

"مدخل محاسبة استهلاك الموارد طبيعته مكوناته خطوات تطبيقه"

**" Introduction to resource consumption accounting is its nature ... its components
steps for its application "**

أ.م.د. اسماعيل عباس منهل ابو رغيف⁽²⁾

هشام ناصر سعود السعدون⁽¹⁾

جامعة واسط/ كلية الإدارة والاقتصاد

IsmaelA@uowasit.edu.iq

ahusham30@gmail.com

المستخلص

تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن مجموعة من التحديات المختلفة منها كيفية احتساب تكاليفها بشكل جيد ودقيق واختيار اساليب محاسبية حديثة ومتطورة تواكب وتتماشى مع الوقت الحالي، وكذلك قصور الانظمة التقليدية المطبقة عن تشخيص الطاقة الفائضة/العاطلة وكيفية الاستفادة منها من جهة، ومن جهة اخرى فأن تخفيض التكاليف وتحديد تلك الطاقة اصبح الشغل الشاغل لدى الوحدات الاقتصادية الذي تتخذ من خلاله كل القرارات المالية رونقها الفكري، كما ان الفكر المحاسبي الحديث يدور حول نقطة ارتكاز رئيسية وجوهرية والتي تتمثل في عملية صياغة القرارات المالية الرشيدة، مما يستلزم البحث عن منهج او اسلوب يرفد بذلك. فضلاً عن ابتعاد الكثير من الوحدات الاقتصادية عن استعمال محاسبة استهلاك الموارد (Resources costing Accounting)، الأمر الذي انعكس سلبياً على أدائها وقدرتها التنافسية، ولأجل معالجة هذه المشكلة فإن البحث الحالي يهدف أساساً إلى دراسة تفصيلية عن محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، وبيان أثره في مساعدة الوحدات الاقتصادية في تنفيذ استراتيجية ادارة التكلفة، وتحسين الاداء، والدقة في احتساب التكاليف والاستفادة من الطاقة الفائضة/العاطلة وعدم هدرها وتقديم منتج بمواصفات وجودة عالية الامر الذي ادى الى تحقيق تدنية التكلفة وتحسين الربحية وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية معينة. ولأجل تحقيق هدف البحث تم الافصاح عن مدى استعمال الوحدات الاقتصادية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA). وبعد إجراء دراسة تحليلية نظرية للأدبيات المهمة بالموضوع تمّ التوصل إلى مجموعةٍ من الاستنتاجات كان أهمها: ان محاسبة استهلاك الموارد (RCA) تعمل على توفير معلومات دقيقة واكثر واقعية تسهم في اتخاذ القرارات السليمة، مما ينعكس ايجابياً على الوحدة الاقتصادية من حيث الكلفة والربحية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، الطاقة الفائضة/العاطلة.

Abstract

The economic units currently face a set of different challenges, including how to calculate their costs well and accurately and choose modern and advanced accounting methods that keep pace with and are consistent with the current time, as well as the deficiency of the traditional systems applied for diagnosing excess / idle energy and how to benefit from them on the one hand, On the other hand, reducing costs and identifying that energy has become the preoccupation of the economic units through which all financial decisions are taken. Its intellectual luster. Modern accounting thinking revolves around a major and fundamental focal point which is represented in the process of formulating rational financial decisions, which necessitates searching for an approach Or a method that provides this. In addition to the fact that many economic units are away from the use of Resources Costing Accounting, Which reflected negatively on its performance and competitiveness, and in order to address this problem, the current research aims mainly to a detailed study on resource consumption accounting (RCA), and its impact on assisting economic units in implementing cost management strategy, improving performance, accuracy in calculating costs and benefiting from The surplus / idle energy and not wasting it, and providing a product with high specifications and quality, which led to achieving low costs, improving profitability, and thus achieving certain competitive advantages. In order to achieve the aim of the research, it was revealed the extent of the economic units using the resource consumption accounting entry (RCA). After conducting a theoretical analytical study of the literature interested in the subject, a set of conclusions was reached, the most important of which is: Resource consumption accounting (RCA) works to provide accurate and more realistic information that contributes to making sound decisions, which reflects positively on the economic unit in terms of cost and profitability.

key words: Resource consumption accounting, spare / idle capacity.

المقدمة

تواجه الوحدات الاقتصادية تزايد مستمر في المنافسة في السوق العالمية اليوم، مما يجعل تسعى دائماً للتفاعل بصورة سريعة للمحافظة على بقائها ونجاحها في هذه البيئة وذلك من خلال سعيها الدائم لتصنيع منتجات عالية الجودة بتكلفة منخفضة، ونتيجة لذلك يحتاج كبار مدراء الشركات إلى معلومات تكاليفية دقيقة ودائمة التحديث لاتخاذ قرارات ملائمة. حيث يقود

تطبيق الطرق التقليدية للتكاليف إلى عدم دقة قياس تكاليف المنتج مما يؤدي إلى سوء اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبذلك أصبحت الإدارة بعملياتها ووسائلها عاجزة عن جعل الوحدة الاقتصادية قادرة على المنافسة أمام تلك المتغيرات، مما أدى إلى ضرورة ابتكار مداخل وأساليب حديثة لإدارة التكلفة لكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من مواجهة تلك المتغيرات في ظل بيئة تتسم بزيادة حدة المنافسة.

وفي ظل التغيرات والتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة الأمر الذي أدى إلى البحث عن تغيرات ضرورية للممارسات الإدارية وخروجها من اتباع الأنظمة التقليدية السائدة وبعض القصور الذي رافق تلك الأنظمة إلى اتباع أسلوب أو مدخل أكثر حداثة واستراتيجية يتبنى الدقة في قياس التكلفة وتشخيص الطاقة الفائضة/ العاطلة والاستفادة منها وتوظيفها وهو ما يعرف بمدخل محاسبة استهلاك الموارد ويعتبر منهجاً حديثاً يواكب ويتماشى مع التغيرات والتطورات المتسارعة .

عليه جاءت فكرة هذا البحث، إذ تم تقسيمه إلى خمسة مباحث، يتناول **المبحث الأول** منهجية البحث ودراسات سابقة وما تميّزت به الدراسة الحالية، أما **المبحث الثاني** فيتناول طبيعة محاسبة استهلاك الموارد ، في حين خصص **المبحث الثالث** مكونات محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، أما **المبحث الرابع** خطوات محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوافعه وخصائصه ، وختتم البحث **بالمبحث الخامس** بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وما تميّزت به الدراسة الحالية

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث:

في ظل التطورات والمتغيرات المعاصرة التي تعتمد على استعمال افضل الطرق للوصول الى الاستخدام الامثل للموارد المتوفرة ومحاولة ادارة الوحدات الاقتصادية الى اخاذ القرارات المثالية، وفي ظل حدة المنافسة ، كان لابد من ظهور الحاجة الى نظام تكاليف جديد مما يؤدي الى تطوير كفاءة وفاعلية نظم ادارة التكلفة من حيث تحقيق درجة اكبر من الدقة في توفير المعلومات الاستراتيجية والقدرة على تخطيط الموارد وادارة الطاقة الفائضة/ العاطلة .

على وفق المشكلة اعلاه، هناك مجموعة من الاسئلة يمكن ان تطرح في هذا السياق يسعى الباحثين الاجابة عنها من خلال هذا البحث، وهي كالتالي:

- أ. ما هي محاسبة استهلاك الموارد ؟
- ب. ما مدى قابلية الوحدات الاقتصادية ان تطبق محاسبة استهلاك الموارد ؟
- ج. ما مدى إمكانية تقديم إطار نظري محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تخفيض الكلفة في الوحدات الاقتصادية؟
- د. هل استعمال محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تشخيص الطاقة العاطلة /الفائضة بشكل ملحوظ؟

2. أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث والاسئلة التي طُرحت ، فإنَّ البحث يهدفُ مبدئياً إلى تحقيقِ مجموعةٍ من الأهدافِ وهي كالتالي:

- أ. دراسة وتحليل طبيعة محاسبة استهلاك الموارد .
- ب. بيان مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية محاسبة استهلاك الموارد.
- ج. تقديم إطار نظري لمحاسبة استهلاك الموارد يساهم في تخفيض الكلفة في الوحدات الاقتصادية.
- د. توضيح العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وتشخيص الطاقة العاطلة ومدى الاستفادة منها وتوظيفها.

