

أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة

أحمد توفيق عبدالعال أحمد¹، أ.د/ مختار إسماعيل أبو شعيشع²، أ.د/ بهاء محمد حسين منصور³

ملخص البحث:

في ظل تطورات بيئة الأعمال الحديثة برزت الحاجة إلى المعلومات التي تخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والذي يتطلب معلومات دقيقة وملائمة يتجاوز نطاقها البيئة الداخلية إلى البيئة الخارجية للمنشأة، وقياس طاقات الموارد وربطها بالقيمة، ومحاولة تحسين القيمة المتولدة من استخدامها، بما يمكن من ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وتدعيم ممارسات وفلسفات الإدارة الهادفة إلى خلق قيمة للعميل، واستجابة لذلك أفرز الفكر المحاسبي مدخلاً حديثاً لإدارة طاقات الموارد المتاحة يراعي الانتقادات التي وجهت لنظم التكلفة الحالية أطلق عليه محاسبة استهلاك الموارد، وهدفت الدراسة الي التعرف علي أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، وتحديد مدي مساهمتها في عملية المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية و كمنشآت مضيف للقيمة وتوصلت الدراسة الي إن التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية والمحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام تدفقات القيمة ومساراتها يوفر المعلومات المناسبة والتي تصلح لأن تكون مجالاً للفحص بواسطة المراجع الخارجي. وترتبط هذه المعلومات بالبيئة الداخلية من خلال تحدد نقاط القوة والضعف داخل المنشأة، والبيئة الخارجية من خلال تحديد الفرص المتاحة للمنشأة والتهديدات التي قد تواجهها ، واوصت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) - والتي اشتملها البحث - لتوليدها معلومات ذات قيمة عالية لتحقيق متطلبات إدارة المراجعة الخارجية كأحد آليات حوكمة الشركات زيادة اهتمام إدارات المراجعة الخارجية لتبني رؤية واضحة لإدارة المخاطر في ضوء متطلبات الإدارة الإستراتيجية وتطبيق فعلي للأساليب محل الدراسة، والمعلومات المستمدة منها لتطوير برامج المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة عن استهلاك الموارد، المراجعة الخارجية الميزة التنافسية المستدامة نشاط مضيف للقيمة، القرارات الاستراتيجية.

¹ باحث دكتوراه - كلية التجارة - جامعة السويس

² أستاذ المراجعة والضرائب - كلية التجارة - جامعة السويس

³ أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة السويس

أولاً: مقدمة وطبيعة المشكلة :

تواجه منشآت الأعمال المعاصرة ضغوطاً تنافسية حادة ناتجة عن التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، إضافة إلى تبني الاستراتيجيات والاساليب والنظم الإدارية والتكاليفية الحديثة في القيام بأنشطتها المختلفة لضمان تحقيق المنافسة والحفاظ على الحصة السوقية. ونتيجة لذلك تزايدت حاجة إدارة المنشآت إلى المعلومات الملائمة لتحقيق توجهاتها الاستراتيجية، وترشيد استخدام مواردها، وتدعيم مركزها التنافسي بهدف التميز عالمياً.

وفي ظل تطورات بيئة الأعمال الحديثة برزت الحاجة إلى المعلومات التي تخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والذي يتطلب معلومات دقيقة وملائمة يتجاوز نطاقها البيئة الداخلية إلى البيئة الخارجية للمنشأة، وقياس طاقات الموارد وربطها بالقيمة، ومحاولة تحسين القيمة المتولدة من استخدامها، بما يمكن من ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وتدعيم ممارسات وفلسفات الإدارة الهادفة إلى خلق قيمة للعميل.

واستجابة لتلك التطورات، أفرز الفكر المحاسبي مدخلاً حديثاً ذو توجه إداري لإدارة طاقات الموارد المتاحة يراعي الانتقادات التي وجهت لنظم التكلفة الحالية أطلق عليه محاسبة استهلاك الموارد، ومن السمات الرئيسية التي تميزه عن تلك النظم هو الاهتمام والاعتراف بطاقات الموارد غير المستغلة في مجتمعات الموارد حيث قد ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد عام 2002 كأحد التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية لتقديم معلومات لإدارة المنشآت عن التكاليف والطاقة أكثر دقة وملاءمة للاستفادة بها في إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية وتمكنها من إستغلال مواردها المتاحة لتعظيم قيمة المنشأة (Wegman,2012) ، وفي عام 2008 تم إنشاء معهد المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتقييم ممارسات تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتقديم خدمات التدريب والتأهيل والإستشارات لدعم المنشآت التي تطبق هذا النظام من أجل تحقيق الإستخدام الأمثل لمواردها ، كما تضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة " نظام محاسبة إستهلاك الموارد " وذلك وفقاً لتقرير الإتحاد الدولي للمحاسبين ، وتقوم فلسفة هذا النظام علي أن السبب الأساسي لحدوث التكلفة هو إستهلاك الموارد ، وإن التكلفة تحدث ويتم مراقبتها علي مستوي الموارد وليس الأنشطة ، ويتم تنظيم وتجميع هذه الموارد في مجتمعات موارد متجانسة بحيث يكون لكل مجمع موارد مجموعة من المخرجات تستخدمها موارد أخرى أو تستخدم لإنتاج المنتجات والخدمات النهائية (mosaa,2017) ، كما يركز نظام محاسبة إستهلاك الموارد علي الإهتمام بموارد المنشأة وكيفية إستهلاك المخرجات للموارد ، وتحليل العلاقة بين الموارد والأنشطة من جانب وبين الموارد بعضها البعض من جانب آخر ، وتوفير معلومات دقيقة تساعد في تخطيط وتحليل طاقة الموارد المتاحة والطاقة العاطلة عند أدني مستوي من التشغيل حيث يمكن النظر لهذا النظام بأنه بمثابة نظام ذو نظرة مستقبلية لإستهلاك الموارد وفقاً لمتطلبات الأنشطة من الموارد وبما يحقق رغبات العملاء والإستخدام الفعال للموارد ومن ثم تحقيق الكفاءة

والفعالية في إدارة التكلفة (Perkins,2011) ويمكن القول إن هذا النظام يركز علي تكاليف الموارد بدلا من الأنشطة مما يضمن توزيعا أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة ، كما يفرق بين حيازة الموارد وإستهلاك الموارد مما يجعله قادرا علي حساب الطاقة غير المستغلة مما يترتب عليه تحسين دقة قياس التكاليف ، حيث أشار إليه البعض بأنه أداة للتقدير الإستراتيجي في إطار متكامل يجمع بين التكلفة وفقا لنظام التكلفة الألماني وبين الأنشطة والعمليات في نظام التكلفة علي أساس الانشطة .

