

استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الموازنات التخطيطية ريهام عوض عبد العزيز شحاتة الإكبادي

الملخص:

لاشك أن هدف الوحدات الاقتصادية في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المحدود لا يزال يستمد قوته من التغيرات البيئية التي لحقت بمفهوم المنافسة في السنوات الأخيرة.

وهنا يظهر أهمية استخدام أساليب حديثة ومتطورة تساعد إدارة المنشأة من الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها، ونظرًا للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التقليدية مما أدى إلى ظهور الموازنة المعدة على أساس النشاط التي عالجت عيوب الموازنات التقليدية إلا أنه ما لبثت أنها وجهت إليها هي الأخرى بعض الانتقادات من أهمها أنها لا تظهر الطاقة الغير مستغلة (الموارد غير المستغلة)، وتقوم بتحميل تكلفتها على المنتجات، وقد قامت الباحثة من خلال هذا البحث باستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لتطوير الموازنات المعدة على أساس النشاط، وذلك لتلافي الانتقادات التي وجهت إليها، حيث يقوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالتركيز على الدمج بين نظام التكلفة على أساس النشاط، ونموذج إدارة التكلفة الألمانية، ويعتبر مدخل شامل لإدارة التكلفة حيث يركز على موارد المنشأة وتحليل العلاقة فيما بينهما ويتفادى الانتقادات التي وجهت إلى النظم التقليدية للتكاليف.

Abstract:

No doubt, the objective of economic units in terms of making the best use of limited resources still gains its power from the environmental changes to the concept of competition during recent years. At this point, the importance of using modern and developed methods became known to help corporate

management to make the best and most efficient use of their resources. Due to the criticisms encountering traditional budgets, activity-based budgeting (ABBs), which helps to tackle some drawbacks of traditional budgets have emerged. However, the ABBs have faced some criticisms including that they do not show the idle energy (untapped resources) and charge its costs on products. Through this research, the researcher used Resource Consumption Accounting (RCA) with focusing on combining the ABC and the Germanic Cost Management Model to form a comprehensive cost management approach, which focuses on firm resources, analyzes the relationship between both of the ABC and the Germanic Cost Management Model, and avoids the criticisms encountering traditional costing systems.

١-١ الإطار الفكري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

نشأ مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) عام ٢٠٠٠ من خلال الدمج بين نظام التكاليف الألمانية (GPK)، ونظام التكاليف علي أساس النشاط، حيث تطور نظام المحاسبة الألماني، كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية، التي تعجز عن امداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، وقد اقترح هذا التطوير كبديل لنظام التكاليف علي أساس النشاط، وكان هذا

النظام يطبق في الشركات الألمانية. (Rumwiede, 2007, pp.1-9)

يعتبر مدخل المحاسبة علي استهلاك الموارد، من الادوات الحديثة لإدارة التكلفة ويتم تطبيقه لتوفير المعلومات التي يمكن استخدامها للرقابة، ولترشيد موارد المنشأة وليبيان طبيعة مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتم تناول (المفهوم- والمكونات والاسس والمبادئ) التي يقوم عليها، وأهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

١-١-١ مفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

تقوم فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد علي أن السبب الأساسي لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد وأن التكلفة تحدث، ويتم مراقبتها علي مستوي الموارد وليس الأنشطة ويتم تنظيم وتجميع هذه الموارد في مجتمعات موارد متجانسة بحيث يكون لكل مجمع موارد مجموعة من المخرجات، تستخدمها موارد أخرى أو تستخدم لإنتاج المنتجات والخدمات النهائية. (Mcnaair, 2007; Moosa, 2011)

ولقد ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد عام ٢٠٠٢ كأحد التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، لتقديم معلومات لإدارة المنشآت عن التكاليف والطاقة أكثر دقة وملائمة للاستفادة بها، في اتخاذ العديد من القرارات الاستراتيجية وتمكنها من استغلال مواردها المتاحة لتعظيم قيمة المنشأة. (Wegman, 2009; White, 2009)