3. فرضيات البحث:

يستندُ البحثُ إلى الفرضياتِ الأساسِ التالية:

- أ. "هناك تأثيرات ايجابية تترتب من استعمال محاسبة استهلاك الموارد".
- ب. "لا تستعمل الوحدات الاقتصادية محاسبة استهلاك الموارد".
- ج. "امكانية تقديم اطار نظري لاستعمال محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تخفيض الكلفة في الوحدات الاقتصادية".
- د. "يضيف استعمال محاسبة استهلاك الموارد تحسينات للوحدات الاقتصادية، مما ينعكس بشكل ايجابي في تحقيق الربحية و المزايا التنافسية".

4. أهمية البحث:

يستمدُّ البحثُ أهميته من خلال تسليط الضوء على موضوعٍ حديثٍ ومهم يُعدُّ الحجر الاساس في الوحدات الاقتصادية العالمية بشكل عام، والضرورة الملحة له في الوحدات الاقتصادية العراقية بشكل خاص، ألا وهو موضوع " محاسبة استهلاك الموارد "، كمدخل مهم لتحقيق أداءٍ متميزٍ ومتفوق، اضافةً عن تقديم منهجية نظرية علمية تُساعد الوحدات الاقتصادية على فهم كيفية استعمال محاسبة استهلاك الموارد لـ "تحقيق الاستخدام الامثل للطاقة وتشخيص الطاقة العاطلة او الفائضة".

5. اسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحثان على نتاجات الكتاب والباحثين التي تمَّ جمعُها من المصادر العربية والأجنبية المختلفة المتمثلة بالكتب والمجلات والرسائل والأطروحات العلمية والبحوث ذات الصلة بموضوع البحث .

ثانياً: دراسات سابقة وما تميّزت به الدراسة الحالية

الدراسة	اسم الباحث	عنوان الدراسة
الدراسات العربية	(عقل، 2013)	في ادارة التكلفة (RCA) استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد

"محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الأمثل للطاقة"	(الريبي، 2016)	
"محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية – دراسة ميدانية"	(بخيت، 2018)	
"استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية"	(التميمي، 2018)	
"Recognition of Idle Resources in time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models"	(Tse &Gong, 2009)	الدراسات الأجنبية
"Resource Consumption Accountin – Where Does it Fit "	(David & sott, 2011)	
"Resource Consumption Accounting With Cost Dimension and An Application in a Glass Factory"	(Okutmus, 2015)	
"Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?"	(G R A S S O, 2005)	

في ضوء ما سبق، يتبين ضيق المساحة التي خُصّصت في الدراسات السابقة عن محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ، والاكتفاء بما قدّمه الباحثين السابقين في السنوات الأخيرة، إذ إن جميع الدراسات لم تعطي للموضوع أهمية وبعدّه الحقيقي، كذلك نُدرّة الدّراسات السابقة المحليّة (التي وقع عليها نظر الباحثان) التي تناولت موضوع ا محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

المبحث الثاني: ما طبيعة محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ؟

هناك حقيقة علمية واضحة واصبحت معروفة لدى الباحثين والمهتمين بدراسة محاسبة التكاليف ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ما هو الا نظام ناتج من الدمج بين نظام التكلفة الالمانى (GPK) ونظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)، وسوف نتطرق في هذا المبحث الى نشأة ومفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

اولاً : نشأة محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

قبل الخوض والتعمق بدراسة مدخل محاسبة استهلاك الموارد، لابد من التعرف على نظامي (GPK) و (ABC).

1- نظام GPK

أن نظام التكلفة الالمانى (GPK) والمشتق من الكلمة الالمانية (kostenrechnung plan Gren) والتي تعني بعد ترجمتها إلى العربية بنظام التكاليف المعيارية المرنة (Flexible Standard Costing) وهو أكثر نظم التكاليف استخداماً في

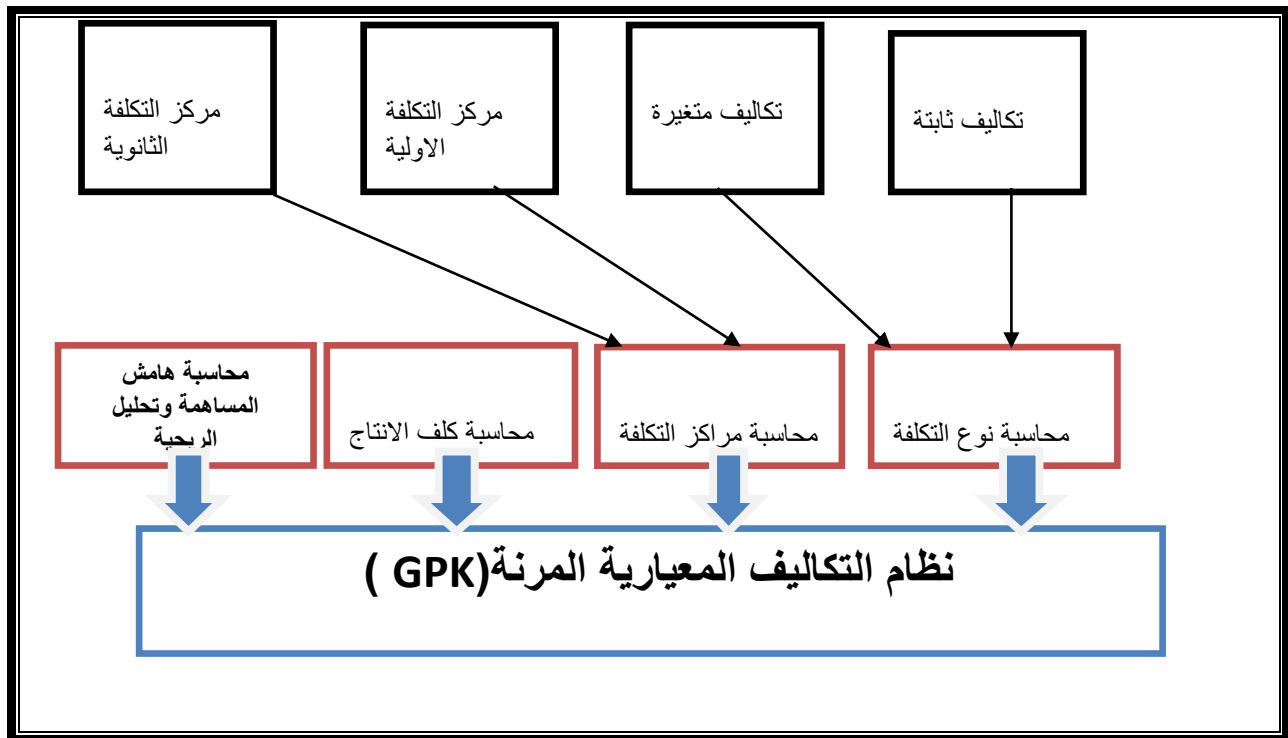
المانيا وبعض دول الاتحاد الاوربي ولاسيما الدول الناطقة بالألمانية مثل سويسرا والنمسا (سرور/الربيعي، 2017:363). ان الفكرة الاساس وراء استخدام نظام(GPK) هي عدم تحميل التكلفة الثابتة على المنتج/الخدمة لان وجود تلك التكلفة الثابتة سيتيح للمدراء باتخاذ قرارات غير صحيحة في الاجل القصير كالقرارات الخاصة بالتسعير والشراء او تصنيع المنتج (فتحي، 2013:42). وعليه تعرف محاسبة التكاليف المعيارية المرنة(GPK)/ على أنها نظام يقود إلى توفير تطبيق متسق ودقيق للتكاليف الإدارية وأسنادها إلى منتج او خدمة (سرور/الربيعي، 2017:63)، أن (GPK) ركز على انشاء نظام محاسبي للتكاليف من شأنه أن يتيح للمدراء السيطرة على التكاليف وادارة الربحية وتوفير المعلومات الموثوق بها التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة وتعكس تكاليف المنتج او الخدمة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها بالمرجات وعلى أساس السببية وعليه فان المعلومات التي يوفرها هذا النظام معلومات تسهم كثيراً في اتخاذ القرارات في الاجل القصير، ويتكون نظام (GPK) من اربعة عناصر رئيسية وهي. (Polejewski, 2009 :3)

1- محاسبة انواع التكلفة.

