

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

الملخص :

هدف البحث إلى دراسة الدور التأثيري لكلاً من مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة وبيان أثر التكامل بينهما وكيف يمكن توظيفهما معاً في زيادة فعالية إدارة التكلفة، حيث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يجمع بين مميزات مدخل التكلفة علي أساس النشاط ومدخل التكلفة الألماني ويعتمد على ثلاثة مقومات هي النظرة الشاملة للموارد والنموذج القائم على الكمية وطبيعة هيكل التكلفة، وتنقسم التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى تكاليف أولية تحدث داخل مجمع الموارد ومن الممكن السيطرة والرقابة عليها، وتكاليف ثانوية محملة على المجمع من مجوعات موارد اخرى، ويؤدي مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلي زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها لمتخذي القرارات والتي لا تتوفر في ظل تطبيق مداخل التكاليف التقليدية.

أما بطاقة الأداء المتوازن تعتبر تحول استراتيجي من سيطرة المؤشرات المالية لعملية تقييم الأداء في ظل الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية إلى إطار لتنفيذ الرؤية الاستراتيجية للمنشأة من خلال إطار متوازن من المؤشرات المالية وغير المالية، يتطلب التطبيق الفعال لبطاقة الأداء المتوازن ضرورة توافر مدخل لإدارة التكلفة يوفر معلومات تلائم متطلبات البيئة الحديثة من حيث تطوير أساليب القياس والتقييم، وبما يتماشى مع الأهداف المتطورة والمعاصرة لمحاسبة التكاليف مثل مدخل محاسبة استهلاك الموارد، مدخل محاسبة استهلاك الموارد يدعم الابعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن (بعد العمليات التشغيلية – البعد المالي – بعد التعلم والنمو-بعد العملاء-البعد

البيئي والاجتماعي)، وبالتالي فان التكامل بينهما يجعل عملية تقييم وتحسين الأداء وإدارة التكلفة بالمنشأة المطبق بها هذ التكامل أكثر فعالية.

Abstract:

The aim of this research is to study the impact of the resource consumption accounting approach and the balanced scorecard on cost management and to show the impact of integration between them, and how they can be use together in increasing cost effectiveness. The three components are the overall resource view, the quantity-based model and the nature of the cost structure. Costs under the resource consumption accounting approach are divide into primary costs that occur within the resource pool and can be controlled and controlled. The resource consumption accounting approach increases the effectiveness of cost management through the accurate cost information it provides to decision makers that are not available under traditional cost entry approaches.

Balanced Scorecard is a strategic shift from the control of financial indicators to the performance appraisal process under the traditional methods of management accounting to a framework for the implementation of the strategic vision of the entity through a balanced framework of financial and non-financial indicators. The modern environment in terms of developing measurement and evaluation methods, in line with the

evolving and contemporary cost accounting objectives such as the resource consumption accounting approach, the resource consumption accounting approach supports the five dimensions of the scorecard. For a balanced (after operational processes - the financial dimension - after learning and growth-after customer-environmental and social dimension), and thus the integration between them makes the process of evaluating and improving the performance and cost management facility applied by this integration more effective.

مقدمة ومشكلة البحث:

تعد التكلفة أحد المجالات التي من الممكن أن تتميز فيها المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة وذلك من خلال التحسين المستمر للتكلفة، بمعنى التخفيض المستمر للتكلفة مع الحفاظ علي مستوي الجودة المطلوب لاستمرار المنشأة في نشاطها، وبالتالي فانه لا بد من إدارة التكلفة، وفي ظل التطورات المتلاحقة أصبحت المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف تواجه قصوراً واضحاً في تلبية احتياجات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من المعلومات اللازمة للاستخدامات الإدارية المختلفة، ومن ثم كان من الضروري البحث عن مداخل أخرى لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (Hansen , D., et al, 2009, p. 55).

وتعتبر عملية تقييم الأداء أحد أهم الوظائف الإدارية التي تفصح عن حقيقة أداء المنشأة وتأثير ذلك علي الأهداف الاستراتيجية الخاصة بها، الا ان نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية افتقدت في الوقت الراهن القدرة علي إعطاء صورة متكاملة عن أداء المنشأة، بالإضافة إلي عدم قدرتها علي توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن من تقييم الأداء الداخلي والخارجي للمنشأة وعدم اهتمامها بقياس مسببات الأداء في الأجل الطويل، وقد أدت أوجه القصور السابقة إلي ضرورة الاتجاه نحو تطوير نظم تقييم الأداء وقد

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء، والتي تركز علي مجموعة متوازنة وشاملة من المقاييس المالية وغير المالية وفقاً لرؤية واستراتيجية المنشأة، وحتى تؤدي بطاقة الأداء المتوازن دورها بفعالية في تقييم الأداء، فإن هذا يتطلب ضرورة توافر نظام معلومات شامل ومتكامل، بحيث يشمل معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير نظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة، ونظم إدارة التكلفة بصفة خاصة، بحيث يلائم متطلبات البيئة الحديثة من حيث تطوير أساليب القياس، الا ان أنظمة التكاليف التقليدية الحالية والمتعارف عليها تعاني قصوراً استناداً إلى ان معلومات التكاليف الناتجة من القياس التقليدي للتكاليف قد فقدت فاعليتها، من حيث مواكبتها للخصائص البيئية الحديثة قياساً وتوصيلاً (راندا موسى، ٢٠١٤، ص. ٢٥٥).

وقد ظهر مدخل محاسبة استهلاك الموارد عام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا كابتكار حديث في المحاسبة الإدارية وهو يعتبر أحد المداخل الحديثة في مجال قياس وإدارة التكاليف، ويتفوق هذا المدخل عن غيره من مداخل إدارة التكاليف في التخصيص الدقيق للتكاليف والتعامل مع الموارد المتاحة للمنشأة (Perkins, D & Stovall , O.,2011, pp: 41-51)، وهنا تبدو الاستفادة من مداخل إدارة التكلفة وذلك علي أساس ان تطبيق هذه المداخل بشكل منفرد قد يعاني من بعض الثغرات او القصور حيث ان كل مدخل مصمم لخدمة هدف معين، وهنا تظهر قيمة التكامل بين مداخل إدارة التكلفة، وبالتالي فان الاستفادة من تلك المداخل قد يمثل المدخل العلمي لتوفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات إدارة المنشأة المتعلقة بتحقيق أهداف إدارة التكلفة لتحسين أداء المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية (سيد عبد الفتاح، ٢٠١٠، ص. ٢٨٠).

وهنا يتبادر إلي ذهن الباحث سؤال جوهري: هل يؤدي التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن إلي زيادة فعالية إدارة التكلفة؟

وينبثق من هذا السؤال مجموعة اسئلة فرعية:

- 1- أولاً: ما هو دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة؟
- 2- ثانياً: ما هو دور بطاقة الأداء المتوازن في إدارة التكلفة؟
- 3- ثالثاً: كيف يمكن استخدام مساهمات مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع بطاقة الأداء المتوازن في شكل مدخلات لزيادة فعالية إدارة التكلفة؟

أهداف البحث: يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة تأثير التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن في ظل المعلومات المتولدة من تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبيان أثر هذا التكامل على إدارة التكلفة، ويسعى الباحث في سبيل تحقيق هذا الهدف الرئيسي إلي تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- توضيح تأثير مدخل محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة.
- 2- توضيح تأثير بطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة.
- 3- بيان مدى وجود دور تأثيري للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة.

أهمية البحث: تتبع أهمية البحث مما يلي:

1- الأهمية الأكاديمية

تتبع أهمية البحث العلمية في تناوله أكثر من أداة من الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية والمتمثلة في مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن، مما يدعم جهود البحث العلمي في مجال دراسة فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة لأغراض إدارة التكلفة وزيادة الفعالية في تقييم الأداء.

٢- الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية للدراسة في الآتي:

- أ- محاولة تقديم رؤية عن امكانية تفعيل بطاقة الأداء المتوازن من خلال مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وذلك كأداة محاسبية جديدة تستهدف زيادة فعالية إدارة التكلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة بعد ان عجزت مداخل التكاليف التقليدية في هذا الهدف.
- ب- توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة تساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم الاستراتيجية المرتبطة بالمنشأة من خلال ما يساهم به مدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية بطاقة الأداء المتوازن مما يساهم في الخفض الايجابي للتكلفة مع المحافظة على المستوي الملائم للجودة، وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

منهج البحث: اعتمد الباحث على كل من المنهجين التاليين.

- ١- **المنهج الاستقرائي:** يعتمد هذا المنهج على ملاحظة الوقائع او الظواهر ثم محاولة وضع القوانين والأسس والمبادئ التي تحكم هذه الوقائع او الظواهر، وبالتالي فهو منهج يبدأ فيه التفكير بالجزئيات للوصول إلى العموميات، وعليه فان هذا المنهج يركز على مجموعة من الخطوات الرئيسية التالية:
 - أ- ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة في قصور كلاً من انظمة التكاليف التقليدية وأساليب تقييم الأداء التقليدية في توفير المعلومات الملائمة لزيادة فعالية إدارة التكلفة في ظل المتغيرات الاقتصادية الحديثة.
 - ب- تكوين الإطار النظري للبحث ثم وضع الفروض
 - ج- تحديد المنهج الملائم للقيام بالدراسة الميدانية، وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة.

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

د- اختبار فروض البحث استقرائياً، وتحليل البيانات، وتفسير النتائج، للوصول إلى الحقائق والتعميمات التي توضح أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة.

٢- المنهج الاستنباطي: هو منهج الهبوط من العموميات إلى الجزئيات حيث يتم اشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي تم التوصل إليها استقرائياً.

تقسيمات البحث:

بناء على أهداف البحث سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث.

المبحث الثاني: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة

المبحث الثالث: إدارة التكلفة في ظل بطاقة الأداء المتوازن وتكاملها مع مدخل محاسبة استهلاك الموارد

النتائج والتوصيات

مراجع البحث

المبحث الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث

سوف يقوم الباحث بعرض وتحليل الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة من الأقدم إلى الأحدث عن طريق تناول العناصر التالية:

أ- الدراسات التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

ب- الدراسات التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن.

ج- تحليل الدراسات التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

- د- تحليل الدراسات التي تناولت بطاقة الاداء المتوازن.
- هـ- تحديد الفجوة البحثية.
- أ- الدراسات التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد:
- ١- دراسة (فانز عبد الله، ٢٠١٥): هدفت الدراسة إلى بناء مدخل مقترح يعمل على تحقيق الربط والتكامل بين كلاً من مدخل محاسبة استهلاك الموارد وأسلوب التكلفة المستهدفة بما يساهم في خفض التكلفة وتحقيق ميزه تنافسية للمنشآت الصناعية.
- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- أ- يعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد من أفضل ادوات إدارة التكلفة والذي يعد الجيل القادم لمحاسبة التكلفة الذي يساعد علي تطوير استراتيجية التنافس حيث يتسم بشمولية تحليل الموارد ويستند إلى التحليل الكمي وعلاقتها بالأنشطة والعمليات على اعتبار ان الموارد هي أساس التكلفة مما يدعم تنسيق الجهود لكافة مراحل البحث والتصميم والتنفيذ.
- ب- يساعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعالية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مفاًس بشكل كمي.
- ج- هناك تأثير لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحسين مخرجات نظام محاسبة التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وتحقيق قدرة عالية في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة المستخدمة والفائضة.
- ٢- دراسة (Okutmus, E., 2015): هدفت الدراسة إلى تناول مدخل محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في إحدى مصانع إنتاج الزجاج في مدينة أنتاليا بتركيا مستهدفة سد الفجوة بين ما يتضمنه البحث العلمي والأكاديمي وبين التطبيق العملي من جهة، وقياس تكاليف الإنتاج وتحديد التكاليف الثابتة

والمتغيرة والطاقة العاطلة للموارد من أجل توفير معلومات حقيقية عن تكاليف الإنتاج من جهة أخرى.

