

المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في
ظل بيئة التصنيع الحديثة

**Resources Consumption Accounting as an
Approach to the Development of Cost
Management Systems in Modern
Manufacturing Environment**

أحمد مختار إسماعيل أبو شعيشع

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة السويس

الملخص

يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من المداخل التي توفر إطار متكامل عن الموارد داخل الشركة، وتحديد وقياس اتجاهات التكلفة في الموارد المستخدمة وبما يدعم القدرة التنافسية لشركات التصنيع الحديثة، ويتناول هذا البحث ماهية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد. كما يتناول هذا البحث عرض أدوات ونظم إدارة التكلفة المستخدمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة من حيث مفهوم وأهداف نظم إدارة التكلفة، أنواع أدوات إدارة التكلفة، مزايا استخدام أدوات التكلفة، ومن ثم بناء إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير وتدعيم نظم إدارة التكلفة المختلفة من خلال تحليل أثار التكامل والترابط بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود، مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج، مدخل تكاليف تدفق القيمة.



Abstract

The subject is considered the approach to the resources consumption accounting of parties that provide an integrated framework for resources within the company, and to identify and measure trends of cost in resources used and to support the competitiveness of modern manufacturing companies. The research deals with the the nature of approach resources consumption accounting. The research also deals with show tools and management systems costs used in the modern manufacturing environment in terms of the concept and objectives of management systems cost, types of management tools cost, the advantages of using tools cost, and then build a proposed framework for the use of the approach to the resources consumption accounting in developing and strengthening of management cost systems different from the analysis of the effects of integration and interdependence between the entrance to the resources consumption accounting and theory of constraints, the cost of the product life cycle, the flow of value, production on time, theory of constraints .



طبيعة ومشكلة البحث:

في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة التي تعتمد على استخدام أفضل السبل للوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومحاولة إدارة الشركات إلى اتخاذ أفضل القرارات ، وفي ظل التزايد المستمر في درجات المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة ، كان لابد من ظهور الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يعتمد على استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ، وبما يؤدي إلى تطوير كفاءة وفاعلية نظم إدارة التكلفة من حيث تحقيق درجة اكبر من الدقة في توفير المعلومات الإستراتيجية والقدرة على تخطيط الموارد وإدارة الطاقة الزائدة / العاطلة، وبالتالي دعم القدرة التنافسية لشركات التصنيع الحديثة.

أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث في :

- أ- التعرف على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) كمدخل يسعى إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة ودعم قدرتها التنافسية .
- ب- التعرف على نظم إدارة التكلفة في شركات التصنيع الحديثة .
- ت- تصميم إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية للشركة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذا البحث في استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة نظرا للانتقادات المتزايدة إلى نظم التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات المتطورة لبيئة التصنيع الحديثة ، وكمدخل حديث يدعم الاستغلال الأمثل للموارد ، وبالتالي تحديد تكلفة المنتج على نحو أكثر دقة عن طريق الربط بين الأنشطة والموارد ، وبما يؤدي إلى إعطاء



نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقا لمتطلبات موارد الأنشطة ، و تحقيق رغبات العملاء ومنافع الطلب على خدمات الشركة ودعم قدرتها التشغيلية والإدارية والمالية في ظل التنافسية المحلية والدولية الشديدة .

فرضية البحث :

تم صياغة فرضية البحث في ضوء مشكلة وأهداف وأهمية البحث على النحو التالي:

(أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الشركات سيزيد من فاعلية الترابط والتكامل مع نظم إدارة التكلفة من خلال تطبيق الإطار المقترح في شركات التصنيع الحديثة) .

منهج البحث :

يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في هذا البحث ، وذلك من خلال استقراء الدراسات والبحوث المتعلقة بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ، وكذلك المرتبطة بنظم إدارة التكلفة ، ومن ثم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في كيفية بناء وتصميم إطار مقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

خطة البحث :

- قام الباحث بتقسيم البحث الى أربعة محاور كالتالى :
- المحور الأول: الدراسات السابقة في مجال البحث .
 - المحور الثاني: المفاهيم الأساسية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد .
 - المحور الثالث: المداخل المعاصرة لإدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
 - المحور الرابع: الإطار المقترح لتفعيل دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة .



المحور الأول: الدراسات السابقة في مجال البحث :

سوف يستعرض الباحث في هذا المحور لبعض من الدراسات السابقة في مجال البحث :

١. دراسة : محمد الصغير (٢٠١١) :

تناولت هذه الدراسة إطار للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لدعم عملية تخصيص التكلفة والتوجه بالسوق، ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤدي إلى الدقة في تحديد الموارد والرقابة عليها والاستغلال الأمثل للموارد وخلق المزايا التنافسية للمنشآت ودعم قدرتها التنافسية .

٢. دراسة : محمد شاهين (٢٠١٠) :

تناولت هذه الدراسة دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحديد تكاليف الموارد وكيفية قياس استهلاك الأنشطة من الموارد، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لمجمعات الموارد يؤدي إلى تجانس أفضل لعناصر التكاليف داخل مجمعات التكلفة وصولاً إلى الدقة في توزيع التكاليف وتحميلها للأنشطة وفقاً لمقدار استهلاكها من الموارد حيث من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل ومدخل التكلفة على أساس النشاط ، ومدخل التحسين المستمر، إدارة القيود، وتخطيط الاحتياجات من الموارد.

٣. دراسة : أمجاد الكومي (٢٠٠٧) :

ركزت هذه الدراسة على استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد Resources Consumption Accounting (RCA) في نظام تكاملي مع نظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة في الوحدات



الاقتصادية وذلك بما يساهم في تحسين إدارة استغلال الموارد والحد من الطاقة الفائضة وغير المستغلة .