2- محاسبة مراكز التكلفة .

3- محاسبة كلف الانتاج.

4- محاسبة هامش المساهمة لتحليل الربحية ويمكن توضيح عناصر نظام (GPK) كما في شكل(1) .



الشكل (1)عناصر (GPK) (Source: White (2009)

ويتميز نظام (GPK) بعدد من المميزات والعيوب وعلى النحو التالي:-

ا- مميزات نظام (GPK)

يتميز نظام (GPK) بعدد من المميزات ابرزها :- (Acma&Vikas,2004:25)

- 1- يدعم بعض القرارات الإدارية في الاجل القصير مثل خطة الانتاج الامثل ، قرار الشراء او التصنيع .
- 2- يحلل ويقدم رؤية واضحة للمعلومات المحاسبية والمفيدة للمستخدمين الداخليين .
- 3- يساهم في التوحيد بين احتياجات الوظائف المحاسبية المالية والادارية.
- 4- يوفر المعلومات ذات العلاقة لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- 5- يقدم معلومات دقيقة وموثوقة فيما يتعلق بالتكلفة لمساعدة المدراء في اتخاذ القرارات المناسبة.
- 6- بالإمكان استخدام النظام في الوحدات الانتاجية والخدمية .

ب- عيوب نظام (GPK)

تتمثل عيوب نظام (GPK) بعدة نقاط ابرزها. (Polejewski.2009,5) .

- 1-انه مكلف ويحتاج الى تكاليف عالية عند تنفيذه فهو لا يعتبر مثالي لجميع الوحدات.
- 2- يتطلب هذا النظام التهيئة والاعداد بمستوى عالي.
- 3- يجب ان تكون البيانات المطلوبة سليمة قبل استخدام النظام والمتابعة بصورة مستمرة لها.
- 4- يلزم الوحدات باستخدام نظام تخطيط الموارد (ERP) لا نها تتكامل معه .

2- نظام التكلفة على اساس النشاط(ABC)

ان نظام(ABC) هو نظام يوفر معلومات واضحة عن تكلفة المنتجات والخدمات عن طريق تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام مسببات التكلفة، كما يؤثر على عملية اتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية. (Horngren,2000:140) وهو منهج أو طريقة تقوم على مجموعة من الخطوات المحاسبية لتحديد تكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة من خلال مرحلتين ، يتم في الأولى ربط التكلفة بالنشاط الذي استهلك الموارد ثم بعد ذلك تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات التي تستهلك الأنشطة باستخدام مسبب تكلفة مناسب ،وان من اهم اهدافه هي كالتالي(التكريري، 85؛2007:-)

- 1- اكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات.
- 2- تقديم معلومات نافعة للإدارة في اتخاذ القرارات وتشخيص أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

3- يقدم لإدارة الوحدة الاقتصادية صورة واضحة ومتسقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.

4- يساعد أسلوب (ABC) إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة أو تقليلها.

5. قياس تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

و أوضح (25:2014, abbas) أن تطبيق (ABC) يحقق عدة مزايا ومنافع أهمها:-

1- يعكس (ABC) كيفية إدارة المصنع ، بتحديد سلسلة من العمليات مع المسؤوليات المناسبة لها.

2- ازدياد مقدرة القائمين على المنتج في ادراك أثر التكلفة التي تحدثها قراراتهم.

3- انخفاض في العمل المكتبي المطلوب.

4 - المساعدة في قرارات التسعير من خلال توفير بيانات تكلفيه دقيقة.

ثانياً:- مفهوم محاسبة استهلاك الموارد(RCA)

ان مفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد (Resources costing Accounting) كان اول ظهور له في عام 2000 ، ويعتبر مدخل ديناميكي شامل ومتكامل لنظام ادارة التكاليف يعتمد على الحاسوب وكما بينا سابقاً فهو يدمج بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الالمانى وهو مدخل ديناميكي لأنه يعكس التغيرات التي تحصل في البيئة في حينها وفي الوقت المناسب (سرور/الربيعي، 2017، 39).

ويعتبر مدخل متكامل حيث انه يتفاعل مع أنظمة المنشأة الأخرى ويوفر نموذجاً اقتصادياً متكاملًا للعمليات من خلال تقسيم طاقة الموارد إلى موارد ذات طاقة إنتاجية وموارد ذات طاقة غير إنتاجية وموارد ذات طاقة فائضة. (Ahmed, 2011:1)

وان (RCA) ادرج كدليل للممارسات الجيدة في ادارة التكلفة ضمن تقرير الاتحاد الدولي (IFAC) في حزيران 2009 والذي جاء بعنوان: - (Evaluating the Costing Journey: A costing levels continuum maturity model

(International Federation of Accountants, 2009) .

وقد كما يعرف مدخل(RCA) بأنه " منهج محاسبي لإدارة التكلفة يقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة /الفائضة وتدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة ويعظم استفادتها من نظم تخطيط الموارد من خلال قدرته على حفظ وصيانة وتجميع المعلومات بشكل تفصيلي عن

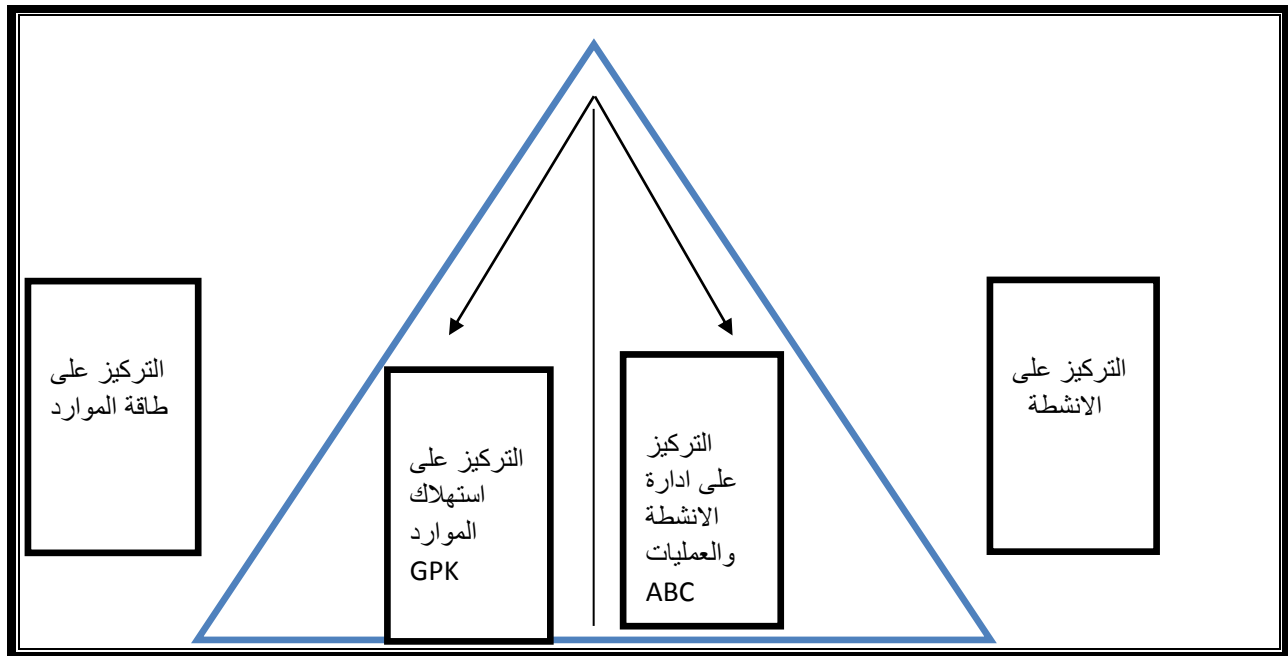
كافة الأنشطة التشغيلية والمالية و وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة ارباح الشركة ودعم مركزها التنافسي " (الربيعي: 2016, 27) .

