



استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة

(دراسة ميدانية)

إعداد

د. سعد سامي فتحي الغندور

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

dr.saadsami2020@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الغندور، سعد سامي فتحي (٢٠٢٣). استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(٢)، ١٤٦١-١٥١٠.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة

(دراسة ميدانية)

د. سعد سامي فتحي الغندور

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحليل وتقييم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)؛ لإبراز دوره في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل الظروف الراهنة (بيئة التصنيع الحديثة- الموارد المحدودة). وتهدف كذلك إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بوصفهما منهجا متكاملًا وشاملاً لإدارة التكلفة، مما يوفر المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية في منظمات الأعمال. ويؤدي ذلك إلى الاستفادة من مزايا النظامين معًا في تطوير بيانات التكلفة وتحسين جودة المعلومات التكاليفية للاستخدامات الإدارية المختلفة. وقد اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى فاعلية استخدام الإطار المقترح للتكامل للاستخدامات الإدارية المختلفة على ثلاث فئات من عينة الدراسة ممثلة في: أعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات المصرية، ومجموعة من الإدارة العليا، ومحاسبي التكاليف ببعض الشركات بجمهورية مصر العربية.

وقد أظهرت النتائج أن الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط قادر على ترشيد القرارات الإدارية في مختلف المستويات؛ حيث يهتم بتوفير معلومات عن الموارد والأنشطة، وعن خصائص الموارد لترشيد القرارات التشغيلية. وكذلك، فإنه يهتم بتوفير معلومات عن مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة. إضافة إلى ذلك التركيز على التحديد السليم لمراكز الأنشطة ومسبباتها لترشيد القرارات التكتيكية. أما على المستوى الاستراتيجي، فإن الإطار المقترح يهتم بتوفير معلومات عن مؤشرات استغلال الطاقة، وتحديد مواطن الطاقات العاطلة وأسباب حدوثها. ويترتب على ذلك، أن المحصلة النهائية تدعم القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، بما يضمن لها البقاء في دنيا الأعمال. واختتمت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة توعية القيادات الإدارية المسؤولة عن المنشآت المصرية بأهمية الإطار المقترح للتكامل بين مدخل (RCA) ونظام (ABC) لتعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة لترشيد القرارات الإدارية، لما لهذا الإطار من أثر كبير في دعم قدرة الشركات المصرية على المنافسة.

المصطلحات الأساسية: محاسبة استهلاك الموارد، التكلفة على أساس النشاط، نظم معلومات

إدارة التكلفة، ترشيد القرارات الإدارية.

أولاً- المقدمة:

تتسم الموارد المتاحة للمجتمعات بالمحدودية والندرة مما يعني عدم كفايتها للاستخدامات المتعددة، ولهذا تتجه الشركات نحو البحث عن أفضل السبل للوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومحاولة إدارة التكاليف بالشكل الذي يساعدها على ترشيد قراراتها، ونظراً للتزايد المستمر في درجة المنافسة في بيئة الأعمال المحلية والاقليمية والعالمية، والتغيرات التكنولوجية الهائلة في وسائل الاتصالات، وسهولة انتقال المعلومات، فقد توجهت الجهود إلى البحث عن أدوات محاسبية متطورة تساعد في القياس الدقيق لتكاليف المنتجات؛ لمساعدة إدارة الشركات في ترشيد القرارات.

وتأسيساً على هذا الاهتمام فقد اتجهت العديد من الأبحاث والدراسات المحاسبية بصفة عامة والتكاليفية منها بصفة خاصة على مراجعة الأساليب المستخدمة في القياس التكاليفي في الواقع العملي ومدى ملاءمتها للتغيرات الحادثة في البيئة الإنتاجية الحديثة، وكان من أبرز النتائج التي تم التوصل إليها، عدم وجود نظام تكاليفي مناسب يدعم نظم معلومات إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة والتي تمتاز بتنوع المخرجات وتعدد الحاجات، وتعقد عمليات التصنيع، فضلاً عن التطورات المتعاقبة في بيئة التصنيع الحديثة في مختلف المجالات (كنده، ٢٠٢١).

ثانياً- مشكلة البحث:

قدم الفكر المحاسبي أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط Activity based Costs (ABC)، كأحد الحلول المقترحة لتطوير نظم التكاليف التقليدية ومساعدة المنشآت في إدارة مواردها عن طريق التخصيص السليم لتكاليف الموارد غير المباشرة إلى المنتجات المستفيدة بناء على مسببات للتكلفة يتم تحديدها للربط بين المنتجات ومجمعات الأنشطة، وبالرغم من التميز النظري لأسلوب (ABC) على أنظمة التكاليف التقليدية (مطر، ٢٠٢٠)، لم يستطع أن يحل محل هذه النظم في غالبية المنشآت، لعدم قدرته على توفير بعض المعلومات التي تتطلبها عملية اتخاذ القرارات، وخاصة فيما يتعلق بمعالجة تكلفة الطاقة غير المستغلة، كما أن التركيز على الأنشطة على أساس أنها حلقة الوصل بين الموارد والمنتجات أدى إلى عدم إعطاء الموارد - التي تمثل جوهر اهتمام أي مدخل تكاليفي - القدر المناسب من الاهتمام بما يتناسب مع الواقع العملي حيث إن المورد الواحد يستخدم في أكثر من مجمع تكلفة من مجمعات النشاط Ling (2021).

ونتيجة للعوامل السابقة ظهرت الحاجة إلى إجراء بعض التعديلات في هذا النظام حتى يصبح أكثر صلاحية لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تصميمه، وظهرت الكتابات David & Anton (2001-2002) التي تقترح تطوير محاسبة الأنشطة وتركزت في اقتراح مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA)، والتي تم تقديمه على أساس تجنب المشاكل والصعوبات الحالية التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (White, 2009).

وتتخصص مشكلة البحث في عدم قدرة نظم التكاليف بوضعها الحالي في تلبية احتياجات نظم معلومات إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، بل وقد تقف حائلاً أمام تزويد إدارة المنشآت بالمعلومات لتحقيق أغراض التمييز التكاليفي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، مما يحد من قدرة تلك المنشآت على مواجهة ظروف المنافسة الشرسة الموجودة على المستويين المحلي والعالمي، وهو ما يتطلب دراسة الملامح الأساسية لنموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة تكاليفية جديدة تستهدف تفعيل نظم معلومات إدارة التكلفة (مطر، ٢٠٢٠)، وتحليلها للكشف عن حقيقة أهدافه وفلسفته في تخصيص التكلفة وخطواته ومقوماته، باعتباره مدخلاً مطوراً قد يمثل ضرورة تصاحب التحديات التي تواجه المنشآت بهدف تحقيق البقاء والنمو في ظروف المنافسة المحلية والعالمية المتزايدة، وانطلاقاً من هذا التوجه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- أ- هل يعبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد عن إضافة حقيقية في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أم هو مجرد طرح لمسمى جديد يحمل نفس المعنى لأسلوب قائم بالفعل؟
- ب- كيف يمكن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بهدف تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة؟

ثالثاً- أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها، والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

١- الأهمية العلمية:

تكمن الأهمية العلمية للبحث في تناول إحدى أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبي وهي قضية قياس التكلفة، والسعي نحو موضوعية، وشمولية هذا القياس للوفاء بمتطلبات الإدارة من المعلومات لمواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة، وكذلك توفير أساس فكري جديد لقياس التكلفة من خلال النظرة الشمولية للموارد والعلاقات التبادلية المتشابكة بين الموارد؛ وبما يعكس إيجاباً على تطوير قياس التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد.

٢- الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من حاجة منشآت الأعمال إلى تحديث فلسفتها الإدارية والمحاسبية، لتنسق دائماً مع التغيرات في البيئة المحيطة، وبما يمكنها من النمو والاستمرار، وتعزيز قدراتها التنافسية، وتعد مداخل قياس التكلفة أداة فعالة للمنشآت في مساعدتها على تحقيق أهدافها ودعمها أساسية من دعائم نجاحها، وقد يساعد هذا الاجتهاد البحثي إدارات هذه المنشآت في إحداث التطور المطلوب في الاستغلال الكفء لمواردها المتاحة والمحدودة.

رابعاً- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) للوقوف على فلسفته في تخصيص التكلفة والدعائم التي يستند عليها، بهدف بناء إطار مقترح لاستخدامه في تعزيز وتدعيم نظم معلومات إدارة التكلفة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف نتناول الأهداف الفرعية التالية:

- ١- دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من حيث المفهوم، والأهداف، والدعائم التي يركز عليها من أجل تحسين الممارسات المحاسبية لتنظيمات الأعمال.
- ٢- تقديم إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز معلومات إدارة التكلفة؛ لمساعدة الإدارة على ترشيد القرارات للوصول إلى الاستغلال الكفء للموارد المتاحة.
- ٣- توثيق دور مدخل (RCA) بالاختبار والدليل العملي عن طريق الاستعانة بأسلوب الاستبيان على عينة الدراسة الممثلة في مجموعة من المنشآت، والأكاديميين بالجامعات المصرية، في تحقيق الاستغلال الكفء للموارد وإدارة الطاقة العاطلة بالمنشآت، وإظهار أهمية استخدامه في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة.

خامساً- فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته يتمثل فرض البحث:

لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.

سادساً- منهج البحث:

يقوم منهج البحث على الجمع بين المنهجين التاليين:

- ١- **المنهج الاستقرائي:** من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن استهلاك الموارد، وذلك في سبيل إرساء إطار نظري يستهدف تحديد أوجه الاستفادة منها في إدارة الموارد بأعلى كفاءة وفعالية وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات، بما يدعم الموقف التنافسي للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.
- ٢- **المنهج الاستنباطي:** عن طريق استنتاج أثر تطبيق مدخل (RCA) على نظم معلومات إدارة التكلفة وأداء منشآت الأعمال، من خلال توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة الممثلة في مجموعة من الشركات المصرية، ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية، لاختبار مدى صحة فرض الدراسة.

سابعاً- الدراسات السابقة:

أجريت بعض الدراسات والبحوث ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث، ويتناول هذا الجزء عرض مختصر لأهم هذه الدراسات والبحوث، وتم عرضها زمنياً من الأقدم إلى الأحدث، وكذلك التعليق عليها من أجل تحديد الفجوة البحثية:

هدفت دراسة (Elshahat, 2016) إلى التعرف على مدى إمكانية تبني تطبيق مدخل (RCA)، وإيضاح مفهومه، ومكوناته، ومميزاته، وتحديد مشاكل تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية، وخلصت الدراسة إلى أن مدخل (RCA) يوفر معلومات حول طاقة الموارد المتاحة في المنشأة، ويؤسس علاقة بين الموارد ومجمعات التكلفة على أساس كمي، بما يمكن من توفير نظرة مستقبلية، ويميز بين الطاقة العاطلة والمستغلة، وبالتالي يوفر دقة أكبر في احتساب تكاليف الإنتاج، إلا أن تطبيقه يواجه مجموعة من المعوقات بيئة الأعمال المصرية منها: مقاومة الموظفين بسبب نقص المعلومات عن الأساليب الجديدة، نقص الخبرة، القلق من الفشل، وندرة الأبحاث العملية، كما يحتاج تطبيقه إلى دعم من إدارة الشركات مادياً ومالياً ومعنوياً.

كما تناولت دراسة (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018) تحديد مدى قدرة أسلوب (RCA) على تخصيص الموارد المتاحة بشكل أكثر دقة وكفاءة في تخصيص التكاليف في البنوك التجارية الأردنية، وتوصلت إلى أن تطبيق نظام (RCA) يُساعد في تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف وتخصيصها حيث يوضح العلاقة السببية بين كل مصدر والتكاليف المرتبطة به، بما يضمن اكتشاف الموارد العاطلة، وعدم تحميل تكلفة الموارد غير المستغلة على المنتجات، كما يُساعد على توفير المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة البنوك وبالتالي يُوفر القدرة التنبؤية التي تساعد في التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات الملائمة، وأوصت بالمزيد من البحث حول التطبيق الفعال للاستفادة من مميزاته في إدارة التكلفة.

وهدفت دراسة (محمد، ٢٠١٩) إلى محاولة لتحسين عملية إدارة التكلفة بالجامعات الخاصة ودعم قدرتها التنافسية من خلال استخدام أحدث نظم إدارة التكلفة وهو مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والذي يعد الجيل القادم لإدارة التكلفة، كأحد الحلول المقترحة لمواجهة القصور الموجود في النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، وتوصلت إلى أنه بالرغم من استخدام مدخل (RCA) يؤدي إلى تعزيز مجالات تدعيم القدرة التنافسية كتخفيض التكاليف والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، إلا أن إدارات الجامعات الخاصة ليس لديها معرفة بمدخل (RCA) والمزايا المترتبة على استخدامه.

واستهدفت دراسة (Fadhil & Yaqoub, 2020) تحديد الفوائد التي تتحقق من خلال تطبيق نظام (RCA) مقارنة بالنظم التقليدية المستخدمة لتوزيع التكاليف مثل (ABC)، وذلك بالتطبيق على قسم خدمة العملاء في بنك الرافدين، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (RCA) يُحقق نتائج أكثر دقة من الأنظمة التقليدية لتحليل التكاليف على المنتجات والخدمات، كما يُساعد في تحديد الموارد غير المستغلة وكيفية الاستفادة منها من خلال ترشيح موارد المنشآت، كما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين جودة الخدمات، وهو ما ينعكس إيجاباً في زيادة مستوى رضا العملاء من خلال توفير متطلباتهم، وأوصت بضرورة تبني تطبيق مدخل (RCA) للاستفادة من مميزاته في إدارة التكلفة.

وتناولت دراسة (Alsafar, 2021) تأثير محاسبة استهلاك الموارد على ترشيح تكاليف العملاء في أحد المصانع من خلال خفض أسعار المنتجات، وتحديد الطاقة العاطلة، واختيار أفضل عملاء المصنع، وتوصلت النتائج لكفاءة مدخل (RCA) في تحليل تكلفة العميل وتحسين إدارة التكلفة، وتحديد حجم الطاقة العاطلة لاستغلالها بالشكل الأمثل، وأوصت بضرورة الاهتمام الكافي لتطبيق (RCA)، مع مراعاة دورها في تحقيق الميزة التنافسية في ظل المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية؛ بما يمكن المديرين من اتخاذ قرارات سليمة وإنشاء استراتيجيات ناجحة.

وقامت دراسة (Ling, 2021) بتحليل الابتكارات الجديدة في محاسبة التكاليف والممثلة في محاسبة استهلاك الموارد في الفترة الجديدة، وربطها بتكنولوجيا المعلومات، وتوصلت إلى أن تلك التقنيات الجديدة تساعد على تفعيل تكنولوجيا المعلومات لأنها تجعل النتائج أكثر دقة، فضلاً عن تلبية الاحتياجات الإدارية بشكل أكثر مناسبة عند تقييم الأداء، وضرورة الاهتمام بالتطبيق الفعال (RCA) من خلال تبسيط الإجراءات لتلبية احتياجات متخذ القرارات.

وهدفت دراسة (Mohammad & Mahmood, 2022) إلى تفسير دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية وتقليل تكاليف الإنتاج وتحديد الطاقة العاطلة، فضلاً عن توفير المعلومات لغرض إدارة التكلفة واتخاذ القرارات السليمة لاستغلال الموارد بشكل مناسب، واعتمدت

على المنهج الوصفي التحليلي من خلال البيانات المالية وغير المالية والكشوف الصادرة عن مصنع كوسار أربيل لعام ٢٠٢١، وتوصلت إلى أهمية تطبيق مدخل (RCA) للاستفادة من مزاياه في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأوصت بضرورة استمرار في البحث حول التطبيق الفعال لهذا المدخل لتعظيم دور إدارة التكلفة.

وتناولت دراسة (Mustafa & Sabir, 2022) دور محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق أسعار تنافسية وربحية مستدامة، وأظهرت النتائج أن نماذج التسعير التنافسية المعتمدة على مدخل (RCA) توفر توقعات فائقة للأسعار وتقليل الأخطاء وتعظيم الأرباح من النظم الحالية المطبقة، وأوصت الشركات الصناعية بالاعتماد على مدخل (RCA) لتحديد أسعار تنافسية وتعزيز ربحية مستدامة، من خلال النظر في المتغيرات العشوائية وأخطاء تسعير المنتجات، وتحديد حجم الطاقة العاطلة.

واستهدفت دراسة (الغيان وثائر، ٢٠٢٢) إلى تقديم رؤية تصورية لمحاسبة استهلاك الموارد ك تقنية محاسبية لإدارة التكلفة تعمل على الاستغلال الأمثل للموارد، وأظهرت النتائج حاجة وحدات الأعمال العراقية لتقنية جديدة تستند على السببية بين الموارد ومخرجاتها، إلا أنه لنقص المعرفة بأسس وقواعد وسياسات التقنيات الجديدة، والخوف من الفشل بتطبيقها لازال لم يتم تطوير أساليب التكلفة، وأوصت بضرورة إجراء تعديلات على نظام التكاليف التقليدي، والتوجه نحو اعتماد تقنيات جديدة لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة للإدارات العليا والتشغيلية، ومنها تقنية (RCA) لدعم عملية صناعة لقرار، تحسين جودة مخرجات محاسبة التكاليف.