وبناء علي ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

- 1- ما مدى مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الداخلية في القيام بأدوارها الاستراتيجية؟
- 2- كيف يمكن أن تقوم محاسبة استهلاك الموارد بتوفير معلومات أفضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية؟
- 3- هل تساهم المعلومات المستمدة من نظام محاسبة استهلاك الموارد في تطوير أو تعزيز وظيفة المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة؟

ثانياً: أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف علي أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، وتحديدأ تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- 1- التعرف دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الخارجية في القيام بأدوارها الاستراتيجية
 - 2- دراسة كيفية قيام محاسبة استهلاك الموارد بتوفير معلومات افضل وأكثر دقة لمساعدة المراجعة الخارجية للقيام بأدوارها الاستراتيجية
 - 3- التعرف علي المعلومات المستمدة من نظام محاسبة استهلاك الموارد في تطوير وتعزيز وظيفة المراجعة الخارجية كنشاط مضيف للقيمة.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

يكتسب البحث أهميته من ندرة الدراسات التي تناولت تحليل أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة ، وأثر ذلك على تعظيم قيمة المنشأة، كما أنه من المتوقع أن تؤدي نتائج هذا البحث إلى توفير دليل على مدى النفع الناتج من التكامل بين تلك الأساليب مما يشجع المنشآت على الاستفادة من الآثار الإيجابية لتلك العلاقة في تلبية الاحتياجات الإدارية المختلفة، وتحسين عمليات

المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية، وبالتالي تحسين الأداء وتطوير الأهداف الرقابية والدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، الأمر الذي يعزز الثقة في التقارير المالية لل وتتضح أهمية الدراسة في البيئة المصرية للمبررات التالية:

1- **لا توجد حتى الآن** - وفي حدود علم الباحث- دراسة عربية واحدة تناولت موضوع البحث، وأن الدراسات الأجنبية التي يسوق الباحث جزءا منها لم توضح العلاقة بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة

2- **محاولة** توجيه البحث العلمي إلي فهم أثر تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

3- **تقديم** أوجه العلاج المقترحة للمشكلات المحاسبية التي تواجه الشركات (قطاع عام- قطاع خاص - قطاع عام وخاص) عند حسابها تكلفة الخدمات والمنتجات حيث أن نظام التكاليف المطبق حاليا لا يعالج التكاليف غير المباشرة بطريقة تساعد علي تحميل الخدمات المصرفية بنصيبها العادل من هذه التكاليف مما يؤدي إلي عدم إحتساب تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة بشكل دقيق.

4- **محاولة** توجيه البحث العملي المحاسبي نحو طرح الحلول العلمية اللازمة للمعالجة المحاسبية لتكلفة الخدمات والمنتجات والمشكلات المتعلقة بالقياس والتحديد العادل لتلك التكلفة والعمل علي تخفيضها من خلال طرق علمية سليمة.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المستمدة من مدخل محاسبة استهلاك الموارد وقيام المراجعة الخارجية بأدوارها الاستراتيجية.

2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المستمدة من محاسبة استهلاك الموارد وقيام المراجعة الخارجية بأدوارها الاستراتيجية.

3- "لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من مدخل محاسبة استهلاك الموارد على محددات وظيفة المراجعة الخارجية في ظل معلومات نظم محاسبة التكاليف الحديثة." **ويتفرع هذا الفرض إلى فرضيين فرعيين كما يلي:**

- "لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من مدخل محاسبة استهلاك الموارد على تخطيط اسس عملية المراجعة الداخلية"

- "لا يوجد أثر معنوي للمعلومات المستمدة من مدخل محاسبة استهلاك الموارد على تعزيز محاور أنشطة المراجعة الخارجية لإضافة قيمة للمنشأة".

خامساً: منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث يتم استخدام المنهج العلمي المعاصر كما يأتي:

- **المنهج الاستقرائي:** وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) واستخداماتها ومميزاتها، ومخرجاتها، إضافة إلى المراجعة الخارجية ودوارها الحديثة، من كتب ودوريات علمية وأبحاث عربية وأجنبية.
- **المنهج الاستنباطي:** عن طريق استنتاج نوعية المعلومات المستمدة من نظامي محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC)، والنتيجة أيضاً عن التكامل بينهما، ودورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية للقيام بوظيفتها وإضافة قيمة للمنشأة.

سادساً: مجال الدراسة:

سوف يتناول الباحث تطور عملية المراجعة الخارجية من خلال الدور المرتقب للمراجع الداخلي في ضوء المعيار المصري والدولي رقم (610) مدى اعتماد المراجعة الخارجية على أعمال المراجع الداخلي انطلاقاً من الاستفادة من المعلومات المستمدة من اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي ادارة المراجعة الداخلية.

سابعاً: خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فقد تم تقسيم الجزء التالي من الدراسة إلى الأجزاء الآتية:

- عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث.
- طبيعة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد RCA.
- أهداف تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في المنشآت الصناعية.
- الأبعاد والخصائص الأساسية التي يعتمد عليها نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد.
- خطوات ومزايا تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد.
- إنعكاسات نظام محاسبة إستهلاك الموارد علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة - رؤية مصر 2030.

- النتائج والتوصيات.

أولاً: عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث

رقم	عنوان الدراسة وأسم المؤلف	أهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	طبيعة الدراسة والعيينة والاسلوب والاحصاء المستخدم	أهم نتائج الدراسة والمقترحات المستقبلية
1	د. محمد شحاته خطاب، (2008)، مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق	اختبار مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة VSC لبيئة الاعمال	LA، VSC	تتلاءم متطلبات تطبيق VSC في ظل LA في بيئة الاعمال المصرية	استخدم الباحث عينة عشوائية مكونة من 200 من	إن بيئة الاعمال المصرية تطبق مبادئ الحكومة من الفاقد في معظم جوانبها وأن العمل على نشر هذه المبادئ

رقم	عنوان الدراسة وأسم المؤلف	أهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	طبيعة الدراسة والعينة والاسلوب والاحصاء المستخدم	أهم نتائج الدراسة والمقترحات المستقبلية
	القيمة VSC لبيئة الاعمال المصرية: مدخل بيئة الانتاج الخالي من الفاقد - دراسة ميدانية	المصرية من خلال مدى تقبل العاملين لثقافة بيئة الانتاج الخالية من الفاقد			مجالس التكاليف في الشركات الصناعية بمدينة طنطا	سيساعد منشآت الاعمال في مواجهة ظروف المنافسة الحادة مما يساعد في جعل بيئة الاعمال أكثر توافقاً مع هذه المبادئ وذلك خلال معلومات التكاليف سوف يوفرها مدخل تكاليف تدفق القيمة.
2	د. محمد أحمد شاهين، دراسة (2010)، تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على اساس النشاط	1- دراسة وتحليل مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد وكيفية قياس استهلاك الانشطة من الموارد. 2- دراسة وتحليل أثر تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة على تحليل الانشطة وإدارة الموارد في الشركات.	RCA & ABC	لا يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات المحسوبة في ظل النظام التقليدي لمحاسبة الانشطة عن تلك المحسوبة في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد	تم التطبيق على بيانات شركة مطاحن الدقيق الكويتية	نظراً لأن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة من الداخل التي تعتمد على عنصري الزمن والكمية فإنه من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل والاقتراحات الخاصة بمدخل محاسبة على أساس النشاط والمعتمد على الوقت TD - ABC وهو من المجالات التي تشكل فرص بحثية مستقبلية.
3	د. على مجدى سعد الغرورى، (2010)، المحاسبة عن استهلاك الموارد	تهدف الدراسة إلى فحص أحد فروع محاسبة التكاليف الالمانية وهو المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك بهدف تبين الاسس والدعائم التي يرتكز عليها هذا الفرع	المحاسبة عن استهلاك الموارد	لا توجد	لم يعتمد البحث على أي دراسات ميدانية أو تطبيقية	توجد تحديات لتطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد يجب التغلب عليها مثل: تقييم هدف التكلفة - دعم اتخاذ القرارات - الرقابة السلوكية - رقابة التكلفة ومع ذلك فإن أحد العلاجات لمشاكل إدارة التكلفة في المنشآت

ثانياً: طبيعة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA:

تعد المحاسبة عن استهلاك الموارد تطويراً لتخصيص التكاليف غير المباشرة تستند على بناء مجتمعات التكاليف على أساس الموارد، وتصنف التكاليف داخل كل مجمع مورد إلى تكاليف ثابتة وتناسبية وفقاً للعلاقة مع مخرجات مجمع تكاليف المورد، ثم تعد معدل تحميل للتكاليف الثابتة على أساس الطاقة النظرية ومعدل آخر للتكاليف التناسبية على أساس الطاقة المخططة وذلك لكل مجمع مورد ويتم تخصيص كل نوع بصورة منفصلة لهدف التكلفة (Balakrishnan et al., 2012, P.26) (محمد، 2015، ص573).

