٢٠١٨)، أثر التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيق في تخفيض التكاليف: دراسة ميدانية على بعض شركات الصناعات الغذائية بالسودان، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد ١٩، العدد ١، جامعة السودان للعلوم الإدارية.
١٠. غانم، طارق أحمد أحمد، (٢٠١٥)، التكامل بين منهج إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة، الفكر المحاسبى، المجلد ١٩، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
١١. كيوان، راندا مرسى، (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
١٢. محمد، صديق آدم، (٢٠١٤)، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد ١٥، العدد ٢، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
١٣. محمد، كريم محمد حافظ توفيق، (٢٠١٩)، دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة ومحاسبة إستهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ١٠، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
- ج. الرسائل العلمية
١. أبوقاسم، يوسف قاسم، (٢٠١٦)، أثر التكامل بين ستة سيجما الخالية من الفاقد ونظرية القيود على خفض التكلفة في سلسلة التوريد بالتطبيق على صناعة الأقراص المدمجة السورية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٢. نافع، محمد توفيق، (٢٠١٩)، دور المحاسبة عن الإنجاز في خفض التكلفة وتقويم أداء القطاع الصحى دراسة حالة، رسالة ماجستير غير منشورة، كل التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.

#### ثانياً. المراجع الأجنبية

١. Al- Qady, M., & El-Helbawy, S. (٢٠١٦). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. ١٤, No. ١.



- ٢.Kotukus, E. (٢٠١٥). 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.٥, No.١, Pp.٤٦-٥٧.
- ٣.Ozyapici, H., & Tanis, V. N. (٢٠١٦). Improving health care costing with resource consumption accounting. *International journal of health care quality assurance*
- ٤.Tes. M.S.C. and Gong. M.Z, (٢٠٠٩), Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models, *Journal of applied management accounting research*, Vol.٧, No.٢, Pp٤١- ٥٤.
- ٥.White, L. (٢٠٠٩). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol.٢٠, No.٤, Pp.٦٣-٧٧.
- ٦.Webber, S., & Clinton, B. D. (٢٠٠٤). Resource consumption accounting applied: The Clopay case. *Management Accounting Quarterly*, Vol.٦, No.١.