عرف كل من Webber & Clinton مدخل محاسبة استهلاك الموارد بأنه " الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا اهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على اساس النشاط و بهدف توفير معلومات تشغيلية اكثر دقة تساعد في تحميل التكلفة عند ادنى مستويات التشغيل. (Webber & Clinton, 2004,p35) "

كما يعرف مدخل (RCA) بأنه " ذلك المدخل الذي يركز بشكل فاعل على الموارد التي يتم استهلاكها في الشركة وفقاً لرغبات الزبائن ومنافع الطلب عن خدماتها وبما يؤدي إلى الاستخدام الفعال للموارد المستهلكة وبالتالي زيادة كفاءة وفاعلية مداخل إدارة التكلفة. (Scott;2004;22) "

كما يعرف بأنه مدخل متكامل وشامل في المحاسبة الإدارية يعتمد على ثلاث محاور رئيسية تشمل الموارد Resources والعلاقات التبادلية المترابطة بين الموارد وبعضها البعض وكيف يتم استهلاكها Consumed Interrelationships How it Outputs (Merwe&David,2002,175) .

ووفقاً لما سبق يتبين ان مدخل (RCA) هو نظام شامل ومتكامل ويمثل احد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية الذي يسعى الى توفير نظرة واقعية مستقبلية لكيفية الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة بالوحدة الاقتصادية التي من شأنها ان تساعد في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للزبائن وزيادة قدرتها التنافسية . ويوضح الشكل (2) مفهوم محاسبة استهلاك الموارد .



الشكل (3) مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

source: White ,L. R., "Rca Recognized As Highest Level Approach" Rca Institute,Alta Via,
Consul Ting , Llc , Suite 3sw,Usa. 2009

ثالثاً : مبادئ واهداف محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

هناك عدة مبادئ يقوم عليها نظام(RCA) وعلى النحو التالي: (Okutmos;2015;21)

- 1- مقاييس الطاقة يجب ان تكون متجانسة في كل مجمع موارد .
 - 2- فاعلية إدارة الطاقة الفائضة أو العاطلة .
 - 3- العلاقات التبادلية المتداخلة بين مجموعات الموارد .
 - 4- الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة، والتغيرات في التكلفة وقت استهلاك الموارد.
 - 5- اتباع نظام التكلفة على أساس النشاط .
 - 6- اتباع نظام التكلفة القائم على أساس كمي .
 - 7- اتباع نظام التكاليف الكلية من اجل معالجة التكاليف الثابتة .
 - 8- إدارة الموارد يجب أن يتم عند كل من المستويات الانتاجية والفنية الاستراتيجية التي تسهم بشكل فعال في دعم القرارات الادارية.
 - 9- بيان الطاقة العاطلة ووضعها امام الشخص المسؤول أو الجهة الرقابية المعنية، حيث يتم تحليل ودراسة أفضل لسلوك التكلفة المستخدمة وغير المستخدمة .
- اهداف محاسبة استهلاك الموارد

ان الهدف الرئيسي والاساسي لمحاسبة استهلاك الموارد هو تمكين الوحدة الاقتصادية من استغلال مواردها المتاحة بالشكل الامثل الذي ينتج عنه خفض تكلفة المنتج وتحسين القيمة المضافة للزبون ودعم القدرة التنافسية للوحدة ، وفي اطار الهدف الرئيس المذكور تهدف(RCA) الى تحقيق اهداف فرعية اخرى هي ((التميمي،2018،21.))

- 1- معرفة مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستغلة أو غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستغلة وزيادة القيمة المضافة للزبون.
- 2- اظهار قدرة المورد على ايجاد قيمة مضافة للزبون سواء من خلال التوظيف الأفضل للعلاقات التشابكية وغير التشابكية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.

3- مراقبة استخدام الموارد عن طريق متابعة كميات الموارد المستغلة و غير المستغلة وبيان الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات بصورة مستمرة بما يحقق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالوحدة الاقتصادية.

4- تقديم معلومات رئيسية حول موارد الوحدة الاقتصادية وتشمل تشخيص الموارد المتاحة، العلاقة بين تلك الموارد، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة.

5- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة.

6- زيادة فاعلية التخطيط: فقد ساهم مدخل محاسبة استهلاك الموارد في رسم الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية باستعمال تخطيط الموارد على أساس الأنشطة لعلاج أوجه العجز في نظم إعداد الموازنة التقليدية .

المبحث الثالث: مكونات محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تتألف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من مجموعة من المكونات الأساسية يمكن تحديدها بالاتي :-

1 - الموارد

هي كل ما تحتاج اليه الوحدة الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة عملها وإضافة القيمة للزبائن (التميمي ، 2018: 32) وهي المكون النهائي الذي تسعى الوحدة بالحصول عليه لتوليد استحقاقات مقبلة (White,2011:13) وان مدخل (RCA) يعتمد على الموارد بدلا من الأنشطة وتتمثل الموارد بعدد ساعات عمل الآلات واجور العمال والمواد الأولية واندثار الاصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي ولا يشمل ذلك الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها (Wang&Zhuang,2009:84) .

وتكون طاقة المورد هي اللبنة الاولى والحجر الاساس الذي يقوم عليه مدخل (RCA) في دراسة وتحليل الموارد وعلاقات الموارد بوحدة التكلفة المختلفة، والعلاقات التشابكية بين بعض الموارد وبعضها الآخر ، وذلك على اعتبار ان بعض الموارد متواجدة لكي تخدم موارد اخرى ، وتكوين مجتمعات من الموارد المتجانسة (Merwe,2011, 1) .

وهناك خصائص وتقسيمات للموارد واهم هذه الخصائص هي :- (White,2008:6)

أ- قدرة الموارد Capability :- وهي القدرة على ايجاد القيمة للمورد سواء بصورة منفردة او بالتفاعل مع الموارد الاخرى وهي خاصية وصفية (نوعية) للموارد .

ب- طاقة الموارد Capacity : تعني كمية المخرجات لكل مورد التي بالمكان ان تساهم في اداء الخدمات او الطاقة الكامنة في المورد للقيام بعمل معين (White,2011:14) .

ج -هيكل التكلفة وسلوكها Cost structure and cost Behaviore : حيث ان تكلفة الموارد تعكس خصائص الموارد فمثلا العمال كمورد لهم مستحقات واجازات ومنافع ومكافآت نقدية والمكانن كمورد تحتاج إلى صيانة ومواد احتياطية وطاقة.

ويتبين ان الموارد سواء كانت مادية او بشرية هي ضرورية لتحقيق القدرة التنافسية ولا بد من الوحدة الاقتصادية الاهتمام بها ، وتمتلك الموارد ثلاث خصائص الاولى هي الخصائص النوعية مثل كيفية تدريب العمال وتأهيلهم وكيفية انجاز الاعمال وجودة الماكنة المستخدمة وهي خصائص مهمة مؤثرة على اتخاذ القرار والثانية هي القابلية والثالثة هي المقدرة (الطاقة) .

واما التقسيمات يمكن تقسيم الموارد الى عدة انواع وهي كالآتي:- (Webber&Clinton,2004:23)

أ- الموارد ذات الطاقات المحددة Resources related defined capacity .