وقد توصلت الدراسة إلى ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات ملائمة ودقيقة للمديرين لاتخاذ قراراتهم الإدارية من خلال قدرته على تحديد الطاقة العاطلة للشركة حيث بلغت 7.6% وفقاً للدراسة التطبيقية وعدم تحميل تكلفتها على تكلفة المنتج وهو ما لا يتوفر في مدخل التكاليف علي أساس النشاط ABC وبالتالي توفير معلومات حقيقية عن التكاليف المرتبطة بالمنتج.

٣- دراسة (علي عبد الله، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور التأثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تدفق القيمة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- قصور مداخل التكاليف التقليدية في توفير المعلومات الملائمة لترشيد القرارات المختلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.
- ب- يتمتع مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالعديد من المزايا أهمها تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف وكفاءة استغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته على التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد.
- ج- تحديد المستخدم من كل مورد واستبعاد تكاليف الطاقة غير المستخدمة (الفائضة / العاطلة) من تكلفة المنتجات مما يعكس على منفعة معلومات التكلفة ودعم عملية اتخاذ القرار في كل من المدي الزمني قصير وطويل الأجل.

٤- دراسة (أحمد فتح الباب، ٢٠١٧): هدفت الدراسة إلى تصميم نموذج مقترح لترشيد القرارات التشغيلية قائم على التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA أحد الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة من جانب، ونظرية القيود TOC أحد الأساليب الإدارية في تحقيق الاستغلال الكفاء والمستمز للموارد المتاحة

من جانب آخر، واختبار مدي فاعلية وكفاءة تطبيق النموذج المقترح في ترشيد القرارات التشغيلية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أ- أسفر التطبيق المنفرد لمدخل محاسبة استهلاك الموارد عن دقة أكبر في قياس تكلفة المنتجات مقارنة بنظام التكاليف المطبق بالشركة، ولكنه يتوقف عند نقطة تحديد القيود والاختناقات في الأنشطة والعمليات مع بعض محاولات تدليلها دون التمكن من معالجتها بصفة مستمرة، مما يسفر عن زيادة الاختناقات عند نفس الأنشطة والعمليات.

ب- أسفر التطبيق المنفرد لنظرية القيود عن الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة مما أدى إلى تعظيم ربحية المنتجات، ولكنه يخفق في قياس التكلفة على نحو سليم، حيث تتجاهل نظرية القيود التكاليف الثابتة وتعدّها بمثابة تكاليف فترة، وبالتالي لا تركز على تخصيص هذه التكاليف على المنتجات.

ج- التكامل بين كل من مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود، أفضل من التطبيق المنفرد لكل منهم على حدة، حيث يؤدي هذا التكامل إلى زيادة دقة قياس التكاليف، وتحقيق الاستغلال الكفء والمستمر لطاقة الموارد المتاحة، وإدارة الموارد المقيدة على نحو سليم، بما يسهم في النهاية إلى زيادة ربحية المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

٥- دراسة (عمرو سامي، ٢٠١٧): هدفت الدراسة إلى اختبار استخدام كلاً من مدخل المحاسبة علي أساس النشاط ومدخل محاسبة استهلاك الموارد، كأحد حلول الإدارة الحديثة لمواجهة التحديات التي تواجه الشركات نتيجة التطورات المعاصرة، والتي تتمثل في القيود المفروضة علي الموارد التي تمتلكها الشركات، والتكلفة الناتجة عن الطاقات العاطلة التي تؤدي إلي عدم قدرة الشركة لمواكبة التطورات التكنولوجية، كما هدفت الدراسة إلي التعرف علي كيفية إدارة الطاقة الإنتاجية من منظور المدخلين، وتوضيح أثر كلا المدخلين في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية.

وتوصلت الدراسة إلي ان الشركات الصناعية غير قادرة علي توفير معلومات كافية ودقيقة لتحديد التكاليف باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط، وهناك فرق بين تكلفة المنتجات من منظور المدخلين، حيث يستخدم مدخل محاسبة استهلاك الموارد "الموارد" كمحرك أساسي للتكلفة بدلاً من الأنشطة التي يعتمد عليها مدخل التكاليف علي أساس النشاط، وتوصلت الدراسة أيضاً إلي ان شركات التصنيع المصرية يجب ان تولي مزيداً من الاهتمام نحو استخدام محاسبة استهلاك الموارد لما يتميز به من قدرة علي تحديد القياس التكاليفي بطريقة أكثر دقة وبالتالي ترشيد قرارات استخدام الطاقة.

٦- دراسة (Nariman, 2018): هدفت الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها ما يلي:

- أ- تحليل مدخل محاسبة استهلاك الموارد من حيث المفهوم والأهداف والمبادئ من أجل التعرف على دوره في إدارة طاقة الموارد، مما يمكن ان يساعد على تعزيز العمليات والأنشطة في منظمات الأعمال
- ب- تقييم دور نظرية القيود في توفير معلومات عن الاختناقات الموجودة في النظام وكيفية إدارة هذه الاختناقات بالنظر إلى الطاقات والقدرات الحالية
- ج- اقتراح إطار عملي يستند على كل من محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لتحديد المستوي الأمثل للطاقة العاطلة في كل مورد من الموارد والذي سوف يساعد على الإدارة الفعالة للقيود، وهذا يتحقق من خلال المعلومات المتعلقة بالموارد ذات الاختناقات وتلك التي ليس بها اختناقات.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- أ- إن دقة وفعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد قد يرجع إلى اعتماده على تجميع جميع الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحد بالإضافة إلى القيام بتخصيص تكلفة الموارد المستخدمة فقط على المنتجات وبالتالي فإن تكاليف الموارد غير المستخدمة لن تكون مدرجة ضمن تكاليف المنتجات.

ب- يوفر مدخل محاسبة استهلاك الموارد معلومات دقيقة عن التكلفة وبالتالي يساعد ذلك نظرية القيود على تحديد القيود الموجودة في العملية الإنتاجية كما يساعد على تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل من أجل ترشيد قرارات استخدام الطاقة.

ج- أثبتت الدراسة التطبيقية ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود قد حققوا نتائج أفضل عند تطبيقهم معاً وبالتالي يمكن اعتبارهم كأساليب مكملة تهدف إلي تحسين أداء منظمات الأعمال.

٧- دراسة (هند ماهر، ٢٠١٨): هدفت الدراسة إلي بيان مدي استخدام مدخل محاسبة التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل محاسبة استهلاك الموارد كأحد المداخل المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية، والذي يعتبر بمثابة الامتداد الطبيعي لتطبيق مدخل التكاليف علي أساس النشاط في القياس والتقارير عن الطاقة غير المستخدمة، حيث ان تحديد الطاقة غير المستخدمة من الموارد لكل نشاط، يعكس مقدار فرص التطوير المتاحة أمام المنشأة من استغلال ذلك الجزء العاطل في تحقيق مزايا مستقبلية بزيادة الناتج من المخرجات وزيادة ربحية منشآت الأعمال وتخفيض التكاليف.

وقد توصلت الدراسة إلي ان هناك اختلاف في فلسفة كل مدخل من المدخلين محل الدراسة في القياس والتقارير عن الطاقة غير المستخدمة، فينظر كلا المدخلين إلي طاقة الموارد بانها تمثل نسبة كبيرة من تكاليف المنشأة وعدم قياسها بشكل جيد يؤثر علي القدرة التنافسية لمنشأة الأعمال، فيعتمد مدخل محاسبة التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي مجموعة من المفاهيم الأساسية وهي: بناء مجتمعات الموارد، مسببات تكلفة تعتمد علي الوقت، وبناء معادلات للوقت، بينما نظام محاسبة استهلاك الموارد فيعتمد علي مجموعة من المفاهيم الأساسية وهي: بناء مجتمعات الموارد، مسببات استهلاك الموارد، استخدام المقياس الكمي لمخرجات كل مجمع، وسلوك وخصائص طبيعة التكلفة، مما يساعد علي إنتاج معلومات تكاليفية علي حسب

فلسفة كل مدخل تتسم بالموضوعية والملاءمة وتساعد علي تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف والاستخدام الأمثل لطاقة الموارد المتاحة

ب- الدراسات التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن:

١- دراسة (هاني عبد الحافظ، ٢٠١٥): هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن غير المالية لغايات تقييم أداء شركات الوساطة بشكل شمولي والتعرف على معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- ان شركات الوساطة المالية تتبني المقاييس المتعلقة بمؤشرات كفاءة أداء العمليات الداخلية والمقاييس المتعلقة بمؤشر العملاء.
- ب- ان أهم معوقات تطبيق مقاييس الأداء غير المالية لدي شركات الوساطة المالية هو عدم وضوح رؤية استراتيجية الشركة وبالتالي صعوبة تحديد مقاييس منبثقة من الرؤيا والاستراتيجية.
- ج- يعتبر كل من مقاومة التغيير وصعوبة إعطاء أوزان نسبية لأهمية كل مقياس غير مالي من العوامل التي تعيق تطبيق مقاييس الأداء غير المالية.

٢- دراسة (مجدي عبد المعبود، ٢٠١٥): هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير التكامل بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن في ظل المعلومات المتولدة من تطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط لزيادة فعالية تقييم الأداء بشركات نشاط إنتاج البترول.

وقد توصلت الدراسة إلي ان نظام التكاليف المطبق بشركات إنتاج البترول يواجه انتقادات نظراً لعدم قدرته علي تحقيق دقة القياس التكاليفي وتوفير المعلومات المالية وغير المالية في ظل بيئة الإنتاج والمتغيرات البيئية الحديثة حيث رصدت نتائج

الدراسة الميدانية عدم قدرة النظام الحالي للتكاليف علي تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لقياس وتقييم الأداء بشكل فعال، لذلك يجب التوجه نحو تطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط كأحد أدوات إدارة التكلفة حيث أن استخدامه يشكل مطلباً أساسياً لتحقيق فعالية تقييم الأداء المالي وغير المالي، وكذلك تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي، حيث كشفت الدراسة النظرية أهمية دعم مقاييس الأداء المتوازن بنظام التكلفة علي أساس النشاط حيث يقدم مدخلات هامة تساهم في زيادة فعالية تقييم الأداء، وأيدت نتائج الدراسة الميدانية أهمية هذا الدعم.

