

فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية

الأستاذ الدكتور

محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق

الباحثة

دنيا جاسم صاحب

أستاذ المحاسبة الادارية والتكاليف

مستخلص: تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى فعالية استخدام محاسبة استهلاك الموارد بإعداد الموازنات التخطيطية التقليدية، كأحد البدائل لتطوير أنظمة التكاليف بغرض زيادة قدرات النظام التكاليفي لتوفير معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ القرارات، والرقابة على عناصر التكاليف وإدارة أفضل للطاقة العاطلة/الزائدة توصلت الدراسة الى مايلي:

أن الموازنات التخطيطية المعدة بأسلوب التقليدي تعاني من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة. يساهم مدخل محاسبه استهلاك الموارد في الحد من المشاكل التي تواجه كلاً من الأنظمة التقليدية لمحاسبه التكاليف، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة، وتحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية بشكل دقيق، وكذلك توفير معلومات مفيدة لتساعد في عملية الرقابة، كذلك توفير معلومات للمساعدة في اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق مزايا تنافسيه لمنشآت الصناعية، يساعد إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد الإدارة في التخطيط و تحديد الأهداف المراد تحقيقها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف، أن إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد تمكن من تحديد الطاقة الغير مستغلة وتكاليفها مما يؤدي إلى تمكين إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد وأما استغلال تلك الطاقة أو الحد منها، وتوصي الباحثة العمل على تقليل الصعوبات إلى تواجهه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد وذلك عن طريق الوصول إلى أقصى درجة من التطبيق، وكذلك ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية للمزايا التي يحققها تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وينبغي عليها توفير العديد من العوامل منها: تهيئة مناخ العمل من اجل التغيير وتغير ثقافة المنظمة بما يتلائم مع الفكر الجديد وتطبيق سياسة التعليم المستمر والدورات التدريبية لخلق كوادر قادرة على التعامل مع المتغيرات الجديدة.

Abstract: This study aims to show the extent of effectiveness in using resource consumption accounting by preparing traditional planning budgets as one of alternatives to develop of cost system for increasing the cost system capabilities for providing suitable and useful information for making decision and controlling the elements

of costs and better management for idle/excess capacity and through this, the researcher concluded the following:

1-The planning budget prepared by traditional technique suffers of various shortcomings that limit the usefulness of budget to the management. The approach of resource consumption accounting contributes to limit the problems which encounter both of traditional systems for cost accounting, and activity-based costing and this to rationalize the management of resources by proper management of resources and trying to utilize the idle capacity, and determining the specific costs of products offered by industrial enterprises precisely, and also to provide useful information to help the process of control, besides the provisions of information to help in decision-making, and also to achieve competitive advantages for the industrial enterprises.

Preparation of budgets by using resource consumption accounting system helps in planning and determining the intended goals and making decisions which lead to the achievement of these goals.

4-Preparation of budget by using resource consumption accounting enables to determine the idle capacity and its costs which leads to the empowerment of enterprise's management from good planning and by using this capacity or reducing it.

The researcher recommends to reduce the obstacles faced by the application of planning budgets by using resource consumption accounting and this by reaching the maximum degree of application, and also the necessity of top management in the economic units to know the advantages that may be achieved by the application of resource consumption accounting and it should provide many factors such as: providing the work climate for changing and adjusting the organization's culture in accordance with the new thought and applying continuing education policy and training courses to create cadres who will be able to communicate with new variables

طبيعة ومشكلة البحث: إن ازدياد المنافسة المحلية والأجنبية، وتطور التكنولوجيا السريع والتغيير في هيكل تكلفة المنتجات قد اجبر المديرين على البحث عن الأساليب الأفضل لنظم إدارة لتكلفة والحاجة إلى نظم جديدة. حيث إن التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وقفت أمامها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير احتياجات تلك التطورات مما أدى إلى تقديم معلومات تكاليفية مشوهة بل أصبحت هذه الأنظمة مظلة لمستخدميها وكان من الضروري إيجاد الحلول للمشاكل التي أفرزتها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية. (كيوان، ٢٠١٣، ص ١١٠٨)

ورغبة في الاستجابة لتطورات فقد اتجهت المنشآت الصناعية الحديثة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط نظرا لتعدد المنتجات وزيادة الأهمية النسبية للتكاليف الغير مباشرة في المنشأة ذات التكنولوجيا الهائلة، إضافة إلى تعقيد وتنوع العمليات لازمة لأداء العمل في المنشآت الصناعية، إلا انه ظل هو الآخر عاجزا عن توفير المعلومات الملائمة والدقيقة لمديري تلك المنشآت. (الذنف، ٢٠١٣، ص٢-٤)

وقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم نظام محاسبة استهلاك الموارد كاستجابة للتطورات التي حدثت في البيئة الصناعية، ويعمل هذا النظام على تحليل الموارد وإبراز أيها تضيف قيمة أيها لا تضيف قيمة وأيها تم استغلالها بالكامل وأيها لم تستغل ويجب استغلالها لتحقيق أقصى قيمة ممكنة وذلك للقضاء على الطاقة العاطلة فهو مدخل متكامل وشامل في محاسبة التكاليف حيث يعتمد على الدمج بين سمات نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يركز على الأنشطة ومع نظام التكلفة الألمانية الذي يقوم بالتركيز على الموارد. (عبد الهادي، ٢٠١٢، ص٢)

وتتمثل مشكلة البحث من خلال في عدم قدرة وملائمة أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على اساس النشاط النشاط على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد مديري المنشآت على اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنشآت ودعم المركز التنافسي، كما أنها غير قادرة على المساعدة في ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة

وكان على المنشآت البحث عن نظام رقابة جيد على العمليات ليساعدها في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق وتوفير دقة أفضل في تخصيص التكاليف، ويتم ذلك بتطوير أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية ليأخذ في الاعتبار إدارة الموارد بالتخصيص السليم لتكاليف الموارد غير المباشرة المتوقع استهلاكها بواسطة الأنشطة إلى المنتجات المستفيدة منها بناء على مسببات التكلفة بحيث يتم الربط بين المنتج ومجمعات الأنشطة التي تستهلك الموارد.

وتتمثل مشكلة البحث في محاولة الاجابة على التساؤلات الآتية :

١- هل يوفر نظام Resources Consumption Accoounting وماله من خصائص أداة جيدة لبناء الموازنات التخطيطية بما يساعد على التغلب على المعوقات التي تواجه الموازنات التخطيطية التقليدية؟

٢- هل يوفر نظام Resources Consumption Accoounting المعلومات على المستوى التشغيلي والتكتيكي والاستراتيجي اللازمة لبناء الموازنات التخطيطية؟

٣- هل يساعد التكامل بين Grenzplankostenrechnum و Resources Consumption Accoounting في التغلب على المعوقات الموازنات التخطيطية التقليدية؟

هدفي البحث:

١- تحديد دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية.

٢- بيان فعالية التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد في إعداد الموازنات التخطيطية.

أهمية البحث : في ظل الانتقادات الموجهة لأنظمة إعداد الموازنات التخطيطية؛ يمثل هذا البحث أهمية عملية بالمساعدة في توفير الأساس التطبيقي لإعداد الموازنات التخطيطية بأسلوب متطور يتم فصل بموجبه تكاليف الطاقة المستغلة عن تكاليف الطاقة غير المستغلة ، وذلك من خلال تبني مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بغرض ترشيد إعداد تلك الموازنات.

فروض البحث:

يمثل الفرض الرئيس للدراسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية .

ويتفرع من الفرض الرئيس الفرضان الفرعيان التاليان:

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية .

خطة البحث تحقيقاً لأهداف البحث تم تقسيمه الى ثلاثة فصول.

الفصل الأول: المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

الفصل الثاني: المبادئ والداعمات التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

الفصل الثالث: المزايا الخاصة التي يحققها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية.

الفصل الأول

مفهوم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) عام ٢٠٠٠ من خلال الدمج بين نظام التكاليف الألماني (GPK)، ونظام التكاليف على أسس النشاط (ABC)، حيث تطور نظام المحاسبة الألماني كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، حيث قدم هذا التطوير لنظام التكاليف الألماني بعد الحرب العالمية من خلال بلايت Plut، واقترح شيرمان هذا التطوير كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط وكان هذا النظام منتشر التطبيق على الشركات الألمانية. (Rumwiede,2007,pp1-9) وتشير بعض الكتابات إلى أنه تم إنشاء معهد RCA Institute ليكون مثابة المقيم لممارسات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وضمنان تجنب الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء نشوء مدخل التكلفة على أساس النشاط، لذلك

يقدم المعهد الخدمات التدريبية والتأهيل العلمي، والخدمات الاستشارية لدعم المنظمات التي تتبنى مدخل محاسبة استهلاك الموارد والتي من شأنها تعزيز مشاريع معهد (RCA) في الاستخدام الأمثل للموارد ومنح الشهادات المهنية للمتدربين في المعهد على ممارسات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد. (White,2009, pp.1-9)

وان نظم التكاليف الفرعية التي تستخدم نظام التكاليف الألماني يتمثل في أن نظام التكاليف الألماني يحتوي على ثلاث نظم فرعية تتمثل في ما يلي:(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٤٦)

• **نظام التكاليف المتغيرة** نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحدية، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على مستوي كل مركز من مراكز التكلفة وبالتالي استخدام منهج هامش المساهمة.