٤. دراسة: Anderson and Dekker , 2009 :

تناولت هذه الدراسة على منظور هيكل إدارة التكلفة والأدوات المستخدمة في إدارة التكلفة مثل تصميم الهيكل التنظيمي للشركة ، تصميم المنتجات من خلال استخدام الحاسب الآلي ، تصميم العمليات لخلق سلسلة قيمة تتفق مع استراتيجيه الشركة وبما يؤدي إلى استغلال الفرص المتاحة من مصادر التوريد المختلفة وبالتالي دعم القدرة التنافسية لمنتجات الشركة .

المحور الثاني: المفاهيم الأساسية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

● مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد :

أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في يونيو ٢٠٠٩ مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان " Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model)

وقد عرف **Webber** مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة بأنه " الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على أساس النشاط، بهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل.

كما يعرف **Scott** مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) Resources Consumption Accounting بأنه " ذلك المدخل الذي يركز بشكل فعال على الموارد التي يتم استهلاكها في الشركة وفقاً لرغبات العملاء ومنافع الطلب على خدماتها، وبما يؤدي إلى الاستخدام الفعال للموارد المستهلكة وبالتالي زيادة كفاءة وفاعلية مداخل إدارة التكلفة " .



كما يعرف (محمد شاهين) مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) بأنه " أداء محاسبية لإدارة التكلفة يقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفاء 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 ، وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج ، وبالتالي زيادة أرباح الشركة ودعم مركزها التنافسي ."

كما ينظر Clinton إلى مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على أنه مدخل متكامل لإدارة التكلفة يوفر المعلومات المحاسبية واللازمة لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم قدرتها التنافسية .

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث وضع التعريف التالي لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد حيث يعرف بأنه " أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويعتمد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة / الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية".

• دوافع استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

تتمثل دوافع استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في حل الكثير من المشاكل مثل:

- أ- عدم التنبؤ بالموارد المفقودة : مثل الطاقة الفائضة أو الطاقة الفعلية .
- ب- عدم القدرة على التنبؤ بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الأمثل للموارد : مثل (الطاقة الفائضة المخططة ، الطاقة العاطلة المخططة) .



- ت- عدد شكاوي مديري خطوط ومهندس العمليات الإنتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم .
- ث- عدم كفاية الموارد أو عدم تحديد مكان أو موقع استخدام الموارد مثل (تحويل أو نقل الأفراد أو المعدات بين الإدارات المختلفة) .
- ج- عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الإنفاق المستقبلي للموارد .
- ح- القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين المخطط والفعلي .

• خصائص ومزايا مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بمجموعة من المميزات في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها من المجالات الأخرى هي على النحو التالي :

أ- مدخل للتخطيط الفعال للموارد :

حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إمكانية الاعتماد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الشركة، وفعالية تخطيط الموارد، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للشركة ، وكذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل الشركة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد على إيجاد وخلق القيمة للشركة.

ب- مدخل للرقابة الذاتية على الموارد :

حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة الشركة سواء في



الأجل القصير أو الأجل الطويل حيث أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط ، مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد والسيطرة على الطاقة الزائدة / العاطلة والرقابة والتوجيه السليم لتلك الطاقة العاطلة / الفائضة بما يخدم أهداف الشركة في الرقابة الذاتية على الموارد .

ت- مدخل لاتخاذ القرارات الملائمة :

حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات سواء في الأجل القصير أو الأجل المتوسط أو الأجل الطويل أو على المستويات الإستراتيجية والتكتيكية والتنشغيلية للشركة وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل ، بالإضافة إلى إتاحة الفرصة أمام إدارة الشركة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض ، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم أهداف الشركة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها .

ث- مدخل ديناميكي :

تتمثل ديناميكية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لانجاز وإتمام إنتاج المنتج وفق حجم التكاليف المتوقعة ومدى وجود فاقد أو فائض مما يؤدي إلى ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة لعملاء الشركة .

ج- مدخل متكامل وشامل :

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه مدخل متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى ، كما يتميز في كونه مدخل شامل يركز على الموارد حيث يؤدي إلى التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد والذي



يتضمن مجموعة من الأنظمة التكاليفية الأخرى مثل (التكلفة على أساس النشاط ABC ، الإدارة على أساس النشاط ABM) .

ح- مدخل لقياس الأداء :

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه يوفر مقاييس دقيقة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها ، وبالتالي يوفر معلومات أكثر مصداقية في تحليل الانحرافات مما يدعم مدخل محاسبة المسؤولية على مستوى جميع وظائف الشركة.

خ- مدخل لدعم فلسفة التوجه نحو العميل :

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه يدعم فلسفة التوجه نحو العميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق ، مع تخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد ، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة الشركة ذات القيم المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة الشركة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء .

د- مدخل قائم على أساس الكمية:

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه قائم على أساس الكمية ، حيث التمييز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف والذي يمكن أن يسهل تحليل الانحرافات من خلال فصل الكمية المستهلكة عن القيمة حيث أن التتبع المستمر لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط المحاسبة عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد وبعضها البعض ، حيث السهولة في تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط .



- أهداف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد : تتمثل فيما يلي:-
 - أ- تقديم معلومات أساسية حول موارد الشركة تشمل : تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة ، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة
 - ب- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة .
 - ت- قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل .
 - ث- الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والموارد المقيدة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - ج- تفعيل قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

- أنواع الموارد وفقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

تعرف الموارد بأنها " كل ما تحتاجه الشركة من أصول ثابتة ومتداولة كي تقوم بإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات ومزاولة النشاط وإضافة قيمة للعملاء " ، وتتمثل أنواع الموارد فيما يلي :

أ- الموارد ذات الطاقة المحددة **Resources Related Defined Capacity**



- وهي تك الموارد التي تتمثل في طاقات وقدرات محددة ، وحتى يمكن الحصول على طاقة إضافية من هذه الموارد يجب على شركات التصنيع الحديثة أن تقوم بما يلي :
- أن تبذل الكثير من الجهد للحصول على قدر إضافي من الطاقة .
 - أن تنفق الكثير من الأموال لجذب المزيد من الاستثمارات .
 - قدرة على تحمل الكثير من التكاليف الإضافية بجانب الانتظار للأوقات الطويلة.
 - على وعي تام في أن تكاليف الاستحواذ والحصول لهذه الموارد قد تكون اكبر من تكاليف استخدام وتشغيل هذه الموارد .