٣- دراسة (محمد خليل، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف من

أهمها:

- أ- البحث عن مدي تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة.
- ب- دراسة استراتيجية التنمية المستدامة في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة.
- ج- تحديد أثر أبعاد أسلوب الأداء المتوازن على التنمية المستدامة في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- ان الشركات تقوم بتعديل استراتيجيتها في التعامل مع العملاء بناء على أخطائها السابقة التي أدت إلى خسارة عملائها
- ب- ان الشركات تركز على عملياتها الداخلية وعلاقاتها الداخلية بما يحقق قيمة اقتصادية للمنشأة
- ج- ان الشركات في قطاع غزة تقوم باستثمارات عرضية إلى جانب نشاطها الأساسي.

- د- ان الشركات تهتم بتدريب موظفيها في مراكز متخصصة للتدريب لتتماشي مع الآلات الحديثة والتطورات المتسارعة.
- هـ- هناك أهمية لتطبيق المنشأة لبطاقة الأداء المتوازن بما يحقق زيادة قدرة المنشأة الاقتصادية على التعلم والابتكار والتطوير، كما يساعد المنشأة على تحديد المقاييس المناسبة لقياس وتقييم الأداء وتخصيص الموارد لدعم عملية التنمية المستدامة.
- ٤- دراسة (هاني أحمد، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى إيضاح دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز المزايا التنافسية

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- ان بطاقة الأداء المتوازن تساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الإدارة في تحليل وضعها الحالي والتخطيط للمستقبل
- ب- بطاقة الأداء المتوازن تساهم في القيام بالعمليات الإدارية بشكل متوازن، وفي ربط الأهداف الاستراتيجية بالأهداف قصيرة الأجل
- ج- الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لها دور هام وفعال في تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز المزايا التنافسية من خلال بطاقة الأداء المتوازن.

- ٥- دراسة (محمود وهدان، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى البحث في أهمية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء المنظمات الخدمية وعدم اقتصره في أغلب الأحوال على المنشآت الصناعية فقط، لإمكانية القياس الدقيق لتكلفة وحدة الخدمة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أ- الأساليب التقليدية المطبقة بالمنشآت الخدمية تواجه العديد من الانتقادات، وبالتالي فقد كان من الأهمية الاستعانة بالأساليب الحديثة لتفعيل الأداء بالمنظمات الخدمية وذلك لتطوير الأداء وخفض التكلفة وإرضاء العملاء.

ب- أثبت نتائج التحليل الإحصائي إمكانية إحداث التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على أداء المنظمات الخدمية وذلك بما يوفره نظام التكلفة على أساس النشاط من بيانات تفصيلية لتحسين مؤشرات الأداء ببطاقة الأداء المتوازن.

٦- دراسة (أسماء صلاح الدين، ٢٠١٧): هدفت الدراسة إلى توضيح التكامل بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن ودوره في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- يمكن إجراء تكامل بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن، حيث ان مخرجات نموذج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت تمثل مدخلات لبطاقة الأداء المتوازن
- ب- توجد علاقة بين إجراء التكامل بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكاليف في الشركات الصناعية عامة وشركات الصناعات الغذائية خاصة، حيث ان إجراء تكامل بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن ساعد علي إدارة التكاليف من خلال تحميل تكاليف الطاقات المستغلة فقط علي الإنتاج وتحديد الطاقات غير المستغلة وتكلفتها وذلك لدراستها والعمل علي استغلالها الاستغلال الأمثل، كما ساعد التكامل في رفع كفاءة مؤشرات ومعايير بطاقة الأداء المتوازن والتي تقوم بدور فعال في عملية تقييم الأداء.

٧- دراسة (موسي ابراهيم، ٢٠١٨): هدفت الدراسة إلى دراسة طبيعة العلاقة بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن وبيان أثر التكامل بينهما وكيف يمكن توظيفهما معاً في تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أ- ان هناك علاقة تأثير متبادلة بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن وتكون هذه العلاقة تكاملية ذات شقين، اي أن كل أسلوب يستفيد بتكامله مع الأسلوب الآخر.
- ب- المعلومات الدقيقة والملائمة التي يوفرها التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية هي من أهم الأسباب والدوافع للتكامل بينهما والتي تمكن إدارة المنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية واستخدامها الاستخدام الأمثل بما يمكن من تقليل الفاقد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج لتخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتدعيم المركز التنافسي للميناء.
- ج- ان التكامل بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن يساهم في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الاستراتيجية للميناء لتدعيم قدرتها التنافسية بصورة أفضل من تطبيق كل أسلوب بصورة منفردة.

ج- تحليل الدراسات التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

- تناولت الدراسات مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كونه أحد الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، وكنظام فعال لقياس التكلفة والحد من مشاكل النظم التقليدية في قياس التكاليف ولتحقيق الأهداف المختلفة للمنشأة.
- تناولت دراسة (Nariman , ٢٠١٨) المشاكل والصعوبات التي قد تواجه تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد وكذلك المزايا الناتجة عن تطبيقه فيما يتعلق باتخاذ القرارات وتخفيض تكلفة المنتجات وإدارة طاقة الموارد ، وأظهرت الدراسات ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعتبر ابتكار حديث للمحاسبة الإدارية جمع بين الاهتمام بالأجلين طويل وقصير الأجل وان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له القدرة علي تقديم معلومات دقيقة مالية وغير مالية لمديري

المنشآت وبالتالي يساعد في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية للمنشأة ، كما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق دقة أكبر في احتساب تكاليف الإنتاج .
- واتفقت دراسة كلاً من (Okutmus, 2015) ، (محمد ، ٢٠١٤) ، (عمر ٢٠١٧) في محاولة تقييم مداخل التكلفة المختلفة وقد اجتمعوا على استنتاج ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد قد تفوق على مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكاليف على أساس النشاط في تدعيم القرارات قصيرة وطويلة الأجل وتحقيق دقة القياس التكاليفي وخاصة في معالجته للتكاليف غير المباشرة ونظرته إلي طاقة الموارد وقدرته على تحديد الموارد العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتج وبالتالي قرارات إدارية أكثر دقة، بينما تري دراسة (هند، ٢٠١٨) ان كلاً من مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومدخل التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يتسم بالموضوعية والملاءمة مما يساعد في تحقيق دقة أكبر في القياس التكاليفي والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

- واتفقت دراسة كلاً من (فانز ، ٢٠١٥) ، (علي ، ٢٠١٦) ، (أحمد ، ٢٠١٧) في محاولة دراسة أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبعض المداخل الأخرى مثل (نظام تخطيط موارد المشروع – تكلفة مسار تدفق القيمة – أسلوب التكلفة المستهدفة - نظرية القيود) ، واتفقت الدراسات في النتائج فيما يتعلق بان تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد مع المداخل الأخرى يؤدي إلي تحسين جودة ودقة المعلومات الناتجة من التكامل و تحسين جودة قياس التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وقدره أكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة المستخدمة والفائضة والتغلب على المشاكل والصعوبات المتعلقة بإدارة البيانات .

د- تحليل الدراسات التي تناولت بطاقة الاداء المتوازن:

- تناولت دراسة كلاً من (هاني، ٢٠١٥)، (هاني، ٢٠١٦) تأصيل مفهوم وطبيعة بطاقة الأداء المتوازن وأهدافه، والمنافع التي يحققها في قياس وتحسين الأداء في المنشآت المختلفة.

- بينما تناولت دراسة (محمد، ٢٠١٦) أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على برامج التنمية المستدامة واستنتجت الدراسة ان تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يساهم في تحقيق التنمية المستدامة من خلال زيادة قدرة المنشأة على التعلم والابتكار والتطوير، ومساعدة المنشأة في تحديد المقاييس المناسبة لقياس وتقييم الأداء وتخصيص الموارد.
- وتناولت دراسة كلاً من (مجدي، ٢٠١٥)، (محمود، ٢٠١٦)، (أسماء، ٢٠١٧)، (موسي، ٢٠١٨) التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وبعض مداخل إدارة التكلفة (مدخل التحليل الهرمي- مدخل التكاليف علي أساس النشاط - مدخل التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت) وقد اتفقت نتائج الدراسات فيما يتعلق بان أساليب إدارة التكلفة توفر المعلومات التي تدعم بطاقة الأداء المتوازن وتزيد من كفاءة مؤشرات ومعايير بطاقة الأداء المتوازن مما يؤدي إلي تقييم وتحسين أفضل للأداء.

هـ- تحديد الفجوة البحثية:

- في ضوء نتائج الدراسات السابقة يري الباحث ان هناك فجوة بحثية بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث، وان هناك بعض الأبعاد والجوانب الإضافية التي يري الباحث ان الدراسات السابقة لم تتناولها ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:
- تناولت أغلب الدراسات السابقة الإطار النظري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ولم تشير إلى نوعية المعلومات التي يجب ان يضيفها المدخل والتي لا توجد في ظل النظم التقليدية لإدارة التكاليف.
 - لم تتناول الدراسات السابقة دور بطاقة الاداء المتوازن في إدارة التكلفة.
 - لم تتناول الدراسات السابقة التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الاداء المتوازن ودور التكامل في إدارة التكلفة.

المبحث الثاني: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة

يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على تحديد طاقة الموارد باعتبارها العامل الأساسي في حدوث التكلفة حيث يتم التركيز على موارد المنشأة الاقتصادية باعتبار ان التكلفة تتبع مكون الطاقة، كما ان إدارة التكلفة الألمانية التي يستند عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد تعتبر ان عملية استهلاك الموارد تعتبر مركز لتقييم العلاقات بين الطاقة المتاحة وعملية استهلاك الأنشطة لها.

وبناء على ما سبق فإن الباحث سيتناول كلاً من مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة ودور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة ومدى مساهمته في علاج أوجه القصور التي تؤثر على فاعلية تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال النقاط التالية:

أولاً: مفهوم وأهداف وخطة إدارة التكلفة.

ثانياً: إدارة التكلفة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

وفيما يلي شرح وتحليل للعناصر السابقة

أولاً: مفهوم وأهداف وخطة إدارة التكلفة:

تمثل إدارة التكلفة مجموعة من المفاهيم والنظم التي تستخدم لتوفير معلومات تكاليفية لمتخذي القرار، سواء ارتبطت هذه المعلومات بمجال قياس التكلفة او الرقابة وتقييم الأداء لإضفاء الثقة والمقارنة والدقة والقابلية للمقارنة في ظل مراعاة الظروف التنافسية المحيطة (شوقي السيد، ٢٠٠٧، ص. ٢٠٩).

١ - مفهوم إدارة التكلفة:

يمكن تعريف إدارة التكلفة بانها عملية مستمرة تحدث قبل بدء الإنتاج من خلال القيام بتخطيط التكلفة وتخفيضها، وأثناء عملية الإنتاج حيث يتم تخفيض التكلفة والرقابة عليها وبعد انتهاء عملية الإنتاج حيث يتم الرقابة اللاحقة على التكلفة (سمير هلال، ٢٠١٢، ص. ٣٥)، كذلك عرفها (كمال حسن، ٢٠١٢، ص. ١٣٥) بانها التصرفات

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

الإدارية التي تهدف لإرضاء العملاء عندما تعمل الإدارة على تخفيض التكاليف والرقابة عليها بشكل يهدف إلى تعظيم القيمة بالنسبة للمستهلك او العميل.