وعُرف على انه نظام إداري شامل للتكلفة ومتكامل يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية وتوفر قرارات صائبة لتقليل التكلفة وزيادة الإيراد لتحقيق المقدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق منافسة شديدة. (Ahmed & Moosa, 2011, p.755).

كما يعرف بأنه مدخلاً لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تكلفة تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة (المنتجات / الخدمات) التي استفادت منها. وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للمنشأة (عبد الدايم، 2014، ص 240).

ويعرف بأنه نظام محاسبة إدارية قائم على أساس كمي يؤيد أن سبب التكاليف هي الموارد، وفيه توزع التكاليف وفقاً لاستهلاك الموارد، ويدعم عملية صنع قرار المديرين (Ercument Okutmus, 2015, p.46).

ويمكن اعتباره بمثابة نظام تكاليفي لمساعدة المديرين على اتخاذ قراراتهم لتحقيق أهدافهم في استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة من خلال تقديم البيانات المتعلقة بالموارد المستخدمة (Ozyapici, H., & Tanis, V. N. 2016. P.649).

كما يعد "نظاماً متكامل لإدارة الموارد والتكاليف يجمع بين أفضل المفاهيم المستحدثة في مداخل المحاسبة الإدارية، ويتأسس على مبادئ نمذجة استهلاك الموارد والتكاليف لتتبع تدفقات الموارد بين مجتمعات الموارد إلى المستهلك النهائي، بما يمكن من التحديد الدقيق لتكلفة المنتج، وتحديد الطاقة غير المستغلة، وتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار" (قحطان، 2018، ص68).

وبالتالي يمكن تعريف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه نظاماً شاملاً متكامل لقياس التكلفة، ويجمع بين مزايا أنظمة التكلفة المستندة إلى الفكر الألماني ونظام تكاليف الأنشطة، من حيث التتبع التفصيلي والدقيق لمسارات الموارد بين مجتمعات الموارد إلى المستهلك النهائي، مع الأخذ في الاعتبار العلاقات التبادلية بينها، وتوفير معلومات تكاليفية عند كل مستوى لتلك الموارد، ويهدف تطبيقه إلى تحقيق الدقة العالية في تخصيص التكاليف، وبالتالي مساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات أكثر دقة، وتوفير قدرة أكبر للإدارة على تخطيط الموارد، وبالتالي الاستغلال الأمثل

للموارد المتاحة وإدارة أفضل للطاقة العاطلة، وبالتالي تخفيض التكاليف، وتحسين ربحية المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

ثالثاً: أهداف تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية :

في ضوء تعريفات مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد يتضح أنها في مجملها تدور حول آليات مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة، وتحديد الطاقة العاطلة بالمنشأة.

وبشكل عام فأوضحت دراسة (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018) أن الهدف الرئيسي لنظام محاسبة استهلاك الموارد هو تحسين استخدام موارد المنشأة المتاحة، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وتلبية رغبات العملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018, p.31)، وبالتالي يهدف هذا النظام إلى ترشيد القرارات التشغيلية من خلال توفير مدخل شامل لإدارة التكلفة يحقق الأهداف التالية (محمد الصغير، 2011، ص86)، (عبد الدايم، 2014، ص 240):

1. وضع إطار متكامل عن موارد المنشأة من خلال توفير معلومات عن حجم الموارد المختلفة بالمنشأة والعلاقة بين الموارد والأنشطة، وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، مما يساهم في زيادة فهم الإدارة لسلوك استهلاك الموارد، وفهم أفضل لعلاقات السبب النتيجة.
2. توفير معلومات مالية وغير مالية، مما يساعد في توفير توقعات دقيقة للموارد المطلوبة والتكاليف المرتبطة بها، وتوفير تنبيهات متقدمة للإدارة عندما يتجاوز الطلب القدرات العادية للتشغيل، وتحديد الآثار الناجمة عن الطاقة المعطلة عند انخفاض الطلب.
3. الربط بين تكلفة المنتج والموارد المستنفذة فيه فعلاً بواسطة أنشطة المنشأة، بما يؤدي إلى دقة أكبر في تخصيص التكاليف من خلال ضمان أن تشمل تكلفة المنتج على القدر المستخدم فقط من الموارد، وبالتالي الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح، مما يجعلها تبحث عن أفضل استخدامات لهذه الموارد الغير مستخدمة.
4. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد المستخدمة وغير المستخدمة؛ بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة، وزيادة القيمة المضافة للعميل.
5. الرقابة على استخدام الموارد من خلال تتبع كمية الموارد المستخدمة وغير المستخدمة، وتحديد الطاقة العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر، فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة، ومن

خلال تتبع كمية الموارد المستخدمة وغير المستخدمة؛ بهدف تحقيق الموازنة بين المعروض من الموارد، والطلب عليها، تتحقق الرقابة المتزامنة واللاحقة؛ مما يساهم في ترشيد تكاليف استهلاك الموارد.

6. مواكبة التقدم التكنولوجي ومساير التقدم الذي حققه المنافسون إبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

7. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحراف، وفصل الكمية المستهلكة من الموارد، عن الكمية المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات؛ مما يساهم في تطبيق محاسبة المسؤولية في جميع وظائف المنشأة.

رابعاً: الأبعاد والخصائص الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

أوضحت دراسة (وأخرون، 2018، Al-Rawi & Abd al-Hafiz) أنه يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة أبعاد أساسية في بناء النماذج التشغيلية والتي تسمح له بوضع أساس مختلف تماماً لنموذج التكلفة بالمقارنة بمدخل التكلفة الأخرى (White, 2009, P.73)، (Liu, Y., & Wang, T., 2017, p.408-409)، (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018, p. 31-33)، (قحطان، 2018، ص 68 - 69) هي:

1) **النظرة الشاملة للموارد The View of Resources**: يستند هذا البعد إلى النظرة الشمولية للموارد، ويهتم بفهم الموارد وكيفية استهلاكها، فيعمل على تجميع الموارد في مجموعات يتضمن كل منها الموارد وتكاليف عرض واستهلاك هذه الموارد. كما يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى، ومن ثم يجب توزيع تكلفتها لتلك الموارد، وهذا بدوره يؤدي إلى تحديد التكلفة الكلية للموارد. والتركيز على الموارد وفق هذا النظام يخلق مطالب محددة للمحاسبة عن الطاقة غير المستغلة وهي: تحديد وإدارة الطاقة حيث تكمن في الموارد، الإفصاح عن الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها لأهداف التكلفة، الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوفرة (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018, p.31).

2) **استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي Quantity-based Modeling**: تم بناء نموذج التكاليف - بالكامل - باستخدام الكميات المستنفدة في التشغيل. فالبيانات التشغيلية هي الأساس في خلق القيمة، وتمثل مؤشراً قانداً (مسبقاً) للمخرجات الاقتصادية. وهذا يوفر تمييز واضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكلفة، مما يسهل من تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط.