ب- الموارد ذات الطاقة غير المحددة **Resources Related Undefined Capacity**

- وهي تك الموارد التي لا يوجد لها طاقة محددة ، أي عدم محدودية قدرتها ويتميز هذا النوع من الموارد ذات الطاقة المحددة في شركات التصنيع الحديثة بما يلي :-
- إمكانية الحصول على الطاقة المحددة كلما أرادت وفي أي وقت وبأي كيفية .
 - لا تتحمل الشركة تكاليف إضافية لان تكاليف طلب الاشتراك تدفع مرة واحدة ولا تقوم الشركة بدفع أي تكاليف أخرى سوى تكاليف الاستهلاك فقط .
 - أن تكاليف الاستحواذ والحصول على هذه الموارد تساوي تكاليف الاستهلاك .
 - أن الشركة لا تتحمل ولا تتحاسب إلا على مقدار ما تم استهلاكه من هذه الموارد .
 - أن الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على الإنتاج .
 - أن التركيز يتم فقط على الاستهلاك وليس على الاستحواذ .



- أنواع التكاليف وفقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :
وتتمثل أنواع التكاليف وفقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى ما يلي :-
 - أ- التكاليف حسب الفترة الزمنية :
تنقسم التكاليف وفقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وحسب الفترة الزمنية إلى نوعين هما:
 - التكاليف الإلزامية للطاقة **Committed Capacity Costs**
وهي تلك التكاليف التي يتم تحديدها عند وضع وتصميم الهيكل الخاص بالعمليات والأنشطة مثل وضع تصميم الأنشطة والعمليات المرتبطة بخصائص المنتجات طوال فترة حياة المنتج والتي ترتبط بتكاليف المنتج بنسبة كبيرة .
 - تكاليف إدارة وتشغيل الطاقة **Management and Operation Capacity Costs**
وهي عبارة عن التكاليف المطلوبة لتشغيل الأنشطة والموارد وتحقيق الإنتاجية وإضافة قيمة للعملاء ، وتشمل تكاليف إدارة وتشغيل الطاقة تكاليف استخدام وتشغيل هذه الأصول للوصول إلى تحقيق الإنتاجية وتحقيق القيمة المطلوبة والمضافة للعملاء .
 - ب- التكاليف حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد :
تنقسم التكاليف وفقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وحسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد إلى نوعين هما :
 - التكاليف الأولية **Primary Costs**
وهي التكاليف التي تحدث وبصفة أساسية داخل مجمع التكلفة ، ويمكن للمسؤولين عن مجمع التكلفة تحقيق السيطرة والرقابة الكاملة على هذه التكاليف .
 - التكاليف الثانوية **Secondary Costs**



هي تلك التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد أخرى ويمكن للمسؤولين عن مجمع التكلفة تحقيق السيطرة والرقابة المحدودة على هذه التكاليف ، حيث تتركز الرقابة على كمية الموارد والخدمات التي يستهلكها هذا المجمع عن باقي المجمعات .

• المكونات الأساسية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :

تتمثل المكونات الأساسية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في مجموعة من المكونات التالية :

أ- **مجمعات الموارد Resources Pools**

يركز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بشكل أساسي على الموارد حيث تتمثل مجمعات الموارد في تجميع للموارد المتجانسة داخل مجمع واحد والذي يتمثل في مجموعة من عناصر الموارد مثل (الأفراد ، الآلات والمعدات ، الخدمات المختلفة .. الخ) . ويهدف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى تحديد التكاليف الكلية للموارد اعتماداً على أن مجمعات الموارد يجب أن تضم كافة التكاليف وفقاً لمفهوم أن وجود التكاليف Costs ترجع إلى أنها في خدمة الموارد Resources ، ومن ثم فإن التتبع والفهم الجيد لسلوك الموارد يؤدي حتماً إلى التتبع والفهم الجيد لسلوك التكاليف في الشركة .

ب- **مسبب (محرك) التكلفة الخاصة بالموارد Resources Cost Driver**

يتمثل مسبب التكلفة الخاصة بالموارد في شكل مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقع من المورد، ويتم تحديد مسببات التكلفة لكل علاقات مجمعات الموارد بالمستهلكين كما يعبر عن حجم الموارد التي يجب إنفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات مثل



- (ساعات العمل المباشر ، ساعات تشغيل الآلات .. الخ) . ومن هنا يهدف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى تحقيق علاقات السببية لكي تعكس بشكل دقيق التكاليف التشغيلية في تخصيص التكاليف
- ت- **مجموعات تكلفة الأنشطة / العمليات Activity /Process Pools** تتمثل مجموعات تكلفة الأنشطة أو العمليات في عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج
- ث- والتشغيل داخل الشركة والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات، حيث يتوقف استهلاك الموارد على عاملين هما :
- دور الأنشطة في استهلاك الموارد .
 - التأكيد على العلاقات التشابكية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض أو بين الموارد والأنشطة (مسببات التكلفة) .
- ج- **مسبب تكلفة الأنشطة / العمليات Activity /Process Cost** يتمثل مسبب تكلفة الأنشطة / العمليات في شكل مقياس لقياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط عن طريق وحدة التكلفة مثل (منتجات الشركة ، خدمات الشركة ، عملاء الشركة)
- ح- **وحدة قياس التكلفة Cost Object** تتمثل وحدة قياس التكلفة في شكل وحدة المنتج وصولاً إلى حساب تكلفة المنتج بدقة .

- المبادئ التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد :
- يقوم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على مجموعة من المبادئ هي :
- أ- ضرورة تجانس مقاييس الطاقة في كل مجموعات الموارد.
- ب- فعالية إدارة طاقة الموارد الزائدة /العاطلة.
- ت- تحديد العلاقات المتداخلة بين الموارد.