٢- أهداف إدارة التكلفة:

- يمكن تلخيص أهم أهداف إدارة التكلفة في الآتي (كمال حسن، ٢٠١٢، ص. ١٣٥):
- أ- تخطيط وتخفيض التكلفة قبل البدء في عمليات الإنتاج، والاستمرار في تخفيضها مع الرقابة عليها أثناء عمليات الإنتاج
 - ب- تخطيط وتخفيض ورقابة وتحسين فاعلية التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتجات، مع عدم الإخلال بتحقيق مستويات الجودة التي تحقق رغبات العملاء.
 - ج- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد على استخدام مواردها بفاعلية وكفاءة، للمساهمة في تحقيق مزايا تنافسية.
 - د- تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الاسراف، وسوء الاستخدام وتوجيه التكلفة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.

٣- خطة إدارة التكلفة:

- تتضمن خطة إدارة التكلفة الأنشطة التالية (رغدة حسن، ٢٠١١، ص. ٨٩):
- أ- **تخطيط الموارد (Resource planning)**: يتمثل في تحديد الموارد المادية المطلوبة لأداء عمل معين والكميات المطلوبة من تلك الموارد وكذلك مصادر الحصول على هذه الموارد وقت الاحتياج إليها
 - ب- **تقدير التكلفة (cost Estimating)**: يتمثل في إعداد تقديرات التكاليف الأزمة للحصول على الموارد السابق تقديرها في الخطوة السابقة.
 - ج- **موازنة التكلفة Cost Budgeting**: تتمثل في تخصيص المبالغ السابق تقديرها لتكلفة الموارد على العناصر التفصيلية للأعمال المطلوبة بغرض بناء

معيار أساسي للتكلفة يسهل تتبعها ويساعد على قياس وتقييم الأداء التكاليفي للأعمال المطلوبة.

د- رقابة التكلفة **Cost control**: تتضمن الأعمال الآتية:

- التأثير على العوامل المسببة للتغيرات في المعيار الأساسي للتكلفة
- تحديد إذا ما كان المعيار الأساسي للتكلفة قد تغير
- إدارة التغيير في هذا المقياس إذا ما حدثت بالفعل.

ثانياً: إدارة التكلفة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

يستخدم مفهوم إدارة التكلفة لوصف جهود المديرين في الأجلين قصير المدى وطويل المدى والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات وزيادة قيمة الإيرادات، وتساعد المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي في إدارة التكلفة، ولكن المعلومات المقدمة والنظام المحاسبي في حد ذاته لا يمثلان إدارة التكلفة (راندا موسى، ٢٠١٣، ص. ١١٢٢).

وتتوقف نوعية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي على نموذج التكلفة المستخدم، ويعتبر من أهم الأساليب لتطوير مداخل إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة هو تحسين الطريقة التي يتم بها تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة من السلع والخدمات، وفي مداخل التكاليف التقليدية يتم تخصيص هذه النوعية من التكاليف على المنتجات على أساس الحجم، مما يؤدي إلى الحصول على بيانات تكلفة مشوهة وغير حقيقية وبالتالي قرارات إدارية خاطئة، وقد ساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط إدارة المنشأة في تحقيق المزيد من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتقييم الأداء الا انه لم ينجح في التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في المداخل التقليدية ولم ينجح في ان يحل محل مداخل التكاليف التقليدية على أساس الحجم وفي التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في هذه المداخل في معظم الشركات خاصة فيما يتعلق بالكشف عن تكلفة الطاقة غير المستغلة في أوعية الموارد، وما يترتب عليه من تضخم غير حقيقي في تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي عدم فعاليته

في إدارة التكلفة مما دفع هذه الشركات إلي التخلي عنه والعودة مرة أخرى إلي مداخل التكاليف التقليدية (أماني محمد، ٢٠١٢، ص. ١١٧).

تتلخص الفكرة الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في انه في سبيل توفير معلومات التكلفة المالية والتشغيلية الأكثر دقة يتم دراسة وتحليل مراحل إدارة الأنشطة / العمليات كذلك سلوك عناصر الطاقة المتاحة، في إطار دمج منظور إدارة وتحليل الأنشطة والعمليات، ومنظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة حيث يوفر كل واحد منهم ما يلي:

١- منظور إدارة وتحليل الأنشطة او العمليات: حيث يتم التركيز علي أنشطة

المنشأة لضمان تدفق الإنتاج، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمليات الإنتاجية، كذلك يؤدي عدم توظيفها إلي ان تكون عرضة للتحويل إلي عائق قد يؤثر علي العمليات التشغيلية علي المدى الطويل وبالتالي توجيه نظر الإدارة لمحاولة اتخاذ القرارات بشأنها، ويتم ذلك عن طريق تتبع تكاليف العمليات التشغيلية بتحليل مجموعة الأنشطة المكونة للوحدة الاقتصادية وبنفس المنهج المتبع في أسلوب قياس التكاليف علي أساس النشاط، وبالتالي الاستفادة من عدد من المفاهيم والمناهج المرتبطة باستخدام أسلوب قياس التكاليف علي أساس الأنشطة مثل إعداد خرائط الأنشطة التي تساعد في التعرف علي أماكن نشوء الموارد وأماكن استخدامها (محمد حسن، ٢٠٠٥، ص. ٧).

٢- منظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة: حيث يتم التركيز علي موارد الوحدة

الاقتصادية، فقد اعتبرت محاسبة التكاليف الألمانية عملية استهلاك الموارد مركز لتقييم العلاقات بين الطاقة المتاحة وعملية استهلاك الأنشطة لها، ويساعد ذلك علي إلقاء الضوء علي أماكن نشوء وفورات تلك الطاقات وعدم تضمينها لتكاليف الإنتاج وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالأجل القصير مثل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، حيث يضم كل مجمع موارد جميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة في منطقة معينة من المسؤولية فعلي سبيل المثال يضم مجمع الموارد تكلفة آلة معينة أيضاً أجور

العمال الذين يعملون عليها خلال فترة زمنية محددة، وبالتالي تقسم الوحدة الاقتصادية لعدد ضخم من مجتمعات التكلفة (سعيد الهلباوي، تهاني محمود، ٢٠١٣، ص. ١٢٥).

ما يميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكلفة على أساس النشاط:

قدم مدخل محاسبة استهلاك الموارد بعض الأفكار الجديدة لمواجهة أوجه النقص في رؤية مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكلفة على أساس النشاط وتتلخص هذه الأفكار في (علي مجدي، ٢٠١٠، ص. ٣٦٢) الآتي:

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

ويستخدم مدخل محاسبة استهلاك الموارد نوعين من مسببات التكلفة هما

(David, E, Auton, V, 2002, P. 4):

١ - مسببات التكلفة الخاصة بالموارد:

تعبر عن مقاييس الطاقة المتاحة لكل مجمع من مجوعات الموارد، وتستخدم هذه المسببات في اتخاذ العديد من القرارات منها إدارة الموارد ومحاولة إيجاد أسواق جديدة للطاقة الفائضة، وتختلف هذه المسببات عن مدخل التكاليف على أساس النشاط في خاصيتين:

- في مدخل التكاليف على أساس النشاط تحدد المسببات على أساس الطاقة المخطط استخدامها وفي مدخل محاسبة استهلاك الموارد تعبر عن الطاقة الكلية المتاحة من الموارد

- تعكس هذه المسببات صورة واضحة عن سلوك التكاليف داخل مجمع الموارد وهناك علاقة ارتباط قوية بين المسبب والمجمع.

٢ - مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة والعمليات:

تعبر عن مقاييس للتغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات نتيجة للتغيرات التي تحدث في خصائص وتصميم المنتجات.

ويركز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على هذه المسببات لأنها توضح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في هذه المنتجات.

يقوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد بني على فلسفة تشمل مفهوم إدارة الطاقة الأمر الذي يؤدي إلي زيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد وبالتالي تعزيز كفاءة إدارة التكلفة، أداء اي نشاط يتطلب استخدام مجموعة من الموارد مثل (آلات-أفراد-أموال...) بهدف إنتاج المخرجات النهائية وبالتالي يجب ان تكون الموارد هي محور اهتمام اي مدخل للتكاليف يهدف إلى الوصول إلي أفضل مستوي لإدارة التكلفة (Perkins, D, Scott, S, 2011, P. 47).

كما ان عملية إدارة تكاليف الطاقة ليست جهداً منفرداً، ولكنها عملية متكاملة الأمر الذي يزيد من أهميتها حيث تبدأ ببناء نظام سليم لقياس تكاليف الموارد مروراً بتخطيط الاحتياجات من الموارد، وتحليل عناصر الطاقة المتاحة، وصولاً إلي استخدام الأساليب الحديثة في التقرير عن الطاقة، وان أفضل السبل التي يمكن للمديرين ان يستخدموها لإدارة التكاليف هو تحسين استغلال الموارد مع إيجاد بدائل لاستغلال الطاقة العاطلة، مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتعامل مع تكاليف الموارد التي تم الاستفادة منها من ضمن تكاليف المنتج اما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة، ويرجع ذلك إلي ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يستحدث ما يعرف بمجمعات الموارد وبالتالي فانه ينتقل بمستوي تحليل التكاليف من المستوي الكلي كما في مدخل التكلفة علي أساس النشاط إلي المستوي الجزئي علي مستوي كل مورد من الموارد وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوي كل مورد من خلال مقارنة إجمالي التكلفة الخاصة بكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به، وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة (محمد أحمد، ٢٠٠٦، ص. ٢٥٦).

كما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر ثلاث انواع من المعلومات المساندة لاتخاذ القرارات والتي تدعم إدارة التكلفة والتي لا توفرها مداخل التكاليف التقليدية وهي (محمد أحمد، ٢٠٠٦، ص. ٢٥٦):

- ١- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد المنشأة، ويختلف عن مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكاليف على أساس النشاط والتي تتضمن فيها هذه المجموعة تكاليف الموارد العاطلة.
- ٢- معلومات تفيد في الربط بين مجمعات الموارد ومجمعات التكلفة، وعلى العكس في ظل مداخل التكاليف التقليدية والتي لا تقوم بالترقية بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، حيث يكون التركيز في ظل

مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الأنشطة المضيفة للقيمة وحجم الموارد التي تستهلكها من موارد المنشأة.

٣- معلومات تساعد في ابراز الطاقة العاطلة، والافصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة المنشأة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.

مما سبق يري الباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات مالية وغير مالية بدقة لا تتوفر في ظل تطبيق مداخل التكاليف التقليدية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية يساعد علي التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى، ويقوم بتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها علي منتجات لم تتسبب في حدوثها ، كما يري الباحث ان المعلومات المالية وغير المالية الدقيقة التي يوفرها مدخل محاسبة استهلاك الموارد يمكن ان تدعم بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المنشأة وتجعل معها عملية تقييم الأداء أكثر فعالية وقدرة علي تحسين الأداء الكلي للمنشأة ودعم مركزها التنافسي، وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث التالي.