وهي الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة ومن اجل الحصول على كميات اضافية منها لا بد من بذل المزيد من الجهد للحصول على هذه الطاقة وكذلك صرف المزيد من الاموال وتحميل التكاليف وفترات الانتظار الطويلة كذلك بالإمكان القول ان تكاليف الاستحواذ والحصول على هذه الموارد قد تكون اكبر من تكاليف استخدام واستمرار عمل هذه الموارد وخير مثال على هذه الموارد هو معظم الموارد التي تستخدم في القطاعات الانتاجية والخدمية مثل المكانن والمعدات ،اجور العمل المباشرة ،هندسة وتصميم العمليات الانتاجيةالخ .

ويتبين ان الموارد ذات الطاقة المحددة او ذات الطاقة المنتجة هي تلك الموارد التي يتطلب الحصول عليها مبالغ باهظة مقارنة بالمبالغ المنفقة لاستمرارها تعمل كتكاليف الصيانة وقطع الغيار والزيوت وغيرها كما ان عملية استبدالها يتوجب دفع مبالغ عالية متمثلة بتكلفة شرائها بالإضافة إلى فترات انتظار الحصول عليها .

ب - الموارد ذات الطاقات غير المحددة Resources related undefined capacity

وهي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقات محددة ويمكن للوحدة الاقتصادية اقتنائها كلما ارادت بدون اي تكاليف اضافية للطلب لان تكاليف الطلب تسدد مرة واحدة عند الاشتراك ولا يتم التسديد الا التكاليف الخاصة بالاستهلاك وخير مثال عليها خدمات الكهرباء وخدمة شبكة المعلومات والهاتف ، وبالنسبة لهذه الموارد فان تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك حيث ان الوحدة الاقتصادية لا تتحمل ولا تتحاسب الا على المقدار المستهلك من هذه الموارد اما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على المنتجات وبالتالي فان التركيز في هذه الحالة يكون على ما تم استهلاكه من الموارد وليس على تم الاستحواذ عليها . ويرى الباحث بانه يتم تسديد تكاليف الاستحواذ لمرة واحدة في مثل هذا النوع من الموارد وعند استخدام المورد يتم التحاسب فقط عن الجزء المستخدم .

ج - موارد ذات طاقة عاطلة Resources idle capacity

وهي الموارد التي لم تستثمر ضمن النشاط الاساسي حيث لا يتطلب منها اداء بسبب ضعف الطلب او حجم الطاقة الفائضة ، مثلا وجود عدد من الغرف الشاغرة في فندق سياحي معين والتي لم تشغل بسبب انخفاض عدد السياح او وجود عدد زائد من عمال الخدمة حيث أن عدد الغرف لا يلئم عدد عمال الخدمة مما يؤدي إلى وجود طاقات غير مستغلة في النشاط والجدول التالي يبين الفرق بين الموارد ذات الطاقة المحددة وغير المحددة .

جدول(1) الفرق بين الموارد

البيان	الموارد ذات الطاقة المحددة	الموارد ذات الطاقة غير المحددة
طاقة الموارد	لها طاقة محددة	لا يوجد لها طاقة محددة
مدى توافر طاقة اضافية	عند اضافة طاقة جديدة يتطلب ذلك تكاليف عالية للحصول عليها وفترات انتظار طويلة	عند اضافة طاقة جديدة لا يتطلب ذلك تكاليف اضافية للحصول عليها فقط تكاليف الاستهلاك
تكاليف الاستحواذ والاستهلاك	- تكاليف الاستحواذ عالية - تكاليف الاستهلاك منخفضة - الرقابة على الاستهلاك والاستحواذ	- تكاليف الاستحواذ مماثلة لتكاليف الاستهلاك - الرقابة على الكمية المستهلكة فقط
امثلة على الموارد	الآلات ، مباني المصنع ، العمالة الدائمة ، الادارات الخدمية	القوة الكهربائية ، الغاز ، الموارد المباشرة ، العمالة المؤقتة

المصدر: " استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية " التميمي، 2018، 18.

2- موجهات(محركات) التكلفة الخاصة بالموارد Resources Cost Driver

توفر محركات تكلفة الموارد مقياس كمي لحجم المنتجات المتوقع من المورد كمقياس ثابت لطاقة المورد مثل فترات العمل المباشر، ساعات تشغيل المكين، ويعبر هذا الموجه عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل مجمع الموارد بهدف تحقيق حجم معين من المنتجات ، وهو ما لا يتوافر في أي نظام آخر، وتستخدم هذه السمة في الرقابة من خلال المقارنة ما بين الكمية المخططة من المنتجات لمجمع الموارد والتكاليف المرتبطة باستهلاك هذا الحجم من الموارد (Ahmed&Moosa,2017;57) .

ويرى White ان استحداث مجتمعات الموارد موجه (محرك) التكلفة الخاصة بالموارد في (RCA) سوف ينتج احداث تجانس وتقارب اكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد ، وبالتالي يقلل من درجة العلاقات التبادلية التي تحدث عن طريق تتبع التكلفة، نتيجة التعقب لعناصر التكلفة وعلاقتها بوحدة التكلفة وتنقسم التكلفة الى مباشرة وغير مباشرة ما بين هذه المجمعات ، مما يتيح لنظام التكلفة بان يكون على قدر عالي من الدقة (White,2012:23) .

3- العلاقات التبادلية (التشابكية) بين مجتمعات الموارد : يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بان استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في استهلاك للموارد وانما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتوفرة داخل مجتمعات الموارد وبين مجتمعات الموارد الاخرى لذلك فهو يتيح معلومات تفصيلية عن كل العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وتتكون العلاقات على النحو التالي (الدفء،2013،92):-

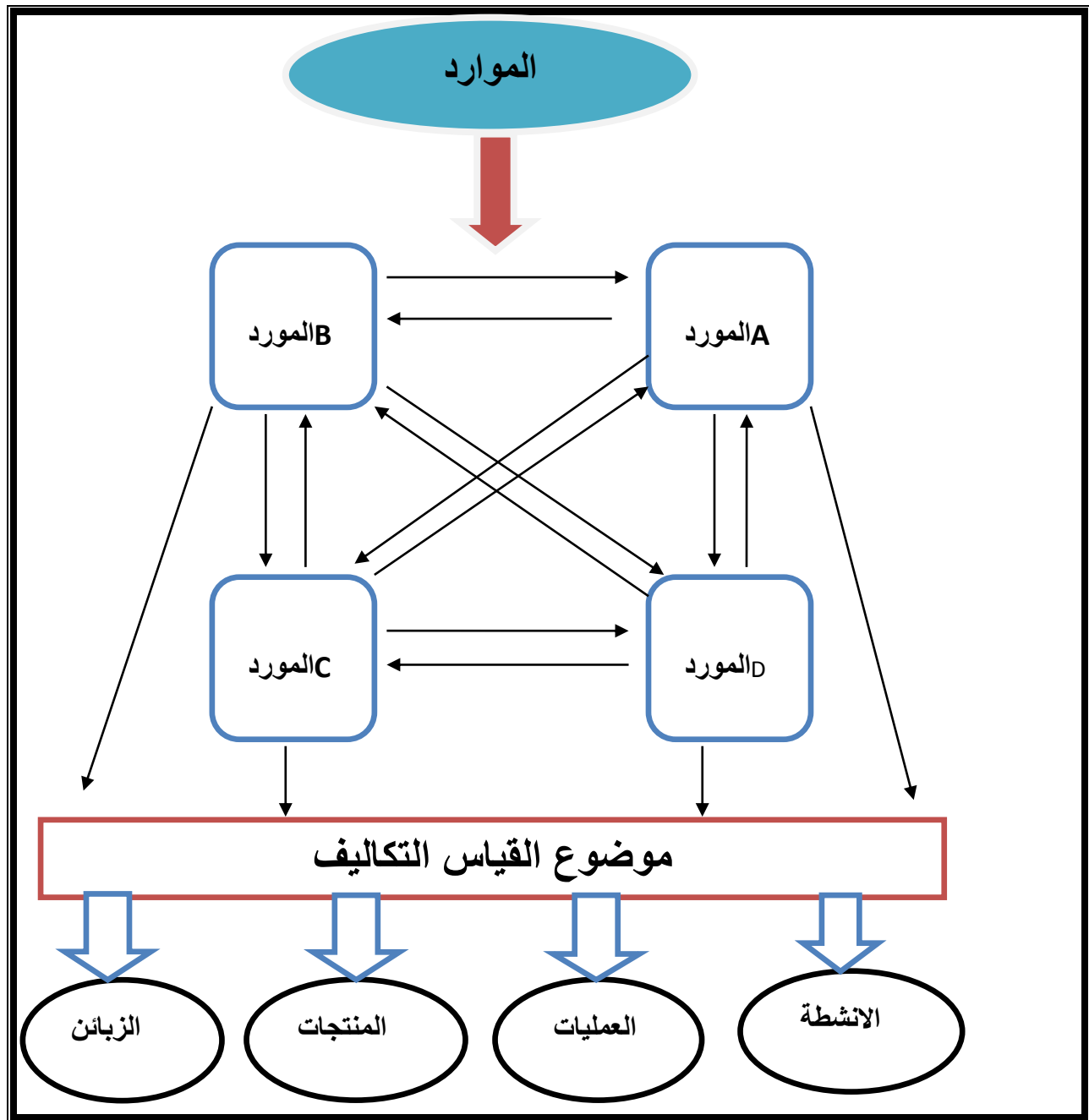
أ -العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستعملة أذ يمكن تشخيص كمية الموارد المستهلكة عن طريق العلاقة بين مجتمعات الموارد فكل مجمع مورد يرتبط بعلاقة بين مجمع مورد او اكثر .