- ث- تحديد الطبيعة الأولية للتكلفة يكون على أساس الموارد المستثمرة،
والتغيرات في التكلفة، وقت الاستهلاك.
ج- إتباع مدخل التكلفة على أساس كمي.
ح- إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من
المستويات التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية .

المحور الثالث: المداخل المعاصرة لإدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة:
يعرف **Horngren** إدارة التكلفة " بأنها مجموعة من الإجراءات
المتخذة من قبل المديرين وغيرهم عند التخطيط في الأجل القصير والأجل
الطويل سعياً لتحقيق رضا العملاء إلى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة
مستمرة " .

كما يعرف **Drury** إدارة التكلفة " بأنها مجموعة من الأساليب
المتطورة تستخدمها الشركات بغرض تخفيض التكاليف والتحسين المستمر للأداء
وتدعيم القدرة التنافسية .

وفي ضوء ذلك يتناول الباحث في هذا المبحث التعريف ببعض **المدخل**
المعاصرة لإدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة والتي يمكن تناولها على
النحو التالي :

أولاً : مدخل نظرية القيود (Theory of Constraints (TOC

١ . مفهوم نظرية القيود

تعتبر نظرية القيود فلسفة إدارية تنظر إلى الشركة على أنها " نظام كامل
ومعقد يتكون من مجموعة من المكونات التي تتفاعل وتتكامل مع
بعضها، وهي تهدف إلى تنقية أداء النظام بالنظر إليه على أنه نظام
متكامل بدلاً من معاملة الشركة على أنها مجموعة من المكونات غير
المتكاملة ، حيث تركز على إدارة الإيراد والتكلفة عند مواجهة



الاختناقات وهدفها هو زيادة الإنجاز وفي ذات الوقت تخفيض كلاً من تكاليف الاستثمار وتكاليف التشغيل " .

٢. أهداف نظرية القيود

- تعظيم الإنجاز Maximizing Throughput وزيادة التدفق النقدي من المبيعات من خلال فعالية إدارة القيود والاختناقات لتحسين الأداء التشغيلي والمالي للشركة والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .
- تحديد القيود والاختناقات الإنتاجية .
- تعظيم ربحية الشركة من خلال زيادة الانجاز وتنمية الأموال وتحسين الجودة وإرضاء العملاء والالتزام بمواعيد التسليم ، والسيطرة على مستويات المخزون وتخفيضها ومراقبة المصروفات التشغيلية.
- التحسين المستمر للأنشطة والعمليات من خلال التركيز على الأنشطة المقيدة للاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة ومعالجة الاختناقات وحل القيود بما يؤدي إلى زيادة الإنجاز المحقق و تعظيم الربحية الكلية للشركة .

٣. الخطوات الأساسية لتطبيق نظرية القيود

- تتمثل خطوات تطبيق نظرية القيود فيما يلي : -
- تحديد وتعريف قيود النظام : والتي تحد من الاستخدام الأمثل للموارد الإنتاجية المتاحة
- للوحدة الاقتصادية سواء أكانت مادية كالمواد أو بشرية أو إدارية ومالية في شكل سياسات وإجراءات .
- تحديد كيفية إدارة قيود النظام :من خلال تصفية القيود والتغلب عليها في ضوء هدف تعظيم الإنجاز .
- تدعيم فعالية الموارد المقيدة بربطها مع طاقة الموارد الأخرى: من خلال توجيه كافة الموارد الأخرى لقرارات التغلب على القيود بما يحقق أقصى إنتاجية ممكنة للموارد المقيدة .



- رفع أو كسر قيود النظام : من خلال تنشيط قيد النظام وتحسين أدائه لتحقيق أكبر استفادة ممكنة من الموارد غير المقيدة .
- العودة مرة أخرى إلى الخطوة رقم (١) : بعد النجاح في تحطيم أو كسر القيد ، وبشرط عدم السماح للأعطال بأن تسبب قيوداً على النظام الجديد ، وتنقل جهود التحسين إلى موقع الاختناق التالي ، والذي أصبح يمثل القيد الحالي الجديد .

ثانياً : مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج Attributes Based Costing

١. مفهوم مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج
يعرف مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج بأنه " المدخل الملائم الذي يحاول الربط بين التكاليف ومعلومات التشغيل والمعلومات الفنية والمالية من ناحية ، وبين مواصفات وخصائص المنتج من ناحية أخرى ، وذلك من خلال الاعتماد على بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج عند تحديد تكلفة المنتج حسب المواصفات والخصائص التي يصمم على أساسها المنتج ، وتحديد إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الانجاز المتوقعة " .
٢. أهداف مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج
 - تحقيق رضا العملاء من خلال توفير المنتجات بالمواصفات المرغوبة وبالأسعار المقبولة.
 - إنتاج المنتجات بمواصفات وخصائص تحقق متطلبات الجودة العالية والتكلفة الأقل ، مما يؤدي إلى تحقيق الريادة والتفوق الصناعي وذلك في ضوء الإستراتيجية التي تضعها الشركة للدخول في المنافسة وأخذها في الاعتبار مواصفات المنتج .



- تدعيم القدرة التنافسية للشركة بالاستمرار في الريادة والتفوق في مواصفات المنتج.
- ٣. خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج
- تحديد المواصفات الأساسية للمنتج وفقا لرغبات واحتياجات العملاء .
- تحديد الأنشطة والعمليات الإنتاجية اللازمة لتنفيذ تلك المواصفات .
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ تلك الأنشطة والعمليات الإنتاجية .
- تحديد تكاليف مستويات الانجاز بعد تحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مواصفات المنتج .
- تحديد تكلفة وحدة المنتج .