المبحث الثالث: إدارة التكلفة في ظل بطاقة الأداء المتوازن وتكاملها مع مدخل محاسبة استهلاك الموارد

ولكن بطاقة الأداء المتوازن بدورها تحتاج إلى قاعدة معلومات تكاليفية ثرية حتى تستطيع تقييم الأداء بكفاءة وفعالية، وتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي توفرها أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي من أهمها محاسبة استهلاك الموارد، ومن هنا تبرز أهمية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل محاسبة استهلاك الموارد ليس فقط من أجل توفير المعلومات التكاليفية لبطاقة الأداء المتوازن ولكن أيضاً لأن التكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

سوف يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي، لذا سيتم تقسيم ذلك المبحث إلي:

أولاً: إدارة التكلفة في ظل بطاقة الأداء المتوازن

ثانياً: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل محاسبة استهلاك الموارد وتأثير التكامل على إدارة التكلفة.

وفيما يلي شرح وتحليل العناصر السابقة

أولاً: إدارة التكلفة في ظل بطاقة الأداء المتوازن:

١ - بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية:

تتميز بطاقة الأداء المتوازن عن الأساليب التقليدية بانها تنطلق من رؤية المنشأة والقيام بترجمة الرؤية الاستراتيجية للمنشأة إلي أهداف، ويتم تحديد هذه الأهداف بالاعتماد علي أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (محموظ أحمد، ٢٠٠٨، ص. ٢٧٣)، مع تحديد مقاييس ومؤشرات لقياس مدي تحقق الأهداف، كما يسمح هذا النظام بإدخال أربعة عمليات إدارية (توضيح وترجمة الرؤية - الاتصال والربط - تخطيط العمل - التغذية العكسية والتعلم)، تسهم كل منها علي حدة او باستخدامها مع بعضها البعض في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأعمال قصيرة الأجل، وتعمل بطاقة الأداء المتوازن علي اتساق رؤية المنشأة بكافة عمليات المنشأة، وبالتالي فانه عند إجراء اي تغيير في استراتيجية المنشأة (سواء بإدخال تعديلات او إضافات) لن يتحقق الاتساق بين رؤية المنشأة واستراتيجيتها وبين عمليات المنشأة الا باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (علي مجدي، ٢٠٠٦، ص. ٢١٨).

٢ - عمليات بطاقة الأداء المتوازن الأساسية لإدارة الاستراتيجية:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء الاستراتيجي وتقويمه، كما ان نموذج بطاقة الأداء المتوازن يساعد المديرين على القيام بأربع عمليات إدارية جديدة،

تعمل بشكل مستقل او متكامل علي ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالإجراءات قصيرة الأجل ويمكن توضيح عمليات بطاقة الأداء المتوازن الأربعة كالتالي (هبة أحمد، ٢٠١١، ص. ٤٤):

العملية الأولى: توضيح وترجمة الرؤية Translating The Vision

تتم هذه الخطوة بواسطة أعلى سلطة تنفيذية في المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تطوير وفهم رسالة المنشأة، وبالتالي فإن إدارة المنشأة يجب ان تترجم تلك الرسالة إلى أهداف محددة، ومن ثم تعمل على تطوير او بناء استراتيجية تعتمد على استخدام مجالات القوة والمزايا الخاصة بالمنشأة لمقابلة تلك الأهداف، وللقيام بذلك فإن إدارة المنشأة يجب ان تضع مجموعة من المقاييس الأساسية تمكن المنشأة من تحقيق استراتيجيتها، ويلاحظ ان هذه المقاييس تكون في مجموعها بطاقة الأداء المتوازن.

العملية الثانية: الاتصال والربط Communication And Linking

بعد ان يتم وضع بطاقة الأداء المتوازن علي مستوي المنشأة، تضع كل وحدة تنظيمية مقاييس فرعية خاصة بأدائها، وذلك كجزء من خطوة الاتصال والربط والتي تعني توصيل الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة إلي الوحدات التنظيمية المكونة لها، مع تحقيق التوافق والاتساق مع الأهداف العامة للمنشأة والأهداف الفرعية الخاصة بكل وحدة من الوحدات التنظيمية للمنشأة، وبالتالي فإن المقاييس الفرعية التي يتم اختيارها في بطاقة الأداء المتوازن علي مستوي الوحدة التنظيمية يجب ان توضح ما يجب ان تقوم به تلك الوحدة التنظيمية لتحقيق استراتيجيتها، والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة للمنشأة، وبالتالي فإن لضمان تحقيق التطبيق السليم لبطاقة الأداء المتوازن، يجب ان يقوم مدير كل وحدة تنظيمية بوضع بطاقة الأداء المتوازن الخاصة بالوحدة التنظيمية والتي يتم اعتمادها من قبل الإدارة العليا للمنشأة، والتي تستخدم بعد ذلك في تقييم واتخاذ القرارات.

العملية الثالثة: تخطيط العمل Business Planning

تستخدم إدارة المنشأة هذه الخطوة في تحقيق الربط بين الخطط الاستراتيجية والموازنات، وبالتالي فهي تسعى إلي تأكيد ان الموازنات تدعم الاستراتيجيات، من خلال تحديد الأهداف التي في ضوءها يتم تحديد أساس توزيع الموارد، حيث تركز إدارة المنشأة علي تقييم النتائج المحققة، في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، وبالتالي يمكن لإدارة المنشأة تحديد أي الأعمال سوف تؤدي إلي تحقيق الأهداف، كما ان بناء بطاقة الأداء المتوازن بهذه الطريقة يساعد المنشأة علي الربط بين موازناتها وأهدافها الاستراتيجية، ويساعد استخدام بطاقة الأداء المتوازن علي تحقيق الأهداف التي في ضوءها يتم تحديد أساس توزيع الموارد، حيث يتم تركيز انتباه الإدارة علي تقييم النتائج المحققة، في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

العملية الرابعة: التغذية العكسية والتعلم: Feed Back And Learning

تعمل التغذية العكسية علي تقييم ما إذا كانت المنشأة او أقسامها او العاملين بها قد قاموا بتنفيذ الأهداف المالية المخططة لهم ام لا، ويكون تقييم الاستراتيجية في ضوء الأداء الحالي، لذلك تعمل بطاقة الأداء المتوازن علي تعديل استراتيجيتها لتناسب مع الظروف المتغيرة، لذلك يلزم إيجاد ما يطلق عليه الحلقة المزدوجة للتعلم، والتي تسمح بإحداث تغييرات في أفكار وأراء الأفراد فيما يتعلق بعلاقة السبب والآخر، كما ان الأهداف الثلاثة السابقة (ترجمة الرؤية، والتواصل والربط، وتخطيط العمل) هي نقاط حرجة للغاية من أجل التنفيذ الناجح لاستراتيجية المنشأة ولن تتحقق النتيجة المرجوة بدون آلية التغذية العكسية والتعلم.

٣- الخريطة الاستراتيجية:

الخريطة الاستراتيجية تعد من النماذج الشاملة التي تربط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وقد ذكر كل من كابلان ونورتن مفهوم الخريطة الاستراتيجية علي انها أداة شاملة، تفصل بشكل واضح بين استراتيجية المنشأة وأهدافها، وتحدد العلاقات المتبادلة بين هذه الأهداف، وكيفية الوصول لقياس الأداء من خلال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

لتسهيل معالجتها، وحتى تتحقق الفاعلية في تحقيق الأهداف فإن المنشأة تضع معدلات مستهدفة، او معايير أداء للنتائج التي يمكن ان تحققها، وحتى يتحقق ذلك يتم وضع برامج او خطط قصيرة الأجل، وهذه المعايير الموضوعية مقارنة بالنتائج التي يتم الحصول عليها من قياس الأداء في الأبعاد المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، تساعد المنشأة في اتخاذ القرارات للتقويم والرقابة، وتصحيح أي خلل في أداء أنشطتها وتطوير أعمالها إلى الأفضل (Kaplan& Norton, 2004, P. 63).

ويري (Kaplan& Norton, 2001, P. 77) ان بطاقة الأداء المتوازن تمكن المنشأة من ربط موازاتها المالية بأهدافها الاستراتيجية، فإذا كانت المداخل التقليدية تعتمد على المقاييس المالية التي تفتقر إلى اظهار مدي التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل فان بطاقة الأداء المتوازن تقدم عمليات جديدة تساعد المنشأة علي ربط الأهداف طويلة الأجل بالتصرفات والأحداث قصيرة الأجل، كما أشار الكاتبان إلي ان بطاقة الأداء المتوازن تم توظيفها كأساس للنظام المتكامل لإدارة استراتيجية المنشأة، فهي تستخدم لتوضيح وتحديث الاستراتيجية وتوصيلها خلال المنشأة وتحقيق التوافق بين أهداف الأفراد والوحدات، وان هذا النظام في معظم المنشآت بدون بطاقة الأداء المتوازن لن يكون قادراً علي تحقيق الاتساق بين رؤيته وتصرفاته، لذلك اعتبر الكاتبان بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الزاوية في نظام إدارة استراتيجية المنشأة بطريقة تسمح بالتطور استجابة للتغيرات في سوق المنافسة وبيئة الأعمال.

يركز كلاً من البعد المالي وبعد عمليات التشغيل الداخلية على الوضع التنافسي الحالي اما بعدي (العملاء والتعلم) يعترفان بان الوضع التنافسي في تغير مستمر، وانه يجب علي الإدارة والعاملين والمنشأة بأكملها ان تتعلم باستمرار وان تبذل من خلال تقديم منتجات جديدة مع التحكم في تكلفة العمليات وخفضها وإضافة القيمة للعملاء، والأهداف التي يجب وضعها يجب ان تركز علي التحسينات المستمرة في تلبية احتياجات العميل (طارق عبد العال، ٢٠٠٥، ص. ٩٠)، وبالتالي يتوافق بعد التعلم والعملاء مع بناء الكفاءات المطلوبة للمنافسة في المستقبل، حيث ان تضاعف

الخبرة والتعلم يمكن المنشأة من تحقيق ميزة في إدارة التكاليف، وتحقيق القيادة في السعر والريادة في السوق وتم توضيح ذلك وفق ما يسمى بمنحني التعلم، الذي يبين انه مع التجربة والخبرة تقل التكلفة لحوالي ٢٠-٣٠% (Hari Bapuji, 2005, P. 8).

ويري الباحث من خلال العرض السابق ان بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً هي أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التي تعتبر أساس لنجاح الإدارة، وبالتالي نجد ان بطاقة الأداء المتوازن تؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة وبالتالي تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

ثانياً: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل محاسبة استهلاك الموارد وتأثير التكامل على إدارة التكلفة:

١- أهمية التكامل في أدبيات المحاسبة الإدارية الحديثة:

أشار الأدب المحاسبي إلى الأهمية القصوى للتكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في ظل بيئة الأعمال التي تتسم بالتطور والمنافسة، حيث وجد ان النظم المتكاملة التي تتعاون عناصرها تؤدي بشكل أفضل عن أداء كل نظام بشكل منفرد، وان التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة يتطلب أنظمة محاسبية إدارية متكاملة (Milgrom, P., & Roberts, J., 1995, P. 180).