واستهدفت دراسة (Hammoud & Jasim, 2022) توضيح دور التقنيات الحديثة الفعالة للتكلفة وخاصة محاسبة استهلاك الموارد، والتعرف على فلسفتها، والأسس التي يقوم عليها ودورها في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتقليل التكاليف، وتوصلت إلى أن استخدام تكنولوجيا (RCA) يجعل الوحدات الاقتصادية قادرة على تحقيق الميزة التنافسية؛ لأنه يمكن الشركات من التخصيص السليم للتكلفة وتحديد حجم الطاقات العاطلة غير المستغلة، وأوصت بضرورة التوعية بأهمية تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

وناقشت دراسة (Hadi & Hatif, 2023) كيفية تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ذات الوقت المحدد (TDRCA) في أحد مصانع الشركة العراقية العامة بهدف مراقبة تكاليف الإنتاج وبحث إمكانية تخفيضها، وتوصلت إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد الموجهة زمنياً يسهم في الاستخدام الأمثل للموارد والسيطرة عليها، وينعكس ذلك في خفض التكاليف، ويحتاج استخدام تلك التقنية الجديدة لمزيد من البحث والتوعية بأهمية استخدام مدخل (RCA) لتوزيع التكاليف بطريقة أسهل وأقل تعقيداً وتقليل الجهد والوقت لتحقيق أفضل تحكم فيها.

كما تناولت دراسة (خليل وحليحل، ٢٠٢٣) دور محاسبة استهلاك الموارد في عملية ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية، باعتباره كأحد أهم المداخل التي تساعد على توفير معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد، بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء نتيجة لتخفيض التكاليف والذي ينعكس في زيادة الأرباح، وتوصلت أن مدخل (RCA) يساعد على تحديد حجم الطاقة العاطلة والعمل على توظيفها من خلال إنتاج معلومات تكاليفية مفيدة، فضلاً عن أنه أن يقوم على الموارد والتركيز عليها بدلاً من الأنشطة، وأوصت بضرورة تطبيق نظم محاسبية إدارية حديثة تواكب تطورات بيئة الأعمال الحديثة.

بينما ناقشت دراسة (الكواز والغزى، ٢٠٢٣) تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في أحد الشركات الكهربائية باعتبارها من أهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في مجال محاسبة التكاليف والإدارية، وأن تطبيق هذه التقنية من شأنه أن يؤدي إلى الاستغلال الكفاء للموارد وتحقيق الرقابة عليها وبالتالي إدارة التكلفة، وتوصلت إلى أن تطبيق تلك التقنية سيسهم في الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الرقابة عليها وانعكاس ذلك بالنتيجة في انخفاض التكاليف، وأوصت بالعمل على تطبيق تقنية (RCA) بهدف ترشيد موارد الوحدة الاقتصادية وتحقيق الرقابة عليها فضلا عن التخطيط لها، وبالشكل الذي يساعد في ادارة التكلفة.

وهدفت دراسة (عرقال، ٢٠٢٣) إلى توضيح العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تسعير المنتجات الصناعية باعتبارها أداة لدعم اتخاذ القرارات، واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت استمارة الاستبانة لجمع البيانات من العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم، وتوصلت إلى أن استخدام مدخل (RCA) كأداة لتخفيض التكاليف أثر بصورة قوية في تسعير المنتجات الصناعية، وأوصت الدراسة بالعمل على تذليل الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيق أسلوب (RCA) في كافة المنشآت الصناعية لما لها من دور مهم في تسعير المنتجات، والسعي الجاد لتطبيق هذا الأسلوب، بهدف تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة.

وتناولت دراسة (حسن، ٢٠٢٣) مقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات والهيئات بصفة عامة، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، باعتباره أحد الأساليب التي تعالج مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وإدارة الطاقة العاطلة، وتوصلت إلى وجود اختلافات في الأهمية النسبية للمقومات والمعوقات الخاصة بتطبيق هذا النظام بين المحاسبين بقسم التكاليف والمحاسبين بقسم الموازنة والمديرين، ويرجع ذلك لسوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم تطبيق (RCA) بالنسبة للمحاسبين ككل، واختلاف الخبرة والتوجه والمؤهلات العلمية والعملية للمحاسبين والمدراء، وأوصت الدراسة بضرورة التدريب على مداخل التكاليف الجديدة وتبنى فكر التغيير.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، يمكن استنتاج ما يلي:

١- اتفاق معظم الدراسات على أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يُعد فلسفة جديدة لتطوير نظم إدارة التكلفة، حيث يساهم مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، بجانب قدرته على توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية، تساعد الإدارة في ترشيد مختلف قراراتهم.

٢- ارتكاز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على التتبع التفصيلي لمسارات الموارد والفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة، من خلال ما يسمى بمجمعات الموارد، وهو ما يمكنه من توفير معلومات مناسبة عن الطاقات العاطلة، لتدعيم متخذ القرارات على إدارة تلك الطاقات بأعلى كفاءة وفعالية وبحث كيفية استغلالها الاستغلال الأمثل، وهو ما ينعكس في النهاية من تعزيز القدرة التنافسية للمنشآت.

٣- توصية معظم الدراسات بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول كيفية التطبيق الفعال لأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد؛ للاستفادة من مميزاته في إدارة التكلفة، واختبار آثار تطبيقه بمختلف منظمات الأعمال.

ما يميز هذا البحث والفجوة البحثية:

١- محاولة بناء نظام تكاليفي بالاستناد على منهجية أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخصيص التكلفة، لتعزيز دور نظم معلومات إدارة التكلفة في توفير معلومات تكاليفية تمتاز بالكفاءة والفعالية، بهدف تدعيم اتخاذ القرارات لترشيد قراراتهم وتحقيق إدارة أفضل للطاقات المتاحة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وتعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.

٢- كما يتناول هذا البحث توثيق الإطار المقترح لتطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاختبار والدليل العملي عن طريق الاستعانة بأسلوب الاستبيان، لإظهار أهمية استخدامه في تحسين معلومات التكلفة وتحقيق أهداف نظم معلومات إدارة التكلفة.

ثامناً - خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه، قسم الباحث خطة البحث إلى ثلاثة مباحث متكاملة، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار الفكري لمحاسبة استهلاك الموارد.

المبحث الثاني: إطار مقترح لاستخدام مدخل (RCA) في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

المبحث الأول

الإطار الفكري لمحاسبة استهلاك الموارد

تمهيد:

ظهرت المحاسبة عن استهلاك الموارد لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لترشيد القرارات، وللنهوض بنظم إدارة التكلفة بما يكفل استمرارية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة للبقاء في دنيا الأعمال، وتأسيساً على ما سبق فقد اهتم الباحث بدراسة وتحليل الملامح الأساسية لهذا الأسلوب للكشف عن حقيقة أهدافه، ومقوماته، وفلسفته في تخصيص التكاليف، وانطلاقاً من هذا التوجه يتناول المبحث المحاور الآتية:

أولاً - ماهية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد:

ناقشت سلسلة كتابات (David & Anton, 2001-2002) صاحبة الفضل في ظهور مدخل (RCA)- ملامح وأهداف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، ومدى توافقه مع أهداف المحاسبة الإدارية، وأكدت تلك الكتابات على أهمية دوره في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وحددت المشاكل التي تحتم على الشركات ضرورة الاستعانة بمدخل (RCA) ومنها: الإهدار غير المتوقع للموارد، وزيادة حجم الطاقة العاطلة، وعدم القدرة على التنبؤ بالموارد، وإمكانية تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، فضلاً عن شكاوى المديرين من ارتفاع تكاليف المنتجات نتيجة إدراج تكاليف الطاقة العاطلة عليها بدون أسباب.

كما أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2009)، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره في يونيو (٢٠٠٩)، وأوضح أن الأمر لا يتعلق بإحلال أسلوب (RCA) محل آخر (ABC) بقدر ما يتعلق بضرورة إحداث تطوير وتغيير مستمر في محتوى معلومات التكاليف الحالية بالشكل الذي يسهم في الارتقاء بالأسلوب المطبق، وبالتالي إرساء جهود الإدارة في المسارات الصحيحة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية في ظل الطبيعة الديناميكية للمحاسبة والمتغيرات البيئية والمنافسة الشرسة التي تواجه الشركات (عرقال، ٢٠٢٣)، ويشير استقراء الفكر المحاسبي إلى أنه لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لمفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت في الأدب المحاسبي لهذا المدخل، ومن أهم تلك المفاهيم:

عرف Merwe & Clinton محاسبة استهلاك الموارد على أنها "نظام شامل لإدارة التكلفة يجمع بين مبادئ محاسبة التكاليف وفقاً للنظام الألماني (GPK) التي تركز على التكلفة الحدية لخدمة القرارات قصيرة الاجل وطرق إدارة التكلفة التي غالباً ما يتم تطبيقها بصورة منفردة مثل التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المتغيرة، التكلفة المستوعبة- الكلية- Absorption، التكاليف المعيارية، وأكثر من ذلك...لتحقيق أفضل توليفة من مبادئ إدارة التكلفة المطبقة بشكل متكامل (Merwe & Clinton, 2008).

ويرى White أن المحاسبة عن استهلاك الموارد، "نموذج لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة عن جميع أنحاء المنظمة لدعم عملية اتخاذ القرارات حتى يتمكنوا من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المنشأة بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنظمة" (White, 2009).

كما يرى Mehboob & Ajaz أن فلسفة المحاسبة عن استهلاك الموارد "تقوم على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، وأن هذه الموارد يجب أن تكون منظمة في مجموعات موارد، ويكون لكل مجمع مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو تستخدم لإنتاج المنتجات النهائية، والأهم من ذلك أنه يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها، وهو ما يجعله قادراً على احتساب الطاقة غير المستغلة بنوع من الدقة" (Mehboob & Ajaz, 2011).

ويرى الباحث من خلال استقراء المفاهيم السابقة وغيرها، أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يُعد نظام متكامل وديناميكي لإدارة التكلفة يعتمد على اتباع المنهج المتكامل للمحاسبة الإدارية الذي يجمع بين مبادئ المحاسبة الإدارية الألمانية (GPK) ومبادئ نظم إدارة التكلفة القائمة، مع التركيز على الموارد ومراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بينها، ويفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها، وهو ما يجعله قادراً على احتساب الطاقة العاطلة بنوع من الدقة، وبما يسهم في توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة من تحقيق الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة.

ثانياً- الدعائم والمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة عن استهلاك الموارد:

(١) الدعائم الأساسية للمحاسبة عن استهلاك الموارد:

يعتمد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على ثلاث ركائز أو دعائم رئيسية، تمثل رؤى محددة ترتبط بالموارد، وطبيعة التكلفة، واستخدام منهج قائم على الكمية، ولفهم المضمون المفاهيمي والإجرائي لهذا المدخل يستلزم استعراض تلك الدعائم على النحو التالي: (White, 2009 - قحطان، ٢٠١٨ - السيد وآخرون، ٢٠٢١ - Liu & Wang, 2017).

الدعامة الأولى- النظرة الشمولية للموارد والطاقة:

تهتم هذه الركيزة بفهم الموارد وكيفية استهلاكها، ويوجد في ظل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد شعار لا توجد تكلفة حتى الآن، ويعني ذلك إذا كانت الموارد موجودة ولم تستهلك فلا يوجد تكاليف وإذا دخلت الموارد الإنتاج يوجد تكاليف لهذه الموارد المستهلكة، وتعتمد هذه الدعامة على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة الذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة، على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد وأن مجموعات الموارد ما هي إلا وسيلة لإدارة الطاقة.

وتركز (RCA) على أن الموارد هي سبب كل التكاليف، بما يساعد في فهم طبيعة الموارد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد، كما تعمل على توظيفها في مجموعات عمل متجانسة نسبياً تدعى بمجموعات الموارد، حيث يتكون كل مجمع موارد من تجمع لتكاليف الموارد المتجانسة في منطقة معينة من المسؤولية، كما تقر بأن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، ومن ثم يجب توزيع تكاليفها على هذه الموارد، وبالتالي فهي تساعد في التعرف على العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد وذلك بهدف تحديد التكاليف الكلية لمجمع الموارد، وهو ما أطلق عليه تحميل الموارد بكامل تكلفتها.

وأيضاً في ظل هذه الركيزة يتم خلق إطار من أجل إدارة طاقات الموارد، وذلك بهدف الوقوف على الموارد العاطلة ومحاولة التخلص منها وتفاديها، حيث يعترف نظام (RCA) بوجود جزء غير مستغل من طاقة المورد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات وإنما يتم ترحيله على حسابات النتيجة (Mohammad & Mahmood, 2022).

الدعماء الثانية- النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة:

من خلال هذه الركيزة يفرق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بين مجمعات الموارد وعناصر الموارد، حيث تعد عناصر الموارد بمثابة وحدات البناء الأساسي في مجمع الموارد وهي التي تنتج عنها التكاليف الخاصة بهذا المجمع، أما مجمعات الموارد فتعبر عن هدف التكلفة المبدئي خلال إجراءات تخصيص التكاليف، ويشتمل مدخل (RCA) على مصدرين أساسيين للتكاليف وهما:

- **التكاليف الأولية:** هي التكاليف الناتجة عن استهلاك مباشر لموارد مجمع موارد معين، أو هي التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع التكلفة، وبالتالي يستطيع مجمع التكلفة السيطرة والرقابة عليها وذلك لأنها تكلفة متولدة داخل مجمع الموارد نفسه.
- **التكاليف الثانوية:** هي التكاليف الناتجة عن استهلاك مخراجات مجمعات موارد أخرى، أو هي تلك التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد آخر، وتكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة على هذه التكاليف وتتركز هذه الرقابة على كمية الموارد والخدمات التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجمعات الأخرى مثل أوعية الموارد البشرية HR حيث يستفيد منها كل مورد من أوعية الموارد الأخرى.

كما تفر المحاسبة عن استهلاك الموارد ببعدين مهمين لطبيعة التكاليف وهما:

البعد الأول- الطبيعة الأولية/الملازمة للتكاليف:

وهي الطبيعة المتأصلة للتكاليف التي إما أن تكون ثابتة أو متغيرة في نماذج استهلاك الموارد، واستراتيجية المنشأة وخياراتها التنظيمية هي التي تحدد طبيعة التكلفة -عندما يتم حدوثها مبدئياً- ما إذا كانت ثابتة أو تناسبية Proportional، وذلك حسب العلاقة مع مقياس حجم المخراجات الخاصة بمجمع الموارد (كيوان، ٢٠١٣).

البعد الثاني- الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة:

يفسر هذا البعد احتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة استهلاك الموارد، فالموارد المتوفرة في الطبيعة المتغيرة يمكن استهلاكها بطريقة تنسق مع معاملة التكلفة الثابتة، ومن ثم يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد، فتعالج التكاليف المتغيرة إما تكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة حسب ما تمليه نماذج الاستهلاك، وفي المقابل، لا تتغير الطبيعة الملازمة للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد.

ويضيف الباحث أن مفهوم التكلفة التناسبية، يهتم بتسليط الضوء على أنماط الاستهلاك بطريقة أكثر واقعية نتيجة توجيه التكلفة المتغيرة بطبيعتها كتكلفة ثابتة عند نقاط استهلاك الموارد - حسب علاقاتها بمخراجات مجمع الموارد- في حين أن الطبيعة الأولية للتكلفة الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد، ويتفق هذا الافتراض مع الحقيقة الراهنة لهيكل التكاليف الصناعية وتأثير الأتوماتيكية في التصنيع، وكذلك علاقة السبب والنتيجة، مما يعكس التكلفة الفعلية وقت الاستهلاك.

الدعامة الثالثة- استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:

يعتمد نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة (مجمع موارد آخر- الأنشطة - عمليات- المنتجات...) على أساس ما استهلك "كميا" من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك، وليس مقدماً كما في حالة نظم التكلفة التقليدية.

ومن ثم تقوم هذه الدعامة على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات على أساس أن استخدام هدف لتحقيق هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات، ويمثل ذلك علاقات السببية لتحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية.

ويرى الباحث أن المحاسبة عن استهلاك الموارد وفقاً للدعائم الثلاث السابقة لها تأثير قوى على إدارة المنشأة ككل، حيث توفر تمييز واضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف، وأن هذا التمييز يمكن أن يسهل تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة، كما يوفر التتبع التفصيلي والمستمر لاستهلاك الموارد وتخصيص تكاليف الموارد وقت حدوثها فقط- الموارد تخصص عند استخدامها فقط- مما يساعد على تحليل الطاقة ومن ثم تحديد حجم الطاقة العاطلة/ الفائضة.

(٢) المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA):

من الدعائم الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة عن استهلاك الموارد أمكن الوصول إلى عدة مبادئ أساسية لمحاسبة استهلاك الموارد تحكم مفهومها وتطبيقها وهي:(عبد اللطيف وخلف، ٢٠١٧- Benjamin & Todd, 2003- Elshahat, 2016)

أ- تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد:

تُعد مجتمعات الموارد حجر الزاوية في المحاسبة عن استهلاك الموارد للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجتمعات التكلفة، ويعرف مجمع الموارد بأنه تجميع لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، وتتميز مجتمعات الموارد في مدخل (RCA) بأن كل مجمع موارد يتضمن التكاليف لعنصر فقط، وليس تجميعاً لمجموعة من العناصر المختلفة (Ajaz & Mehboob, 2011).

ب- إدارة استباقية (فعالة) للطاقة الزائدة/ العاطلة:

كأي نظام ديناميكي لا يمكن تحقيق التوازن بين العرض والطلب، أي لا يعنى نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد عدم وجود طاقة عاطلة أو أنه يسعى إلى استبعادها بالكامل، ولكنه يسعى إلى إظهار مواطن الطاقة العاطلة/ الزائدة حتى تتمكن الإدارة من تقليلها أو العمل على التخلص منها بقدر الإمكان.

ج- العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد:

تركز المحاسبة عن استهلاك الموارد على دراسة وبيان العلاقات التشابكية بين الموارد حيث تقر بأن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، وذلك لتوفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد، وحول تدفق التكلفة، وأيضاً في عملية التخطيط فالمخرجات الكمية التي يوفرها مجمع موارد معين يتم التخطيط لها لاستهلاكها من مجمع موارد آخر، وهذه المخرجات مقيسة بمعدلات قياسية لكل وحدة من الناتج الذي يوفره مجمع التكلفة (بدوي، ٢٠١٨).