ثالثاً : مدخل تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing

١. مفهوم مدخل تكاليف تدفق القيمة

يعرف مدخل تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing بأنه " مدخل لتتبع تكاليف المنتجات التي تصنع في مسار القيمة في المنشآت التي تطبق مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد والذي يقوم على أساس تقسيم المصنع إلى خلايا عمل Work Cells بكل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من الخلايا المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة في طريقة الإنتاج، وتسير هذه الأجزاء أو المنتجات في مسارات تدفق تضيف قيمة للعميل "

٢. أهداف مدخل تكاليف تدفق القيمة

- قياس الدخل على مستوى تدفق القيمة أولاً ثم على مستوى تنظيم الأعمال ثانياً .
- توفير معلومات لتدفقات القيمة الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة مثل الشراء أو الصنع .



- الرقابة على تكاليف تدفقات القيمة بما يمكن الإدارة من التعرف على مسببات حدوث الفاقد .
- توفير مقاييس أداء مناسبة عن تحسين الأداء التشغيلي والمالي لتدفقات القيمة.
- الاستغلال للموارد المتاحة داخل تدفق القيمة بما يؤدي إلى التحسين المستمر لعمليات التشغيل .
- توجيه السلوك نحو المبادئ التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد.

٣. أدوات تدفق القيمة

- **بطاقات التشغيل** : التي تعلن البدء عن نشاط معين وفق خطة الشركة بدءا من الحصول على المواد الأولية ثم إجراء العمليات التشغيلية واستكمال التصنيع ثم شحن البضاعة تامة الصنع والتسليم للعملاء .
- **العميل** : حيث يعتمد نجاح الشركة على كسب رضا العملاء و ولائهم تجاه الشركة
- **المورد**: والذي يقوم بتجهيز الشركة بالمواد الأولية والمستلزمات الأخرى اللازمة للتصنيع .
- **السيطرة والرقابة على الإنتاج**: من نقطة تجهيز المواد الأولية إلى عملية التصنيع إلى تخزين المواد المصنعة إلى تسليم المنتج للعميل .
- **الشحن** : المتجه نحو الداخل أو المتجه نحو الخارج ، ومقدار تردد الشاحنات بين نقاط الشحن والنقل.
- **وقت التبديل**: والمستغرق لتهيئة الآلات والمعدات للتحويل من عملية إلى أخرى.
- **وقت التصنيع**: ويمثل الفترة الزمنية منذ البدء بعملية الإنتاج حتى الوصول إلى الإنتاج التام.

- **التجهيز للإنتاج في الوقت المحدد** : ويراد به تجهيز المواد عند لحظة التصنيع بقدر الحاجة بحيث لا يكون هناك مخزون فائض عن هذه الحاجة أو نقص يعثر العملية الإنتاجية.
- **التحسين المستمر**: والدائم للعملية الإنتاجية وعلى كافة المستويات بالشركة .

المحور الرابع: الإطار المقترح لتفعيل دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة :

يعتمد الإطار المقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة على التكامل والترابط بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظم إدارة التكلفة المختلفة، وكيفية الاستفادة من مزايا هذا التكامل والترابط في تدعيم القدرة التنافسية للشركة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، مما يتطلب تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة وإرضاء العملاء من خلال التركيز على الموارد ،كيفية استهلاك المخرجات للموارد بما يعظم من القدرات والإمكانات الاقتصادية للشركة من حيث تعظيم الربحية وتحسين جودة منتجاتها وتخفيض تكلفة الإنتاج والتحسين المستمر للموارد واستغلال الطاقة الفائضة / العاطلة بما يحقق رغبات وطموحات العملاء و يضيف قيمة ومساهمة حقيقية سواء على مستوى الشركة أو على مستوى المنتجات أو على مستوى العملاء .

وتتمثل عناصر الإطار المقترح في تحليل أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومداخل إدارة التكلفة في شركات التصنيع الحديثة وذلك على النحو التالي:

أولاً: أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود



تتمثل آثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود فيما يلي :-

١- تحليل خطوات القيود والاختناقات

أ- **تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية :** وكذلك مجموعة الموارد النادرة والتي تمثل قيد أو نقطة اختناق على الشركة تحد من أنشطتها التشغيلية والإستراتيجية وتتمثل مجالات تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية فيما يلي :-

- التخطيط لموارد الشركة المتاحة وغير المتاحة ، التخطيط لإدارة الطاقة العاطلة/الفائضة .
- التخطيط للفصل بين الموارد بالقدر المتاح ، والموارد بالقدر المستخدم .
- تحديد الموارد على شكل كمي والعلاقات المتداخلة والمتشابكة بين الموارد وبعضها البعض .
- تحديد نوعية القيود والاختناقات .
- تحديد الأنشطة الرئيسية وتصنيفها وتكلفة تلك الأنشطة وفق ما يلي :-
 - أنشطة تصنيف قيمة للشركة ويتم استغلالها استغلال أمثل .
 - أنشطة لا تصنيف قيمة للشركة وقابلة للتحسين في حالة استغلالها استغلال أمثل والسيطرة على الفاقد منها .

ب- الاستغلال الأمثل للموارد وتدعيم إدارة الطاقة :

ويتم ذلك بالتعرف على نقاط القيود والاختناقات التي تواجه الاستغلال الأمثل للموارد وإدارة الطاقة وذلك من خلال:

- تدعيم الاستغلال الأمثل للموارد بما يساعد على تحقيق أقصى فاعلية وإنتاجية ممكنة للقيود دون زيادة طاقة تؤدي إلى زيادة في التكاليف .
- تدعيم إدارة طاقة الموارد العاطلة / الفائضة بالاستغلال الأمثل للموارد وتعظيم الربحية