ب -العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية بين مجتمعات الموارد اي كعلاقة الاخذ والعطاء .

ج -ترتكز العلاقات التشابكية على كميات منتجات الموارد تحدّد العلاقة التبادلية بين مجتمعات الموارد على أساس كمي إذ تحدّد كميات الموارد المستعملة من قبل كل مجمع مورد .

د- تؤثر العلاقات التشابكية في طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك فقد يستفاد اكثر من مجمع موارد من مجمع مورد معين ولكن قد تتغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك فتكون في مجمع مورد تكلفة ثابتة وفي مجمع مورد اخر تكلفة متغيرة.

ويتبين أنه بمجرد بناء مجتمعات الموارد يتم تحديد وحدات التكلفة التي تستهلكها منتجات الموارد الناتجة من كل مجمع وعليه يتم تحديد العلاقة بالاعتماد على مبدأ السببية بن الموارد ووحدات التكلفة التي تستهلكها وذلك يساعد الوحدة الاقتصادية على إدارة الطاقة بجعل الطاقة العاطلة واضحة ، ويمكن توضيح العلاقة التبادلية (التشابكية) بين مجتمعات الموارد بالشكل(3).



الشكل (3) العلاقات التبادلية (التشابكية)

المصدر: الصغير اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCH) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، المجلد/25 العدد/1، 2011، 85 .

4 - استخدام المقياس الكمي لمخرجات كل مجمع مورد: Quantifiable Output Measures

يعتمد (RCA) على تتبع المجرى العيني للموارد على شكل وحدات كمية (مقاييس مخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد) وذلك عند انتقالها من مجمع مورد إلى مجمع مورد آخر أو إلى وحدات تكلفة، المقياس الكمي هو نفسه مقياس طاقة مجمع الموارد وهذا يعني أنه سيتم إجراء المتابعة للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النظرية حيث يتم ترجمة الكميات المستخدمة إلى تكلفة، أما الجزء الذي لا ينتقل إلى مجمع مورد آخر أو إلى وحدات التكلفة سيعتبر موارد غير مستخدمة (Ahmed&Moosa;2011:755).

وإن (RCA) القائم على أساس الكمية يقدم واضحاً بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف حيث أن المتابعة المستمرة لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط التحاسب عن الكميات المستخدمة فقط في العملية الإنتاجية، وبعد ذلك يسهل تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط (Clinton&Keys, 2004, 3).

5: سلوك وخصائص طبيعة التكلفة

إن الخاصية الأساسية لمدخل (RCA) هو أنه يميز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة في كل مجمع موارد ، فالتكلفة الثابتة هي التكلفة التي تنتج عن ثبوت تكلفة استهلاك المورد أي كان حجم المخرجات التي أدت إلى هذا الاستهلاك ، أما التكلفة المتغيرة هي التكلفة التي تتعلق بالمورد الذي يستهلك تناسباً مع المخرجات التي أدت إلى هذا الاستهلاك للمورد، وتعتبر هذه التفسيرات للتكلفة لا تتعلق بالمخرجات أو المنتج وإنما تتعلق بالمورد ، حيث أن نسبة التكاليف الثابتة والمتغيرة بشكل سليم لعمليات إنتاج محددة والمخرجات الناتجة عنها على مستوى الموارد ، مما ينتج إلى تخصيص التكاليف بشكل أكثر صحة ودراسة أفضل لأنماط استهلاك الموارد (Balakrishnan, 2012, 26).

6: قياس الطاقة غير المستخدمة

يتم قياس الطاقة غير المستخدمة في كل مجمع مورد من البداية، حيث يتم تحديد الطاقة على أساس الطاقة النظرية كمقياس لمفهوم الطاقة المتوفرة، و كما بينا مسبقاً أن مدخل (RCA) يعتمد على إدارة طاقة المورد كأساس لإدارة التكلفة المنتسبة "هي التكلفة التي تنتسب لمورد محدد ويمكن تتبعها" (Wang;2009:86) ، يوجد نوعان من الطاقة يعبران عن عدم الاستغلال الأمثل للطاقة وهذين النوعين هما: الطاقة الفائضة، الطاقة العاطلة وكما أوضح ادناه(الكومي،2007:196-197):-

1- الطاقة الفائضة Excess capacity

يعرف (الكومي،2007،196) الطاقة الفائضة بأنها زيادة الموارد المتاحة عن حجم الطلب السوقي . ويظهر هذا النوع من الطاقة عند قيام الوحدة الاقتصادية باحتجاز جزء من مواردها المتاحة أو تسهيلات المتوفرة بهدف مقابلة ضرورة مستقبلية، ويعني ذلك أن الطاقة الفائضة تمثل نوعاً استثنائياً من الطاقة العاطلة لا يعتبر ضرورة في الوقت الحاضر لاستكمال التشغيل في الأجل القصير ، وإنما يعد هدفاً لخدمة توقعات الوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل . فعلى سبيل المثال لا

الحصر يمكن تحديد الطاقة الفائضة لآلة معينة عندما لا يتم استخدام هذه الآلة في حدود الطاقة المحددة لها طبقاً لمواصفاتها الفنية المقررة ، كما تظهر هذه الطاقة الفائضة عندما تقوم الوحدة بتخصيص خط إنتاجي مستقل لخدمة الزبائن ذو المرتبة الاستراتيجية لها.