• **نظام التكاليف المعيارية**، والذي يرتكز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

• **النظام الذي يتبنى فلسفة تحميل التكاليف** والذي يتطلب عدة إجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة، وتحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الأساسية ومن ثم قياس المخرجات لكل مركز من مراكز التكلفة وتحليل المستهلك من الموارد بواسطة كل مركز من مراكز التكلفة والقيام من ذلك بتحديد وقياس تكلفة الطاقة العاطلة.

أن نظام تكاليف الألماني يعتبر عملية استهلاك الموارد هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من خلال تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة المؤداة. (Schildbach,2007,pp.270-271)

أما في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط تكون النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها هي الأنشطة بدلاً من الموارد، حيث انه يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها فان نظام التكاليف على أساس النشاط يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى الطاقة غير المستخدمة حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة غير المستخدمة في قرارات تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد. (خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٤٩)

من خلال المقارنة بين إدارة التكلفة الألمانية والأمريكية، يمكن إظهار أهم الاختلافات بين نظامي: نظام التكاليف الألماني (GPK) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من الجدول التالي:

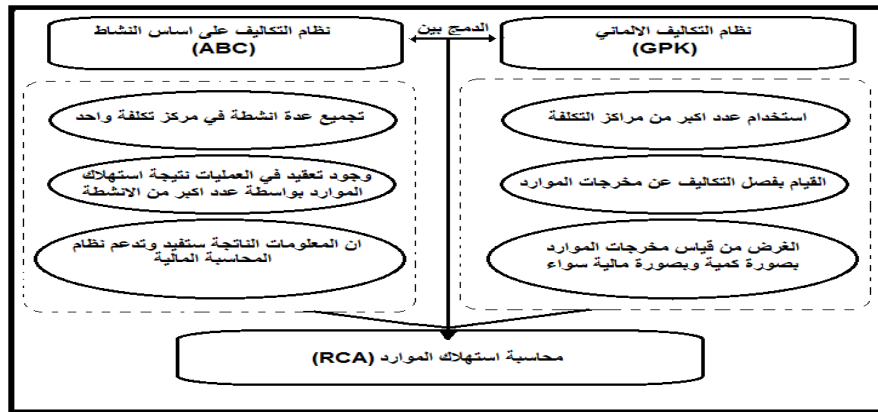
جدول (١/٢) مقارنة بين نظامي ABC&GPK

نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)	نظام إدارة التكلفة الألمانية (GPK)	أوجه الاختلاف
تكلفة كلية	تكلفة متغيرة/ حدية	طبيعة نظام محاسبة التكاليف فيما يتعلق بانفصال التكلفة
قرارات متوسطة الأجل	قرارات قصيرة الأجل	مدى اتخاذ القرار
الأنشطة والعمليات	مركز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
الأنشطة والعمليات	مراكز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال

محرك التكلفة	محرك تكلفة مباشرة	محرك تكلفة مباشرة وغير مباشرة
مجمعات الموارد	توجد وتسمى German Leistungsart	لا توجد
مسؤولية التكلفة	مدير ومركز التكلفة	أصحاب العملية خلال مراكز التكلفة
الشكل التنظيمي	راسي	أفقي

(.friedl,etal.,2005,p61؛Merwe,2009,p21)

وأن النظام المتولد من النظامين فيما يعرف بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يعني الجمع بين سمات النظامين المشار إليهما الجدول السابق ويمكن بيان الإطار العام لنظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١-٢) الإطار العام لمحاسبة استهلاك الموارد
(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٠)

ومن خلال الشكل السابق يتضح أن ظهور نظم محاسبة استهلاك الموارد جاء نتيجة الدمج بين نظام التكاليف الألمانية ونظام التكاليف على أساس النشاط حيث يمكن الاستفادة من مزايا النظامين للوصول إلى الإطار العام لنظام محاسبة استهلاك الموارد.

المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

وتعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعتبر تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف. (Thomson&Gurowka,2005,p.24)

يعتبر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد نظاماً متكاملًا يشتمل على إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تدفق الإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية والتي قد لا تمثل احدي نقاط الإسراف أو الاختناق في الوقت الراهن بينما يؤدي عدم توظيفها إلى أن تكون عرضة للتحويل إلى قيد قد يؤثر على العمليات التشغيلية على المدى الطويل ومن ثم توجيه نظر الإدارة لمحاولة اتخاذ القرارات.(عبد العظيم، ٢٠١٣، ص ١١-٤٢)

يعرفها آخرون بأنها طريقة لدمج نظام التكاليف الألماني GPK الذي يركز على الموارد مع طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) التي تتعامل مع العمليات والأنشطة في نظام إداري شامل للتكلفة ومتكامل يعتمد على تزويد المنشأة بمعلومات ذات مصداقية تساعد على اتخاذ قرارات صائبة لتقليل التكلفة وزيادة الإيرادات لتحقيق المقدر الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق منافسة شديدة(الناطور، ٢٠١٣، ص ٢٧٩-٢٨٤؛

(Lewney,2012,pp.3-3)

ويتكون نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من كل مما يلي
الموارد، والعلاقات التشابكية بين الموارد، وكيفية استهلاك المخرجات من الموارد. : (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥١)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه مزيج من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف الألماني

ذات نظرة مستقبلية متكاملة وشاملة يهدف إلى توفير المعلومات الدقيقة من خلال تخصيص الموارد بدلالة الأنشطة/ لعمليات مع الأخذ في الاعتبار تحديد الطاقة العاطلة للموارد، والعمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمة ودعم المركز التنافسي.