3) **الاستهلاك وسلوك التكاليف Consumption & Cost Behavior**: يعد الفهم الجيد للتكلفة ومسبباتها وسلوكها العمل الأساسي في عملية قياس التكلفة، حيث تنقسم التكاليف وفقاً لعلاقتها بمجموع تكلفة الموارد إلى تكاليف أولية وتكاليف ثانوية، ويعتمد طبيعة تكلفة الموارد الثانوية على بعدين أساسيين: الأول: يمثل الطبيعة

الأولية والمتأصلة في التكاليف عند حدوثها مبدئياً والتي تكون إما ثابتة أو تناسبية بالنسبة لنمط استهلاك الموارد واستراتيجية المنشأة. والثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية عند حدوث استهلاك الموارد، وهي التي تفسر احتمال التغير التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك، حيث لا تتغير الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة مع نماذج استهلاك الموارد، في حين أن الطبيعة الأولية للتكاليف التناسبية تجعلها يمكن أن تستهلك بطريقة تتفق مع معاملة التكاليف الثابتة أو تظل متناسبة حسب نماذج الاستهلاك.

في حين اوضحت دراسة (الكومي 2016) أنه يتصف نظام محاسبة استهلاك الموارد بالخصائص التالية:
(الكومي، ٢٠١٦، ص 184-185)

أ - المساهمة الفعالة في وضع الخطط التشغيلية للمنشأة عن طريق استخدام تخطيط موارد المنشأة على أساس الأنشطة لعلاج أوجه القصور المرتبطة بإعداد الموازنات المبنية على النشاط.

ب- المحاسبة عن الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد في التخصيص المناسب لها دون تحميل نشاط وحيد بأعبائها أو تحميلها على كافة الأنشطة.

ج- الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة بهدف استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع المنشأة إلى زيادة إنتاجيتها.

د- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيم المناظرة لها مما يتيح تحديد الحجم الحقيقي للمسئولية واتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية المناسبة.

وتقوم فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، وأن هذه الموارد يجب أن تكون منظمة في مجموعات متجانسة أو مجموعات موارد، وكل مجمع موارد له مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو تستخدم لإنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل (Liu, Y., & Wang, T., 2017, p.408).

كما أوضحت دراسة (Liu, Y., & Wang, T., 2017) أنه يركز هذا النظام على الاقتصاديات الأساسية لنظام الأعمال، فهو يوجه النظر إلى 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 (Liu, Y., & Wang, T., 2017, p.408).

ويتم تقسم الموارد في ظل مدخل RCA إلي قسمين يشير الأول إلي الموارد ذات الطاقة المحددة وتمثل الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة والحصول علي مقدار إضافي من هذه الموارد التي تستخدم في القطاعات الإنتاجية والخدمية كالألات والمعدات العمالة الإنتاجية ، وتصميم العمليات الإنتاجية ، ويشير الثاني إلي الموارد ذات الطاقة غير المحددة وهي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقة محددة ويمكن الحصول عليها عند الحاجة

إليها بدون تكاليف إضافية للطلب مثل تكاليف الخدمات التي تحصل عليها المنشأة كالكهرباء ، الغاز ، التليفون ، وتتمثل تكاليف الإستحواذ لهذه الموارد في قيمة الإستهلاك منها حيث لا تتحمل المنشأة ولا تحاسب إلا علي مقدار ماتم إستهلاكة فقط من هذه الموارد ومن ثم لاتحمل تكاليف الإنتاج بتكلفة الجزء غير المستخدم منها

ويؤكد (**Ercument okutmus,2015**) علي أن مدخل RCA يعتمد علي النظرة الشاملة للتكلفة من خلال تحديد القدر المستهلك من الموارد ونمط سلوك التكاليف ، ويميز المدخل بين بعدين أساسيين للتكلفة يتمثل الأول في الطبيعة الأولية للتكلفة سواء كانت تكلفة ثابتة او تكاليف متغيرة ، ويتمثل الثاني في الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تفسر إحتمال التغير النسبي للتكاليف عند نقطة الإستهلاك ومن ثم يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج إستهلاك الموارد فتعالج التكاليف المتغيرة أما تكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة ، في حين لاتتغير الطبيعة الاولية للتكاليف الثابتة مع نماذج إستهلاك الموارد (**Ercument okutmus,2015,p49-**) (50)

في حين بينت دراسة كل من (Ahmed & Mossa, 2011, pp.761-762)، (White, 2009 p.,66) ، (Al-Qady & El-Helbawy, 2016, p.44) أن هناك ثلاثة مبادئ يحتاج لها المديرين لرسم تدفق الموارد ضمن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد والذي يعكس تدفق التكلفة بدقة ويسمح لهم باتخاذ قرارات صحيحة وهي كما يلي:

(1) **السببية Causality**: يتطلب هذا المبدأ تتبع تدفق الموارد وتكاليفها من الموارد لمجمعات موارد المستهلكين على أساس دقيق للسبب والنتيجة، فإذا لم يتطلب مجمع الموارد مخرجات مجمع مورد آخر، فإنه لن يتحمل تكاليف من هذا المجمع. وهذا يعني أن المنتجات النهائية لن تتحمل التكاليف الكلية المحددة من قبل مبادئ المحاسبة المقبولة، ويستند هذا المبدأ على مفهوم التكلفة النسبية والتي تمثل القدر من التكلفة الذي يمكن حذفه في حالة عدم الاستمرار في مزاولة نشاط وخفض الطاقة تبعاً لذلك. وهذه التكلفة بالنسبة لمنتج أو خدمة تكاد تقترب مما يمكن الوصول إليه طبقاً لطريقة التكاليف الإجمالية، في ظل تطبيق تخصيص التكلفة على أساس السببية.

(2) **الاستجابة Responsiveness**: يضمن هذا المبدأ الامتثال لتطبيق مبدأ السببية في رسم نموذج استهلاك الموارد وسلوك التكلفة، حيث يعكس طبيعة الاستهلاك الكمي على المستويات المرتبطة بالأهداف الإدارية على المستوى الجزئي، ويعني هذا أن لكل هدف من الأهداف الإدارية يتم تحديد وتعريف علاقة الاستهلاك بين المخرجات الكمية الخاصة بهذا الهدف والمدخلات الكمية المطلوبة للوصول لمخرجات هذا الهدف، ويحكم العلاقة الثابتة والتناسبية بين مجمعات الموارد، ويعترف بأن طبيعة التكلفة قد تتغير عند نقطة استهلاك الموارد. وبخلاف مبدأ التغير المستخدم في استهلاك الموارد الذي يفترض وجود علاقة مباشرة بين الحجم الكلي والتكلفة الكلية، فإن مبدأ الاستجابة يبين أن التكلفة الكلية هي مجموع العلاقات الفردية لتدفق الموارد/ التكلفة، وتوفر هذه

التدفقات معلومات مجزئة ودقيقة عن التكاليف المرتبطة بالأهداف الإدارية على جميع المستويات في جميع أنحاء المنشأة، بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة، ومطابقة مجموعات الموارد - الأولية والثانوية-في تحقيق أهداف المنشأة.

(3) **العمل (Work Process):** يستخدم هذا المبدأ في حدود ضيقة وبانضباط عالي، لأنه أحياناً تتبع تدفق الموارد بين وحدات التكلفة لا يوفر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار، لذا من الضروري في بعض الحالات معرفة النشاط المتحكم في استهلاك الموارد بين مجموعات التكلفة، ويجب استخدام محركات كمية للأنشطة التي توفر معلومات عن الطاقة كما يجب أن تستهلك الأنشطة مدخلات كمية.