2- الطاقة العاطلة Idle capacity

يقصد بمصطلح الطاقة العاطلة عدم الاستغلال الكامل للموارد المتاحة داخل الوحدة الاقتصادية ولكن بصفة مؤقتة، وتعتبر تكاليف الاحتفاظ بطاقة عاطلة بمثابة تكاليف زمنية ترتبط بطول فترة مزاولة الأنشطة وليس أنتاج المنتجات خلال هذه الفترة ، وقد تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى اعتبار الطاقة العاطلة كنسبة للضياع التي تواجهها بسبب عدم رضا الزبون (الكومي،2007،197)

المبحث الرابع: خطوات محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ودوافعه وخصائصه

في هذا المبحث سَنَتَّطَرَّقُ الى خطوات ودوافع وخصائص محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

أولاً: خطوات محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

هناك عدة خطوات لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ابرزها:-

1-عن طريق الاقسام الإنتاجية والخدمية، يتم التحديد الكمي للموارد المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية (العاملين، معدات، مباني ، اراضي ،اموال ...الخ) حيث تعتبر الموارد الحجر الاساس في مدخل محاسبة استهلاك الموارد د على اعتبار أنها استثمارات متاحة لدى الوحدة الاقتصادية لكي تحصل على طاقات التشغيل المتاحة (767.) (Ahmed&Moosa,2011,

2-انشاء مجوعات الموارد Resources pools اي انها تجميعاً لمجموعة الموارد المتشابهة داخل مجمع واحد، ويمثل هذا المجمع عنصراً من عناصر الموارد كالعاملين، المكنائن والمعدات ، والخدمات المختلفة ، ويقتضي أن مجوعات الموارد هي اضافة في نظام محاسبة تكاليف الموارد عن النظام التقليدي لمحاسبة النشاط ، وتتميز عن مجوعات التكلفة في نظام الأنشطة حيث أن كل مجمع يشمل تكاليف لعنصر واحد فقط وليس تجميعاً لمجموعة من العناصر المختلفة (Sedgley,2008,).12

ويتوقف عدد المجموعات على عدة عوامل اهمها (خطاب،2009، 163 :)

أ- حجم الوحدة الاقتصادية: فأن كبر حجم الوحدة يؤدي الى تكرار قرار امتلاك الموارد، وبالتالي تعدد الموارد غير المتشابهة، وتحتاج إلى عدد أكبر من مجوعات الموارد، والعكس بصغر حجمها.

ب- درجة تعدد الموارد المراد امتلاكها: حيث أن هناك موارد قد تشتمل على عدة انواع مختلفة

تتطلب تجميع الأنواع المتشابهة منها في مجمع موارد واحد.

ج- درجة تعقد الأنشطة المستهلكة للموارد :فالأنشطة مختلفة في عملياتها تقل أو تكثر، وكل عملية تتطلب نوعية مختلفة من الموارد.

3-تحديد موجهات(محركات) الموارد لكل مجمع من مجمعات الموارد حيث أن يتم تحديد وحدة لقياس حجم المنتجات المتوقع من كل مجمع من مجمعات الموارد (موجهات استهلاك الموارد)، وتستخدم هذه الوحدة في تشخيص المقدار المستخدم من طاقة هذا المورد، وتشخيص مقدار الطاقة غير المستخدمة، وجعلها أمام انظار الإدارة بالشكل الذي يمكنها من معالجة المشكلات التي تنتج عن وجود مثل هذه الطاقة. ويعبر موجه التكلفة الخاص بمجمع التكلفة Resources Cost Driver عن مقدار الموارد التي يجب استهلاكها داخل مجمع الموارد من أجل الوصول إلى مقدار معين من المنتجات، ويقاس بصورة كمية وعلى سبيل المثال: ساعات العمل المباشرة، ساعات تشغيل الماكائن، ساعات اعداد الماكائن(43). (Tse&Gong,2009,)

4-تقسيم التكاليف داخل كل مجمع من مجمعات الموارد (تصنف التكاليف حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد) إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة (تناسبية)، حيث يتم تشخيص طبيعة التكاليف داخل كل مجمع مور د اعتماداً على طريقة استهلاك الموارد ،ويتم تصنيف هذه التكاليف إلى النوعين كما اشرنا اليهما مسبقاً.

فهذا التقسيم للتكاليف لا يرتبط بالمنتجات وانما يرتبط بالمورد وعلاقة استهلاك المورد بالمنتجات، وتعتبر التكلفة الثابتة Fixed Cost هي التكلفة التي تحصل عن ثبات تكلفة استهلاك المورد وليس بحجم الانتاج الذي تسبب في هذا الاستهلاك. اما التكلفة المتغيرة (التناسبية) Proportional Cost (هي التكلفة التي ترتبط بالمورد الذي يستهلك تناسبياً مع الانتاج الذي تسبب في هذا الاستهلاك للمورد، وهي تدل على وجود علاقة خطية بين بعض بنود التكاليف وحجم الانتاج من الموارد مثل تكاليف الاشراف تتأثر بعدد ساعات الاشراف، وعدد المشرفين، وعلى عكس ما هو موجود بالنسبة للتكاليف المتغيرة والتي تربط بين التكلفة وكمية الانتاج (Zhao xiao-Yan,2007:43).

وهكذا يتم تقسيم التكاليف من حيث طبيعتها سواء كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة بالاعتماد على طريقة استهلاك الموارد، فعلى سبيل المثال الكهرباء فأحد الموارد د يتم فرزها إلى تكاليف ثابتة او متغيرة اعتماداً على طريقة الاستهلاك، فان الطبيعة الاولى لتكاليف الكهرباء هي تكاليف تناسبية ،اذا كانت تستخدم فقط لتشغيل الماكائن والأجهزة عند انتاج السلع وتقديم الخدمات، أما اذا كانت تستخدم الكهرباء كمصدر للتدفئة او التبريد او الاضاءة فأنها تصبح تكاليف ثابتة.

5-إنشاء معدلات التحميل لكل جزء من التكاليف سواء كانت الثابتة او المتغيرة في كل مجمع من مجمعات الموارد، حيث يتم احتساب معدل التحميل الثابت على أساس الطاقة النظرية للموارد من خلال قسمة التكاليف الثابتة على عدد الموجهات للموارد لكل مجمع على أساس الطاقة النظرية او القصوى(ويقصد بالطاقة النظرية هو استخدام الوحدة الاقتصادية بالشكل الأمثل والكامل لجميع عوامل الانتاج المتاحة لديها دون توقف او أعطال)،بينما يتم احتساب معدل التحميل للتكاليف التناسبية على أساس الطاقة المخططة للموارد من خلال قسمة التكاليف المتغيرة على عدد موجهات الموارد لكل مجمع على أساس الطاقة المخططة (ويقصد بالطاقة

المخططة كمية الانتاج المراد إنجازه استنادا للخطة المستقبلية للوحدة الاقتصادية ويستند انتاجها وفقاً لطبيعة الطلب).

6- أن يتم توزيع التكاليف على وحدات التكلفة بالصورة التي تبين مدى استهلاك وحدات التكلفة للتكاليف (Cost object) باستخدام معدلات تحميل موجهات تكلفة الموارد في كل مجمع لقياس اجمالي التكاليف المستخدمة في كل مجمع مورد مستخدم من طاقة المجمع.

ثانياً: دوافع وخصائص مدخل محاسبة استهلاك الموارد

تتمثل دوافع استخدام مدخل (RCA) في حل العديد من المشكلات كما مبين ادناه (ابو شعيشع، 2016، 48) :-

- 1- عدم التنبؤ بالموارد المفقودة : مثل الطاقة الفائضة .
 - 2- عدم القدرة على التخمين بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الأفضل للطاقة المتاحة .
 - 3- كثرة شكاوي مدراء خطوط ومسؤول العمليات الإنتاجية وكذلك مدراء الخدمات الأخرى من ارتفاع التكلفة نتيجة تحملهم بتكلفة الطاقة العاطلة.
 - 4- قلة الموارد و عدم وجود برنامج محدد لاستخدام الموارد مثل (تحويل و نقل العمال والآلات بين الإدارات المختلفة) .
 - 5- عدم قياس التكلفة بدقة للمستويات الفعلية من الإنفاق المستقبلي للموارد
 - 6- عدم القدرة على اتخاذ الخطوات التصحيحية نتيجة عدم اجراء المقارنة بين الفعلي والمخطط.
- اما خصائصه فأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتميز بمجموعة من الخصائص في مجالات التخطيط والرقابة والاداء و غيرها من المجالات الأخرى وسوف نبينها ادناه: (الكومي، ٢٠٠٧ ، ١٨٤-١٨٥) :-

- 1- المشاركة الفاعلة في وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية من خلال استخدام تخطيط موارد تلك الوحدة على أساس الأنشطة لمعالجة أوجه العجز المرتبطة بتهيئة الموازنات المعدة على النشاط.
- 2- التحاسب عن الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد في التخصيص المناسب لها دون تعيين نشاط وحيد بأعبائها أو توزيعها على كافة الأنشطة.
- 3- الرقابة التشغيلية الفاعلة على موارد الوحدة الاقتصادية بقصد استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع الوحدة الاقتصادية إلى زيادة إنتاجيتها.
- 4- توفير مقاييس دقيقة وحقيقية للأداء عن طريق تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيم المناظرة لها مما يساعد في تحديد الحجم الحقيقي للمسؤولية واتخاذ الخطوات والاساليب التصحيحية المناسبة.