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من المداخل التي تعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد وهو ما لا يتوافر في المدخل التقليدي وكذلك في مدخل المحاسبة على عن تكاليف النشاط والذي يركز على تخصيص التكاليف إلى المنتجات (شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٣٢)

إن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يتتبع كيفية استخدام واستهلاك الموارد الموجودة في مجموعات الموارد المختلفة فيما يتعلق بعنصري الزمن والكمية المستهلكة ، وبعد ذلك يقوم بوضع المعدلات الخاصة بحساب تكلفة الوحدة من كل مورد من موارد المنشأة المستخدمة، إذ انه يستخدم هذه المعدلات في حساب تكلفة المنتجات على حسب طبيعة استهلاكها من هذه الموارد، وعلى ذلك فان التكاليف يتم تخصيصها إلى المنتجات بعدما يتم التعرف على طبيعة العلاقة الكمية الخاصة باستهلاك الموارد الخاصة بالمنشأة بواسطة مجموعات الموارد والمنتجات. (عبد الهادي، ٢٠١٢، ص ٥٩)

خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد التي يمكن توضيحها فيما يلي :

(Clinton & Keys, 2001, p.3)

- يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
- يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- ضرورة وجود مجموعات للموارد والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر حدوث التكاليف والموارد.
- أن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.
- يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض

ويتضح مما سبق أن استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يساعد في التخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط، من خلال ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

ويمثل المنهج الإجرائي للنظام محاسبة استهلاك الموارد فيما يلي: (خطاب ،

٢٠٠٩، ص ١٥٥ - ١٥٦)

- فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
 - تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
 - تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.
 - التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجموعة متجانسة.
 - تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي. (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل إلى، عدد الكيلو وات من الكهرباء....).
 - تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد مجموعات الموارد التي تقيّد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة ، عمليات ، منتجات ، عملاء ..) بصورة مباشرة.
 - تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
 - تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي.
 - التعرف على خصائص التدفق الكمي للموارد لتحديد القدر المستهلك منها.
 - التعرف على الطبيعة الأولية للتكاليف لتحديد نمط سلوك التكاليف.
 - تحديد الطاقة العاطلة أو الزائدة.
 - تحديد تكلفة القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد.
- ويرى عدد من الكتاب إن هناك مجموعة مبادئ مهمة تستند إليها نماذج التكلفة المبنية على عمليات تدفق وتخصيص الموارد ضمن نظام المحاسبة عن

استهلاك الموارد تتمثل فيمايلي: (Ahmed &Mossa,2011, pp.761-762,White2009,p.67-71 ,Merwe ,2009,pp.21-25)

- **مبدأ السببية:** يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها وفقا لعلاوة السبب - النتيجة، من خلال دلالة سلسلة القيمة بالمنشأة وبالتالي ينعلم التخصيص غير المدروس بين مجموعات الموارد، ويرتكز هذا المبدأ على الارتباط والصلة ومبررات التكلفة بغرض ترشيد اتخاذ القرار. (Ahmed &Mossa,2011,pp.761-762)
- **مبدأ الاستجابة:** حيث يتحدد سلوك التكلفة وفقا لعملية تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي لا بد وان تكون توقعات كمية وبالتالي فان مبدأ الاستجابة يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي. (White2009,pp.67-71)
- **مبدأ العمل:** حيث انه مستمد من الارتكاز على نظام التكلفة على أساس النشاط ففي بعض الأحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذلك فانه من المطلوب من الأنشطة تحديد المخصص لها من موارد، ويطبق هذا المبدأ من خلال تعريف النشاط أو محركاته على أساس كمي ومن ثم تزويد معلومات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة بشكل أساسي.

الفصل الثاني

المبادئ والداعمات التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

هناك عدد من المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة على استهلاك الموارد تتمثل فيمايلي: (Ercument,2015,p. 21)

- تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد.
- فعالية إدارة الطاقة الزائدة أو العاطلة.
- العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد.

- الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة والتغيرات في التكلفة وقت استهلاك الموارد.
 - إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط.
 - إتباع نظام التكاليف القائم على أساس كمي.
 - إتباع نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة.
 - إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية الإستراتيجية.
 - وضع الطاقة العاطلة في مجال المسؤولية لشخص أو مستوى رقابي معين حيث يتم تحليل أفضل لسلوك التكلفة المستغلة وغير المستغلة.
- ثانياً:يشير البعض إلى إن هناك كثير من الدعامات والأسس التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل في ما يلي:
- الدعامة لاولى :النظرة الشمولية للموارد والطاقة .
 - الدعامة الثانية :استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي.
 - الدعامة الثالثة :الاستهلاك وسلوك التكاليف.
- (Ahmed&Moosa, ,2011,pp. 770-775)

النظرة الشمولية للموارد والطاقة: تعتمد هذه الدعاية على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة والذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد وأن مجموعات الموارد ما هي إلا وسيلة لإدارة الطاقة، وبالتالي فإن المحاسبة عن استهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجتمعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد وتساعد في التعرف على العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد.(خطاب ،٢٠٠٩، ص ١٥٢)

الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي: حيث تقوم هذه الدعامة على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات على أساس أن استخدام هدف محدد لتحقيق

هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات، تتمثل في ساعات العمل الآلي أو عدد الكيلو واط من الكهرباء التي تستخدمها الآلات للدوران ويمثل ذلك علاقات سببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية.

ويتم تخصيص الموارد على عدة أوجه تتمثل في أن جزء من الإنفاق يخصص على أنشطة البيع وجزء يخصص لأداء الخدمات وجزء يخصص على أنشطة البحوث والتطوير وجزء للأنشطة المدعمة والباقي للأنشطة الأخرى (Sedgley, 2008, p.25).

الدعامة الثالثة: الاستهلاك وسلوك التكاليف: تتطلب هذه الدعامة ضرورة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وأنماط استهلاك الموارد؛ لذلك يجد الباحث إن المحاسبة عن استهلاك الموارد تتعرف على مبدئين أساسيين هما تحديد القدر المستهلك من الموارد وتحديد نمط سلوك التكاليف. (Ahme&Moosa,2011,pp.770-775)

إن السمة الأساسية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية. (Balakrishnan, et al.(B), 2012,p.26)

ويشير البعض إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يركز على ثلاث محاور أساسية تشمل الموارد والعلاقات المتشابكة المتداخلة بين تلك الموارد ، وكيفية استهلاك المخرجات للموارد وتمثل مجموع تلك المحاور المضمون المفاهيمي والإجرائي لهذا النظام من خلال ما يلي (الصغير، ٢٠١١، ص ٨٥)

• قدرة الموارد على إيجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد والأنشطة الأخرى بالمنشأة، حيث يمكن القول أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث على مستوي الموارد وليس مستوى النشاط كما في

نظام الأنشطة (ABC)، وعليه فإن أي تقديرات للتكاليف تتجاهل تأثيرات الموارد المتسببة في حدوثها ستؤدي إلى زيادة التكاليف الكلية .

- أن هناك إمكانية لتحديد كمية الموارد (وبالتالي حجم التكاليف) المتوقعة لإنجاز أنشطة أو عمليات محددة في مراحل تصميم المنتج وعلى هذا بالإمكان دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لإنجاز المنتج على حجم التكاليف المتوقعة.
- يتوقف استهلاك الأنشطة للموارد على عاملين هما: دور الأنشطة في استهلاك الموارد من ناحية والعلاقات المتداخلة بين الموارد بعضها البعض أو بين الموارد والأنشطة (مسببات التكلفة) ولا يجب التركيز فقط على الأنشطة كمستهلك للموارد، بل التأكيد على تلك العلاقات المتشابكة بين الموارد.

أن أهم المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد التي يمكن تجميعها في ثلاث مبادئ أساسية تتمثل في ما يلي: (كيوان، ٢٠١٣، ص ١١٢٥ - ١١٢٨؛ الغروري، ٢٠١٠، ص ٣٥٣ - ٣٥٤)

المبدأ الأول: استعراض الموارد: تتمثل في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل مثل الأفراد، الخامات، الأموال، الآلات أوفي صورة معنوية غير مادية مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات.

المبدأ الثاني: تخصيص التكاليف على أساس كمي : يعتمد نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر وعدد الكيلوات من الكهرباء وعدد ساعات دوران الآلات ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمية من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفذة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدماً كما في نظم التكلفة التقليدية.

المبدأ الثالث: طبيعة هيكل التكلفة: حيث يصنف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد إلى مجموعتين: عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمرجات على مستوى كل مورد على حده وليس على مستوى المنشأة ككل. تستند المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) إلى دراسة تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وتنقسم إلى: (الصغير ، ٢٠١١ ، ص ٨٥-٨٦)

- الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة أو متغيرة مع نظام الحاسبة عن استهلاك الموارد.