ويري الباحث وبالإتفاق مع دراسة (Balakrishan,et al ,2015) السمة الأساسية التي يتميز بها نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع الموارد ، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة بكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية ، ويعتبر إستهلاك الموارد هو سبب التكلفة ، حيث أن للموارد طاقة غالباً ما يتم قياسها والتعبير عنها بوحدة المخرجات ، والحصول علي هذه الطاقة بواسطة الأنشطة (إستهلاك الموارد) هو مايسبب حدوث التكلفة ، ويفترض نظام محاسبة إستهلاك الموارد ان كل الموارد يتم إستهلاكها مع التكاليف المرتبطة بها إما بشكل ثابت أو بشكل تناسبي

خامساً: خطوات ومزايا تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

اوضحت دراسة (Ahmed & Moosa, 2011) وآخرون ، خطوات تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت (Ahmed & Moosa, 2011, P.767) و (الناطور ، 2013، ص289) في الآتي:

1. يبدأ تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بتحديد الأقسام جميعها إلى قسم انتاجي وخدمي، ثم تقسيم كل قسم انتاجي وخدمي إلى مجموعات موارد أو مراكز تكلفة على أساس النشاط، وتحديد مدخلات كل مجمع مورد على أساس كمي.
2. تصنيف الأنشطة إلى إنتاجية، غير إنتاجية، وغير مستغلة.
3. احتساب تكاليف المدخلات الكلية بنوعها الأولية التي تكبدها كل مجمع، والثانوية التي تنقل إلى المجمع من مجموعات أخرى، وتحديد محركات تكلفة المخرجات ومعدل تخصيص التكلفة لمجموعات موارد أخرى أو لأهداف التكلفة النهائية، وهذا المعدل = تكلفة المدخلات الكلية / طاقة مدخلات مجمع المورد المستقبل للخدمة، وتوفر هذه الطريقة في التخصيص علاقة سببية.

4. تجزئة تكلفة المدخلات لكل مجمع مورد إلى عناصر ثابتة وتناسبية اعتماداً على مبدأ الاستجابة، تحديد تكلفة هدف التكلفة حسب الاستفادة الحقيقية من المورد، واحتساب الطاقة غير المستغلة لمجمعات الموارد واتخاذ إجراء الإصلاح.

ويتفق الباحث مع دراسة (Zhongming Xu,et al ,2020) أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتضمن التطبيق الكمي لكافة أنواع الموارد المملوكة للمنشأة علي إعتبار أنها إستثمارات متاحة يمكن من خلالها الحصول علي طاقات التشغيل ، ثم يتبع الحصر الكمي لكافة الموارد القيام بالحصر القيمي لكل مورد من خلال تجميع الموارد المتجانسة في مجمعات للموارد ،وذلك من خلال الخطوات التالية : -

المرحلة الأولى : بناء مجمعات الموارد ، وتتمثل آلية التطبيق في هذه المرحلة أن يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة ، ومراكز الأنشطة إلى مجمعات موارد ، وتقسيم مجمعات الموارد إلى مجمعات موارد أولية ومجمعات موارد ثانوية وتتمثل ناتج التطبيق من هذه المرحلة من خلال مايلي :

أ- **مجمعات الموارد الأولية :** تؤدي أنشطة يترتب عليها إنتاج المنتج أو تسهم مباشرة في بيع المنتج مثل أقسام الإنتاج والبيع

ب- **مجمعات الموارد الثانوية :** تؤدي خدمات داعمة لمجمعات الموارد الأولية ولمجمعات الموارد الثانوية الأخرى مثل شؤون الأفراد ، المباني ، المنافع العامة

المرحلة الثانية : تحديد وحدات التكلفة التي تستهلك مخرجات بالإضافة إلى تكلفة الموارد حيث يختلف مفهوم مجمع الموارد عن مفهوم مركز التكلفة الذي يؤدي ربما يتكون من أكثر من مجمع موارد اعتماداً علي تنوع الموارد في مركز التكلفة " أفراد ،الألات

المرحلة الثالثة : تحديد خريطة الموارد وتحديد مخرجات مجمعات الموارد : تتضمن الخريطة علاقات السبب والأثر بين الموارد لوجود علاقات إرتباط بين إتجاهات إستهلاك الموارد وبيانات تكاليف الإستهلاك ويرى الباحث أن ناتج التطبيق في هذه المرحلة يظهر من خلال تبني العلاقات السببية علي الكميات بدلا من القيم النقدية حيث تعزز فائدة المعلومات التي يحصل عليها المديرون الذين يحصلون مباشرة علي معلومات كمية عن الموارد التي يسعوا إلي ضبطها والتأثير عليها

المرحلة الرابعة : تحديد إجمالي تكلفة مجمعات الموارد الثانوية : وتتمثل إليه التطبيق في هذه المرحلة من خلال أن تحدث التكاليف الأولية داخل مجمع المورد نفسه وتتمثل في التكاليف الثانوية المحملة علي مجمع الموارد من مجمعات الموارد الثانوية الأخرى لإستفادتها ويرى الباحث أن تتمثل آلية التطبيق في هذه المرحلة من خلال أن تحدث علاقة الإستجابة التناسبية عندما تتغير المدخلات تناسبيا مع تغير حجم مخرجات الموارد ، وتصنف التكاليف الأولية والثانوية إلى تكاليف ثابتة وتناسبية ، وتتمثل التكلفة التناسبية

في التكلفة التي ترتبط بالموارد إلي يستهلك بصورة تناسبية مع المخرجات المتسببة في هذا الإستهلاك بينما تعبر التكلفة الثابتة عن ثبات تكلفة إستهلاك المورد بغض النظر عن حجم المخرجات المتسببة في هذا الإستهلاك

المرحلة الخامسة : تحديد إجمالي تكلفة مجتمعات الموارد الأولية وحصر إجمالي التكلفة التي تشمل التكاليف الأولية والتكاليف الثانوية ويتمثل ناتج التطبيق في ان تنشأ التكاليف الأولية نتيجة إستهلاك الموارد الأولية بشكل مباشر داخل مجمع الموارد ، وتنشأ التكاليف الثانوية من إستهلاك مجمع الموارد مخرجات مجتمعات الموارد الأخرى

المرحلة السادسة : حصر إجمالي تكاليف مجتمعات الموارد الإنتاجية وإستخراج معدل تحميل التكاليف الثابتة ومعدل تحميل التكاليف التناسبية ، وتمثل التكاليف الثابتة تكاليف المدخلات المستهلكة داخل مجمع الموارد والتي لايتباين مع تباين حجم مخرجات مجمع الموارد ، وتمثل التكاليف التناسبية تكاليف المدخلات المستهلكة داخل مجمع الموارد والتي تنشأ من تباين حجم مخرجات المجمع وليس بالضرورة الغرض النهائي للتكلفة

المرحلة السابعة ، تحديد التكلفة والطاقات العاطلة لمجتمعات الموارد

وفيها يتم تحديد التكلفة من خلال حاصل ضرب الكمية التي تستهلكها أغراض التكلفة من مخرجات الموارد في معدل التحميل ، وتحديد الطاقات العاطلة لمجتمعات الموارد من خلال المقارنة بين الطاقة النظرية لكل مجمع موارد وبين المقدار المستخدم من هذا الطاقة .