كما ان الهدف من وراء إنشاء نظام معلومات تكاملي هو تطوير نظام المعلومات المحاسبي بوصفه أساساً لبناء هياكل الأنشطة والتعاون بينها، كذلك الشعور بإمكانية تحقيق وفورات جيدة من خلال استخدام المعلومات المتولدة من نظام ما لتدعيم النقص في نظام آخر وبالتالي فان التكامل يعني ان يقدم النظام المحاسبي صورة شاملة للمعلومات المالية وغير المالية الملائمة للمستخدمين سواء المستخدم الداخلي او الخارجي، وحتى يؤدي التكامل الهدف المنوط به في أنظمة المحاسبة الإدارية فانه يتم

استخدام المعلومات المتولدة من نظام ما كمدخلات لنظام آخر (أحمد رجب، ٢٠٠٣، ص. ٨٣).

في ضوء ما سبق يري الباحث ان التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب التقييم الاستراتيجي للأداء يساعد على توفير المعلومات التكاليفية الأكثر دقة والتي تساعد على تقييم الأداء بشكل أكثر فعالية، كما يوفر المعلومات التي تمكن إدارة المنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية وتقليل الفاقد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى إدارة أكثر فعالية للتكلفة وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

٢ - العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل محاسبة استهلاك الموارد:

بما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد ناشئ من الدمج بين مدخل محاسبة التكاليف الألمانية ومدخل التكاليف علي أساس النشاط، بالتالي فان ما ورد عن العلاقة بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن يمكن تكراره هنا.

يستند التكامل بين نموذج التكلفة علي أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن على العديد من العلاقات المترابطة والتي أيدتها العديد من الدراسات كما يلي:

حيث أوضح (رزان حسين، ٢٠٠٧، ص. ١١٦) انه يمكن تعظيم النتائج المرجوة من تطبيق كلاً من أسلوب التقييم المتوازن للأداء ومدخل التكلفة علي أساس النشاط من خلال تكاملهما معاً بدلاً من استخدامهما كأداتين منفردتين، حيث يستفيد كل منهما من ارتباط تطبيقهما، يستفيد مدخل التكلفة علي أساس النشاط من تكامله مع بطاقة الأداء المتوازن بتحوله من مجرد أداة لقياس التكلفة إلي نظام دائم ومستمر لإعداد التقارير، وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة لبطاقة الأداء المتوازن وقت الحاجة إليها، حيث يجب تحديث ومتابعة المعلومات الناتجة من تطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط بصورة مستمرة شهرياً مع إعداد التقارير اللازمة، وبالتالي يزداد درجة اهتمام المديرين بمدخل التكلفة علي أساس النشاط، نظراً لضرورة مراجعة الأرقام الناتجة عن النظام شهرياً.

ويري (Pineno, J., 2008, P. 1385) ان التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل التكلفة علي أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة طبقاً للاتي:

- أ- يتم تحديد مقاييس الأداء لبطاقة الأداء المتوازن بالاعتماد على البيانات والمعلومات التفصيلية التي يوفرها مدخل التكاليف علي أساس النشاط وخاصة في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة.
- ب- يتم تقييم الأداء من خلال مقاييس الأداء التي سبق تحديدها في الخطوة السابقة، بالاعتماد على مسببات تكلفة تحقق الدقة والموضوعية في تحميل التكاليف غير المباشرة، وبالتالي فان مسببات التكلفة تعتبر بمثابة مسببات أداء تقوم علي أساس علاقة السبب والآخر.
- ج- تعتبر مقاييس الأداء جزء من سلسلة علاقات السبب والآخر والتي تعكس رسالة وأهداف واستراتيجيات المنشأة والتي ينبغي تحديدها في ضوء مسببات الأداء والتي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة.

ويري الباحث انه علي الرغم من تفوق مدخل التكاليف علي أساس النشاط علي النماذج التقليدية للتكاليف القائمة علي أساس الحجم من ناحية توفير البيانات والمعلومات التفصيلية في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة الا انه قد اخفق في تقديم طريقة صحيحة للمحاسبة عن الطاقة الفائضة/العاطلة بالإضافة إلي محدودية المعلومات المقدمة عن الموارد والتي تمثل جزءاً هاماً في التأثير علي عملية تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، ورداً علي تلك المشاكل نجد ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتميز عن غيره من مداخل التكاليف التقليدية ومدخل محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في الاعتراف بتقدير الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد وتقديم معلومات تفصيلية ودقيقة عن موارد المنشأة الأمر الذي يجعل معه عملية تقييم الأداء أكثر دقة وفعالية.

٣- دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في دعم مداخل إدارة التكلفة الأخرى:

اتفق كلاً من (صفاء محمد، ٢٠١٤، ص. ٣٤، علي عبد الله، ٢٠١٦، ص. ٩٣) علي ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساهم في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقياس الدقيق لتكاليف مسار تدفق القيمة ومن ثم تكاليف المنتجات والطاقة العاطلة وبالتالي توصيل معلومات دقيقة وموثقة تحقق دقة القرارات المتعلقة بخفض التكلفة ومعالجة الطاقة العاطلة في مجالات أخرى، مما يزيد من الربحية ويحقق ميزة تنافسية للمنشأة، حيث يري الباحثان انه علي الرغم من مساهمة مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في توفير بعض العناصر المساعدة علي تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الا أنه لا زال يعاني من صعوبة تخصيص بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة علي مسارات تدفقات القيمة مما ينعكس سلباً علي دقة قياس التكاليف وقياس الطاقة غير المستغلة وبالتالي معلومات غير دقيقة تمثل عائقاً نحو تحقيق أهداف خفض التكاليف والاستغلال الأمثل للموارد وتدعيم القدرة التنافسية، وبالتالي يتمثل دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تفعيل مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال مساهمته في التخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف موارد التسهيلات والخدمات الداعمة الأخرى) علي مسارات تدفقات القيمة والتي تخدم أكثر من مسار تدفق، وبالتالي تحديد دقيق لتكلفة مسارات تدفقات القيمة، ومن ثم دقة قياس تكلفة المنتجات وتحديد الطاقة غير المستغلة وتقديم معلومات أكثر دقة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

كما اتفق كلاً من (وليد أحمد، ٢٠١٣، ص. ١٠٢، ماجد عبد الله، ٢٠١٦، ص. ١٠٠) علي ان التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظم تخطيط موارد المنشأة يعزز الفائدة لكلا المدخلين، حيث تؤدي نظم تخطيط موارد المنشأة دور كبير في دعم مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال ما توفره نظم تخطيط موارد المنشأة من كم هائل من البيانات التفصيلية التي يتطلبها مدخل محاسبة استهلاك الموارد، مقابل ذلك تحصل نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي

معلومات تكاليفية دقيقة يوفرها مدخل محاسبة استهلاك الموارد، كما ان معلومات الربحية التي توفرها نظم تخطيط موارد المنشأة ستكون موضع تساؤل إذا لم تستند علي مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

ومن خلال ما سبق يري الباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد بما يحقق من دقة في قياس تكلفة المنتج وبما يوفره من معلومات دقيقة عن الموارد يمكن ان يكون داعم للعديد من مداخل إدارة التكاليف الأخرى، وانه في حالة تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد مع تلك المداخل تكون المنفعة المحققة للمنشأة أفضل من التطبيق المنفرد لتلك المداخل.

٤- دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في دعم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

يري (Clinton, B., Sally, A., 2004, P. 11)، ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقدم نظام شامل لدعم قرارات المنظمة، حيث يقوم بتوفير نتائج دقيقة ومعلومات مفصلة ودقيقة تساعد متخذي القرار في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات في كلاً من الأجل القصير والطويل والوفاء باستراتيجيات المنشأة.

ويري الباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يمثل أحد المداخل المحاسبية الحديثة الذي تعدي كونه نظام تكاليف حديث يسعى إلى توفير معلومات مالية تهدف إلى تحقيق دقة القياس التكاليفي ومن ثم زيادة الربحية كأحد الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، بينما امتد دوره نحو توفير معلومات غير مالية وإعطاء نظرة شاملة عن الأنشطة والعمليات والموارد المختلفة بالمنشأة، مما يحقق الفعالية في تقييم الأداء، ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنشأة.

ويستعرض الباحث دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات وتدعيم كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في عملية تقييم أداء المنشأة من خلال التالي:

أ- بعد عمليات التشغيل الداخلية: يري (White, Larrey, R., 2013, P. 12) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يهدف إلى إمداد المديرين بمعلومات

تكاليف ذات قيمة عن علاقات الأثر والسبب بين الموارد ومخرجاتها تعكس تكاليف كلاً من الموارد والعمليات الأساسية التي يستهلكها المنتج او الخدمة وتقديم معلومات تفصيلية عن البدائل المختلفة وحساب تكلفة الفرصة البديلة بما يدعم الرقابة على عمليات التشغيل بالمنشأة

كما يري (David, E., Van Der Merwe, A., 2002, P. 12) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر رؤية واضحة حول التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها، كما انه يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية في كلاً من الأجلين القصير والطويل بما يفيد في التخطيط والرقابة على عمليات وموارد المنشأة.

ويري (Sedgley, Dawn J., 2008, P. 12) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات مالية مرتبطة ارتباطاً واضحاً بالعمليات التشغيلية من أجل إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرار المناسب.

كما يري (Kothari, A., Joseph, L., 2006, P. 7) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية يساعد على التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى، ويقوم بتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على عمليات لم تتسبب في حدوثها

ويري (محمد أحمد، ٢٠١٠، ص. ٢٥٦) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر ثلاث نوعيات من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات وهي:

- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد المنشأة
- معلومات تفيد في الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة، بحيث تقوم محاسبة استهلاك الموارد بالتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وحجم الموارد التي تستهلكها من موارد المنشأة

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

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

واخيراً يري (Okutmus, E., 2015, P. 48) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرار على المستوي التشغيلي من خلال إدارة الطاقة والمعدات والأفراد من منظور اقتصادي من خلال الفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض.

ويتضح للباحث ان المعلومات التي يوفرها مدخل محاسبة استهلاك الموارد لبعده عمليات التشغيل الداخلية في بطاقة الأداء المتوازن تعكس كفاءة وفعالية الأنشطة والموارد الموجودة بالمنشأة، وتساعد في تقييم الأنشطة والموارد الجديدة والمستحدثة والتي تمكن من تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، وكذلك استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد الطاقة العاطلة والمنتجة بهدف تنمية الطاقة المنتجة وتفعيل الطاقة العاطلة بما يساهم في تحسين قدرة العمليات التشغيلية للمنشأة.

ب- **البعد المالي:** يري (Webber, S., Clinton, D., 2004, P. 23) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتيح توفير معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة من طاقة الموارد الحالية ويحقق ذلك هدفين أساسيين أولهما إبراز الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يساعد في تفعيلها، وثانيهما عدم تحميل المنتج بتكاليف موارد لم تستفد منها وبالتالي يتم تسعير المنتج بطريقة سليمة حيث ان تكلفة المنتج تشمل القدر المستخدم فقط من الموارد، الأمر الذي يزيد من القدرة التنافسية لمنتجات المنشأة في الأسواق (Webber, S., Clinton, D., 2004, P. 23).