- الطبيعة المتحملة للتكاليف المتغيرة والتي تجعلها عرضة للتغيير التنافسي عند نقطة استهلاك الموارد وهذا ما يعرف بالتحميل الكلي لتكاليف الموارد.
- قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المادية لتلك المخرجات على أساس استخدام هدف لتحقيق آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات عمل إلى وعدد كيلو وات من الكهرباء المستخدمة لدوران الآلات ، ويمثل ذلك علاقات السببية لسرعة تحويل وحدة المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية.

وهناك بعدان لطبيعة التكاليف : (Clinton & Keys, 2001, P.5)

❖ **البعد الأول:** الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة أو تكاليف تناسبية تبعاً لنمط استهلاك الموارد.

❖ **البعد الثاني:** الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد فالموارد المتوافرة يمكن أن تستهلك بطريقة نسبية أو بطريقة ثابتة.

جدول (٢/٢) يظهر طبيعة التكاليف في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

كمية تناسبية	كمية ثابتة	طريقة
		الاستهلاك الطبيعية المتأصلة للتكاليف
ثابتة	ثابت	معدل ثابت
تناسبية	ثابتة	معدل تناسبي

(Zhao Xiao –Yan, 2007,p.42).

يلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف التناسبية من الممكن أن يتغير من تكاليف تناسبية إلى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان.

الفصل الثالث

المزايا العامة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

عند مقارنة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بنظم التكاليف يتضح إن هناك العديد من المزايا لنظام محاسبة عن استهلاك الموارد فيما يلي:-

أ- أن المحاسبة عن استهلاك الموارد تتميز بالمزايا التالية:-

(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٦؛ Clinton and Webber, 2004, p23؛ Tomson and Gurowka, 2005, p32)

١- تخصيص تكلفة استهلاك الموارد إلى وحدات التكلفة، باستخدام معدلات كمية لمخرجات استهلاك الموارد (كأساس العلاقة النسبية) كمعيار؛ لان معدلات الكمية تكون موضوعية وأسهل أكثر لمواكبة التحديث المستمر في الواقع الاقتصادي.

٢- إمكانية إجراء تخطيط أفضل للموارد، مستخدماً التكاليف التي تغطيها فقط.

٣- يستبعد تخصيص التكاليف الثابتة التي لا يمكن تتبعها على أساس السببية.

٤- استخدام إهلاك تكلفة الاستبدال تؤدي إلى القضاء على تخصيص المتفاوت-غير المتساوي بين المنتجات، التي تسهلك نفس الموارد والأنشطة المساعدة.

٥- تكلفة المنتج تمثل تكاليف الموارد التي استخدمت فقط.

٦- إدارة الطاقة العاطلة/ الفائضة استنادا إلى الطاقة النظرية غير المستخدمة.

٧- التكاليف التي يتم تخصيصها استنادا إلى السببية تلغي التكاليف التي تم تخصيصها إلى متغيرات لا علاقة لها بالمنتجات الأخرى.

٨- استهلاك الموارد بشكل صحيح يتحدد بالاعتماد على الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة وفهم المديرين للعلاقات التبادلية بين الموارد مما يساعد في دعم القرارات الهامشية وذلك من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات

ب- مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بأنظمة التكاليف

التقليدية: (Ercument, 2015, p.45)

- تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة مما يؤدي إلى نتائج أفضل من تخصيص التكلفة وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد.
- تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة وبالتالي قدرة أفضل في تخطيط الموارد.
- أن تكلفة المنتجات سوف تتضمن فقط تكلفة القدر المستخدم من الموارد.
- إدارة الطاقة العاطلة تكون على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة.
- إن تخصيص استهلاك الموارد بدقة يرتكز على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد مما يساعد في مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم اتخاذ القرارات.
- إلقاء الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها

ج-مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط:

إن نظام المحاسبة عن تكاليف النشاط يعاني من أوجه قصور تتعلق بتكاليف الموارد تتمثل في ما يلي: (Merwe, A. and D. E. Keys,2002,pp. 31-36)

- لا يوفر رؤية متجانسة لقياس الطاقة.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد وان كان يعبر عنها بين الأنشطة إذ يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وتحديد خسائر الطاقة غير المستغلة لكل نشاط على حده.
- لا يعكس الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة، أي خصائص التكلفة الثابتة والتناسبية في ضوء الطاقة والمهارات والتكنولوجيا والخصائص التشغيلية للموارد المستخدمة.
- لا يحسب نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الطاقة العاطلة على نحو سليم.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد (أي تجميع عناصر الموارد المتعلقة ببعضها في مجمع واحد).
- لا يعكس طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- لا يأخذ في الحسبان إن الموارد يتم تحميلها بالتكاليف الكلية .
- يوفر معلومات غير دقيقة فيما يتعلق بإدارة الموارد بفعالية والقدرة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وأن نظام محاسبة عن استهلاك الموارد يتميز في ذلك بمجموعة من الميزات تعالج القصور السابق الإشارة إليها من خلال ما يلي: (Michael S.C. Tse Z. Gong,2009; Merwe A and D E. Keys,pjytr21`p.31-36)