- الإفصاح الكامل عن طاقة الموارد العاطلة / الفائضة وعدم تحميلها على المنتجات أو أهداف التكلفة الأخرى بشكل تقديري .
 - تدعيم حسن إدارة الموارد والاستغلال الأمثل لها والسيطرة على مناطق الفاقد والتخلص من الأنشطة الزائدة التي لا يمكن استغلالها .
 - تحليل الطاقة وتخصيص التكاليف الموارد وقت حدوثها وبالتالي تحديد حجم الطاقة العاطلة .
- ج- تحديد العلاقات المتبادلة بين الموارد المتاحة والموارد المستخدمة :
- يتم من خلال التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد المدعم بنظرية القيود التعرف على ما يلي :
- العلاقة بين الموارد بالقدر المتاح والقدر المستخدم بغرض تحديد القيود أو الاختناقات .
 - كيفية التوافق في تدفق المنتجات وتخفيض المخزون تحت التشغيل وزيادة معدل الانجاز .
 - التركيز على تحسين أنشطة الاختناقات لزيادة الطاقة المتاحة بالشركة .
 - كيفية الاستفادة من العلاقات المتشابهة والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض .
 - كيفية إيجاد قيمة مضافة على مستوى الشركة أو عملائها من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة ، وبين الموارد وبعضها البعض .
- د- تحديد مسببات استخدام الموارد :
- من خلال التعرف على الموارد التي يمكن زيادتها أو تخفيضها وفق القيود أو الاختناقات التي تعوق تحديد مسببات استخدام الموارد وذلك كمايلي :-
- تحديد الموارد بعد التعرف على إزالة كافة القيود أو الاختناقات .
 - استبعاد الطاقة التي لا تضيف قيمة في منتجات أو عملاء الشركة وتعظيم قدرتها التنافسية .



- التعرف على الموارد التي يمكن زيادتها بشكل أكثر من اللازم والتي لن يؤدي تخفيضها إلى حدوث أي قيود أو اختناقات تعوق استخدام الموارد .
- التمييز بين الموارد وبعضها البعض وكيفية استغلال الموارد وبيانات الطاقة غير المستغلة .

٥- التحسين المستمر والعودة إلى بداية النظام :

بالتعرف على مجالات وأوجه التحسين المستمر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة التي تعتمد على قدرات وإمكانيات الشركة في توظيف واستغلال الطاقات المختلفة بها أفضل استغلال وذلك على النحو التالي :-

- التعرف على مجالات إزالة واستبعاد الطاقة التي لا تضيف قيمة أو مساهمة سواء على مستوى الشركة أو على مستوى العملاء .
- التوصل إلى أن هناك طاقة أخرى تستوجب إجراء عمليات التحسين المستمر عليها .
- العودة إلى الخطوة الأولى للتعرف على تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من الاستغلال الأمثل للطاقة حتى تضيف قيمة مضافة ومساهمة إنتاجية للشركة وعمالها.

٢- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الفعالة على المدى القصير والمدى الطويل

تظهر آثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل والقرارات طويلة الأجل وذلك على النحو التالي :-

- أ- **على مستوى المدى القصير** : تظهر نتائج التكامل في تحسين ربحية الشركة من خلال زيادة المخرجات والتركيز على الفعالية حيث يركز مدخل RCA على الإدارة الجيدة لموارد الشركة ومنع الإفراط أو الفقد



- في استخدام واستغلال الموارد عند كافة المستويات داخل الشركة ويشمل مختلف الأبعاد (المنتج ، الخدمة ، العملاء ، قنوات التوزيع ... الخ) .
- ب- **على مستوى المدى الطويل** : يعتمد على التوسع أو ربط الطاقة داخل التسهيلات الإنتاجية في استخدام واستغلال كافة الكفاءات والقدرات والطاقات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل الذي يمكن الشركة من وضع موازنتها التخطيطية على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها في المدى الطويل .
- ت- **على مستويات الشركة (التشغيلية ، التكتيكية ، الاستراتيجية)** : يوفر إطار التكامل بين المدخلين المعلومات اللازمة في تحسين اتخاذ القرارات وذلك على النحو التالي :
- على المستوى التشغيلي يساعد في تدعيم قرارات الطاقة والعاملين والآلات بشكل اقتصادي .
 - على مستوى الشركة التكتيكي يساعد في تدعيم قرارات الشراء أو الصنع، قرارات إضافة منتج، قرارات استكمال أو عدم استكمال التصنيع، قرارات فهم الطبيعة الأولية للتكاليف .
 - على مستوى الشركة الاستراتيجي يساعد في تدعيم قرارات الدخول في السوق التنافسي أم الخروج من السوق التنافسي .

٣- تدعيم وتحسين إدارة الوقت (تحسين دورة الزمن)

تظهر آثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود في تدعيم وتحسين إدارة الوقت والزمن لتصبح داعمة لمنتجات الشركة وعملائها بالتركيز على ما يلي:

- أ- تحديد وتصنيف أنشطة الشركة في مجموعات ترتبط بدورة الزمن هي (الإعداد ، الانتظار ، التشغيل ، التفقيش ، التفريغ ، التحريك) .
- ب- أن تحسين إدارة الوقت يساعد على زيادة الإنتاجية من خلال :-



- تقليل وتخفيض دورة زمن التشغيل دون إضافة طاقة .
- التمكين من جدولة التشغيل والتسليم زمنيا سواء على مستوى المنتجات أو العملاء .
- التمكين من حذف الوقت الضائع للأنشطة ذات الاختناق والقيود .
- تخفيض وقت إعداد وتشغيل العمليات ذات الاختناق من خلال تبسيط تصميم المنتج ، تخفيض عدد مكونات أجزاء المنتج ، تخفيض وقت صيانة الآلات والمعدات .