د- الطبيعة الأولية المتأصلة والتغيرات في التكلفة:

يركز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على طبيعة التكلفة، حيث ترتبط تكاليف الموارد بمخرجات مجموعات الموارد، وتقر ببعدين مهمين لطبيعة التكلفة أولهما- الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة أو متغيرة مع نماذج استهلاك الموارد، ثانيهما- الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة والتي تجعلها عرضة للتغير التناسبي عند نقاط استهلاك الموارد، وهذا ما يعرف بالتحميل الكلي لتكاليف الموارد الذي يهتم بمفهوم التكاليف التناسبية Proportional Costs والتي قد تكون ثابتة أو متغيرة مع نقطة استهلاك الموارد، وفي المقابل، لا تتغير الطبيعة الملازمة للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد.

هـ- استيعاب أغراض التكلفة كافة التكاليف (التكاليف المستوعبة):

أي الاعتماد على نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة، بحيث يتم استيعاب التكاليف الثابتة عند المستوى المطلوب من الربحية بالاعتماد على نموذج متعدد الأبعاد Multi-Dimensional، وذلك حتى لا يمارس الاستيعاب الكامل للتكاليف على المنتجات أو العملاء (أغراض التكلفة النهائية).

فلا يمكن للشركة من تجنب التكاليف العاطلة نهائياً أو تتحمل بالتكاليف التي ترتبط أو لها علاقة السببية في علاقاتها بالمخرجات فقط دون باقي التكاليف، وخاصة موارد الإدارة والتكاليف الإضافية الموزعة بواسطة نظام (ABC)، ولكن مدخل (RCA) يسعى لتوضيحها أو تميزها للإدارة.

وأشار (Todd & Benjamin) إلى ذلك بـ (Not "Empty The Bathtub") ولكن لابد من التقرير عنها حتى تتمكن الإدارة من معرفة الأماكن غير المنتجة أو مواطن الطاقات الفائضة، فتكاليف الطاقات العاطلة/ الزائدة تخصص أو توزع عند المستوى المطلوب من الأرباح في الشركة بحيث تتمكن الشركة من معرفة تقارير الربحية الكاملة، وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتج المنسوبة إليه، وإبراز الفروق للإدارة، مما يساهم في الإدارة الحقيقية للطاقة وإمكانية تحقيق ربط مسئولية استغلالها ربطاً مباشراً في ظل قرار الحصول على الطاقة، ونجد أن لهذا المبدأ أهمية بالغة لأن تحديد حجم العاطلة التي تتحملها المنشأة وتحليل مصادرها كان السبب في نشأة وظهور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA).

ثالثاً- منهجية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخصيص التكلفة:

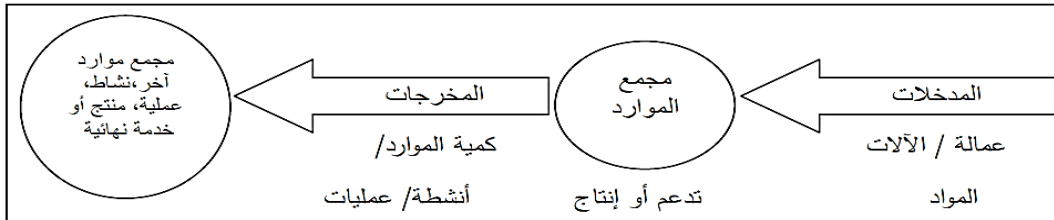
يكون التركيز في أي نظام لإدارة التكلفة على التكاليف ضرورياً ومهماً؛ وذلك لأن التكاليف أكثر تأكيداً من الإيرادات، كما أنها تسبق الإيرادات وهذا يقودنا إلى سؤال جوهري يطرح نفسه بقوة وهو ما سبب التكلفة؟

وقد حاولت ممارسات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في السنوات الأخيرة تقديم إجابات مختلفة لهذا السؤال، حيث ركز مدخل (ABC) على الأنشطة، وركز أسلوب (TOC) على قيود تيار الإنتاج، وركز مدخل (Lean) محاسبة الخلو من الفاقد على مسار تدفق القيمة، ولكن الجواب الصحيح في أغلب الأحيان الذي لم يتم التركيز عليه من قبل في أي طريقة هو الموارد فهي السبب في جميع التكاليف وبطبيعة الحال هي السبب في جميع الإيرادات (White, 2009).

وبمعنى آخر يمكن القول أن الموارد هي سبب التكاليف، ولهذه الموارد طاقة تعكس هذه التكاليف، والحصول على الطاقة هو سبب حدوث التكلفة، ويقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد بتعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة أغراض التكلفة مقاسة في شكل كمي وهذه التكلفة تتدفق من مجموعات الموارد إلى أغراض التكلفة المختلفة (الأنشطة- مجموعات- المنتجات...)، مع مراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد بحيث إن كل مورد قد يفيد مورداً آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة (مطر، ٢٠٢٠).

وهذا يقودنا إلى نتيجة هامة، وهي أن فلسفة مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد تمتد لتضم مفهوم إدارة الطاقة من خلال الموارد، ويؤكد على ذلك (Scott, 2004) حيث يرى أن إدارة الطاقة تؤدي إلى إدارة أكثر كفاءة للتكلفة، وبالتالي يجب أن تصير "الموارد" وليس "الأنشطة" محور اهتمام أي نظام التكاليف بغرض الوصول إلى تكلفة أكثر كفاءة، فأى نشاط أو عملية أو أي هدف تكلفة ما هو إلا استخدام لمجموعة موارد معينة.

ومن هنا يتضح أن الموارد هي أصل العملية، ولذلك تركز (RCA) على الموارد بشكل بالغ الأهمية، كما تؤكد على أن أي نموذج دعم القرار يجب أن يركز على تدفق الموارد إلى جميع أنحاء المنظمة، على أن يتم تنظيم موارد الشركة في مجموعات متجانسة من الموارد تسمى مجموعات الموارد التي قد تدعم مجمع موارد آخر أو إنتاج منتج أو خدمة للعملاء مباشرة، ويمكن عرض النموذج الأساسي للتنظيم في ظل نظام (RCA) من خلال الشكل التالي رقم (١) (White, 2009):



شكل (١): مدخلات- مخرجات نموذج استهلاك الموارد

ونظراً لأن مدخل (RCA) يركز على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة لخلق القيمة بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى، أي العلاقات المتبادلة بين الموارد. سيتناول الباحث ماهية الموارد وتقسيماتها طبقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لفهم طبيعة الموارد فيما يلي (كنده، ٢٠٢١ - عرقال، ٢٠٢٣):

أ- مفهوم الموارد:

توجد العديد من التعريفات لمفهوم الموارد من الناحية الاقتصادية والمحاسبية، وسوف نتناول هذا المفهوم من الناحية المحاسبية وبما يخدم غرض الدراسة، ويمكن تعريف الموارد بأنها "السبب في حدوث التكاليف، وتعد من أهم القضايا في الوقت الراهن وتتمثل الموارد التي تحتاج إليها منظمات الأعمال في الموارد المالية (مواد- عمل-...) والموارد غير المالية مثل الشهرة، وبراءة الاختراع... فهي لا تقل أهمية عن الموارد المالية في تحقيق أهداف المنشأة".

وتتمثل خصائص الموارد في كل من: المقدره: وهي الخصائص النوعية للموارد، والطاقة وقسم الاتحاد الدولي للصناعات المتقدمة (CAM-I) موارد الوحدات الاقتصادية إلى ثلاث فئات للطاقة هي: (الإنتاجية - غير منتجة - راکدة أو عاطلة)، وهيكل التكاليف أو سلوك التكاليف، وهي انعكاس لخصائص الموارد وكل مجمع موارد له خصائص الموارد فمثلاً الموارد البشرية مرتبطة بمعدلات الدفع والبدلات... الخ.

ب- تقسيمات الموارد طبقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد:

توجد العديد من الأطر لتبويب الموارد، فمن وجهة النظر التقليدية تصنف الموارد إلى (مواد المواد الخام- موارد التحويل- موارد التشغيل)، إلا أن الباحث سوف يركز على تقسيم الموارد طبقاً لمدخل (RCA) وبما يخدم أهداف البحث، وحيث إن الموارد تعبر عن كل ما تحتاجه الشركة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، وتنتهج المحاسبة عن استهلاك الموارد وجهة نظر إدارة الطاقة لتقسيم الموارد، أي أن المعيار الذي يستند إليه مدخل (RCA) لتفرقة بين الموارد، هو هل يمكن قياس وتحديد مقدار معين لقدرات- لطاقات- هذه الموارد أم لا يمكن ذلك؟ وبصفة عامة يمكن تقسيم الموارد وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين وهما (White, 2008 - شاهين، ٢٠٠٦)، (Ling, 2021):

- الموارد ذات الطاقة المحددة:

هي تلك الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول على طاقة إضافية منها، لا بد من بذل المزيد من الجهد، وكذلك إنفاق المزيد من الاستثمارات وتحمل تكاليف وأوقات الانتظار الطويلة، كما تتميز هذه الموارد بأن تكاليف الحصول والاستحواذ عليها أكبر من تكاليف الاستخدام والاستهلاك لها، ويرجع هذا إلى أن هذه الموارد لا يتم استغلالها بصورة كاملة، ومن أمثلة هذه الموارد أغلب الموارد التي تستخدم في القطاعات الإنتاجية والخدمية مثل الآلات والمعدات، العمالة المباشرة،... إلخ.

- الموارد ذات الطاقة غير المحددة:

هي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقة محددة، ويمكن للشركة الحصول عليها كلما أرادت بدون أي تكاليف إضافية للطلب لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك، ولا يتم دفع إلا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك، ومن أبرز الأمثلة على هذه الموارد تكاليف الخدمات مثل تكاليف الكهرباء، الغاز، التليفون...إلخ.

وبالنسبة لهذه الموارد، فإن تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك حيث إن الشركة لا تتحمل ولا تتحاسب إلا على مقدار ما يتم استهلاكه من هذه الموارد، أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد فلا يحمل على الإنتاج، ومن ثم فإن التركيز في هذه الحالة يكون على الاستهلاك وليس الاستحواذ.

ويساعد هذا التقسيم المديرين على معرفة فلسفة التحسين المستمر وعلاقتها بنوعي الموارد، وتحديد أفضل السبل لإدارة تكاليف الطاقة وتخفيض تكاليف الطاقة العاطلة، فتحسين كفاءة استغلال الموارد يكون له تأثير مختلف حسب نوعي الموارد، وذلك على النحو الآتي:

- عندما يتم تحسين كفاءة استخدام الموارد المحددة الطاقة سوف يؤدي ذلك إلى زيادة تكاليف الطاقة العاطلة، وإذا لم يتخذ المدير أي تصرف إيجابي فإن التوفير والكفاءة في استخدام الموارد سوف يذهب هباء في الطاقة العاطلة، ولا بد أن يجد المدير بدائل لاستخدام هذه الطاقة العاطلة، حتى لا تتحمل المنتجات بتكلفتها.

- وعندما يتم تحسين كفاءة استخدام الموارد غير محددة الطاقة، فإن هذا يؤدي إلى تخفيض حجم الموارد التي تحتاج إليها، ومن ثم تخفيض تكاليف الاستحواذ على هذه الموارد، ولا يحتاج المدير إلى اتخاذ أي إجراءات إضافية، ومن ثم تستطيع الشركات من تحقيق ميزة تنافسية.

المبحث الثاني

إطار مقترح لاستخدام مدخل (RCA) في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة

تمهيد:

يتمثل الهدف النهائي لأي نظام محاسبي في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات في الوقت، والشكل، والمضمون، وبالتكلفة المناسبة، بالإضافة للشخص المناسب، وتتوقف نوعية المعلومات المستمدة من النظام المحاسبي على نموذج التكلفة المستخدم في المنشأة، ومن ثم تظهر أهمية التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط، للنهوض بكفاءة نظم إدارة التكلفة في الوحدات الاقتصادية وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية، ولهذا تناول البحث في هذا المبحث كيفية صياغة إطار مقترح للتكامل بين النظامين وبيان دوره في ترشيد القرارات، وتحقيقاً للهدف من هذا المبحث تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

أولاً- أهمية الإطار المقترح:

تكمن أهمية الإطار المقترح في تحقيق الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والخاص بتوفير معلومات ملائمة، وقتية، ودقيقة، وبتكلفة مرضية للأشخاص المسؤولين داخل الوحدات الاقتصادية (محمد، ٢٠١٩).

ويتطلب تحقيق هذا الهدف القيام بعملية قياس سليم لتكلفة المنتج، ويحتاج القياس السليم إلى التدقيق في عملية التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة، ومن هنا تنبع أهمية الإطار المقترح في تطوير عملية التخصيص لتلك العناصر، وذلك من خلال محاولة وضع إطار مقترح للتكامل بين أفضل نظامين عالميين، وهما مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط للاستفادة من مزايا النظامين معاً، بما يكفل المزيد من الدقة في حساب تكلفة المنتج وتحديد مواطن الطاقات العاطلة وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.

فالتكامل بين المدخلين (ABC & RCA) يشكل إطاراً محاسبياً أكثر شمولية وذو جوهرية لمحاسبي التكاليف بالوحدات الاقتصادية، وخاصة وأن نظام (RCA) يركز على الموارد والعلاقات التشابكية المتداخلة بينهما، ويهتم بفصل الطاقات العاطلة عن تكلفة المنتجات، وهو ما يعالج أوجه التناقض الموجهة لبعض الافتراضات التي يقوم عليها نظام (ABC) نتيجة عدم النظرة الشمولية للموارد وتكلفتها.

كما أن هذا المزيج والاتحاد بين النظامين يمدنا بمدخل متكامل وشامل للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، فنظام (ABC) يركز على الأنشطة بشكل بالغ ويهتم بتوفير معلومات تبين الأهمية النسبية لكل نشاط (أنشطة مضيقة للقيمة- وأنشطة غير مضيقة للقيمة) وأيضاً يهتم بتحديد مسببات التكلفة مما يساعد في تحديد التشكيلة المربحة من المنتجات حيث يوفر معلومات تساعد في التنبؤ بالتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة للتغيرات في حجم وتشكيلة المنتجات...إلى غير ذلك من معلومات.

وعلى الجانب الآخر يهتم نظام (RCA) بالنظرة الشمولية للموارد وكيفية استهلاك مخرجات الموارد وتحديد الموارد المحددة للطاقة وغير المحددة للطاقة، كما أنها تهتم ببلورة تكاليف الموارد العاطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة...إلخ.

وبالتالي يتيح التكامل بين المدخلين للمنشأة تحقيق أمرين في غاية الأهمية: أولهما- القياس الدقيق للتكلفة وتحميل المنتج أو الخدمة بالتكلفة الحقيقية التي يجب أن يتكبدها المنتج، وثانيهما- تحديد الطاقة العاطلة/ الفائضة وفصلها عن تكلفة المنتج، وهذا بدوره يؤدي إلى توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية وفي المحصلة النهائية تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتعظيم قيمتها.

ثانياً- الهيكل العام للإطار المقترح:

(١) متغيرات الإطار المقترح:

أ- **الموارد:** وهي كل ما تحتاجه الشركة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات ومزاولة نشاطها، وينتهي الإطار المقترح وجهة نظر إدارة الطاقة لتقسيم الموارد، وتقسّم إلى نوعين وهما: الموارد ذات الطاقة المحددة والموارد ذات الطاقة غير المحددة (White, 2008).

ب- **مجمعات الموارد:** وهي تجميع لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، ويمثل هذا المجمع عنصراً من عناصر الموارد مثل: الأفراد، والآلات، والخدمات المختلفة (قحطان، ٢٠٢٠).

ج- **العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد:** وهو متغير مهم ومؤثر في الإطار المقترح، ويقصد بالعلاقات التشابكية بين الموارد أن لكل مجمع موارد مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجمعات موارد أخرى، أي أن كل مجمع موارد قد يفيد ويستفيد من مجمع موارد آخر، وهو ما يؤثر على قياس وتحديد التكلفة والسيطرة عليها (عبد اللطيف وخلف، ٢٠١٧).

د- **مسبب التكلفة الخاص بالموارد:** وهو متغير يؤثر في قرار تخصيص الموارد على الاستخدامات البديلة المختلفة التي تمثل موضوعات القياس التكاليفي، ويعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس لحجم المخرجات المتوقع من المورد، ويقاس بصورة كمية (بدوى، ٢٠١٨).

هـ- **الأنشطة:** يعرف النشاط على أنه كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عملية أو عمليات أو تنفيذ إجراء أو إجراءات، أي أن النشاط فعل أو مهمة معينة في دورة الإنتاج تستهلك موارد المنشأة (عاشور، ٢٠٠٨)، ويتيح نظام التكاليف على أساس النشاط إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، وتحليل كل نشاط لتحديد ما إذا كان نشاطاً يضيف قيمة أو نشاطاً لا يضيف قيمة.

و- **مجمعات الأنشطة:** عبارة عن مجموعة من الأنشطة المتجانسة المتكاملة التي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد.

ز- **مسبب تكلفة الأنشطة:** وهو متغير يؤثر في قرار تخصيص تكاليف مجمعات الأنشطة على موضوعات القياس التكاليفي والتي تمثل السبب في استهلاك تلك الأنشطة بواسطة الاستخدامات البديلة، ويمكن تعريفه على أنه السبب الكامن وراء حدوث تكلفة ما، وتكرار حدوثه تكرار حدوث هذه التكلفة ويستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة.