- يركز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على التركيز على أفضل الحلول بدء من عملية التخطيط الاستراتيجي حيث يتم تحويل الرؤية والرسالة والأهداف المقترحة إلى استثمار في الموارد من حيث الكمية المطلوبة

والجودة والتكنولوجيا والمهارة ويتطلب هذا التزاماً من الموارد لتحقيق هذا الهدف حيث يتطلب من هذا المنظور توفير التالي:

- تحديد الطاقة المتوفرة.
- تحديد المهارات التكنولوجية، مستوى التدريب، الخصائص التشغيلية للموارد التي تعتبر المحددات الأساسية الآتي:
- العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد (مثل مصروف الكهرباء وساعات العمل الآلي).
- الطبيعة الأولية الملازمة لأساس تكلفة الموارد.
- العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد وكيفية تغير طبيعة التكلفة وقت الاستهلاك.
- المحاسبة عن الطاقة العاطلة: حيث انه بمجرد الاعتراف بالتكاليف الثابتة يصبح من الأهمية المحاسبة عن الطاقة العاطلة بشكل صحيح من خلال مجموعة من المعايير المقترحة تتمثل في الآتي:
- توفير المعلومات التي تسلط الضوء على المشكلة. (مثل الموارد العاطلة)
- توفير المعلومات التي توفر رؤى واضحة عن أسباب ونتائج الطاقة العاطلة، فيجب إن تكون النتائج اللاحقة لهذه المشكلة شفافة ويجب تخصيص تكاليف الطاقة العاطلة بحيث تكون واضحة وقابلة للتنفيذ.
- توفير (معلومات ذات جودة كافية سهل الوصول إليها وتدعم عملية اتخاذ القرار
- د- المزايا الخاصة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية تتمثل في ما يلي: (الصغير، ٢٠١١، ص ٨٨)
- التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها على العمليات الإنتاجية المتوقعة.
- إتاحة قدر أكبر من إمكانيات التخطيط المستقبلي للموارد.
- إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.

- السيطرة على الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية وبالتالي يمكن التوجيه السليم لنلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
 - توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها من خطط الإنتاج.
 - دعم فلسفه التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل بناء على تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد؛ وما يترتب على ذلك من تحسين أداء الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل، وتحقيق أعلى درجات من التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء.
- وإذا كانت عملية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط قد عالجت كثير من الانتقادات الموجهة إلى الموازنات التخطيطية التقليدية والقصور فيها بأنها استخدمت الأنشطة في سلسلة القيمة كآلية لتحويل المستويات المتوقعة من مخرجات الأنشطة إلى يعادلها من قيم نقدية؛ إلا إن الموازنة على أساس النشاط تخفق في ثلاث مجالات مهمة تترك قصور في الارتكاز على نظام تكاليف النشاط في إعداد الموازنات تتمثل في مايلي:
- (الغروري، ٣٥٨، ٢٠١٠، 32، p.، 2002، D. E. and A. Merwe, Keys)
- المجال الأول:** لا تأخذ في الاعتبار على نحو كاف التكاليف الثابت للأنشطة المرتبطة بالوحدة وتفترض الموازنة على أساس النشاط إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فإن كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه ولا تتضمن أنشطة قليلة جدا إن وجدت أي تكاليف ثابتة.
- المجال الثاني:** لان نظام التكلفة على أساس النشاط لا يستخدم كميات في تحديد العلاقات في نموذج التكلفة؛ فيتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس النشاط من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.

المجال الثالث: بسبب وجهة النظر في نظام التكلفة على أساس النشاط بأن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة وبالتالي ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة.

حيث أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يعمل على تلافى تلك الصعوبات والعيوب بشأن الموازنة التخطيطية إذ انه يحقق ما يلي: (Keys, D. (E. and A. Merwe,2002,p.,32

- يأخذ في اعتباره التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبالتالي يرث كل نشاط / عملية طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه كاملة.
- يشمل نظام محاسبة الموارد مدخلات نقدية وغير نقدية.
- أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق كثير من المزايا لاسيما عند تحليل الأنشطة بشأن إعداد الموازنات التخطيطية تتمثل فيما يلي: (Ercument,2015,pp. 1-12)

- بيان كيفية استخدام الموارد من خلال المخرجات
- تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة مخططة
- جعل الموازنة مرنة في مواجهة مركز التكلفة.
- توجيه نظر مراكز التكلفة عن وجود طاقة عاطلة.
- إظهار علاقة السببية بوضوح بين الموارد والتشغيل.