5- المساهمة والاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة وتعظيم الاستفادة من تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الادارية سواء في الأجل القصير و الأجل المتوسط و الأجل الطويل او على المستويات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية وبما يحقق دقة اكبر في التكلفة التي تحقق قيمة مضافة للزبائن و بالإضافة إلى إتاحة الفرصة امام إدارة الوحدة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض و مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم اهداف الشركة في الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها.

وبضيف الصغير الى الخصائص اعلاه مجموعة من الخصائص (الصغير:2011:27) .

- 1- يتميز مدخل(RCA) بأنه يدعم فلسفة التوجه نحو الزبون عن طريق الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتصويبها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للزبون وفق توجهات السوق.
- 2- يتميز مدخل (RCA) بأنه قائم على أساس الكمية من حيث التركيز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف والذي يمكن ان يسهل تشخيص الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة حيث المتابعة المستمرة لبيانات الاستهلاك الحقيقي يتطلب فقط التحاسب عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد وبعضها البعض.
- 3- يعد (RCA) على انه نظام ديناميكي يتمثل في ان نموذج التكلفة يعكس التغيرات في البيئة في حينها (في الوقت المناسب) .
- 4 - يُعد(RCA) على انه نظام متكامل وشامل، حيث يُعد متكاملًا لأنه يتكامل مع نظم الوحدة الاقتصادية الملائمة ، وشاملاً لأنه يركز على الموارد وفي الوقت نفسه يتضمن التكلفة على اساس النشاط (ABC)، والتكلفة المتغيرة، والتكلفة الكلية و التكاليف المعيارية

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

ان اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان هي كالتالي :

1. ساهمت محاسبة استهلاك الموارد (RCA) دوراً كبيراً في ديمومة واستمرار الوحدة الاقتصادية في ظل ما تشهده بيئة الاعمال من شدة التنافس ،اذ وجهت اهتمامها وتركيزها على الاستخدام الامثل للطاقة وبالتالي تحقيق الاهداف المرجوة من خلال تخفيض الكلفة وزيادة الربحية .
2. هناك الكثير من الوحدات الاقتصادية التي استعملت محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وحققت النجاح المطلوب من خلال تشخيص الطاقة العاطلة وبمكان الوحدات الاقتصادية الاستفادة منها وتوظيفها .
3. توفير معلومات عن المنافع المستقبلية المتوقعة لكل منتج في ضوء الموارد المحدودة .
4. ان محاسبة استهلاك الموارد (RCA) تعمل على توفير معلومات دقيقة واكثر واقعية تسهم في اتخاذ القرارات السليمة ، مما ينعكس ايجابياً على الوحدة الاقتصادية من حيث الكلفة والربحية .

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم عرضها في أعلاه، يضع الباحثان جملة من التوصيات التي يراها جديرة بالاهتمام، وكالتالي:

1. تكثيف الجهود الأكاديمية واعطاء مساحة اكبر لموضوع محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، واعتباره احد اساليب الحديثة التي تواكب التغيرات المعاصرة لتطوير ادارة التكلفة .
2. تفعيل دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من قبل الوحدات الاقتصادية لضمان الاستغلال الامثل للطاقة.
3. على ادارة الوحدات الاقتصادية ان تعمل على تشخيص الطاقة الفائضة/ العاطلة والاستفادة منها وتوظيفها .

المصادر

(1) المصادر العربية:

الكتب والرسائل والأطروحات

1. النكريتي. محمد الفاتح محمود(2007)"نظم المعلومات الادارية" جامعة القران الكريم و العلوم الاسلامية كلية الاقتصاد والعلوم الادارية.
2. الدنف ،محمد عمر محمد (2013) "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بأستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة طنطا ،كلية التجارة.
3. الربيعي ،ميعاد حميد علي (2016) "محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على استغلال الامثل للطاقة " اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد.
4. الصغير ، محمد السيد محمد (2011) " اطار مقترح للتكامل بين مدخل الموصفات (ABCLL) ومحاسبة استهلاك الموارد(RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة "مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد(25)،العدد(1)، ص68-109.
5. التميمي. محمد تعبان محمد (2018)" استعمال محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف ودعم القرارات التشغيلية" دراسة تطبيقية في شركة دياالى العامة للصناعات الكهربائية، اطروحة دكتوراه قدمت الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسبة كلف وادارية ..
6. الكومي ،امجاد محمد (2007) " اطار 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 الشمس ،العدد الاول.
7. ابو شعيشع، أحمد مختار إسماعيل(2016)" المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة السويس، المجلد(7)، العدد(1) .

8. خطاب، محمد شحاته (2009) "أطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة " دراسة ميدانية ونظرية ، كلية التجارة، جامعة طنطا.

9. سرور. منال جبار/الربيعي. ميعاد حميد علي (2017)"التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المعيارية المرنة ودوره في إدارة موارد الأنشطة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد(53) .

المصادر الأجنبية:

1. Abbas , Karim & Wagdi , Asama (2014) " Cost systems adoption in Egyptian manufacturing firms : competitive study between ABC and RCA systems " ,international economic conference – IECS
2. Ahmed, Syed Ajaz & Moosa , Mehboob (2011) " Application of resource consumption Accounting (RCA)in an educational instituite " , institute of business management Karachi Pakistan business review.
3. Balakrishnan , Ramji . Labro , Eva . Sivaramakrishnan (2012) " product costs as decision aids :an analysis of alternative approaches (part 2)" American accounting association , Vol 26 , No 1.
4. Clinton ,Douglas & David , E.Keys (2004) " Resources consumption accounting: the next generation of cost management systems " foucs magazine No 5, PP.1-6.
5. Horngren ,Charles .Datar ,Srikant .Rajan ,Madhav (2012) "Cost Accounting A Managerial Emphasis " Fourteenth Edition ,pearson Education Limited ,British Library.
6. Merwe, Anton van der (2011)" Resource Consumption Accounting Alta via consulting."
7. Merwe,Anton vander .Keys ,David (2002) "The case for Resource Consamption Accounting " .Strategic Finance ,Montvale. April
8. Okutmas ,Ercument(2015) "Resource consumption accounting with cost dimension an application in a glass factory " International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences.
9. Polajewski,Shirley(2009)"German cost accounting vs activity-based costing" University of st. Thomas.
10. Scott, D. J.,(2004),"Management Accounting for Energy Utilities-Capacity Management is The Basis for Strategically Management Utility Business",PP.60.

11. Sedgiy , Dawn (2008) "Keys for successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)"CAM-1, CMS Group, Quarterly Meeting .
12. Wang , Yanhui & Zhuang , Yanqing (2009) " Study on the appli cation of RCA " in college Education cost Accounting , international journal of business and management vol 4 no 5 .
13. Webber ,sally &Clinton ,Douglas(A) (2004) " Resource Consumption accounting Applied :The Clopay case ,issue of Strategic finance ,October.
14. White ,Larry (2009) "Resource Consumption Accounting: Manager –Focused Management Accounting " , The Journal of Corporate Accounting &Finance,(May/June),PP.63-77
15. Zhao Xiao-Yan (2007), "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate", Journal of Modern Accounting and Auditing,
April, Vol.3, No.4, PP. 42-47.