ح- هدف التكلفة: هو النقطة النهائية التي تتجه إليها التكلفة، وقد تكون وحدات تحميل التكلفة منتجا أو خدمة أو عميلاً أو مشروعاً، أو هو عن كل ما يراد تحديد تكلفته، مع مراعاة عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة، بالشكل الذي يؤدي إلى الحساب الدقيق لتكلفة المنتجات وتنمية المركز التنافسي للشركة (Sidney & Mahech, 2006).

(٢) منهجية الإطار المقترح للتكامل في تحديد وقياس تكاليف أغراض التكلفة:

تعتمد آلية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط على مجموعة من الخطوات الأساسية التي توضح علاقات الترابط والتفاعل بين المتغيرات التي يتكون منها الإطار المقترح وكيفية تحديد وقياس تكاليف أغراض التكلفة ومعالجة الطاقة العاطلة، وفيما يلي خطوات تصميم الإطار المقترح:

الخطوة الأولى- الحصر الكمي لكافة أنواع الموارد المملوكة لدى المنشأة:

يبدأ عمل الإطار المقترح بالحصر الكمي لكافة أنواع الموارد المملوكة لدى المنشأة من (أفراد - آلات - مباني - أموال - خدمات...) وذلك باعتبارها استثمارات متاحة تملكها المنشأة من أجل مزاولتها نشاطها، ثم يتبع عملية الحصر إعداد تقرير تفصيلي على مستوى كل مورد من الموارد يتم فيه تحديد نوعية هذا المورد من حيث الموارد المحددة للطاقة أو من الموارد غير المحددة للطاقة، وذلك لدراسة أوضاع استغلال الطاقة، كما يتم فيه اختيار محركات التكلفة الأكثر ملاءمة لكل مورد، وتحديد خصائصه من حيث الكفاءة ومهارة العاملين، وجودة الآلة... وغيرها، وخاصة وأن لها تأثيرها على عملية صنع القرار (بدوي، ٢٠١٨).

الخطوة الثانية- بناء خريطة تنظيمية لمجمعات الموارد:

تُعد عملية بناء مجتمعات الموارد أهم ابتكار لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، فمن خلالها يسهل تحديد موقع وكمية وتكلفة كل مورد مستخدم داخل المنشأة وأيضاً تحديد كل مورد غير مستخدم (موارد عاطلة)، ويتم بناء مجتمعات الموارد على مرحلتين هما:

١- تحديد أو بناء مجتمعات الموارد:

تعتمد هيكلية مجتمعات الموارد على وجود ثلاثة أبعاد أساسية هي: "تحديد نوع المورد الموجود، وتحديد الكيفية التي يتم بها استخدام المورد، وكيفية تتبع كل مورد (الكومي، ٢٠٠٧)، وعند بناء مجتمعات الموارد يتم التنقيب لأسفل مستوى من الموارد، ووضع (Lawrence, 2005) مجموعة من المعايير يجب أخذها في الاعتبار عند بناء مجتمعات الموارد أهمها:

أ- يجب أن يكون لمجمع الموارد مخرجات يمكن تعيينها، كما يمكن قياسها وقياس تكاليف تعيينها.
ب- أن تكون مخرجاته متكررة وقابلة للتخطيط.

ج- أن يكون التجميع لمجموعة من الموارد المتجانسة والمتكاملة في منطقة معينة من المسؤولية على مسيب تكلفة واحد.

د- يجب أن يكون مجمع الموارد مركز مسؤولية.

٢ - تحديد مخرجات مجموعات الموارد بالكمية:

يعتمد الإطار المقترح على الدعائم التي تستند إليها المحاسبة عن استهلاك الموارد عند تحديد مخرجات مجموعات الموارد، حيث يتم تحديد مخرجات مجموعات الموارد في شكل كمي، كما يستخدم مفهوم الطاقة النظرية بدلاً من مفهوم الطاقة المتاحة لتوفير ثباتاً نسبياً في معدل تحميل التكاليف على المنتجات، هذا بجانب الاعتماد على التكلفة الاستبدالية في حساب الإهلاك بدلاً من التكلفة الدفترية (Alkhafajia et al, 2020).

الخطوة الثالثة- تحديد تكاليف مجموعات الموارد، وحساب معدل تكلفة الوحدة من مجمع الموارد:

يتبع عملية الحصر الكمي لمجموعات الموارد القيام بالحصر القيمي لكل مجمع مورد (أي تحديد تكاليف مجمع الموارد)، وتعكس تكاليف الموارد طبيعة المورد نفسه - خصائصه- ويلاحظ أن هذا التخصيص يساعد على الوصول إلى أدنى مستوى من الموارد وتتبع التكلفة عند أدنى المستويات، كما أن وجود تجانس في التكاليف داخل مجمع الموارد يقوى من مسبب التكلفة الذي سيتم استخدامه لأنه يكون مناسباً لطبيعة التكلفة الموجودة داخل المجمع، وبالتالي يشكل البنية الأساسية لنظام دقيق لحساب التكاليف.

وعند تحديد تكاليف مجموعات الموارد يجب مراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد، وذلك لتوفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد، كما أن هذه العلاقات ما بين الموارد تعتمد على المخرجات الكمية أكثر من اعتمادها على القيم النقدية، وبالتالي فإن العلاقة ما بين مجمع الموارد الأصلي ومجمع الموارد الفرعي الذي يخدمه تكون على أساس الكميات (Syed & Mehboob 2011).

وعند دراسة سلوك التكلفة داخل مجمع الموارد، يميز أسلوب (RCA) بين التكلفة الثابتة والتكلفة التناسبية على أساس نقاط استهلاك الموارد، والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة التي تفسر احتمال التغيير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الاستهلاك، ويتم تخصيص التكاليف الثابتة على أساس الطاقات النظرية المتاحة، أما التكاليف التناسبية، فتخصص على أساس الكميات المخططة/ الفعلية، ومن ثم نجد أن وحدة التكلفة موزعة على مكونات التكلفة الثابتة والمتغيرة، ومعدل التكلفة الوحدة ينبثق من كلا العنصرين، وبعد تحديد مجموعات الموارد وتقدير طاقاتها- مخرجاتها- بالكمية وتحديد تكاليفها بدقة يتم احتساب معدل تكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد بقسمة تكاليف مجمع الموارد على مخرجات مجمع الموارد، ويمكن توضيح قائمة تكاليف لمجمع الموارد لأحد الأقسام من خلال الجدول التالي رقم (١) (White, 2009).

جدول (١): قائمة تكاليف لمجمع الموارد لأحد الأقسام

مجمع موارد (.....)		قياس المخرجات :	كمية المخرجات :
التكلفة الثابتة	التكلفة التناسبية	البيان	
		التكاليف الأولية: - أجور الفنيين المختصين - رواتب المشرفين - المواد الخام - الإهلاك	
		الكمية التناسبية	الكمية الثابتة
		مجموعات الموارد: المرافق والخدمات مجموعات أخرى	كمية المخرجات
xxx	xxx	xxx	xxx
		إجمالي تكلفة مجمع الموارد	
xxx	xxx	معدلات تكلفة الوحدة (إجمالي تكلفة/ كمية المخرجات)	

الخطوة الرابعة- تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة:

يتم التعرف على العمليات المختلفة التي تقوم بها المنشأة وإعداد خرائط تدفق تتضمن تفصيلات عن كل خطوة في عمليات الإنتاج بداية من تصميم المنتج وتسليم المواد وحتى الفحص النهائي للمنتج التام وخدمات ما بعد البيع، ثم يتم تجميع الأعمال المتجانسة والمتكاملة والمكونة لنشاط معين من أنشطة المنشأة.

و تُعد الأنشطة بمثابة العمود الفقري داخل الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس النشاط حيث تستهلك مخرجات مجموعات الموارد، ويتيح نظام (ABC) إمكانية دراسة وتحليل كل نشاط من زاوية القيمة المضافة، وبالتالي تقدم هذه الخطوة تقريراً تفصيلياً عن كل نشاط لتحديد ما إذا كان يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة، وتحديد موقعه على خريطة العمليات (الغبان والغبان، ٢٠٢٣).

الخطوة الخامسة- بناء مجموعات الأنشطة:

يتم في هذه الخطوة تجميع مجموعة من الأنشطة المتجانسة والمتكاملة والتي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد في شكل مجمع نشاط، ويهتم مدخل (ABC) بالتحديد الدقيق لمجموعات الأنشطة للوصول إلى الدقة في تخصيص التكلفة، وحتى يمكن تحقيق أكبر قدر من الدقة في عملية بناء مجموعات الأنشطة، يعتمد الإطار المقترح للتكامل على الهيكل أو التسلسل الهرمي للأنشطة والذي اقترحه (Cooper & Kaplan) وخاصة وأن هناك شبه إجماع في التراث الفكري المحاسبي على تقسيم الأنشطة المؤدة داخل الشركة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لهذا التسلسل الهرمي، وتقسيم الأنشطة وفقاً لهذا التسلسل إلى أربع مجموعات رئيسية (أنشطة على مستوى وحدة المنتج- أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية- أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي- أنشطة على مستوى المنشأة ككل (التسهيلات العامة) (مطر، ٢٠٢٠، سعدة وآخرون، ٢٠٢١).

ويرى الباحث أن هذه المستويات الأربعة تساعد على بحث العلاقة بين الأنشطة والموارد المستنفدة بمعرفة كل منها، وتحديد المسارات التي تتدفق من خلالها التكاليف حسب الأنشطة، وتحديد شجرة محركات التكلفة لكل مجموعة أو مستوى من هذه الأنشطة

الخطوة السادسة- تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على مجتمعات/مراكز الأنشطة:

يتم تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة تبعاً لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مخرجات هذه المجتمعات، مع مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مورداً من الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المجتمع، فالتخصيص يكون على قدر الاستفادة، ويتم توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على مراكز الأنشطة على مرحلتين هما (Alsfar , 2021):

المرحلة الأولى- تحديد نسب استفادة مراكز الأنشطة من مجتمعات الموارد كميًا:

يتم في هذه المرحلة الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة بواسطة مسببات الموارد التي تعكس مقدار الحجم الفعلي المستهلك من الموارد لتنفيذ الأنشطة، حيث يحدد مسبب تكلفة الموارد حجم الموارد التي يجب إنفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات التي تستهلكها الأنشطة، أي أنه مقياس لكمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة.

المرحلة الثانية- توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على مراكز الأنشطة:

بعد ما تم تحديد ما استهلكه كل مركز نشاط من مخرجات مجمع الموارد كميًا بواسطة مسببات الموارد، يتم تحميله بتكاليف ما استهلكه من طاقة هذه الموارد باستخدام معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع الموارد (السابق تحديده)، أي يتم تحميل كل نشاط بمقدار ما استهلكه فقط من مجتمعات الموارد، ويتم تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على مراكز الأنشطة بالمعادلة التالية:

مقدار ما استهلكه مركز النشاط من مخرجات مجمع الموارد × معدل تكلفة وحدة الطاقة من مجمع الموارد

وتظهر أهمية هذه الخطوة في قياس مؤشرات استغلال الطاقة على مستوى مراكز الأنشطة والمقارنة بين الطاقات المخططة والمستغلة، حيث يتم قياس نسب الاستغلال كميًا بواسطة مسببات الموارد، وبالتالي توفر هذه الخطوة تقريراً يوضح مؤشرات استغلال الطاقة على مستوى مراكز الأنشطة، ويمكن أن يأخذ هذا التقرير الشكل التالي، جدول رقم (٢):

جدول رقم (٢): مؤشرات استغلال الطاقة

بيان	الطاقة المخططة	الطاقة المستغلة	الطاقة المستغلة خلال الفترة السابقة	نسبة الطاقة المستغلة إلى المخططة	نسبة الطاقة المستغلة إلى الطاقة المستغلة في الفترة السابقة
مركز النشاط (١)					
مركز النشاط (...)					

الخطوة الأخيرة- تحديد تكلفة أغراض التكلفة النهائية:

يعرف هدف التكلفة بأنه النقطة النهائية التي يحمل عليها التكاليف المناسبة، وقد تكون وحدات تحميل التكلفة منتجاً أو خدمة أو عميلاً... ويتم قياس تكلفة أغراض التكلفة النهائية وفقاً للإطار المقترح على مرحلتين هما:

المرحلة الأولى- توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على أغراض التكلفة:

يتم تخصيص بعض تكاليف مجتمعات الموارد على أغراض التكلفة مباشرة، فقد تخدم بعض مجتمعات الموارد أغراض التكلفة النهائية مباشرة دون المرور على الأنشطة، حيث تستهلك أغراض التكلفة مخرجاتها بشكل مباشر، ويتم التخصيص بمقدار استفادتها من مخرجات هذه المجتمعات بالاعتماد على مسببات التكلفة.

ومن خلال هذه المرحلة يمكن حساب تكاليف الطاقات العاطلة لمجتمعات الموارد، وذلك بعد تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد للأنشطة حسب استفادتها من خدماتها، وأيضاً تخصيص الجزء المباشر لأغراض التكلفة النهائية، والجزء المتبقي من طاقة تلك المجتمعات يعد غير المستغل/ عاطل (خليل وحليح، ٢٠٢٣).

حيث يعترف الإطار المقترح بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة، ويقوم على التفرقة بين الموارد بالقدر المتاح والموارد بالقدر المستخدم (الفرق بين امتلاك الموارد/ استهلاكها)، ولا يهتم بالاستيعاب الكامل للتكاليف، وعلى هذا يسعى الإطار المقترح إلى تمكين الإدارة من معرفة مواطن الطاقات العاطلة، وحتى تحقق هذه المرحلة الهدف منها يجب أن تنتهي بإعداد تقرير يوضح تكاليف الطاقات العاطلة بمجتمعات الموارد، ويمكن أن يأخذ هذا التقرير الجدول التالي رقم (٣):

جدول رقم (٣) : توزيع تكاليف مجتمعات الموارد

البيان	توزيع مجمع موارد الأفراد	توزيع مجمع العدد والادوات	توزيع مجمع موارد (...)	الإجمالي
الأنشطة:				
مركز النشاط (١)				
مركز النشاط (...)				
أغراض التكلفة النهائية:				
المنتجات/ الخدمات				
الطاقة العاطلة				
الإجمالي				

المرحلة الثانية- توزيع تكاليف مجتمعات الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية:

يتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف مجتمعات الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على مسببات تكلفة الأنشطة، ويتوقف نجاح هذه المرحلة في الوصول إلى قدر متميز من الدقة في تخصيص التكلفة على الاختيار الصحيح لمسببات الأنشطة، وبالتالي يجب التأكد من أنها تقيس بدقة ما تستهلكه أغراض التكلفة فعلاً من الأنشطة (حسن، ٢٠٢٣).

ولأهمية هذه المسببات في توضيح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات، وأيضاً في قياس ما استهلكه غرض التكلفة من خدمات الأنشطة، ارتكز الإطار المقترح على مفهوم هرمية التكلفة (الذي يقسم الأنشطة إلى أربع مجموعات) وذلك حتى يمكن استخدام مسببات تكلفة ملائمة لكل نشاط من أنشطة المنشأة، فمسببات التكلفة المختارة على مستوى وحدة المنتج سوف تكون مختلفة عن المختارة على مستوى الدفعة الإنتاجية... وهكذا.

ولاشك أن هذا التسلسل الهرمي سوف يتيح معرفة العلاقة بين الأنشطة والموارد المستهلكة، فالتغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات نتيجة التعديلات التي يتم إجراؤها في خصائص وتصميم المنتجات، ستختلف عن التغيرات الناتجة عن إجراء تعديلات على المزيج الإنتاجي والبيعي، أو حجم الدفعة الإنتاجية... إلخ، وهو ما يعكسه مسبب النشاط، فأى تغير في محرك التكلفة سوف يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة بغرض التكلفة، ولهذا يجب اختيار مسبب التكلفة الأكثر التصاقاً بمجمع التكلفة، وبعد ما تم اختياره يستخدم في توزيع تكاليف مجموعات الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية.

وبعد ما تم تحميل أغراض التكلفة النهائية بنصيبها من تكاليف الأنشطة، وأيضاً بنصيبها من تكاليف مجموعات الموارد التي استهلكت مخرجاتها مباشرة دون المرور على الأنشطة، يمكن توضيح ربحية المنتج وتحديد الطاقة العاطلة من خلال قائمة الدخل التي يمكن أن تأخذ الشكل التالي، جدول رقم (٤)، في ظل الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط:

جدول رقم (٤): قائمة الدخل في ظل الإطار المقترح للتكامل

المبالغ	البيان
xxx	إيرادات المبيعات
xx	(-) إجمالي تكاليف الموارد المتاحة بالقدر المستخدم
xx	هامش المساهمة
xx	(-) تكاليف طاقة الموارد العاطلة
xx	هامش الربح بعد خصم تكاليف الطاقة العاطلة

ويلاحظ من قائمة الدخل في ظل الإطار المقترح أنها تحتوي على بند مستقل لتكاليف الطاقة العاطلة بعد الوصول إلى هامش المساهمة، وبعد أن استعرض الباحث الخطوات التفصيلية للهيكل العام للإطار المقترح للتكامل، ومجموعة التقارير عن الموارد والأنشطة ومؤشرات استغلال الطاقة التي يمكن أن يقدمها للاستخدامات الإدارية المختلفة، فإنه من أجل اكتمال الفائدة يصبح من الضروري بيان دور الإطار المقترح في توفير المعلومات التي تسهم في تعزيز دور نظم معلومات التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية.

ثالثاً- دور الإطار المقترح للتكامل في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة:

يُعد تحسين جودة معلومات التكلفة مطلباً ضرورياً لتخفيض مخاطر القرارات الإدارية، ولتدعيمها عند كل المستويات، بما يضمن تمكين المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية للبقاء في دنيا الأعمال، وعادة ما يرتبط نجاح أي مدخل/ إطار مقترح بمدى تميزه وقدرته على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لخدمة أهداف الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على مختلف المستويات مقارنة بما هو مطبق في الوقت الراهن.