٤- تدعيم وتحسين الأداء التشغيلي للشركة :

تظهر أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل نظرية القيود في تدعيم وتحسين الأداء التشغيلي في النقاط التي بها اختناقات أو قيود والتعرف عليها ومحاولة حل المشكلات الناتجة عن تلك الاختناقات وذلك من خلال ما يلي :-

- أ- تدعيم عملية التحسين المستمر من خلال التعرف على قيود الأنشطة الإنتاجية والتخلص منها مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للطاقة وإزالة الاختناقات أو القيود على العمليات التشغيلية .
- ب- تحسين استغلال الطاقة برفع الكفاءة الإنتاجية والتسويقية والبيعية للشركة ككل من خلال :-
 - تشغيل المنتجات أو أجزاء المنتجات التي تؤدي إلى زيادة المبيعات .
 - استبعاد أو نقل أجزاء المنتجات التي لا يتم تشغيلها على الآلات ذات الاختناقات .
 - تحسين جودة الأجزاء المصنعة في عمليات أنشطة الاختناق .
 - تقليل مستوى الفاقد وزيادة ربحية الشركة .



ثانياً: أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تكلفة المواصفات

تتمثل أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تكلفة المواصفات فيما يلي:-

١- تحليل خطوات تحديد تكلفة مواصفات المنتج : تتمثل خطوات التكامل فيمايلي:

أ- تحديد خصائص ومواصفات المنتج : من خلال

- تحديد المواصفات والخصائص ذات القبول والرغبة الشديدة في المنتجات من قبل العملاء .
- تحليل مستويات انجاز وتنقية وتصفية المواصفات والخصائص ذات القيمة التنافسية .
- تحديد المواصفات والخصائص التي تضيف قيمة للمنتج .
- تحديد المواصفات والخصائص ومستويات الانجاز التي لا تضيف قيمة للمنتج .
- تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات وتصنيفها إلى أنشطة تضيف ولا تضيف للقيمة .
- أن تعكس المواصفات وقدرة المنتج على الاستجابة لتوقعات العملاء بصفة مستمرة .

ب- تحديد مجتمعات التكلفة

حيث يتم تحديد مجتمعات التكلفة والتي يتم تخصيصها لتحقيق مواصفات وخصائص المنتجات التي تقابل رغبات وتوقعات العملاء واللازمة لانجاز مهام المنتج ، وتشمل مجتمعات التكلفة الأنشطة المحققة للمواصفات أو للخصائص أو للعمليات أو للمنتجات أو للعملاء أو قنوات البيع.



ج- تحديد العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد

يتم تحديد العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد بعضها البعض بغرض التعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية المرتبطة بتحديد مواصفات وخصائص المنتجات المرغوبة من قبل العملاء عن طريق مسببات الموارد .

د- تحديد مسببات استخدام الموارد

تعتبر موضوعات القياس التكاليفي والتي تشمل (مواصفات المنتجات ، العملاء ، قنوات التوزيع) والتي تشمل الدقة في تحديد مسببات استخدام الموارد بما يعمل على ما يلي :-

- تحسين واستغلال الموارد والطاقة المتاحة لكل مجمع من مجتمعات الموارد .
- إحداث حالة من التجانس الكبير في عناصر التكاليف داخل مجتمعات الموارد .
- إمكانية استخدام مسببات الموارد في تدعيم الكثير من القرارات مثل إدارة الموارد ، كفاءة استغلال الموارد ، إحلال الموارد ، الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات .

هـ- تحديد الأنشطة المحققة والمنجزة للمواصفات

يمكن تحديد الأنشطة المحققة والمنجزة لمواصفات المنتج وتستهلك الموارد من خلال :-

- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة لمواصفات المنتج .
- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمواصفات المنتج .
- توزيع التكاليف الخاصة بمجمعات الموارد على الأنشطة الإنتاجية وذلك بغرض :

- تحديد دقيق لتكاليف مواصفات وخصائص الأنشطة الإنتاجية .
- تحديد تكلفة الطاقة العاطلة على مستوى الموارد .



■ اتخاذ القرارات والتصرفات للتخلص من الطاقة العاطلة أو تخفيضها قدر الإمكان .

و- تحديد موضوعات القياس التكاليفي

وهي تلك التي تتمثل في المنتجات النهائية ذات المواصفات والخصائص المختلفة والتي تحقق إشباع رغبات العملاء حيث أن التعرف على مفهوم التكلفة يعتبر حجر الزاوية في عملية القياس التكاليفي واللازمة لتشغيل الأنشطة وتحقيق الإنتاجية وإضافة قيمة للعملاء .

٢- الدقة في تحديد كمية الموارد اللازمة لتنفيذ مواصفات المنتجات

حيث الدقة في تحديد كمية الموارد اللازمة لتنفيذ مواصفات المنتجات والتكاليف المتوقعة لتنفيذ تلك المواصفات عند مرحلة تصميم المنتج وذلك من خلال ما يلي :-

أ- التنبؤ بكمية الموارد اللازمة لتنفيذ المواصفات في مرحلة تصميم المنتج.

ب- التنبؤ بالتكاليف المتوقعة لتنفيذ المواصفات في مرحلة تصميم المنتج .

٣- الدقة في الرقابة على إدارة الموارد : من خلال :-

أ- مسائلة المدير المسئول عن كل مجمع تكلفة ، ثم يتم التركيز على مسائلة فريق العمل ككل

ب- تحقيق الأمثلية في استغلال الموارد المتاحة ومعالجة الفقد واستغلال الطاقات العاطلة .

ت- الاهتمام برقابة ومتابعة المنتجات التي يمكن بيعها بأسعار مخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها .

ث- تدعيم إدارة الموارد حيث يعتبر مدخل التكلفة على أساس المواصفات أداة مساعدة تهدف في المقام الأول إلى إدارة موارد وإمكانيات الشركة بما يحقق أفضل استفادة ممكنة منها .



٤- الاستغلال الأمثل لموارد الشركة : من خلال ما يلي :-

- أ- تحديد التكلفة المخططة للمواصفات والخصائص المرغوبة في المنتج من قبل العملاء .
- ب- تحديد التكلفة الفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة المواصفات والخصائص المرغوبة في المنتج من قبل العملاء في شكل كمي .
- ت- تحديد الأنشطة المحققة للمواصفات والخصائص أو العمليات أو المنتجات والعملاء وقنوات التوزيع.