ويري الباحث أن تمثل مجتمعات الموارد جميع لمجموعة الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ويمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل الأفراد - الألات - الخدمات المختلفة ، ثم تقسيم هذه التكاليف داخل مجتمعات تكلفة الموارد المتجانسة من حيث عناصر التكاليف التي تتضمنها مثل : مجمع الموارد - العاملين : يخصص لتكاليف الاجور والمزايا النقدية ، ومجمع الموارد - الالات - يخصص لتكاليف الإهلاك ، الكهرباء ،

ويعبر مسبب التكلفة الخاص بالموارد عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقع من الموارد مثل ساعات العمل المباشر ، ساعات تشغيل الألات ، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب إنفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلي حجم معين من المخرجات ، حيث يتم تحديد وحدة لقياس حجم المخرجات المتوقع من المورد لتحديد المقدار المستخدم من طاقة هذا المورد .

في حين أوضحت دراسة (الصغير 2013، ودراسة (Clinton and webber,2004 وأخرون) أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا منها:

(خطاب، 2009، ص156)؛ (الصغير، 2013)؛ (Clinton and Webber, 2004, p.23) Gurowka, (2005, p.32)

1. تخصيص تكاليف استهلاك الموارد إلى وحدات التكلفة، باستخدام معدلات كمية لمخرجات استهلاك الموارد (كأساس العلاقة النسبية) كمعيار؛ لأن معدلات الكمية تكون موضوعية وأسهل أكثر لمواكبة التحديث المستمر في الواقع الاقتصادي و التخطيط الأفضل للموارد، باستخدام التكاليف التي تغطيها فقط و استبعاد التكاليف الثابتة التي لا يمكن تتبعها على أساس السببية.
2. استخدام إهلاك تكلفة الاستبدال تؤدي إلى القضاء على التخصيص المتفاوت-غير المتساوي بين المنتجات، التي تسهلك نفس الموارد والأنشطة المساعدة و تكلفة المنتج تمثل تكاليف الموارد التي استخدمت فقط. إدارة الطاقة العاطلة/ الفائضة استنادا إلى الطاقة النظرية غير المستخدمة ، و التكاليف التي يتم تخصيصها استنادا إلى السببية تلغي التكاليف التي تم تخصيصها إلى متغيرات لا علاقة لها بالمنتجات الأخرى.
3. استهلاك الموارد بشكل صحيح يتحدد بالاعتماد على الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة وفهم المديرين للعلاقات التبادلية بين الموارد مما يساعد في دعم القرارات الهامشية وذلك من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات

في حين رأت دراسة (David et al ,2012) أن مزايا نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يتمثل في

- التحديد الدقيق للقيمة موضوع القياس وذلك عن طريق يقوم المدخل علي شمول القياس لكافة التكاليف خلال دورة حياة المنتج للتوسع في استخدام تكاليف موارد لتشمل تكاليف الإنتاج والبيع والتكاليف الإدارية والتسهيلات العامة ، والتكاليف السابقة علي مرحلة الإنتاج
- **الإنعكاس الدقيق لمعيار السببية في تخصيص التكاليف غير المباشرة** يتضح من خلال مراحل تطبيق المدخل كمايلي :-

أ- تتبع تكاليف الموارد إلي مجموعات الموارد : يترتب علي تخصيص مجمع موارد يضم العناصر المتجانسة تجنب حدوث أخطاء التجميع وبناء مسارات للعلاقات المتبادلة بين مجموعات الموارد الثانوية وإنشاء علاقات من المورد إلي النشاط والعكس في صورة تزامنية

ب-تعديل إجمالي تكاليف مجتمعات الموارد الأولية علي أغراض التكلفة : وذلك من خلال استخدام مقياس لمخرجات كل مجمع يعبر بدقة عن خصائص الموارد داخل المجمع ومن ثم يضمن الحفاظ علي معيار السببية ، ويؤدي استخدام الطاقة النظرية إلي تحميل تكاليف الموارد المستخدمة فقط علي الأغراض النهائية للتكلفة ومن ثم لاتحمل تكاليف الطاقة العاطلة علي الأغراض النهائية للتكلفة.

- تحسين وظيفة التخطيط في المنشأة وذلك من :-

أ- إعتداد علي البيانات التشغيلية : تقليل جهود وتحليل البيانات لأغراض التنبؤ وسهولة تطبيق أسلوب الموازنة المرنة كأداة تخطيط ورقابية علي مستوي مجتمعات الموارد

ب- توفير تقديرات مالية وتوقعات لأغراض التخطيط المستقبلي : وذلك من خلال توفير معلومات تفصيلية وإستباقية عن المشكلات التي قد تحدث أثناء التشغيل ، سهولة محاسبة المسئول عن مجتمعات الموارد لتصميمها علي أساس تبعيتها لمدير واحد يجعل من السهولة تحديد التكاليف الخاضعة لرقابة وتوفير معلومات عن التكلفة الفعلية في الوقت المناسب

- تحقيق خفض إيجابي للتكلفة التي تتحملها المنشأة وذلك من خلال :-

أ- يقوم المدخل بفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف التناسبية حيث يوفر ذلك الفرصة لتحديد مواطن الخفض في التكاليف وهي المرحلة التي تتحدد فيها النسبة الأكبر من تكاليف دورة حياة المنتج مما يمكن من تحقيق خفض حقيقي في التكلفة

ب- قدرة المدخل علي تحديد كافة المعلومات المتعلقة بالطاقة العطلة : حيث يؤدي إلي إستبعادها نتيجة تحديد مقدارها بالكميات والقيم وأماكن تواجدها والتقرير عنها للإدارة مما يحقق خفض حقيقي في التكلفة أو العمل علي إستغلال هذه الطاقات في حالة كون طبيعة الموارد غير قابلة للتجزئة من خلال العمل علي إيجاد أسواق جديدة تستوعب هذه الطاقات وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة .

ويري الباحث أن يقوم مدخل RCA علي التفصيل والشمول لتعدد المستويات الإدارية والتنظيمية التي يقوم المدخل لها الخدمة التي تتمثل في المستوي الإستراتيجي ، المستوي التكتيكي ، المستوي التشغيلي ، وبهذا فإن هذا المدخل يجمع ما بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل علي عكس مدخل الأنشطة القائم علي الإهتمام بالأجل الطويل ومن ثم لانتوافر المعلومات المقيدة لإتخاذ القرار في الأجل القصير في ظل مدخل الأنشطة .

أما عن مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية، Okutmus, E,

(2015, p.45)

1. تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة مما يؤدي إلى نتائج أفضل من تخصيص التكلفة وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد و تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة وبالتالي قدرة أفضل في تخطيط الموارد كما أن تكلفة المنتجات سوف تتضمن فقط تكلفة القدر المستخدم من الموارد كما أن إدارة الطاقة العاطلة تكون على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة .

2. إن تخصيص استهلاك الموارد بدقة يرتكز على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد مما يساعد في مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم اتخاذ القرارات.

3. إلقاء الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها.

ويري الباحث أن المزايا المترتبة علي إستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد حيث تمثل الدافع في تخصيص الاعباء الإضافية في توفير معلومات تتصف بالملاءمة والدقة والوقتية من خلال مجموعة من المعايير التي تحكم تخصيص الأعباء الإضافية والتي تمثلت في معيار السببية القائم علي وجود علاقة السبب والنتيجة عند تحميل المنتجات والعمليات ، معيار الإستفادة المتحصل عليها ، معيار العدالة القائم علي تحميل المنتجات والخدمات بتكلفة أعباء متساوية وتوفير قياس دقيق لتكلفة المنتج

كما يري الباحث يقوم مدخل RCA علي التفصيل والشمول لتعدد المستويات الإدارية والتنظيمية التي يقدم المدخل لها الخدمة والتي تتمثل في المستوي الإستراتيجي ، المستوي التكتيكي ، المستوي التشغيلي ، وبهذا فإن هذا المدخل يجمع ما بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل ، علي عكس مدخل الأنشطة القائم علي الإهتمام بالأجل الطويل ومن ثم لاتتوافر المعلومات المفيدة لإتخاذ القرار في الأجل القصير في ظل مدخل الأنشطة

وعلي الجانب الأخر أوضحت مجموعة من الدراسات أنه قد يحول دون تحقيق أهداف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مجموعة من المعوقات أهمها: (الشهاوي، صلاح أحمد، 2010، ص:405)، (White, L., 2009, p.66)

1. وجود نماذج قليلة من المنشآت التي تطبق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد حتى الوقت الراهن. ارتفاع تكاليف التطبيق يحتاج إلى المزيد من الوقت للوصول إلى التخطيط المطلوب.