وبالرجوع إلى الإطار المقترح للتكامل نجد أنه يتميز بالتفصيل وبالشمول، وذلك لتعدد المستويات الإدارية التي يخدمها، حيث يوفر المعلومات اللازمة لترشيد القرارات على مختلف المستويات، ويرجع ذلك لاعتماده على فلسفة أساسية ترى أن قيمة المعلومات التي ينتجها تنبع من بناء هذه المعلومات عند مستوى الموارد، كما أن تركيزه على الموارد والأنشطة معاً، يساعد في الربط بين مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة، وهو ما يمكنه من تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي التخطيط الدقيق للموارد التي تحتاج إليها أنشطة المنشأة، واعترافه بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة يساعد على بلورة الطاقات العاطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة وتحديد كمياتها والتكاليف الخاصة بها، ومن ثم تظهر أهمية الإطار المقترح للتكامل في النهوض بنظم معلومات إدارة التكلفة بما يكفل الاستغلال الكفء للموارد المتاحة كأحد أسلحة المنافسة في بيئة التصنيع المعاصرة للبقاء في دنيا الأعمال.

وفيما يلي بيان دور الإطار المقترح للتكامل في تعزيز نظم معلومات التكلفة، كأداة لترشيد القرارات الإدارية في مختلف المستويات:

أ- القرارات التشغيلية:

لبيان دور الإطار المقترح في مساعدة إدارة المنشآت على ترشيد القرارات على المستوى التشغيلي، يمكن تقسيمها إلى:

١- القرارات المتعلقة بالكفاءة:

ويقصد بالكفاءة (الكومي، ٢٠٠٧) مدى الاستخدام الاقتصادي للموارد المستهلكة بغرض إنتاج المنتجات النهائية عند أقل تكلفة ممكنة، وتتضمن الكفاءة العديد من القرارات منها: قرارات إعادة توزيع الموارد، ويوفر الإطار المقترح معلومات تفصيلية عن جميع الموارد المتاحة للمنشأة وخصائصها، حيث يتم إعداد تقرير تفصيلي على مستوى كل مورد من الموارد ويتم فيه تحديد خصائصه وقدرته الإنتاجية، وبناء على هذه المعلومات التفصيلية ستكون قرارات توزيع الموارد وتوظيفها بشكل أفضل وأيسر.

٢- القرارات المتعلقة بالفاعلية:

ويقصد بالفاعلية مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، ومن مميزات الإطار المقترح قدرته على توفير معلومات تصل إلى أدنى مستوى لتحديد التكاليف على نحو دقيق، حيث يتأسس الإطار المقترح على الموارد ويتعمق في مستوى الموارد، كما أن تركيزه على المسؤولية الفردية بحيث يكون لكل مركز تكلفة مدير مسئول، وتوفيره لمعلومات عن علاقة التكاليف بالأفراد يساعد على تقييم مسؤولياتهم تجاه استخدام الموارد، وبالتالي تصبح قرارات الرقابة على التكاليف والمساءلة أبسط وأسهل (عباس، ٢٠٢٠).

ب- القرارات التكتيكية:

وعلى المستوى التكتيكي تحتاج الإدارة إلى معلومات أكثر تفصيلاً، حيث تغطي تلك القرارات فترة زمنية أطول من القرارات التشغيلية، وتعد معلومات التكلفة في غاية الأهمية للقرارات المتعلقة بهذا المستوى، ويسعى الإطار المقترح إلى توفير الاحتياجات اللازمة للمديرين لترشيد تلك القرارات، وخاصة وأن فلسفته تمتد لأبعد من المحاسبة عن التكلفة، حيث يركز على توفير المعلومات اللازمة للمديرين عن جميع أنحاء المنظمة لاتخاذ القرارات المثلى، ولا يركز على الاستيعاب الكامل للتكاليف،

فيجب أن تعكس تكلفة المنتج القدر المستخدم فقط من الموارد والأنشطة التي استهلكها، وفيما يلي أمثلة لبعض القرارات التكتيكية لبيان دور الإطار المقترح للتكامل في ترشيدها:

١- قرارات التسعير:

يساعد الإطار المقترح للتكامل في إعطاء صورة واضحة عن الوضع الاستراتيجي للمنشأة لمختلف نواحي التشغيل للموارد المتاحة، حيث يسعى إلى التحديد والقياس الدقيق للتكلفة التي يجب أن يتكبدها المنتج، وتحديد الطاقة العاطلة وفصلها عن تكلفة المنتج، وعدم تحميلها على المنتج واعتبارها تكاليف زمنية يتم إدراجها ضمن التكاليف في قائمة الدخل.

كما يركز الإطار المقترح للتكامل عند تحديده لتكلفة المنتج على السبب الأساسي في حدوث التكلفة، وهو الموارد، ويفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها، وهو ما يجعله قادراً على احتساب الطاقة العاطلة بنوع من الدقة، ويتم تعيين التكلفة على أساس ما استهلك من موارد لخدمة أعراض التكلفة (منصور، ٢٠٢٢)، مما يساعد على توفير معلومات أكثر دقة عن التكلفة الحقيقية للمنتج على أساس ما استهلكه من موارد فعلاً، وهو ما يمكن المديرين من اتخاذ قرارات التسعير بشكل أفضل.

٢- قرارات الشراء أو الصنع:

يحتل هدف خفض التكلفة لنظم معلومات إدارة لتكلفة أهمية خاصة في ظل ظروف المنافسة الحالية، وأحد الوسائل التي تتعلق بهذا الهدف هو ما تقوم به الإدارة من مراجعة لقرارات الشراء أو التصنيع، ويتوقف اتخاذ هذا القرار على المعلومات التكاليفية المتوفرة للمفاضلة بينهما، ويساعد الإطار المقترح متخذي القرارات في صنع تلك القرارات وذلك من خلال:

١- الربط بين مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة، وهو ما يوفر معلومات كافية عن العلاقات السببية بينهما.

٢- اعتماده على وجوب توافر مجموعات للموارد، يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد.

٣- يتم تحليل التكاليف في علاقتها باستهلاك الموارد (تحديد سلوك التكلفة) وفقاً لعاملين: أولهما- الطبيعة الأساسية للتكلفة، والآخر- الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة التي تجعلها عرضة للتغير التناسبي عند نقاط استهلاك الموارد، وهو ما يوفر معلومات لفهم سلوك التكلفة والتغيرات في التكلفة (Sabir & Mustafa 2022).

٤- توفيره لتقارير عن مؤشرات استغلال الطاقة توضح مدى استغلال الطاقة، وفي ضوء هذه المعلومات يمكن لمخذي القرارات معرفة الآثار المترتبة على اتخاذ قرار الشراء أو الصنع من تحديد مقدار التوفير في الطاقة واستغلالها (Omer, 2022).

٣- قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات:

تحتاج الشركات إلى معرفة التشكيلة المناسبة من المنتجات للوصول إلى أكثر ربحية ممكنة، وأصبحت الإدارة في حاجة إلى نظم تكاليف أكثر كفاءة وفاعلية تعلق عليها آمالها وتساعد في الوصول إلى تحليل أكثر دقة للمنتجات الربحية والخاسرة من أجل إحداث التغيير المطلوب في المزج الإنتاجي والبيعي، ويوفر الإطار المقترح معلومات أكثر مصداقية وشفافية ومتعددة المستويات داخل المنظمة (على مستوى الموارد والأنشطة- والطاقة) لترشيدها لتلك القرارات، كما يركز على مفهوم

التكلفة الحدية والإسهامات الحدية للتكاليف والعوائد من أجل تحليل أفضل للربحية (الكواز والغزى، ٢٠٢٣).

كما أن تركيز الإطار المقترح على التسلسل الهرمي (الذي يقسم الأنشطة لأربعة مستويات) عند تحديد مراكز الأنشطة ومسببات تكلفة الأنشطة يسمح بتحليلات أكثر تفصيلاً، حيث يوفر إمكانية الحصول على هوامش مساهمة مختلفة على طبقات مختلفة، وذلك من خلال مسببات تكلفة النشاط التي توضح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات، وهذا النوع من التحليل لهوامش المساهمة عند طبقات مختلفة يساعد على اتخاذ قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحاً، وذلك من خلال تركزه على بيانات التكلفة الحدية.

ج - القرارات الاستراتيجية:

يحتاج متخذو القرارات في المستوى الاستراتيجي إلى معلومات تكاليفية تتميز بالشمولية والتفصيل عن استغلال الطاقة المتاحة بالمنشأة، وعن الطاقات العاطلة وأسباب حدوثها والمسئول عنها، لتوجيه جهود التحسين المطلوبة لتحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الطاقات، ويلعب الإطار المقترح دوراً واضحاً في ترشيد القرارات الاستراتيجية، خاصة وأنه يقوم على التمييز بين الموارد المستخدمة والموارد العاطلة في مجتمعات الموارد، كما يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها، وهو ما يمكنه من تحديد مواطن الطاقات العاطلة على مستوى الموارد والأنشطة، كما أن المنهجية التي يقوم عليها الإطار المقترح تساعد على توفير نظرة واقعية واضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها، ومؤشرات عن مستوى استغلال الطاقة من خلال التقارير التي يوفرها.

وهو ما يضيف المزيد من الدقة على قدرة هذا الإطار في توفير المعلومات الأساسية حول موارد المنشأة ككل بالشكل الذي يفيد متخذي القرارات على المستوى الاستراتيجي، وفيما يلي أمثلة لبعض القرارات الاستراتيجية لبيان دور الإطار المقترح في ترشيدها:

١ - قرار إضافة طاقة جديدة:

يعمل الإطار المقترح على توفير معلومات أكثر دقة وتفصيلاً لترشيد قرارات إضافة طاقة جديدة، فهو يرسم صورة أفضل وأكثر عدالة في تخصيص تكلفة الطاقة العاطلة وتحديد تكلفة المنتج، كما أن اعتماده على الهيكل الكمي في تخصيص وتوزيع تكاليف الموارد، واستخدام مفهوم الطاقة النظرية بدلاً من مفهوم الطاقة المتاحة عند تحديد مخرجات مجتمعات الموارد، يساعد على إلقاء الضوء على التكلفة غير المستغلة من تكلفة الموارد التي لا تعمل بكامل طاقتها كما يوضحها تقرير توزيع تكاليف مجتمعات الموارد.

كما أن التقارير التي يقدمها الإطار المقترح عن الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة وحجم استهلاكها من الموارد، وعن أنواع الموارد المحددة للطاقة وغير المحددة الطاقة، توفر تحليلاً متكاملًا للتوظيف الفعلي للموارد المتاحة، يساعد على ترشيد القرارات المتعلقة بإضافة طاقة بدون إضافة أصول جديدة عن طريق إعادة تصميم المنتجات والعمليات واستغلالها (Omer, 2022).

٢ - قرار تصميم وإنتاج منتجات جديدة:

حتى تتمكن المنشأة من تقديم منتج مناسب من حيث الوقت، والجودة، والتكلفة يتلاءم مع احتياجات العملاء، فهي تحتاج إلى نظام تكاليف يوفر لها المعلومات عن حجم الطاقة المتاحة، وعن إمكانيات وقدرات الموارد المتاحة للمنشأة، حتى يمكنها من التخطيط الجيد للإنتاج.

ويمكن استخدام المعلومات التي يوفرها الإطار المقترح في التنبؤ بالطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة تقديم منتجات جديدة، حيث لديه القدرة على القياس الحقيقي لمقدار ما سوف يستخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل مجمع موارد ومجمع أنشطة، وهو ما يمكن المنشأة من اتخاذ أفضل قرار لتقديم المنتج الجديد أو عدم تقديمه.

كما إن اعتماد الإطار المقترح على المدخل الكمي عند تحديد مخرجات مجمعات الموارد، واهتمامه بالعلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد والربط بين مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة (حسن، ٢٠٢٣)، يساعد على توضيح العلاقات السببية التي تفسر كيفية استهلاك الموارد بدءاً من الاستحواذ على الموارد إلى أغراض التكلفة النهائية، وعن التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد، وهو ما يمكن من التحديد الدقيق لمتطلبات الاستخدامات المختلفة- التي تمثل موضوعات القياس التكاليفي، من الموارد التي تحتاج إليها، وبالتالي يكون من السهل استخدام وتشغيل هذه المعلومات بشكل عكسي لتنظيم وعمل العديد من السيناريوهات- خطط الإنتاج والمبيعات- ومعرفة آثارها على مستوى كفاءة استخدام الموارد والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

٣- قرار الخروج من السوق:

في بعض الأحوال قد تجد الشركة نفسها مضطرة للخروج من سوق معين، باعتباره أفضل حل أمامها، وذلك للعديد من الأسباب، منها: أن نصيب الشركة من السوق منخفض وهناك أسواق أخرى واعدة، أو لا يوجد تناسب بين القيمة التي تقدمها السلعة للعملاء وتكلفة الموارد التي استهلكت في إنتاجها أو لأي سبب آخر قد يرد لإدارة الشركة، ونقطة الاهتمام في هذه الحالة تنصب على الانعكاسات التكاليفية المرتبطة بمثل هذا القرار ممثلة في: الطاقة العاطلة نتيجة الخروج من السوق التكاليف المساعدة لاستخدام الطاقة (شاهين، ٢٠٠٦).

وبصفة عامة تحتاج المنشأة للعديد من المعلومات التكاليفية عند اتخاذ قرار الخروج من السوق وذلك للإجابة على العديد من أسئلة من أهمها: ما التكاليف التي يمكن التخلص منها عند الخروج، ما حجم الطاقة العاطلة التي لا يمكن تجنبها عند اتخاذ ذلك القرار، هل من الممكن توظيف الموارد والطاقات العاطلة نتيجة هذا القرار في استخدامات أخرى، ما مدى تأثير هذا القرار على هيكل التكاليف داخل الشركة؟... إلى غير ذلك من تساؤلات مرتبطة بهذا القرار، ومن خلال التقارير التي يوفرها الإطار المقترح يستطيع متخذي القرارات بالمنشأة تفهم كيفية سير الأعمال داخل المنشأة وموقف استغلال الطاقة حيث توفر هذه التقارير المعلومات الآتية:

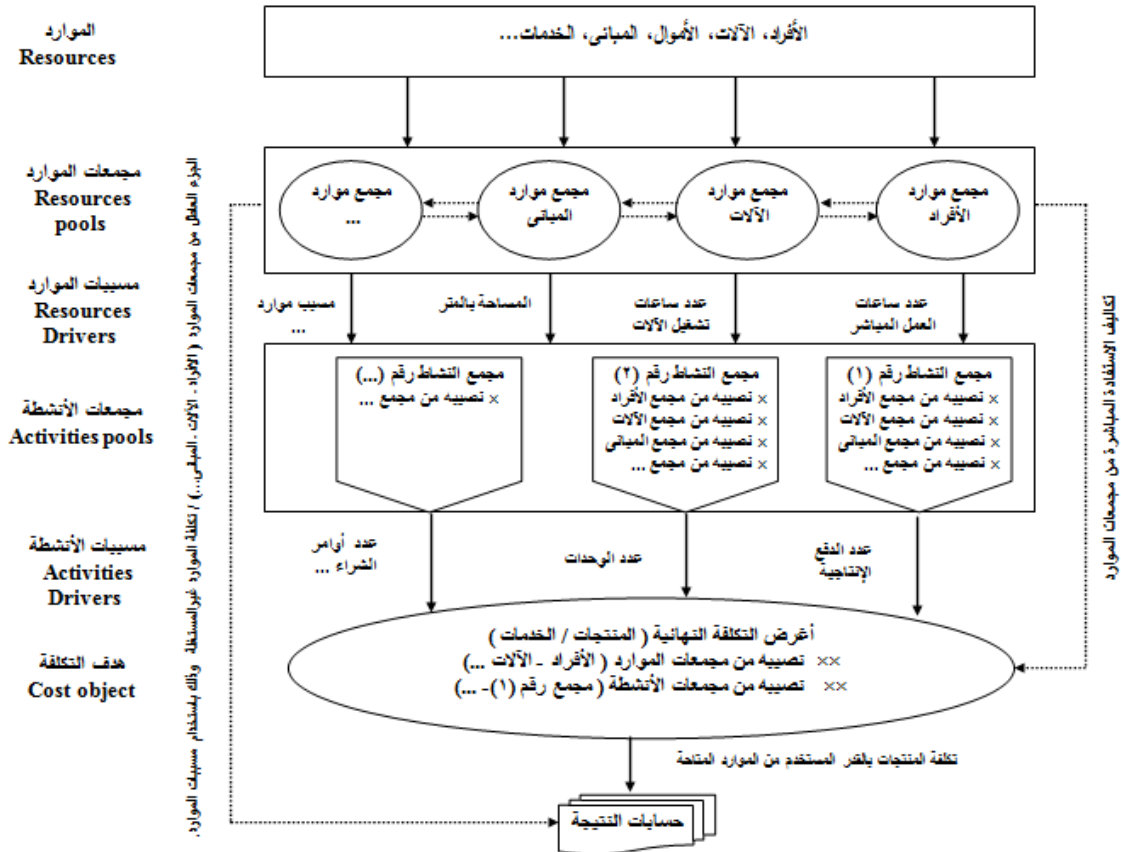
- معلومات عن خصائص الموارد وحجم طاقاتها.
- معلومات عن مستوى استغلال الطاقات المتاحة، وحجم الموارد العاطلة على مستوى مجمعات الموارد.
- معلومات عن الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة.
- التحديد الدقيق العادل لتكلفة المنتجات وبلورة تكاليف الطاقة العاطلة.