٥- تدعيم القدرة التنافسية للشركة : وذلك من خلال :-

- أ- التركيز على التميز والريادة في تكاليف إنتاج المنتج من خلال الفهم الجيد لهيكل التكلفة في الشركة بالمقارنة بهيكل التكلفة في الشركات المنافسة والتي تعمل في نفس مجال الصناعة .
- ب- التركيز على جودة المنتجات من التحديد الجيد للمواصفات والخصائص المرغوبة في المنتجات والتي تلبى طموحات وتوقعات العملاء .
- ت- التركيز على التطوير والتحسين المستمر من خلال الابتكارات والإبداعات المتلاحقة والتعديل المستمر في خصائص ومواصفات المنتج بما يلبي رغبات وطموحات العملاء المتجددة والمتزايدة في ظل تعدد وتنوع المنتجات في بيئة التصنيع ذات التنافسية الشديدة .

ثالثاً: أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة

تتمثل أثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة فيما يلي:

١- توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة

حيث يساعد مدخل RCA في توفير المعلومات الهامة عن الأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتدفقات القيمة ، حيث



يبدأ مسار تدفق القيم من معلومات طلب المنتج ليمر عبر معلومات الجدولة التفصيلية وانتهاء بمعلومات تسليم المنتج .

٢- السعي نحو تحقيق الإتقان

أن السعي نحو الإتقان يكون على أعلى مستوى في الجودة والتكلفة والخدمة وانسيابية الإنتاج من وجهة نظر العميل عبر مراحل تدفقات القيمة ، بهدف الوصول إلى تحقيق الإتقان في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، بما يؤدي إلى ادارة التكلفة بشكل أكثر كفاءة وفعالية فضلاً عن وجود وفورات في الوقت واستغلال أفضل للموارد ، ومن ثم تحسين جودة المنتجات ومسار تدفقها . في ضوء استخدام مؤشرات أداء تدفق القيمة في تحليل الأداء التشغيلي والمالي في قياس الموارد المتاحة من خلال التقرير التشغيلي والتقرير المالي وتقرير استخدام الموارد.

٣- الرقابة على موارد (تكاليف) تدفقات القيمة

حتى تتمكن ادارة شركات التصنيع الحديثة من الرقابة على موارد (تكاليف) تدفقات القيمة من خلال التعرف على مسببات حدوث التكلفة والرقابة عليها عند مستوى الموارد وليس عند مستوى النشاط كما في حالة نظام ABC ، حيث يكون لكل مورد القدرة على إيجاد القيمة سواء بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد أو الأنشطة الأخرى بالشركة .

٤- التحسين المستمر لتدفقات القيمة

حيث يساهم مدخل RCA توفير المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة بالشركة واستخدام تلك المعلومات في التحسين المستمر لعمليات الأداء التشغيلي والمالي لتدفقات القيمة من خلال :

- أ- تعظيم القيمة المقدمة على مستوى الشركة أو على مستوى العملاء .
- ب- التخلص من المعلومات المتولدة من نمط الإنتاج القائم على أساس الدفعة الإنتاجية التصميم التنظيمي الكفاء لمسارات تدفق القيمة يخلق نوعاً من



- التركيز على استهلاك الموارد لكل منتج أو لكل مجموعة من المنتجات (عائلة المنتجات) .
- ت- التصميم القائم على مسارات تدفق القيمة للمنتج يبحث عن الأمثلية من خلال التركيز على أداء مسار تدفق القيمة ككل .

نتائج البحث :

- أ- أن تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في مجالات التخطيط الفعال للموارد ،فضلا عن دعمه لفلسفة التوجه نحو إرضاء العملاء .
- ب- يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع مدخل نظرية القيود في تحديد خطوات القيود والاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية وتدعيم وتحسين الأداء التشغيلي للشركة في النقاط التي بها اختناقات أو قيود .
- ت- يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تكلفة المواصفات في تحليل خطوات تحديد تكلفة مواصفات المنتج وخصائص المنتج وتحديد مجتمعات الموارد ومسبباتها والعلاقات التشابكية .
- ث- يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة في توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة للأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتدفقات القيمة .

توصيات البحث :

- أ- دراسة إمكانية التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وحوكمة الشركات بغرض تدعيم الشفافية والرقابة المالية على الموارد المتاحة في القطاعات الصناعية أو الخدمية .
- ب- محاولة تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والإطار المقترح في هذا البحث على القطاعات الصناعية أو الخدمية بغرض تدعيم القدرات التنافسية لهذه القطاعات .



مراجع البحث :

أولاً : المراجع العربية :

- د/ أمجاد محمد الكومي، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة التكلفة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الثاني، ٢٠٠٧، ص ٢١.
- د/ شوقي السيد فوده، " مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، دراسة نظرية وتطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة،
- المجلد السابع والعشرين، العدد الثالث، ٢٠٠٣ م، ص ص ٣١٤-٣١٥.
- د/ ماجدة حسين إبراهيم، " تأثير العلاقة التكاملية بين محاسبة التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود على المزيج الإنتاجي الأمثل"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٢، ص ٣١٩.
- د/محمد أحمد شاهين : "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، العدد الرابع، الجزء الأول، أكتوبر ٢٠١٠.
- د/محمد السيد الصغير : " إطار متكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، يونيو ٢٠١١.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Horngren, Charles, T. et al., " Cost Accounting, A Managerial Emphasis", Prentice-Hall, Englewood Cliffs, (N.J.), 1997, P. 816-817.



- Clinton ,B . & David E. Keys, Resource Consumption Accounting : The Next Generation of Cost Management Systems, Focus Magazine, Iss,5, 2004 .
- Scott .D.J," Management Accounting For Energy Utilities", Resources Consumption Accounting", October,2004 .
- Drury ,Colin , " Management Accounting for Business " , 3rd.ed , Bath; Uk. Patrick Bond,2005 .
- Webber .Sally and Clinton ,Doug , " Resources Consumption Accounting " Management Accounting Quarterly ,Fall , 2004 .pp 23-29