2. يتطلب تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد تدريباً كبيراً وتصميم النماذج والتطبيقات وخبرة متخصصة. مقاومة التغيير واعتقاد الإدارة أنّ الأنظمة التقليدية للتكلفة دقيقة وسليمة ولا داعي للتحويل إلى أنظمة التكاليف الحديثة

3. عدم وجود قاعدة بيانات متكاملة للتواصل بين الإدارات المختلفة وخلايا الأنشطة. بالإضافة إلى ما سبق مدى إمكانية جمع المعلومات الدقيقة والأساسية والتفصيلية عن مجتمعات الموارد المختلفة والعلاقات المتداخلة بينها وبين الأنشطة المختلفة وتقسيم التكاليف إلى تكاليف أولية أو ثانوية، متغيرة أو تناسبية، والفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة.

كما يتطلب التطبيق السليم لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالالتزام بالقواعد التالية: (الهلباوي، والنشار، 2013، ص 127)

1. التركيز على الموارد التي يكون نمط استهلاكها يختلف جوهرياً بين المنتجات المختلفة، مع التركيز على الموارد ذات التكلفة العالية، ويجب معالجتها بطريقة صحيحة عن طريق اختيار مسببات استهلاك الموارد الأكثر ملائمة، وأنّ الخطأ في الاختيار سوف يؤدي إلى تشويه كبير في تخصيص تكاليفها.

2. التركيز على الموارد التي يكون نمط استهلاكها يختلف جوهرياً بين المنتجات المختلفة، مع التركيز على الموارد التي لا تتأثر بمسببات تستند إلى الحجم أي التي لا تتأثر بمسببات تقليدية مثل عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات العمل الآلية.

في حين يشير (شاهين، 2010، ص240) إلى ان نظام استهلاك الموارد يتميز بالتفصيل والشمول وذلك لتعدد المستويات الإدارية والتنظيمية التي يخدمها في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة. وبالتالي يوفر نظام استهلاك الموارد معلومات تفيد على المستوى الإستراتيجي، والمستوي التكتيكي، والمستوي التشغيلي.

ويهتم هذا النظام بالأجلين القصير والطويل، حيث أنه من المعروف أن نظام المحاسبة علي أساس النشاط يهتم بالأجل الطويل ولهذا يفترض أن معظم عناصر التكاليف تميل إلى التغير في الأجل الطويل ولهذا وعند الاعتماد على هذا المدخل لاتخاذ القرارات في الأجل القصير غالباً ما لا يتوافر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات.

وخلصت دراسة (رزق،2017) إلى أن إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد الإدارة في التخطيط و تحديد الأهداف المراد تحقيقها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف، كما أن إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد تمكن من تحديد الطاقة غير المستغلة وتكاليفها مما يؤدي إلى تمكين إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد، وتحديد ما اذا كان يمكن استغلال تلك الطاقة أو الحد منها.

ومن الملاحظ أنه في ظل تطبيق نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد تستطيع نظم إدارة التكلفة توفير ثلاثة أنواع من المعلومات تفيد في دعم القرارات الإدارية بالمنشأة (Michael S.C. et. al., 2009, p.44) (كيوان، 2013، ص1124) (شاهين، 2010، ص 256) وذلك على النحو التالي:

1. معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد الشركة، على العكس من منهج المحاسبة عن تكاليف الأنشطة والتي تتضمن فيها هذه المجموعة تكاليف الموارد المتعطلة.

2. معلومات تفيد في الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة، وعلى العكس من الحال في ظل المحاسبة عن تكاليف الأنشطة والتي تقوم بالترقية بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة ، فإن التركيز في ظل مدخل المحاسبة عن الموارد التي تستهلكها من موارد الشركة.

3. معلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة الشركة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.

سادساً: إنعكاسات نظام محاسبة إستهلاك الموارد علي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة - رؤية مصر 2030

يتمثل أثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنشآت الصناعية من خلال دورة في تحقيق الأتي (Tonci Grubic et,al,2020) , (Mohammed Nassim Lacheheb,et al ,2019) -

- 1- تقديم نموذجاً للرقابة علي التكاليف علي مستوي الموارد ، وذلك من خلال الربط مباشرة بين الموارد وموضوعات القياس التكاليفي ، كما أنه يركز علي إنشاء نموذج للتكاليف يدعم القرارات الإدارية من خلال التطبيق الواضح لمبدأ السببية والذي يساهم في بناء نموذج تشغيلي للمنشأة ، وهذا يعني رسم خرائط تدفق للموارد وكيف تستهلك في تحقيق أهداف الإدارة
- 2- دعم هدف برامج التحسين والتطوير المستمر في خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه ، وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الألات وتحسين الجودة والمرونة وتخفيض التكلفة ، كما يوفر بيانات للإدارة التشغيلية ويقدم بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير
- 3- : يوفر نموذج التكاليف في ظل نظام محاسبة إستهلاك الموارد دعماً لأنظمة إتخاذ القرار علي مختلف المستويات الإدارية فعلي المستوي الإستراتيجي يساعد في إتخاذ القرارات مثل قرار إدخال أو إستبعاد منتج ، وعلي المستوي التكتيكي يساعد في فهم طبيعة التغير في سلوك التكلفة وطبيعة قرارات الشراء أم التصنيع ، وعلي المستوي التشغيلي يساعد في إدارة الطاقة مما يساعد في ترشيد تكاليف إستهلاك الموارد وتحقيق الإستغلال الكفء للموارد المتاحة
- 4- : التركيز علي أفضل الحلول بدء من عملية التخطيط الإستراتيجي حيث يتم تحويل الرؤية والرسالة والأهداف إلي إستثمار في الموارد من حيث الكمية المطلوبة والجودة والتكنولوجيا والمهارة وهذا يتطلب تحديد الطاقة المتوفرة ، تحديد المهارات والتكنولوجيا ، مستوي التدريب ، الخصائص التشغيلية للموارد لتحقيق أهداف المنشأة ولتحقيق الميزة التنافسية المستدامة
- 5- : دعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل بناء علي تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق وتقليل الإستثمار في الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد وما يترتب علي ذلك من تحسين أداء الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل وتحقيق أعلي درجات من التوافق بين التكاليف وأنشطة المنشآت وتفصيلات القيمة بالنسبة للعملاء
- 6- : المساهمة في فعالية إعداد الموازنات التخطيطية ووضع الخطط التشغيلية لإستخدام الموارد والسيطرة علي الطاقة العاطلة حيث انها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية وبالتالي يمكن التوجه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة

- 7- : استخدام تكلفة الإحلال بدلا من التكلفة التاريخية لتحديد وحساب الإهلاك حيث تعكس التكلفة التاريخية كمية الأموال المضحى بها وقت الإستحواذ أو الحصول علي الموارد ، ولكن مع التغيرات في الأسعار فإن التكلفة التاريخية لاتعكس بدقة تكلفة الفرصة البديلة للموارد، أما تكلفة الإحلال فتعكس كمية الاموال المطلوبة لإحلال الطاقة بأسعار اليوم ، مما جعل هذا المدخل معني بالتنبؤ بالكميات والأسعار ، إستخدام تكلفة الإحلال يحقق دقة أكبر في تحديد تكاليف المنتجات الأمر الذي يتلائم مع قرارات الإستعانة بمصادر خارجية
- 8- قياس مدي تحقيق أهداف خفض تكاليف الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تفعيل الطاقات العاطلة وتنمية الطاقة المستخدمة وترشيد تكاليفها ومن ثم زيادة قيمة العميل

سابعاً: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

■ النتائج:

1. يحقق استخدام التكامل بين أنظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) تطويراً للدور الاستراتيجي المستحدث للمراجعة الخارجية
2. اتساع نطاق وظيفة المراجع الخارجي ليشمل العديد من المجالات التي تمثل مراحل اتخاذ القرار الاستراتيجي في المنشأة، وتشمل هذه المجالات: الموقف الحالي وحوكمة الشركات، والبيئة الداخلية (القوة والضعف) والبيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) وتحليل العوامل الاستراتيجية (SWOT)، والبدايل الاستراتيجية والاستراتيجية الموصي بها والتطبيق والتقييم والرقابة.
3. إن التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية والمحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام تدفقات القيمة ومساراتها يوفر المعلومات المناسبة والتي تصلح لأن تكون مجالاً للفحص بواسطة المراجع الخارجي. وترتبط هذه المعلومات بالبيئة الداخلية من خلال تحدد نقاط القوة والضعف داخل المنشأة، والبيئة الخارجية من خلال تحديد الفرص المتاحة للمنشأة والتهديدات التي قد تواجهها.
4. إن اعتماد المنشأة على منهج التكلفة المستهدفة في تكامله مع أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، يوفر المعلومات المناسبة والتي تصلح لأن تكون مجالاً للفحص بواسطة المراجع الخارجي ، . وترتبط هذه بتدفقات القيمة والموارد المستهلكة، بالإضافة إلى تكاليف الأنشطة المضية للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة عبر سلسلة القيمة داخل المنشأة.

■ التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة، خلص الباحث إلى التوصيات التالية:

1. التوسع في تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) - والتي اشتملها البحث - لتوليدها معلومات ذات قيمة عالية لتحقيق متطلبات إدارة المراجعة الخارجية كأحد آليات حوكمة الشركات.
2. تنمية الوعي والشعور الإيجابي لدى أفراد المراجعة الخارجية من قبل مديري إدارة المراجعة الخارجية في حالة تطبيق التكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA وتكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) حتى يقوموا بدورهم بفاعلية والعمل على القيام بالوظائف الاستشارية والتأكيدية والإستراتيجية لخدمة جميع المستويات الوظيفية وإضافة قيمة حقيقية للمنشأة.
3. زيادة اهتمام إدارات المراجعة الخارجية لتبني رؤية واضحة لإدارة المخاطر في ضوء متطلبات الإدارة الإستراتيجية وتطبيق فعلي للأساليب محل الدراسة، والمعلومات المستمدة منها لتطوير برامج المراجعة الخارجية.
4. إعداد قائمة تفصيلية شاملة بالمخاطر التي تهدد أنشطة وعمليات المنشأة من خلال التحديد السليم لتكلفة المنتج ما يزود إدارة المراجعة الخارجية بمنافع متعددة تعزز استغلال موارد وطاقات المنشأة، بالإضافة إلى أن هذه القائمة تساعد على التخلص من الفاقد، وذلك بوضع أولويات للمخاطر وتطوير أساليب جديدة لتحديد المخاطر بصورة واضحة في ظل تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، كما تساهم بعرض المخاطر الإستراتيجية الناتجة من تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC).

المراجع

أولاً: المراجع العربية:
أ- الكتب:

ب- الدوريات:

1. الكومي، أمجاد محمد (2007)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، ص 184-185.
2. شاهين، محمد أحمد، (2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص 233.
3. عبدالرازق، سحر مصطفى محمد، (2017)، المراجعة الخارجية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج 21، ع 1، ص 1095.
4. عبد اللطيف، محمد يس، (2016)، أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات إستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة حالة، *مجلة البحوث المحاسبية*، جامعة طنطا، كلية التجارة، ع 2، ص 242-312.
5. قحطان، منير علي مدهش، (2018)، قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد: دراسة تطبيقية، *مجلة الدراسات الاجتماعية*، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، مج 24، ع 2، ص 61-85.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

A) Books:

1. COSO (2004), "Enterprise Risk Management-Aligning Risk Management with Strategy and Performance", June Edition, COSO, New York, NY.
2. Wheelen, T. L. and Hunger, J. D., (2012). **Strategic Management and Business Policy**, Thirteenth Edition, Boston: Pearson Education, Inc.

B) Periodicals:

1. Abdulmalek, F. A., & Rajgopal, J. (2007). Analyzing the benefits of lean manufacturing and value stream mapping via simulation: A process sector case study. *International Journal of production economics*, 107(1), pp. 223-236.
2. Abuthakeer, S. S., Mohanram, P. V., & Kumar, G. M. (2010). Activity based costing value stream mapping. *International Journal of Lean Thinking*, 1(2), pp. 51-64.
3. Al-Rawi, A., and 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, pp. (28-38).

4. Friedman, M., Akaaboune, O., & Margolis, D. M. (2013). Internal audit: A new lens for cost management. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 24(4), 27-39.
5. Karaca, N., and Kucuk, H., (2017), "Determination of Product Costs of Based on Resource Consumption accounting RCA-A comparative application", *Journal of Business Research*, pp. (353-375), www.isarder.org
6. Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E. and Abed, F. (2014), “Resource consumption accounting: a new approach to management accounting”, *Management and Administrative Sciences Review* , Vol. 3, No. 4, pp.532-539.
7. Simion, D., Vasile, E., Manta, O., Radu, B. M., Radu, C. V., & Gheorghe, R. (2018). Internal Auditing & Risk Management. *Internal Auditing & Risk Management, YEAR XIII*, (3), 59.

c) Thesis:

1. Gregory, Wegmann, 2010, "**Compared Activity- Base Costing Case Studies In The Information System Departments of Two Groups In France: A Strategic Management Accounting Approach**", University of Burgundy , FARGO – Centre de recherché en Finance , France, PP. 6–9.

D) Conference:

1. Butler, D., (2016), "Root Cause Analysis RCA and the Audit Life Cycle", Assoc of Healthcare Internal Auditors, AHIA 35th Ar. *Conference*, www.ahia.org
2. Yijuan, L., and Ting, W., (2017), “Management Accounting Tools and Application Cases, Resource Consumption Accounting (RCA) Method and Application “, 3rd *International Conference on Humanities and Social Science Research* , Advances in Social Science, Education and Humanities Research, vol. 121, pp. (408-414).
3. Liu, Y., & Wang, T. (2017, May). Management Accounting Tools and Application Cases--Resource Consumption Accounting Method and Application. In 2017, 3rd

International Conference on Humanities and Social Science Research (ICHSSR 2017). Atlantis Press.

E) Internet:

1. Ray, S., **Corporate governance: Importance of Strategic Audit**, 2010, Available at: www.nfcgindia.org/
2. The Institute Internal Auditors (IIA). (2009). "IIA position paper: the role of internal auditing in enterprise-wide risk management", available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>.
3. The Institute Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). No. (2120) Risk Management