كما أن المنهجية التي يعتمد عليها الإطار المقترح تمتد لتضم مفهوم إدارة الطاقة وتوفير نظرة واقعية واضحة عن مستويات استغلال الطاقة على كافة المستويات (الموارد- الأنشطة- المنشأة) واعتماده على الهيكل الكمي في تعريف العلاقات والربط بين مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة وأغراض التكلفة النهائية (Hadi & Hatif, 2023)، بالإضافة إلى اعتماده على التسلسل الهرمي عند تقسيم الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة، ومن ثم التعرف على حجم الموارد التي تستهلكها المنتجات التي سوف يتم اتخاذ القرار بشأنها، ولهذا يُمكن الإطار المقترح من الإجابات على العديد من التساؤلات المتعلقة

باستغلال الطاقة، تساعد متخذي القرارات على ترشيد مثل هذه القرارات- القرارات المتعلقة بالخروج من السوق- بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يمثل فلسفة جديدة لتطوير وتعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في الظروف الراهنة (بيئة التصنيع الحديثة، والموارد المقيدة)، ويُعد خطوة إيجابية نحو تخصيص أفضل للتكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ويساعد على توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية عند كل المستويات (التشغيلي، التكتيكي، الاستراتيجي) لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والمحصلة النهائية تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتنمية أرباحها وتعظيم قيمتها.

ويمكن بلورة الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين نظامي (RCA) و (ABC) والذي يبين علاقات الترابط والتفاعل بين المتغيرات التي يتكون منها الهيكل والخطوات والآلية التي يعتمد عليها في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد وقياس تكاليف أغراض التكلفة ومعالجة الطاقة العاطلة من خلال الشكل رقم (٢) التالي:



شكل رقم (٢): الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين نظامي (RCA) و (ABC)

المبحث الثالث الدراسة الميدانية

أولاً- منهجية الدراسة الميدانية:

١- هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية بصفة عامة إلى التعرف على آراء فئات عينة الدراسة حول إسهام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية، وذلك من خلال اختبار فرض الدراسة ويمكن للباحث صياغته في صورة فرض العدم وفرض البديل كما يلي:

الفرض العدمي: لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.

الفرض البديل: توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.

ثانياً- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

١- مجتمع الدراسة:

روعي عند اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها ويتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات:

أ- الفئة الأولى: الإدارة العليا.

ب- الفئة الثانية: محاسبو التكاليف.

ج- الفئة الثالثة: الأكاديميون.

٢- عينة الدراسة:

تحدد عينة الدراسة بحيث تكون ممثلة للمجتمع ككل، ونظراً لصعوبة إجراء أي دراسة على المجتمع ككل فلا بد من اختيار عينة منه، وقد تم تقسيم هذه العينة إلى قسمين هما:

أ- **القسم الأول:** تم اختيار عينة من أعضاء هيئة التدريس من بعض الجامعات المصرية، وقد تم إرسال (٦٠) استمارة استقصاء لأعضاء هيئة التدريس المختارين.

ب- **القسم الثاني:** تم اختيار عينة من مجموعة من الشركات بجمهورية مصر العربية، وقد وجهت استمارة الاستقصاء إلى أعضاء مجلس الإدارة ومحاسبو التكاليف بعينة الشركات المختارة، وقد تم إرسال (١٢٠) استمارة استقصاء لمجموعة الشركات المختارة بواقع (١٠) استمارات لكل شركة تقريباً.

٣- أسلوب جمع البيانات:

جمعت البيانات عن طريق توجيه قائمة الاستقصاء لعينة الدراسة المختارة، كما قام الباحث بالاتصال ببعض الشركات ومحاولة محادثة العديد من المسؤولين سواء على مستوى الإدارة العليا أو في أقسام التكاليف للتعرف على وجهة نظرهم والتأكد من صحة وسلامة بعض البيانات في استمارات الاستقصاء. ويوضح الجدول التالي رقم (٥) عدد الاستمارات الموزعة على فئات عينة الدراسة والاستمارات المستبعدة، وتحديد درجة استجابة عينة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٥): درجة استجابة عينة الدراسة

نسبة الاستجابة	الاستمارات الصحيحة	القوائم المرفوضة	القوائم المرتدة	القوائم المرسله	فئات الدراسة
٪٧٦,٧	٤٦	-	٤٦	٦٠	أعضاء هيئة التدريس
٪٧١,١	٣٧	٨	٤٥	٥٢	الإدارة العليا
٪٨٣,٨	٥٧	٢	٥٩	٦٨	محاسبو التكاليف
٪٧٧,٧	١٤٠	١٠	١٥٠	١٨٠	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق، أن نسبة الاستجابة الكلية بلغت ٪٧٧,٧، وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي في مثل هذا النوع من البحوث.

ثالثاً- تصميم أداة الدراسة الميدانية:

(١) تصميم أداة الدراسة: قسمت القائمة إلى ثلاثة أقسام:

- القسم الأول: تعريف المصطلحات الواردة في قائمة الاستقصاء.

- القسم الثاني: معلومات عامة عن المستقصي منه:

(المستوى التعليمي- التخصص العلمي- الوظيفة).

- القسم الثالث: وتضمن محاور وأسئلة استمارة الاستقصاء لاختبار فرض الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

أ- المحور الأول: يهدف هذا الجزء إلى التعرف على آراء عينة الدراسة حول منهجية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، ويتضمن هذا الجزء السؤال الأول، الذي يتكون من الفقرة (١) حتى الفقرة (١٠).

ب- المحور الثاني: يهدف هذا الجزء إلى التعرف على آراء عينة الدراسة حول اسهامات الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في تدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيدهم قراراتهم الإدارية، ويتضمن هذا الجزء السؤال الثاني الذي يتكون من الفقرات (١) حتى الفقرة (١٠).

(٢) منهج التقييم من خلال قائمة الاستقصاء:

قام الباحث بتصميم قائمة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث، وقد صُممت القائمة بحيث يقوم أفراد فئات عينة الدراسة بوضع إشارة أمام كل فقرة من الفقرات الخاصة بالمحور، إذ يوجد مقابل كل فقرة أعمدة تعكس خمسة مستويات للإجابة، ويمثل كل مستوى وزناً معيناً تنازلياً يتدرج من (٥) إلى (١) وفقاً لمقياس ليكرت.

رابعاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل سعي الباحث إلي التوصل إلي نتائج الدراسة التي تحقق أهداف الدراسة في ضوء المشكلة والفروض المصاغة، تم الاعتماد علي مجموعة من الأساليب الإحصائية من خلال حزمة البرامج الإحصائية في العلوم الاجتماعية SPSS V.20، وذلك من خلال استخدام ما يسمى بمقاييس النزعة المركزية، وذلك في شكل نوعين من الأساليب الإحصائية، وهي:

أ- أسلوب الإحصاء الوصفي: وتتمثل في:

(حساب الوسط الحسابي- حساب الانحراف المعياري- معاملات الاختلاف)

ب- أسلوب الإحصاء الكمي: وتتمثل في:

(أسلوب كروسكال واليز- أسلوب ألفا كرونباخ - أسلوب التجزئة النصفية).

خامساً- اختبار صدق أداة الدراسة:

قام الباحث باختبار صدق أداة الدراسة من خلال نقطتين هما:

أ- استخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha: لتحديد درجة ثبات قائمة الاستبيان وإمكانية الاعتماد عليها في تعميم نتائج الدراسة، وكانت نتائج هذا الاختبار كما في الجدول التالي رقم (٦):

جدول رقم (٦): نتائج معامل ألفا كرونباخ

م	البيان	عدد العبارات	معامل ألفا	معامل الصدق
١	منهجية المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة.	١٠	٪٧٩,١	٪٨٨,٩
٢	الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في ترشيد القرارات الإدارية.	١٠	٪٧٠,٦	٪٨٤

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة عن النصف حيث بلغ معامل ألفا للمحور الأول (٧٩,١٪) بمعامل صدق قدره (٨٨,٩٪)، في حين بلغ معامل ألفا للمحور الثاني (٧٠,٦٪) بمعامل صدق قدره (٨٤٪)، مما يدل على أن أسئلة استمارة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلي والاتساق، ومن ثم تُعد مقبولة علمياً لجميع المحاور التي تتضمنها، وبالتالي يمكن الاعتماد علي هذه القائمة في توزيعها علي أفراد عينة الدراسة.

ب- استخدام طريقة التجزئة النصفية للحكم علي قائمة الاستبيان:

جدول رقم (٧): نتائج التجزئة النصفية لأداة الدراسة

م	البيان	قيمة الارتباط	قيمة الارتباط المصحح
١	منهجه المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة.	٠,٧١٥	٠,٨٣٤
٢	الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في ترشيد القرارات الإدارية.	٠,٤٧١	٠,٦٤١

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط في ظل طريقة التجزئة النصفية كانت عالية، وكان معامل الارتباط المصحح في ظل طريقة سبيرمان برون عالية، وبالتالي يمكن الاعتماد علي هذه القائمة في عرضها علي أفراد عينة الدراسة، واختبار فروض الدراسة، ومن ثم تعميم النتائج التي يمكن التوصل إليها.

سادساً- عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية:

يمكن للباحث اختبار فرض الدراسة من خلال نوعين من الأساليب الإحصائية وهما:

١- الأسلوب الأول: استخدام التحليل الوصفي لاختبار الفرض الأول:

أ- يمكن تفرغ إجابات المستقضي منهم حول منهجه مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، بمعلومية الوسط الحسابي والانحراف المعياري، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي رقم (٨):

جدول رقم (٨): التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة

وفقا للوسط الحسابي والانحراف المعياري

التحليل الوصفي بمعلومية الانحراف المعياري			التحليل الوصفي بمعلومية المتوسط الحسابي			العبارات الخاصة بمنهجيته المحاسبية عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة
عضو هيئة تدريسي	إدارة عليا	محاسب تكاليف	عضو هيئة تدريسي	إدارة عليا	محاسب تكاليف	
١,٠٤٦	٠,٩٢٥	١,١١٧	٤,١٣	٤,٢٤	٤,٤٢	١- تعتمد المحاسبة عن استهلاك الموارد على الموارد في تخصيص التكاليف باعتبارها السبب الحقيقي لحدوث التكلفة، وهو ما يميزها في الوصول إلى تكلفة أكثر كفاءة.
١,٣٠٦	١,٠١٧	١,٢٠٢	٣,٦١	٤,٥١	٤,١٩	٢- تعتمد على الهيكل الكمي في تخصيص التكاليف الذي يغطي كافة نواحي نموذج التكلفة، ويوضح العلاقات السببية من الموارد إلى أغراض التكلفة النهائية، لتحقيق المزيد من الدقة في حساب تكلفة المنتج.
٠,٨١٢	٠,٥٥٢	٠,٩٢٦	٣,٨٥	٣,٩٧	٤,٠٠	٣- تهتم بدراسة وتحليل تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد في ظل الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة، وهو ما يساعد في التخفيف من حدة المخاطرة وعدم التأكد المتعلق بسلوك التكلفة.
١,٢٥٥	١,٠٠٢	١,٠٧٨	٣,٣٩	٤,٣٢	٤,٢٦	٤- استحداث المحاسبة عن استهلاك الموارد لمجمعات الموارد، ومسببات التكلفة الخاصة بالموارد يؤدي إلى تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة، وهو ما يزيد من الدقة الكلية لنظام التكاليف في تخصيص التكلفة.
٠,٩٥٥	٠,٣٧٤	٠,٩٠٩	٤,٢٤	٤,٨٤	٤,١٨	٥- تهتم بدراسة وتحليل العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجتمعات الموارد، لتوفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات بين الموارد.
١,٣٢٩	١,٢٠٦	١,٣٦٩	٤,٣٩	٤,١٤	٣,٨٦	٦- تستخدم طريقة التكلفة الاستبدالية في حساب إهلاك الأصول الثابتة وما يمثّلها بدلاً من التكلفة التاريخية، مما يعطي فرصة لمتخذي القرار من معرفة القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول.
١,٢٨٠	١,٦٤٦	٠,٥٠١	٣,٦٧	٣,٨٩	٤,٥٦	٧- تساعد المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحديد مواطن الطاقات العاطلة، حيث تهتم بالفصل بين امتلاك الموارد واستهلاكها.
١,٠٨٠	٠,٨٩٩	٠,٦٦٨	٤,٠٢	٤,٥٧	٤,٦٥	٨- تهتم بكيفية تخفيض التكاليف، حيث تنظر إلى الموارد باعتبارها طاقة، كما تهتم بعملية استهلاك الموارد وتعتبرها النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من أجل تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط والرقابة، وهو ما يمكنها من توفير معلومات تفصيلية لترشيد القرارات.
٠,٩٨٥	٠,٨٣٦	٠,٦٥٧	٤,٢٢	٤,٤٦	٤,٤٦	٩- تهتم المحاسبة عن استهلاك الموارد بالأجلين القصير والطويل، حيث تفرق بين المتاح والمستخدم من طاقة الموارد.
١,٢١١	١,٢٩٩	١,١٨٧	٤,٠٤	٣,٩٢	٤,٠٥	١٠- تعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات، إنما يتم تحميله على حسابات النتيجة؛ لتنبيه الإدارة بمواطن الطاقات العاطلة.

من بيانات الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- تشير قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة إلى موافقة معظم أفراد العينة علي العبارات الخاصة بمنهجيته المحاسبية عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، حيث تراوحت الأوساط الحسابية بالنسبة لمحاسب التكاليف ما بين (٤,٦٥) كحد أعلي، (٣,٨٦) كحد أدني، وبالنسبة للإدارة العليا ما بين (٤,٨٤) كحد أعلي، (٣,٩٢) كحد أدني، أما بالنسبة لهيئة التدريس ما بين (٤,٣٩) كحد أعلي، (٣,٣٩) كحد أدني.

٢- جميع الأوساط الحسابية للفئات الثلاث أكبر من الوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت الخماسي، مما يدل ذلك علي دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، وتأثيرها في علاج الإخفاقات المتعلقة بالنظم التكاليف التقليدية لدي الأطراف الثلاثة لعينة الدراسة.

ب- تفرغ إجابات المستقصي منهم حول إسهامات الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في تدعيم متخذ القرارات بمنتجات الأعمال بهدف ترشيد قراراتهم الإدارية بمعلومية الوسط الحسابي والانحراف المعياري، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي رقم (٩):

جدول رقم (٩): التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة

وفقاً للوسط الحسابي والانحراف المعياري

التحليل الوصفي بمعلومية الانحراف المعياري			التحليل الوصفي بمعلومية المتوسط الحسابي			العبارات الخاصة بإسهامات الإطار المقترح للتكامل في تدعيم متخذ القرارات بمنتجات الأعمال بهدف ترشيد قراراتهم الإدارية
عضو هيئة تدريس	إدارة عليا	محاسب تكاليف	عضو هيئة تدريس	إدارة عليا	محاسب تكاليف	
١,٠٦٤	١,١٥٣	١,٣٤٨	٤,٠٢	٤,٠٥	٣,٩٣	١- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتخصيص الدقيق للموارد على أغراض التكلفة النهائية، ويتوفر رؤية شاملة حول استهلاك الطاقات المتاحة، وهو ما يمكن الإدارة من اتخاذ قراراتها بشكل أفضل.
١,٥٧٧	٠,٥٥١	١,٥٦	٢,٨٥	٤,٥٩	٤,١٤	٢- يؤدي استخدام الإطار المقترح للتكامل إلى القياس الدقيق والعدال لتكاليف المنتج، من خلال تحميله بالموارد المستهلكة في إنتاجه، واستبعاد الطاقات العاطلة من التخصيص، وهو ما يؤدي إلى تعظيم قدرة الإدارة على تفسير الأرباح والخسائر.
١,٠٧٦	٠,٨١١	١,٠٧٨	٣,٦٧	٣,٨١	٣,٧٤	٣- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على فلسفة أساسية ترى أن قيمة المعلومات التي ينتجها تنبع من بناء هذه المعلومات عند مستوى الموارد، وهو ما يوفر رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد.
١,٢٩٧	٠,٨٧٥	١,٠٥٤	٢,٣٠	٣,٨٩	٣,١٨	٤- يقدم الإطار المقترح العديد من التقارير عن مؤشرات استغلال الطاقة سواء على مستوى الموارد أو الأنشطة، من أجل توفير تحليل متكامل للتوظيف الفعلي للموارد المتاحة، لتدعيم الإدارة على استغلال الطاقة.
١,١٠٨	١,٠٤١	١,٠٣١	٤,٢٠	٤,١٦	٤,٢١	٥- يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة، وهو ما يمكن القائمين بمراجعة التصميمات من ترشيد التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي للشركة.
٠,٩٦٦	١,٢٦٦	١,٠٦٩	٢,٠٠	٣,٣٠	٣,٧٧	٦- يركز الإطار المقترح للتكامل على الموارد والأنشطة، وعلى الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة، مما

التحليل الوصفي بمعلومية الانحراف المعياري			التحليل الوصفي بمعلومية المتوسط الحسابي			العبارات الخاصة بإسهامات الإطار المقترح للتكامل في تدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال بهدف ترشيد قراراتهم الإدارية
عضو هيئة تدريس	إدارة عليا	محاسب تكاليف	عضو هيئة تدريس	إدارة عليا	محاسب تكاليف	
						يساعد أكثر في تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد، وهو ما يمكن من اختيار استراتيجيات تشغيلية مناسبة تدعم الاستغلال الأمثل للموارد.
١,١٠٨	٠,٦٥٠	١,٠٠٢	٤,١٧	٤,٥٤	٤,١٨	٧- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على المدخل الكمي في تعريف العلاقات بين مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة وربطها بأغراض التكلفة النهائية، مما يزيد من القدرة على التنبؤ بالاحتياجات من الموارد المختلفة.
٠,٩١٣	١,٠٤٠	١,١٨٤	٤,٤٨	٤,٠٣	٣,٩١	٨- يهتم الإطار المقترح للتكامل بتوفير معلومات عن الموارد ذات الطاقة المحددة وغير المحددة، وتحديد خصائص الموارد، ومعرفة العلاقات التبادلية بينها، وهو ما يساعد على ترشيد العديد من القرارات التشغيلية (الكفاءة - الفاعلية...).
١,١٠٨	٠,٨٩٤	١,٠٥٠	٣,٨٠	٤,٠٨	٣,٩٣	٩- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة بالإضافة إلى فحص وتقييم سلوك التكلفة عند نقطة استهلاك الموارد مع التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد، لتوفير معلومات تكاليفية لازمة لترشيد القرارات على المستوى التكتيكي (التسعير، التصميم...).
١,٣٦٣	١,٢٨٨	١,٢٥٠	٢,٩١	٣,٧٠	٣,٣٩	١٠- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتمييز بين الموارد المستخدمة والموارد العاطلة وتوفير مؤشرات عن استغلال الطاقة على مستوى الموارد والأنشطة، وهو ما يساعد على توفير المعلومات لترشيد العديد من القرارات على المستوى الاستراتيجي (إنتاج منتجات جديدة، الخروج من السوق... إلخ)، وبما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

من بيانات الجدول السابق يتضح ما يلي:

- ١- تشير قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة إلي موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بإسهامات الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تدعيم متخذ القرارات لترشيد قراراتهم الإدارية ، حيث تراوحت الأوساط الحسابية بالنسبة لمحاسب التكاليف ما بين (٤,٢١) كحد أعلى، (٣,١٨) كحد أدنى، ووفقاً للإدارة العليا ما بين (٤,٥٩) كحد أعلى، (٣,٣٠) كحد أدنى، ووفقاً لهيئة التدريس ما بين (٤,٤٨) كحد أعلى، (٢,٠٠) كحد أدنى.
- ٢- جميع الأوساط الحسابية للفئات الثلاث أكبر من الوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت الخماسي فيما عدا بعض العبارات المتعلقة بهيئة التدريس، وتدل هذه الإجابات علي أهمية الدور الذي يلعبه الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في ترشيد القرارات الإدارية.