ويري باحث آخر (أمجاد محمد، ٢٠٠٧، ص. ١٨٢) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر المعلومات الكافية عن كفاءة استغلال الموارد المتاحة وتوظيف الطاقات

العاطلة، التي سوف تساهم في تخفيض تكاليف المنتج وزيادة الإنتاجية وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

كما يري (Syed, A., Mehboob, M., 2011, P. 759) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد نظام لقياس التكاليف بصورة دقيقة يركز على خلق معلومات ذات موثوقية عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة لتخفيض التكاليف وتعظيم الإيرادات وتقديم معايير دقيقة ومناسبة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وذلك بهدف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتحقيق نجاح أعظم في سوق أكثر تنافسية

ويري (Mackie, Brian., 2006, P. 38) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر المعلومات اللازمة لمديري العمليات لفهم القضايا المالية بصورة أفضل، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة والتغيرات في نتائج النشاط المالي، وتحديد تكاليف العمليات الإنتاجية بشكل دقيق.

كما يري (Van Der Merwe, A., 2011, P. 2) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر المعلومات التي تساعد إدارة المنشأة في مجال التخطيط والتسعير الاستراتيجي من خلال إعطاء نتائج تنبؤية دقيقة عن تكلفة الإنتاج، كما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساعد في مجال قياس الأداء عن طريق توفير معايير صحيحة عن الأداء الفعلي من خلال ربط المدخلات المطلوبة بالإنتاج الفعلي

واخيراً يري (Okutmus, E., 2015, P. 49) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يلقي الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة

ويري الباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات دقيقة عن إدارة وقياس تكلفة المنتج من خلال عدم تحميل الطاقة العاطلة على تكلفة المنتج وبالتالي يتم تسعير المنتج بطريقة أكثر دقة مما يدعم البعد المالي ببطاقة الأداء المتوازن الذي يهدف إلى قياس مدي مساهمة المنشأة في تحسين ربحيتها وقدرتها التنافسية.

ج- **بعد العملاء:** يري (عماد سيد، ٢٠٠٩، ص. ٣٣٢) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على تزويد المنشأة بمعلومات لها نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء.

كما يري (جهاد ربحي، ٢٠١٣، ص. ٢٨٩) ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يدعم فلسفة التوجه بالعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة للعمل وفقاً لتوجهات السوق، وتخفيض الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل.

وإلى جانب الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتسعير الدقيق للمنتجات والاهتمام بالعمليات التشغيلية يجب على المنشأة التركيز على إدارة الربحية للعملاء لتحقيق مزايا تنافسية.

ويمكن تعريف ربحية العميل بانها الفرق بين الإيراد الكلي للمبيعات المحقق من عميل معين او مجموعة من العملاء وبين التكاليف الكلية التي تحدث في سبيل خدمة هذا العميل او مجموعة العملاء (Foster, & Dater, 2001, P. 464).

ويري الباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تساعد في قياس وتحليل العناصر المؤثرة في ربحية العميل (الإيرادات، التكاليف حجم المعاملات) مما يساعد إدارة المنشأة في تحديد العملاء المربحين وغير المربحين، وبالتالي يمكن إدارة المنشأة إنهاء التعامل مع فئة العملاء غير المربحين او تحويلهم إلى عملاء مربحين، ويتضح للباحث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد كما يهتم بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة وإدارة التكلفة بصورة أكثر فعالية، فانه أيضاً بمثابة أداة تحليلية استراتيجية في مجال تحليل ربحية العميل، وهذا يؤكد على توسيع نطاق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المالية وغير المالية وتدعيم بعد العملاء في بطاقة الأداء المتوازن.

د- **بعد التعلم والنمو:** وبما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يمثل أحد الأدوات الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلي تحقيق دقة القياس التكاليفي وتوفير المعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة في زيادة الإنتاج والربحية وخلق قيمة للعميل، فان الأمر يتطلب مواكبة التطورات التكنولوجية المتقدمة، وهذا يتطلب رفع مستوي المهارات والكفاءات لدي العاملين بالمنشأة للتعامل مع عمليات التحديث والتطوير، كما ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات هامة وتفصيلية عن العنصر البشري الذي يعتبر أحد موارد المنشأة، وبالتالي يتضح ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يدعم بعد التعلم والنمو بطاقة الأداء المتوازن.

هـ- **البعد البيئي والاجتماعي:** يوفر مدخل محاسبة استهلاك الموارد معلومات التكلفة الدقيقة التي تمكن إدارة المنشأة من قياس وإدارة والتقرير عن بعض عناصر التكاليف مثل (تكاليف برامج خدمة المجتمع، تكاليف منع واكتشاف التلوث، تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي، تكاليف المواد الخام السامة المتضمنة في المنتجات)، حيث يؤدي التحديد الدقيق لتلك التكاليف إلى تدعيم البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن.

ويستنتج الباحث مما سبق ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يدعم الأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن وبالتالي فان تكاملهما معاً سوف يؤدي بالطبع إلي تدعيم وفعالية أكثر لإدارة التكلفة وتقييم الأداء بالمنشأة المطبق بها هذا التكامل، مما ينعكس بالإيجاب علي المنشأة في إمكانية تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتخفيض تكلفة الانتاج وتحقيق الرقابة الفعالة علي عمليات المنشأة ومواردها وتنمية الموارد البشرية ومواكبة التطورات التكنولوجية مما يزيد من ثقة العملاء في منتجات المنشأة مع الحفاظ علي الالتزامات البيئية والاجتماعية، وبالتالي زيادة المبيعات والربحية وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة في ظل التقلبات الاقتصادية المحيطة ببيئة العمل.

٥- أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة:

من خلال ما سبق يري الباحث ان كلاً من مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن له دور تأثيري واضح على إدارة التكلفة، وانه بتكاملهما معا من خلال تدعيم مدخل محاسبة استهلاك الموارد لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن سيؤدي إلى تعزيز هذا الدور التأثيري من خلال إنتاج المعلومات الملائمة التي تتصف بالشمول من حيث نوعيتها وأهميتها، سيتناول الباحث تأثير التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على فعالية خطة إدارة التكلفة كما يلي:

أولاً: في مجال تحقيق هدف تخطيط الموارد:

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن يساعد في تخطيط الموارد بصورة أكثر فعالية ، من خلال مساهمة مدخل محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرار الشراء او الصنع والمساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية وكمية الموارد التي سيتم التعاقد عليها وقدرتها التنافسية، عن طريق تركيز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بصفة أساسية علي الموارد من منظور شامل والاهتمام بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض، ومن خلال عمليات بطاقة الأداء المتوازن التي تسعى إلي تحديد الأهداف التي في ضوءها يتم تقدير الاحتياجات من الموارد وأساس توزيع الموارد.

ثانياً: في مجال تقدير التكلفة:

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن يساعد إدارة المنشأة علي تقدير التكلفة بصورة أكثر دقة ، من خلال اعتماد مدخل محاسبة استهلاك الموارد علي التتبع التفصيلي لمسارات الموارد وعلي التغيير التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك وبالتالي تخصيص أكثر دقة لتكلفة المنتج وتحديد دقيق لتكلفة المنتج وعدم تحميل تكلفة المنتج بتكلفة الطاقة العاطلة، كما ان بطاقة الأداء المتوازن تمكن المنشأة من ربط موازناتها المالية بأهدافها الاستراتيجية من خلال اعتمادها علي

التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن واثره على إدارة التكلفة

اسلام سعيد صالح ابراهيم

مقاييس مالية وغير مالية وبالتالي فهي تستخدم لتوضيح وتحديث الاستراتيجية وتوصيلها خلال المنشأة وتحقيق التوافق بين أهداف الأفراد والوحدات مما يؤدي أيضاً الي تقدير أكثر دقة للتكلفة.

ثالثاً: في مجال موازنة التكلفة:

يؤدي التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن إلي زيادة فعالية موازنة التكلفة، من خلال قدرة مدخل محاسبة استهلاك الموارد علي توفير المعلومات حول الموارد العاطلة التي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص التكاليف علي أهداف التكلفة، كما ان بطاقة الأداء المتوازن تعمل علي اتساق رؤية المنشأة بكافة عمليات المنشأة وبالتالي فهي ليست مجرد أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التي تحتاجها إدارة المنشأة لضمان تحقيق الأهداف.

رابعاً: في مجال رقابة التكلفة:

يؤدي التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن إلي رقابة أكثر فعالية علي التكلفة، من خلال ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يهدف بشكل رئيسي إلي تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من خلال الرقابة علي استخدام الموارد عن طريق تحديد الموارد المستخدمة والعاطلة مما يساعد علي تخفيض تكاليف استهلاك الموارد وتفعيل الموارد العاطلة وتحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة مثل الرقابة المانعة والرقابة اللاحقة والرقابة المتراكمة، كما ان بطاقة الأداء المتوازن لتحقق الفاعلية في تحقيق الأهداف فان المنشأة تضع معدلات مستهدفة، او معايير أداء للنتائج التي يمكن ان تحققها، وحتى يتحقق ذلك يتم وضع برامج او خطط قصيرة الأجل، وهذه المعايير الموضوعية مقارنة بالنتائج التي يتم الحصول عليها من قياس الأداء في الأبعاد المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، تساعد المنشأة في اتخاذ القرارات للتقويم والرقابة علي التكلفة.

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث:

في ضوء ما تم تناوله في الإطار النظري للبحث، خلص الباحث إلي العديد من النتائج أهمها:

- ١- تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الي العديد من المزايا أهمها تحقيق دقة القياس التكاليفي وكفاءة استغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته على التتبع التفصيلي لاستهلاك الموارد وتحميل تكلفة المنتجات بالجزء المستخدم فقط واستبعاد تكاليف الطاقة العاطلة مما ينعكس على معلومات التكلفة ودعم عملية اتخاذ القرار.
- ٢- يؤدي مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلي زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يوفرها لمتخذي القرارات والتي لا تتوفر في ظل مداخل التكاليف التقليدية
- ٣- مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تدعم الأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن (بعد العمليات التشغيلية – البعد المالي – بعد التعلم والنمو-بعد العملاء-البعد البيئي والاجتماعي)
- ٤- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر نقطة تحول من سيطرة المؤشرات المالية لعملية تقييم الأداء في ظل الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية إلى إطار لتنفيذ استراتيجية المنشأة من خلال إطار متوازن من المؤشرات المالية وغير المالية.
- ٥- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها في توفير وتدقيق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة
- ٦- بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المنشأة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.