الخلاصة والنتائج: أنهت الدراسة الى النتائج التالية

- ١- تعاني أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط من بعض الصعوبات التي تحد من إمكانية توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة
- ٢- أن مدخل محاسبة اسهلاك الموارد يوفر العديد من المزايا منها دقة أكبر في تخصيص التكاليف مما يؤدي الى قرارات ادارية أكثر دقة و القدرة على تخطيط ورقابة الموارد، كما يساعد في إدارة أفضل للطاقة العاطلة / الزائد ويوفر دقة أفضل في الرقابة على عناصر التكاليف ويوفر معلومات أكثر دقة مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

التوصيات: توصي الباحثة بمايلي:

- ١- العمل على تقليل الصعوبات التي تواجهه التطبيق للموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك من أجل الوصول الى أقصى درجة من التطبيق.
- ٢- إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية.
- ٣- ضرورة القيام بأجراء دراسات على المنشآت الخدمية وذلك لتعزيز هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلا للوصول الى نتائج قريبة من الواقع.
- ٤- ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية للمزايا التي يحققها تطبيق هذا الأسلوب ولا بد من توفير بعض العوامل مثل: تهيئة مناخ العمل من أجل التغيير، أتباع سياسية التعليم المستمر والدورات التدريبية، تغيير ثقافة المنشأة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١١)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون، العدد السابع.
- ٢- الغروري، علي مجدي سعد، (٢٠١٠)، المحاسبة عن استهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول.
- ٣- الناطور، جهاد ربحي، (٢٠١٣)، اثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع، العدد الثالث.

٤-خطاب، محمد شحاتة، (٢٠٠٩)، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة-دراسة نظرية وميدانية، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني.**

٥-شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٠)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.**

٦-عبد الهادي، يارد سعد علي، (٢٠١٢)، المحاسبة عن استهلاك الوارد (RCA) لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل للإدارة التكلفة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٧-عبد العظيم، أماني سمير، (٢٠١٣)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.**

٨-كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة- حالة، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،**

ثانياً:المراجع باللغة الانكليزية:

1. Ahmed, S., A. & Moosa, M., 2011, Application Resource Consumption Accounting (Rca) In An Educational Institute, **Pakistan Busines Review** ,Vol.12,No.4.
2. Balakrishnan, R. L., And K. Sivaramakrishnan,(2012)." Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches (Part 1)" **Accounting Horizons**,Vol. 26, No.1,PP1-20
3. Clinton,B., D. and David, E. Keys (2001), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation Of Cost Management Systems ", **Foucs Magazine**,No. 5, pp.1-6.

4. Friedl, G., Küpper, H. U., & Pedell, B. (2005). "Relevance added: Combining ABC with German cost accounting". **Strategic Finance**, Vol 86, No.12, pp 56-61.
5. Keys, D., E. and A., Van, der Merwe, 2002, "Gaining Effective Organizational Control With Rca", **Strategic Finance**, Vol.83, No.11, May, pp41-47.
6. Lewney, R., (2012), "The Cost Competitiveness Of European Industry In The Globalisation Era- Empirical Evidence On The Basis Of Relative Unit Labour Costs (Ulc) At Sectoral Level " **Industrial Policy And Economic Reform Papers No**
7. Merwe, A., Van Der. (Sep/Oct, 2009). "Debating The Principles: Abc And Its Dominant Principle Of Work." **Cost Mangement**, Vol. 23 No.5, pp.20-29.
8. Michael S.C. Tse and Maleen Z. G, (2009), "Recognition Of Idle Resources In Time-Driven Activity-Based Costing And Resource Consumption Accounting Models" **Jamar of Applied Management Accounting Research**, Vol 7, No.2.
9. 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, January.
10. Schildbach, T., (2007), "Cost Accounting In Germany.", **Management Accounting Research**, Vol.8, No.3, pp261-276.
11. Sedgley, D, J, 2008, Keys For Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (Rca), Cam-I Cms Group, **4th Quarterly Institute, Alta Meeting**, pp. 1-68.
12. Thomson, J, And Gurowka. (Aug, 2005). "Sorting Out The Clutter." **Strategic Finance**, Vol.87, No.2, pp.27-33.
13. Webber, S., and D, Cliton (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Clopy Case", **The Journal Of Management Accounting**, Fall Vol.,6, No.1, Pp1-14.
14. White, L., R. (May/Jun, 2009). "Resource Consumption Accounting: Manager- Focused Management Accounting." **The Journal Of Corporate Accounting & Finance**, Vol. 20, No.4, pp.63-77.
15. Xiao-Yan (2007), "Authorized Variance Analysis With Consumption Rate", **Journal Of Modern Accounting And Auditing**, April, Vol.3 No4, Pp. 42-47.