٢- الأسلوب الثاني- استخدام التحليل الكمي لاختبار فرض الدراسة:

يمكن للباحث اختبار صحة أو عدم صحة فرض الدراسة عن طريق الحكم على نوع الاختلاف بين عبارات عينة الدراسة (معنوية الاختلافات بين فئات عينة الدراسة)، بالإضافة إلى الاختبار العام للفرض وذلك باستخدام اختبار كروسكال- واليز، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (١٠):

جدول رقم (١٠): نتائج اختبار كروسكال- واليز الخاصة بفرض الدراسة

التحليل الكمي للفرض الأول			العبارات
نوع الاختلاف	مستوي الدلالة	مربع كاي	
غير معنوي	٠,٠٦٨	٦٦,٥٣٧	١- تعتمد المحاسبة عن استهلاك الموارد على الموارد في تخصيص التكاليف باعتبارها السبب الحقيقي لحدوث التكلفة، وهو ما يميزها في الوصول إلى تكلفة أكثر كفاءة.
غير معنوي	٠,٨٩١	٤٨,٢٦٠	٢- تعتمد على الهيكل الكمي في تخصيص التكاليف الذي يغطي كافة نواحي نموذج التكلفة، ويوضح العلاقات السببية من الموارد إلى أعراض التكلفة النهائية، لتحقيق المزيد من الدقة في حساب تكلفة المنتج.
غير معنوي	٠,٠٦٠	٥٦,٤٥٥	٣- تهتم بدراسة وتحليل تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد في ظل الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة، وهو ما يساعد في التخفيف من حدة المخاطرة وعدم التأكد المتعلق بسلوك التكلفة.
غير معنوي	٠,٩٦٠	٤٣,٤٥٦	٤- استحداث المحاسبة عن استهلاك الموارد لمجمعات الموارد، ومسببات التكلفة الخاصة بالموارد يؤدي إلى تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة، وهو ما يزيد من الدقة الكلية لنظام التكاليف في تخصيص التكلفة.
غير معنوي	٠,٤٣٢	٤٣,٣٠٨	٥- تهتم بدراسة وتحليل العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجمعات الموارد، لتوفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات بين الموارد.
غير معنوي	٠,١٢٧	٤٣,٥٦٧	٦- تستخدم طريقة التكلفة الاستبدالية في حساب إهلاك الأصول الثابتة وما يمثليها بدلاً من التكلفة التاريخية، مما يعطي فرصة لمتخذي القرار من معرفة القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول.
غير معنوي	٠,٠٨٦	١٦,٣٧٨	٧- تساعد المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحديد مواطن الطاقات العاطلة، حيث تهتم بالفصل بين امتلاك الموارد واستهلاكها.
غير معنوي	٠,٥٤٣	٣٤,١٦٧	٨- تهتم بكيفية تخفيض التكاليف، حيث تنظر إلى الموارد باعتبارها طاقة، كما تهتم بعملية استهلاك الموارد وتعتبرها النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من أجل تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط والرقابة، وهو ما يمكنها من توفير معلومات تفصيلية لترشيد القرارات.
غير معنوي	٠,٧٨٩	٤٨,١١٧	٩- تهتم المحاسبة عن استهلاك الموارد بالأجلين القصير والطويل، حيث تفرق بين المتاح والمستخدم من طاقة الموارد.
غير معنوي	٠,٤٥٧	٤٣,٠٣٤	١٠- تعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات، إنما يتم تحميله على حسابات النتيجة؛ لتنبيه الإدارة بمواطن الطاقات العاطلة.
غير معنوي	٠,٠٨٣	٤٥,١٦٧	١١- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتخصيص الدقيق للموارد على أعراض التكلفة النهائية، وتبني رؤية شاملة حول استهلاك الطاقات المتاحة، وهو ما يمكن الإدارة من اتخاذ قراراتها بشكل أفضل.
غير معنوي	٠,٠٧٢	١٥,٥٦٧	١٢- يؤدي استخدام الإطار المقترح للتكامل إلى القياس الدقيق والعادل لتكاليف المنتج، من خلال تحميله بالموارد المستهلكة في إنتاجه، واستبعاد الطاقات العاطلة من التخصيص، وهو ما يؤدي إلى تعظيم قدرة الإدارة على تفسير الأرباح والخسائر.
غير معنوي	٠,٦٥٧	٤٥,٦٩٨	١٣- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على فلسفة أساسية ترى أن قيمة المعلومات التي ينتجها تنبع من بناء هذه المعلومات عند مستوى الموارد، وهو ما يوفر رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد.
غير معنوي	٠,٩٦١	٥٤,٤٥٦	١٤- يقدم الإطار المقترح للتكامل العديد من التقارير عن مؤشرات استغلال الطاقة سواء على مستوى الموارد أو الأنشطة، من أجل توفير تحليل متكامل للتوظيف الفعلي للموارد المتاحة، لتدعيم الإدارة على استغلال الطاقة.
غير معنوي	٠,٥٦٧	٢٣,٤٥٦	١٥- يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة، وهو ما يمكن القائمين بمراجعة التصميمات من ترشيد التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي للشركة.
غير معنوي	٠,٦٧٧	٣٤,١٥٦	١٦- يركز الإطار المقترح على الموارد والأنشطة، وعلى الربط بين مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة، مما يساعد أكثر في تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد، وهو ما يمكن من اختيار استراتيجيات تشغيلية مناسبة تدعم الاستغلال الأمثل للموارد.
غير معنوي	٠,٠٨١	٦٥,٢٥٦	١٧- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على المدخل الكمي في تعريف العلاقات بين مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة وربطها بأعراض التكلفة النهائية، مما يزيد من القدرة على التنبؤ بالاحتياجات من الموارد المختلفة.
غير معنوي	٠,٦٧٨	٤٣,٥٦٨	١٨- يهتم الإطار المقترح بتوفير معلومات عن الموارد ذات الطاقة المحددة وغير المحددة، وتحديد خصائص الموارد، ومعرفة العلاقات التبادلية بينها، وهو ما يساعد على ترشيد العديد من القرارات التشغيلية (الكفاءة - الفاعلية...).
غير معنوي	٠,٩٣٢	٣٥,٦٧٨	١٩- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالربط بين مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة - بالإضافة إلى فحص وتقييم سلوك التكلفة عند نقطة استهلاك الموارد مع التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد، لتوفير معلومات تكاليفية لازمة لترشيد القرارات على المستوى التكتيكي (التسعير، التصميم...).
غير معنوي	٠,٥٦٧	٤٥,٨٧٦	٢٠- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتميز بين الموارد المستخدمة والموارد العاطلة وتوفير مؤشرات عن استغلال الطاقة على مستوى الموارد والأنشطة، وهو ما يساعد على توفير المعلومات لترشيد العديد من القرارات على المستوى الاستراتيجي (إنتاج منتجات جديدة، الخروج من السوق... إلخ)، وبما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أ- عدم معنوية العبارات المعروضة علي أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ مستوي المعنوية في أغلب العبارات قيمة أكبر من مستوي المعنوية المستخدم وهو (٥٪).
- ب- عدم وجود اختلاف لدي أفراد فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.
- ج- قبول فرض العدم بشكل جزئي ورفض الفرض البديل.
- ويمكن اختبار الفرض بشكل عام من خلال اختبار كروسكال- واليز، وذلك كما في الجدول التالي رقم (١١):

جدول رقم (١١): اختبار كروسكال- واليز العام لقياس معنوية الفرض العام للدراسة

البيان	مربع كاي	مستوي الدلالة	درجة الحرية	نوع الاختلاف	القرار
لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.	٧٨,٤٥٦	٠,٤٥٧	٣	غير معنوي	قبول فرض العدم

في ضوء ما سبق، يمكن قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، أي أنه لا يوجد اختلاف لدي أفراد فئات عينة الدراسة حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، لتدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية.

النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن تلخيص وإيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:

١- يمثل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) أحد الاتجاهات المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، حيث يُعد هذا النظام بمثابة الامتداد الطبيعي لتطبيقات نظام محاسبة تكلفة الأنشطة بالشكل الذي يساعد على سد الثغرات التي أخفق في تحقيقها، وعلاج الانتقادات الموجهة إليه.

٢- يوفر مدخل (RCA) منهجاً متكاملاً وشاملاً لإدارة التكلفة، حيث يعتمد على اتباع المنهج المتكامل للمحاسبة الإدارية الذي يجمع بين مبادئ محاسبة التكاليف وفقاً للنظام الألماني (GPK) ومبادئ نظم إدارة التكلفة القائمة، مع التركيز على الموارد بشكل مبالغ ومراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد، ويفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها، للوصول إلى أفضل توليفه من مبادئ إدارة التكلفة المطبقة بشكل متكامل.

- ٣- تحقق محاسبة استهلاك الموارد العديد من المزايا مقارنة بنظم التكاليف التقليدية منها: تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة، وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد، بالإضافة إلى تمكين الإدارة من معرفة مواطن الطاقات العاطلة، ومدىها بمعلومات أفضل لترشيد القرارات.
- ٤- يقوم الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط على كيفية الاستفادة من مزايا كل منهما في تطوير بيانات التكلفة، وتحسين جودة ومرونة المعلومات التكاليفية للاستخدامات الإدارية المختلفة.
- ٥- إن التكامل بين النظامين يتيح للمنشأة تحقيق أمرين في غاية الأهمية أولهما- القياس الدقيق للتكلفة وتحميل المنتج أو الخدمة بالتكلفة الحقيقية التي يجب أن يتكبدها المنتج، وثانيهما- تحديد الطاقة العاطلة/ الفائضة وفصلها عن تكلفة المنتج واعتبارها تكاليف فترة يتم إدراجها ضمن التكاليف بحسابات النتيجة، وهذا بدوره يؤدي إلى توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.
- ٦- يؤدي التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد إلى تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة؛ لتحقيق هدف المنشأة الخاص بخلق مزايا تنافسية تمكنها من البقاء في دنيا الأعمال، وذلك من خلال:
 - توفير معلومات تفصيلية عن الموارد والأنشطة، وعن خصائص الموارد لترشيد القرارات التشغيلية (الكفاءة- الفاعلية...).
 - توفير معلومات عن مجتمعات الموارد ومجمعات الأنشطة، والاهتمام بالتخصيص الدقيق لتكاليف المنتج، والتركيز على التحديد السليم لمراكز الأنشطة ومسبباتها، لترشيد القرارات التكتيكية (التسعير- التصميم...).
 - توفير معلومات عن مؤشرات استغلال الطاقة في مختلف المستويات، وتحديد مواطن الطاقات العاطلة وأسباب حدوثها، لترشيد القرارات الإستراتيجية (إنتاج منتجات جديدة- الخروج من السوق...).

ثانياً- التوصيات:

استناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج، فإن الباحث يوصي بالآتي:

- ١- ضرورة فهم القيادات الإدارية بالمنشآت المصرية لأهمية المعلومات التكاليفية التي يوفرها الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة.
- ٢- توعية محاسبي التكاليف في المنشآت المصرية والإدارة العليا، بضرورة تطوير نظم التكاليف الحالية المطبقة لتلبية احتياجات إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية، لما له من أثر كبير على النهوض بالاقتصاد المصري ودعم قدرة الشركات المصرية على المنافسة.
- ٣- ضرورة عقد ندوات ومؤتمرات لرجال الأعمال والقيادات الإدارية للمنشآت المصرية سواء الحكومية أو غير الحكومية عن طريق الجمعيات غير الحكومية أو الجامعات لإيضاح أهمية دور المحاسبين في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة لترشيد القرارات الإدارية للمنشآت.

٤- ضرورة إجراء مزيد من البحوث المستقبلية والدراسات المحاسبية حول مدخلي المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، ونظام المحاسبة عن التكاليف الألمانية (GPK)، باعتبارهما من أحدث مداخل قياس التكلفة.

٥- نظراً لأن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) من المداخل التي تعتمد على عنصري الزمن والكمية، فإنه من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل والافتراضات والمبادئ الخاصة بمدخل التكلفة على أساس النشاط المعتمد على الزمن (TDABC)، وهو من المجالات التي تشكل فرص بحثية مستقبلية مرتبطة بهذا الموضوع.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

١. بدوى، محمد منير، (٢٠١٨)، "استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لريادة التكلفة في المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة اسيوط، ع (٦٤): ١٥٩-٢٠٠.
٢. جاد، حسن أنور و عبد السلام، كريم محمد، (٢٠٢١)، " نموذج مقترح لقياس تكلفة الخدمات البنكية باستخدام اسلوب محاسبة استهلاك الموارد: دراسة حالة على خدمة الاعتمادات المستندية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة- جامعة سوهاج، مج ٣٥، ع (٣): ٣٠-١.
٣. حسن، حيدر عبد المنعم محمد، (٢٠٢٣)، "مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصحية العراقية"، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، مج ٧، ع (١): ١٩٧-٢١٠.
٤. خطاب، محمد شحاته، (٢٠٠٩)، "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، مج ١، ع (٢): ١٥٢-١٥٥.
٥. خليل، الزهراء ليث وحليحل، جلييلة عيدان، (٢٠٢٣)، "انعكاس تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج"، مجلة الريادة والأعمال، مج ٤، ع (١): ٢٦-٣٥.
٦. سعدة، عزيزة مسعد وأخرون، (٢٠٢١)، أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ، مج ٧، ع (١٢)، الجزء الثاني: ١١٦٢-١١٦٩.
٧. السيد، على مجاهد وآخرين، (٢٠١٩)، " دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ، ع (٨): ٨٤٤-٨٦٠.
٨. شاهين، محمد أحمد، (٢٠٠٦)، "استخدام مدخل إدارة تكاليف الطاقة لتعظيم منفعة الموارد المتاحة في الوحدات المتكاملة أفقاً" (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه- المحاسبة، كلية التجارة- جامعة عين شمس: ٨٩-١١٦.

٩. شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع (٤)، ج (١): ٢٣٠-٢٣٥.
١٠. شكر، ايناس جمعة فهمي، (٢٠٢١)، "استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية BPO في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية: دراسة ميدانية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، ع (٢): ٤٥٥-٥٠٠.
١١. الصغير، محمد السيد، (٢٠١١)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة - جامعة سوهاج، مج ٢٥، ع (١): ٦٨-١٠٠.
١٢. عاشور، عصافيت سيد، (٢٠٠٨)، "نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة - نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع (١)، الجزء الأول: ١٥٠-١٥١.
١٣. عباس، هويدا عجيب عبد الرحمن، (٢٠٢٠)، "المحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في ترشيدها القرارات الإدارية: دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات العليا*، كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين، مج ١٥، ع (٥): ٨٦٨-٨٧٥.
١٤. عبد اللطيف، ناصر نور الدين وخلف، مصطفى حسن، (٢٠١٧)، "أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية، دراسة حالة"، *مجلة العلوم الاقتصادية*، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة البصرة، مج ١٣، ع (٥٠): ١١٧-١٣٠.
١٥. عرقال، متوكل ضحية، (٢٠٢٣)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تسعير المنتجات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية"، *المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية*، مركز السنبلة للبحوث والدراسات، ع (١٧): ١-٣٥.
١٦. الغبان، فائزة والغبان، ثائر، (٢٠٢٢)، "تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما بين نظم التكاليف التقليدية وتقنيات إدارة التكلفة المعاصرة في قياس تكلفة المنتجات - رؤية تصورية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، مج ١٧، ع (٦٠): ١٥٩-١٦٥.
١٧. قحطان، منير على مدهش، (٢٠١٨)، "قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية: دراسة تطبيقية، *مجلة الدراسات الاجتماعية*، جامعة العلوم والتكنولوجيا، مج ٢٤، ع (٢): ٨٥-٦١.
١٨. كنده، رضوان النيل، (٢٠٢١)، "أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بالخرطوم، *المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية*، مركز السنبلة للعلوم الانسانية والاجتماعية، ع (٩): ١-٣٠.
١٩. الكواز، صلاح مهدي والغزى، سعود جاسم، (٢٠٢٣)، دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في إدارة الكلفة، دراسة تطبيقية، *مجلة واريث العلمية*، مج ٥، ع (١٣): ٣٠٩-٣١٥.
٢٠. الكومي، أمجاد محمد، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC لأغراض ادارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع (١): ١٨٠-١٨٥.