- ٧- يتطلب التطبيق الفعال لبطاقة الأداء المتوازن ضرورة توافر مدخل لإدارة التكلفة يوفر معلومات تكاليفية دقيقة تلائم متطلبات البيئة الحديثة من حيث تطوير أساليب القياس والتقييم مثل مدخل محاسبة استهلاك الموارد.
- ٨- المعلومات الدقيقة والملائمة التي يوفرها التكامل بين مداخل المحاسبة الإدارية هي من أهم الأسباب والدوافع للتكامل بينهما والتي تمكن إدارة المنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية واستخدامها الاستخدام الأمثل وإدارة تكلفة المنتج او الخدمة وتحسين الأداء وصولاً إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.
- ٩- ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد بما يحقق من دقة في قياس تكلفة المنتج وبما يوفره من معلومات دقيقة عن الموارد والطاقة، يمكن ان يكون داعم للعديد من مداخل إدارة التكاليف الأخرى، كما انه في حالة تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد مع تلك المداخل تكون المنفعة المحققة للمنشأة أفضل من التطبيق المنفرد لتلك المداخل.
- ١٠- التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى زيادة فعالية إدارة التكلفة في جميع مراحلها (تخطيط الموارد - تقدير التكلفة - موازنة التكلفة - رقابة التكلفة)

ثانياً: التوصيات:

- من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:
- ١- في ضوء قصور مداخل التكاليف التقليدية وعدم فعاليتها لمواكبة التطورات الصناعية وخصائص البيئة التنافسية المحيطة بالمنشآت يوصي الباحث بضرورة تطوير مداخل إدارة التكلفة بالمنشآت وتطبيق المداخل الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة
 - ٢- ضرورة اهتمام المنشآت بتفعيل استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لقدرة هذا المدخل على تحقيق دقة القياس التكاليفي، وتوفير المعلومات المالية وغير المالية وتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتج، وما

يترتب على ذلك من إدارة تكلفة المنتج بصورة أكثر فعالية وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت.

- ٣- ضرورة اهتمام المنشآت ببطاقة الأداء المتوازن من منظور استراتيجي واضح لجميع المستويات الإدارية، ويترجم هذا التوجه إلى أهداف استراتيجية تحقق مزايا تنافسية، ويتم تقييم مدي تحقق هذه الأهداف باستخدام مجموعة من مقاييس تقييم الأداء الاستراتيجي بصورة متوازنة
- ٤- بناء على الدور الذي يسهم به مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن نحو تحقيق هدف إدارة التكلفة فان الباحث يوصي باستخدام المدخلين لضمان توفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف إدارة التكلفة وتحسين الأداء في المنشآت.
- ٥- يتطلب تطبيق المداخل الحديثة لإدارة التكلفة قيام إدارة المنشأة بتنمية الوعي لدي العاملين بأهمية التطبيق وإبراز ما يحققه من منافع للمنشأة، وبالتالي يجب الاهتمام بتدريب العاملين على التطبيق العملي لتلك المداخل.
- ٦- الاهتمام بموضوع الطاقة الإنتاجية العاطلة، لما له من دور فعال في تخفيض تكاليف الإنتاج، وزيادة قدرة المنشأة على المنافسة في سوق العمل.
- ٧- إجراء المزيد من الدراسات خاصة التطبيقية منها في مجال التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي.
- ٨- إجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بالتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي.

قيام المنشآت باستخدام التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الاداء المتوازن في تخطيط اسعار بيع المنتجات وربحية المنشأة عن كل دورة تشغيل بما يحقق العدالة السعرية والعدالة الربحية لكلا من المنشأة والعملاء المستهلكين لمنتجات المنشأة.

مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

- ١- سعيد الهلباوي، تهاني النشار، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية المتقدمة - مدخل إدارة التكلفة -، مطابع غباشي، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- ٢- سمير هلال، (٢٠١٢)، "دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة": جامعة طنطا، كلية التجارة.

ب- المجالات والدوريات العلمية:

- ١- امجاد محمد الكومي، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول.
- ٢- جهاد ريحي الناطور، (٢٠١٣)، "أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد ٣، المجلد ١٧.
- ٣- رندا موسي كيوان، (٢٠١٤)، "أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط علي تحسين الأداء في المنظمات الصناعية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الثاني.
- ٤- سيد عبد الفتاح سيد. (٢٠١٠)، "تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني.
- ٥- شوقي السيد فودة، (٢٠٠٧). "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤، مارس.
- ٦- صفاء محمد أحمد عبد الدايم، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.

- ٧- طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٥)، "دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للمنظمة"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة.
- ٨- علي مجدي الغوروي، (٢٠٠٦) "نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء في منشآت الأعمال (دراسة تجريبية)"، *المجلة العلمية لكلية التجارة*، جامعة الأزهر - المجلد ١٥، العدد الأول.
- ٩- علي مجدي الغوروي، (٢٠١٠)، "المحاسبة عن استهلاك الموارد"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني.
- ١٠- عماد سيد قطب محمد، (٢٠٠٩)، "التوافق والتكامل بين أنظمة إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي"، جامعة الأزهر، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*، العدد الرابع.
- ١١- كمال حسن جمعة الربيعي (٢٠١٢)، "أثر استراتيجية إدارة المعرفة في استراتيجية إدارة التكاليف"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد ٣٣.
- ١٢- محفوظ أحمد جوده، (٢٠٠٨)، "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألومنيوم الأردنية (دراسة تطبيقية)"، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، المجلد ١١، العدد الثاني.
- ١٣- محمد أحمد شاهين، (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب التكلفة علي أساس النشاط"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- ١٤- محمد حسن عبد العظيم، (٢٠٠٥)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، *الامارات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول.
- ١٥- محمد شحاته خطاب، (٢٠٠٩)، "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة: دراسة نظرية ميدانية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.
- ١٦- هاني أحمد محاريق (٢٠١٦)، "دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة استقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.
- ١٧- هاني عبد الحافظ العزب، (٢٠١٥)، "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على شركات الوساطة المالية الأردنية"، *جامعة البلقاء التطبيقية، مجلة الباحث*، عدد ١٥.

- ١٨- وليد أحمد محمد علي، "٢٠١٣"، "أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة بورسعيد، العدد الثاني.
- ج- الرسائل العلمية :**
- ١- أحمد رجب عبد الملك، (٢٠٠٣)، "نظرية المعلومات كأداة لتحقيق التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي.
- ٢- أحمد فتح الباب محمد خليل الدسوقي، (٢٠١٧)، "نموذج مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لترشيد القرارات التشغيلية مع دراسة حالة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - قسم المحاسبة، جامعة أسيوط.
- ٣- أسماء صلاح الدين عبد العليم، (٢٠١٧)، "التكامل بين التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن ودوره في إدارة التكاليف: دراسة نظرية - اختبارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان.
- ٤- أماني محمد عبد العظيم موسى، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، القاهرة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٥- رزان حسين شهيد، (٢٠٠٧)، "التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس.
- ٦- رعدة حسن عبد الحفيظ، (٢٠١١) دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وخفض تكلفة اللوجستيات - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال.
- ٧- علي عبد الله صالح الشاطبي، (٢٠١٦)، "الدور التأثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ٨- عمرو سامي عبد العزيز إبراهيم، (٢٠١٧)، "استخدام مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المراجعة والمحاسبة، جامعة عين شمس.

- ٩- فائز عبد الله ناجي الدعيس، (٢٠١٥)، "مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد لتحليل وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة (بالطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية)"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ١٠- ماجد عبد الله عوض بن فريجان، (٢٠١٦)، "تحليل العلاقة بين نظم تخطيط موارد المنشأة والمحاسبة عن استهلاك الموارد وأثرها على الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال: مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ١١- مجدي عبد المعبود محمد شعلان (٢٠١٥)، "تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) والتكلفة على أساس النشاط (ABC) على قياس وتقييم الأداء: دراسة ميدانية على قطاع إنتاج البترول"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٢- محمد أحمد شاهين، (٢٠٠٦)، "استخدام مدخل إدارة تكاليف الطاقة لتعظيم منفعة الموارد المتاحة في الوحدات المتكاملة افقياً (دراسة تطبيقية)"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس.
- ١٣- محمد خليل عمر الأخرس، (٢٠١٦)، "أثر تطبيق أسلوب الأداء المتوازن على برامج التنمية المستدامة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ١٤- محمود وهدان محمود وهدان (٢٠١٦)، "دراسة تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء المنظمات الخدمية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ١٥- موسى إبراهيم موسى محمد عفيفي (٢٠١٨)، "التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن لتحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ١٦- هبه أحمد السيد، (٢٠١١) "تقييم الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات باستخدام نموذج الأداء المتوازن لدعم التنافسية في الوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٤٤.
- ١٧- هند ماهر طولان، (٢٠١٨)، "قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد وأثر ذلك على التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Clinton , B , Douglas and Keys , Webber , s., (2004) ,"RCA at Clopay Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting", **Strategic Finance Montvale** , 86.
- 2- David E. Keys and Auton Van Der Merwe, (2002)"The case for Resource Consumption Accounting Inherent nature of cost and accounting for excess < idle capacity", **Journal of cost Management**.
- 3- Foster,,&Dater, S.M., (2001).,"Cost Accounting: A Managerial emphasis , 11th ed, **Pearson education** , INC, NEW Jersey.
- 4- Hansen , D., et al., (2009) ,"Cost Management: Accounting and Control", 6 th Edition South – **Western Cengage learning** , Inc , USA.
- 5- Hari Bapuji,(2005) , Knowledge Management Strategies and Performance , Doctoral Dissertation , faculty of graduate studies the university of Western Ontario London , **Ontario**.
- 6- Kaplan , s. & Norton , P. (2001):"Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: part 1", **Accounting Horizons** , vol.15 , No.1.
- 7- Kaplan and noton, (2004)."Measuring the strategic readiness of intangibleassets". **Harvard Business Review**.
- 8- Kothari , A. Joseph , L , (2006) ,"Available Do approach to management", **journal of business and industrial marketing** , Vol.5 , No.4.
- 9- Mackie , Brian (2006)"Merging GPK and ABC on the road to RCA", **strategic finance** , Vol.88, No.5.
- 10- Milgrom, p., and j.Roberts, (1995),"Complementaries and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing"**Journal of accounting and economics**, Vol.19.

- 11- Nariman Mohamed Mohamed El-essawy, (2018),"The Integration between Resource Consumption Accounting Approach and theory of constraints to Rationalize Capacity Utilization Decisions"**Thesis (m.s)** – Ain shams University, Faculty of commerce, Accounting and auditing Department.
- 12- Okutmus E., (2015) ,"Resource Consumption Accounting with cost dimension and an application in a glass factory ,"**international journal of academic research in accounting** , finance and management sciences , vol.5 , no.1.
- 13- Perkins , D. & Scott Stovall ,O., (2011)"Resource consumption accounting – where does it fit ?"**Journal of applied business research** , vol 27. No 5.
- 14- Pineno , Charles J. (2008)"Should Activity – Based Costing or The Balanced Scorecard Drive The University Strategic for continuous Improvement ? , **Proceeding of ASBBS Shenandoah University**, Vol 15 No 1.
- 15- Sedgley , Dawn J. (2008) , "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", **CAM-I CMS Group** , 4th Quarterly Meeting.
- 16- Syed Ajaz Ahmed and Mehboob Moosa ,(2011) ,"Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute", **Pakistan business review**.
- 17- Van Der Merwe, A , (2011) ,"Resource Consumption Accounting (RCA)", <http://www.rcainstitute.org/rca>.
- 18- Weber, S., & Clinton D.,(2004),"RCA at Clopay Here' s innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting", (**Strategic Finance**).
- 19- White, Larry R. (2013)"RCA News and Updates", Second Quarter ", <http://www.rcainstitute.org/rca>.