٢١. كيوان، راندا مرسى، (٢٠١٣)، "استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة (حالة تطبيقية)"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة – جامعة عين شمس، مج ٣، ع (٢): ١١٠٧-١١٤٠.
٢٢. محمد، أحمد عبد العليم اسماعيل، (٢٠١٩)، " دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية- جامعة قناة السويس، مج ١٠، ع ٣: ١٨٠-٢١٩.
٢٣. مطر، زينب جمعة، (٢٠٢٠)، "دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد، ع (١٢٦): ٢١١-٢٢٦.
٢٤. منصور، أحمد منصور يوسف، (٢٠٢٢)، "أثر تكامل نظامي محاسبة استهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع في تخفيض التكاليف: دراسة ميدانية، *مجلة كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا*، كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا، ع ١٦: ٢٥-٥٠.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abdullah H. S. and Kadhim, H. K. (2019), "The use of Resource Consumption Accounting and Balanced Scorecard Methods as an Integrated Framework in Correcting the Economic Unit Performance: Applied Study". **Journal of Engineering and Applied Sciences**, Vol. 14, No. (10): 3210-3225.
2. Alkhafajia A. A., et al, (2020), " Customer Profitability Analysis and Resource Consumption Accounting: A Holistic Approach ", **International Journal of Innovation, Creativity and Change**, Vol. 11, No. (10): 590 -600
3. Al-Rawi A. M. and Abd al-Hafiz H., (2018), "The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks", **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 10, No. (10): 28-39.
4. Alsafar M. (2021), "Resources Consumption Accounting, Cost Reduction for Customers, and Competitive Advantage: An Iraqi Case Study", **Akkad Journal of Contemporary Management Studies**, Vol. 1, No. (2): 80-96.
5. Alsafar M., (2021), "Analyzing Customer Profitability Using Resource Consumption Accounting For Improving Firm Performance", **Akkad Journal of Contemporary Management Studies**, Vol. 1, No. (3): 132-146.
6. Anton M. and David E. K., (2001) "The Case for RCA: Decision Support in an Advanced Cost Management System" **Journal of Cost Management**, Vol. 15, No. (6): 23-32.
7. _____, (2001), "The Case for RCA: Understanding Resource Interrelationships", **Journal of Cost Management**, Vol. 15, No. (5): 27-36

-
-
8. _____, (2002) "The Case for Resource Consumption Accounting", **Strategic Finance**, Vol. 83, No. (10): 31.
 9. Benjamin L. and Todd S., (2003), "A planning and control model based on RCA principles", **Cost Management**, Vol. 17, No.(4), : 21-26.
 10. Clinton D. and Anton V. M., (2008), "Understanding Resource Consumption and Cost Behavior I", **Cost Management**, Vol.22, No.(3):33.
 11. Copuroglu F. and Korkmaz I. H. (2018), "Development of Resource Consumption Accounting and Application in An Enterprise", **International Journal of Lean Thinking**, Vol. 9: 13-26.
 12. Elshahat M. F., (2016)," Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry, **International Journal of Business, Accounting and Finance (IJBAF)**, Vol. 10, No.(1):103-125.
 13. Hadi A. N. and Hatif M. H., (2023), "The Role of Time-Directed Resource Consumption Accounting Technology in Monitoring and Reducing Product Costs: An Applied Study", **International Journal of Advances in Engineering and Management (IJAEM)**, Vol. 5, No. (3): 391-405.
 14. Hammoud M. S. and Jasim A. L., (2022), "The Role Of Resource Consumption Accounting In Achieving Competitive Advantage: An Applied Study", **Journal of Positive School Psychology**, Vol. 6, No. (10):1413-1427.
 15. IMA, **Institute of Management Accountants**, (2006), "Clutter in Costing: A Unifying Approach", No.(20): 1-20.
 16. International Federation of Accountants (IFAC) Professional Accountants in Business Committee International Federation of Accountants, (2009), **Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017 USA :7.
 17. Lawrence P. G., (2005) "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 7, No. (1):15-18
 18. Ling Y., (2021), "Contrastive Analysis of Cost Accounting Innovation and Resource Consumption Accounting in the New Period based on Information Technology", **Journal of Physics: Conference Series**, No. 1992: 1-2.
 19. Liu Y. and Wang T., (2017), " Management Accounting Tools and Application Cases Resource Consumption Accounting Method and Application", 3rd International Conference on Humanities and Social Science

Research , **Advances in Social Science, Education and Humanities Research**, Vol. 121: 408- 410

20. Merwe A. V. and Grasso L. P.,(2006),"Letters To The Editors /RCA IS Not Lean – A reply", **Cost Management**, Vol. 20, No. (6): 5-8.
21. Mohammad M. K. and Mahmood O., (2022), "The Role of Applying Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Advantage and Reducing Production Costs: A Practical Case Study, **Journal of Positive School Psychology**, Vol. 6, No. (8): 4718-4737.
22. Mustafa A. M. and Sabir R. A. (2022), "The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability," **Energies, MDPI**, Vol. 15, No.(11):1-23.
23. Omer B. (2022), "Use Of The Resource Consumption Accounting Method In Customer Profitability Analysis: A Case Study ", **Advances in Hospitality Tourism Research (AHTR)**, Vol. 10, No. (2) : 251-276.
24. Scott D. J.,(2004), "Management Accounting for Energy Utilities–Resource Consumption Accounting", **www.scottdjohnson.com** : 2-3.
25. Sidney J. B. and Mahech J.,(2006),"The Selection of Actionable Cost Objects for an Activity– Based Costing System", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 7, No.(3): 9– 11.
26. Syed A. A. and Mehboob M.,(2011), "Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute", **Pakistan Business Review**, Vol. 12, No.(1):755-760
27. White L. R., (2008), "Back to Basics in Management Accounting Resources Consumption Accounting", **Cost Management Magazine**, : 14 – 16.
28. _____,(2009), "Resource Consumption Accounting: Manager– Focused Management Accounting", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.20, No.(4): 63-65.
29. Yaqoub F. A. and Khaled J. F., (2020), "Using Resource Consumption Accounting to determine Customer Cost of Banks", **Journal of Economics and Administrative Sciences**, Vol.26, No.(120): 93-100.
30. Yilmaz, B., & Ceran, M. B. (2017), "The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation," **Economics, Management & Financial Markets**, Vol.12, No.(2): 131-140.

قائمة استقصاء

السيد الفاضل / السيدة الفاضلة :

بعد التحية والتقدير،،،

(دراسة ميدانية كجزء من بحث علمي بعنوان)

استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز

نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (دراسة ميدانية)

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) للوقوف على فلسفته في تخصيص التكلفة والدعائم التي يستند عليها، بهدف بناء إطار مقترح لاستخدامه في تعزيز وتدعيم نظم معلومات إدارة التكلفة، ونظراً لخبراتكم العملية في هذا المجال، نأمل التكرم بالمساهمة في هذه الدراسة، وذلك من خلال قيام سيادتكم باستيفاء قائمة الاستقصاء التي بين أيديكم، وحفاظاً على وقتكم عند ملء هذه الاستمارة يمكن الإجابة على الأسئلة الواردة بها بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي تعكس رأيكم في الخانة المخصصة لذلك، مع العلم أن جميع الآراء التي ستقدمونها ستكون محل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الباحث

أولاً- تعريف أهم المصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء:

١- المحاسبة عن استهلاك الموارد: نظام متكامل وشامل لإدارة التكلفة يهتم بكيفية تخفيض التكاليف، ويعتمد على الموارد في تخصيص التكاليف، حيث يقوم بتعيين التكلفة على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة أغراض التكلفة مقاسة في شكل كمي، مع مراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد، كما يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها وهو ما يجعله قادراً على احتساب الطاقة العاطلة بنوع من الدقة.

٢- الإطار المقترح للتكامل: مدخل يقوم على الدمج والتكامل بين أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط، نظراً لأن نظام التكاليف على أساس النشاط يقوم على أساس ما تستهلكه أنشطة المنشأة من موارد وتحدد تكلفة المنتجات على أساس ما استهلكته من أنشطة، وكذلك تقوم المحاسبة عن استهلاك الموارد على أساس النظرة الشمولية للموارد ونماذج استهلاكها باعتبارها السبب الحقيقي لحدوث التكلفة، ويهدف الإطار المقترح تدعيم نظم معلومات إدارة التكلفة، لخلق مزايا تنافسية للمنشأة تمكنها من البقاء في دنيا الأعمال.

٣- مجمعات الموارد: تجميع لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ويمثل هذا المجمع عنصراً من عناصر الموارد مثل: الأفراد، والآلات، والخدمات المختلفة.

٤- مسبب الموارد: وهو متغير يؤثر في قرار تخصيص الموارد على الاستخدامات البديلة المختلفة والتي تمثل موضوعات القياس التكاليفي (الأنشطة- المشروعات- المنتجات- العملاء)، ويعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس لحجم المخرجات المتوقع من المورد ويقاس بصورة كمية.

٥- **مجمعات الأنشطة:** مجموعة من الأنشطة المتجانسة المتكاملة التي يمكن أن تجتمع على مسبب تكلفة واحد.

ثانياً- معلومات عامة عن المستقضي منه :

(١) الاسم (اختياري):

(٢) المستوى التعليمي :

دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	مؤهل جامعي

(٣) التخصص العلمي :

أخرى (اذكرها)	إدارة	محاسبة
.....		

(٤) التخصص المهني :

عضو هيئة تدريس	إدارة عليا	محاسب تكاليف

ثالثاً- مقاييس متغيرات الدراسة:

المحور الأول: فيما يلي مجموعة من العبارات التي يمكن الاستدلال منها عن إسهامات مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحسين جودة معلومات التكلفة، والمطلوب: إبداء رأيك في كل عبارة من هذه العبارات. (إجابة واحدة لكل عبارة)

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					١- تعتمد المحاسبة عن استهلاك الموارد على الموارد في تخصيص التكاليف باعتبارها السبب الحقيقي لحدوث التكلفة، وهو ما يميزها في الوصول إلى تكلفة أكثر كفاءة.
					٢- تعتمد على الهيكل الكمي في تخصيص التكاليف الذي يغطي كافة نواحي نموذج التكلفة، ويوضح العلاقات السببية من الموارد إلى أعراض التكلفة النهائية، لتحقيق المزيد من الدقة في حساب تكلفة المنتج.
					٣- تهتم بدراسة وتحليل تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد في ظل الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة، وهو ما يساعد في التخفيف من حدة المخاطرة وعدم التأكد المتعلق بسلوك التكلفة.
					٤- استحداث المحاسبة عن استهلاك الموارد لمجمعات الموارد، ومسببات التكلفة الخاصة بالموارد يؤدي إلى تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة، وهو ما يزيد من الدقة الكلية لنظام التكاليف في تخصيص التكلفة.
					٥- تهتم بدراسة وتحليل العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجمعات الموارد، لتوفير معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات بين الموارد.
					٦- تستخدم طريقة التكلفة الاستبدالية في حساب إهلاك الأصول الثابتة وما يمثّلها بدلاً من التكلفة التاريخية، مما يعطي فرصة لمتخذي القرار من معرفة القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول.

				٧- تساعد المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحديد مواطن الطاقات العاطلة، حيث تهتم بالفصل بين امتلاك الموارد واستهلاكها.
				٨- تهتم بكيفية تخفيض التكاليف، حيث تنظر إلى الموارد باعتبارها طاقة، كما تهتم بعملية استهلاك الموارد وتعتبرها النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من أجل تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط والرقابة، وهو ما يمكنها من توفير معلومات تفصيلية لترشيد القرارات.
				٩- تهتم المحاسبة عن استهلاك الموارد بالأجلين القصير والطويل، حيث تفرق بين المتاح والمستخدم من طاقة الموارد.
				١٠- تعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة الموارد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات، إنما يتم تحميله على حسابات النتيجة؛ لتنبه الإدارة بمواطن الطاقات العاطلة.

المحور الثاني : فيما يلي بعض إسهامات الإطار المقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط في تدعيم متخذ القرارات بمنشآت الأعمال لترشيد قراراتهم الإدارية، برضاء من سيادتكم اختيار الإجابة الملائمة من وجهة نظركم والتي تحدد درجة "تأثير الإطار المقترح للتكامل على ترشيد القرارات الإدارية". (إجابة واحدة لكل عبارة)

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					١- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتخصيص الدقيق للموارد على أغراض التكلفة النهائية، ويتوفر رؤية شاملة حول استهلاك الطاقات المتاحة، وهو ما يمكن الإدارة من اتخاذ قراراتها بشكل أفضل.
					٢- يؤدي استخدام الإطار المقترح للتكامل إلى القياس الدقيق والعاقل لتكاليف المنتج، من خلال تحميله بالموارد المستهلكة في إنتاجه، واستبعاد الطاقات العاطلة من التخصيص، وهو ما يؤدي إلى تعظيم قدرة الإدارة على تفسير الأرباح والخسائر.
					٣- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على فلسفة أساسية ترى أن قيمة المعلومات التي ينتجها تتبع من بناء هذه المعلومات عند مستوى الموارد، وهو ما يوفر رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد.
					٤- يقدم الإطار المقترح للتكامل العديد من التقارير عن مؤشرات استغلال الطاقة سواء على مستوى الموارد أو الأنشطة، من أجل توفير تحليل متكامل للتوظيف الفعلي للموارد المتاحة، لتدعيم الإدارة على استغلال الطاقة.
					٥- يوفر الإطار المقترح معلومات حول الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة، وهو ما يمكن القائمين بمراجعة التصميمات من ترشيد التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي للشركة.

د. سعد سامي فتحي الغندور

					٦- يركز الإطار المقترح للتكامل على الموارد والأنشطة، وعلى الربط بين مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة، مما يساعد أكثر في تحديد متطلبات الأنشطة من الموارد، وهو ما يمكن من اختيار استراتيجيات تشغيلية مناسبة تدعم الاستغلال الأمثل للموارد.
					٧- يعتمد الإطار المقترح للتكامل على المدخل الكمي في تعريف العلاقات بين مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة وربطها بأعراض التكلفة النهائية، مما يزيد من القدرة على التنبؤ بالاحتياجات من الموارد المختلفة.
					٨- يهتم الإطار المقترح للتكامل بتوفير معلومات عن الموارد ذات الطاقة المحددة وغير المحددة، وتحديد خصائص الموارد، ومعرفة العلاقات التبادلية بينها، وهو ما يساعد على ترشيد العديد من القرارات التشغيلية (الكفاءة - الفاعلية...).
					٩- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالربط بين مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة بالإضافة إلى فحص وتقييم سلوك التكلفة عند نقطة استهلاك الموارد مع التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد، لتوفير معلومات تكاليفية لازمة لترشيد القرارات على المستوى التكتيكي (التسعير، التصميم...).
					١٠- يهتم الإطار المقترح للتكامل بالتمييز بين الموارد المستخدمة والموارد العاطلة وتوفير مؤشرات عن استغلال الطاقة على مستوى الموارد والأنشطة، وهو ما يساعد على توفير المعلومات لترشيد العديد من القرارات على المستوى الاستراتيجي (إنتاج منتجات جديدة، الخروج من السوق... الخ)، وبما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

Using an Approach for Resource Consumption Accounting to Support Information Systems of Cost Management under the Modern Manufacturing Environment (A Field Study)

Dr. Saad Samy Fathy Al Ghandour

Abstract:

The study aims to analyze and evaluate the resource consumption accounting (RCA) approach to highlight its role in support cost management information systems under the current conditions (modern manufacturing environment - limited resources). It also aims to build a proposed framework for integration between resource consumption accounting (RCA) and activity-based costing (ABC) as an integrated and comprehensive approach to cost management, which provides appropriate information to rationalize management decisions in business organizations. This leads to benefiting from the advantages of the two systems together in developing cost data and improving the quality of cost information for various administrative uses. The study relied on conducting a field study to test the effectiveness of using the proposed framework for integration for various administrative uses on three categories of the study sample represented in: teaching staff in some Egyptian universities, a group of higher management, and cost accountants in some companies in the Arab republic of Egypt.

The results showed that the proposed framework for the integration between the resource consumption accounting (RCA) and the activity-based costing (ABC) helps in the rationalization of the management decisions at the different levels as it provides information concerning resources and activities to streamline the operational decisions. It also provides information on resources pools and activities complexes, and pays attention to the exact allocation of the costs of the product and focusing on the proper identification of the activity centers and their drivers to rationalize the tactical decisions. On the strategic level, the suggested framework cares for providing information on the indicators of energy utilization, and identifying the positions of the idle capacities and the reasons for their occurrence. It follows from this that the final outcome supports the competitiveness of the establishment and achieves optimal utilization of the available resources, ensuring its survival in the world of business. the study recommended the need to educate the administrative leaders responsible for the Egyptian establishments about the importance of the proposed framework for integration between the entrance (RCA) and the (ABC) system to enhance cost management information systems to rationalize administrative decisions, because of this framework's great impact in supporting the ability of Egyptian companies to compete.

Key Words: Resource Consumption Accounting, Activity-Based Costing, Cost Management Information Systems, Rationalize Management Decisions