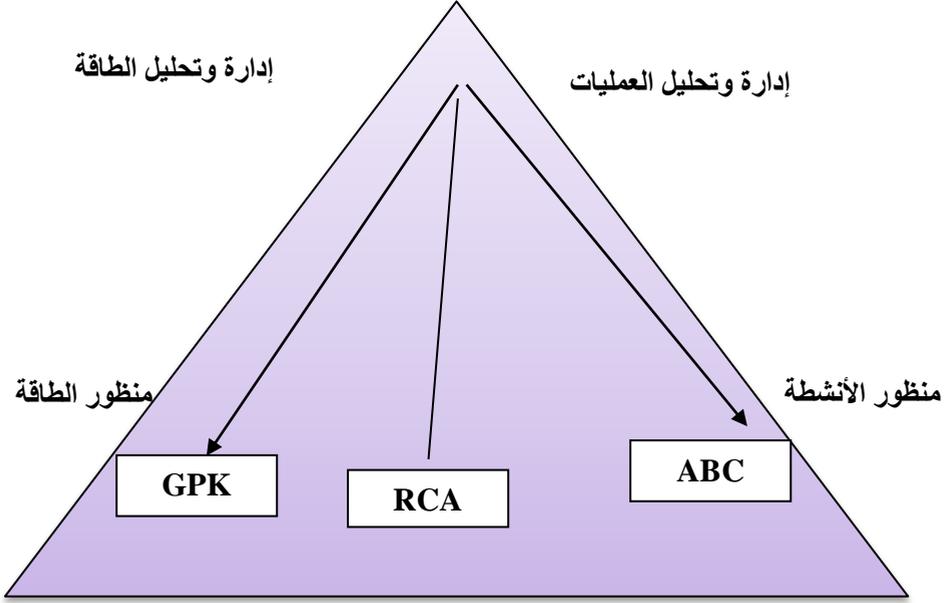
وفي عام ٢٠٠٨ تم إنشاء معهد المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCAI) لتقييم ممارسات تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وتقديم خدمات التدريب والتأهيل والاستشارات لدعم المنشآت التي تطبق هذا النظام بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل. (Kathy & Willams, 2008)

وتعد محاسبة استهلاك الموارد، بمثابة مدخل لإدارة التكاليف بشكل شامل، وديناميكي، ومتكامل تماما، وهو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، التي أثرت على تطورات الانضباط داخل أوروبا، والولايات المتحدة في العقود الأخيرة، ولهذا تضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة نظام محاسبة استهلاك الموارد، وذلك

وفقاً لتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين. (IFAC, 2009)

وتجمع محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، بين أنظمة إدارة التكلفة الألمانية (GPK)، مع نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ويعتمد على الموارد بصفة أساسية، بدلاً من التركيز علي الأنشطة، وبالتالي يضمن توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة، فهو يفرق بين امتلاك الموارد وبين استهلاكها، وبالتالي يكون قادر علي

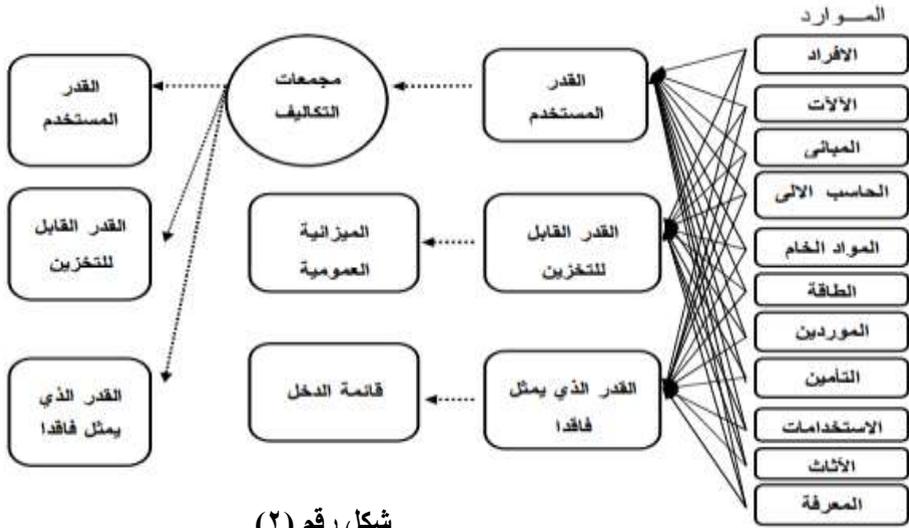
احتساب الطاقة غير المستغلة، بنوع من الدقة (أحمد أمين، ٢٠١٤، ص ٢٥٣). ويبين الشكل رقم (١) الجمع بين النظامين.



المصدر: (Ahmed & Mossa, 2011, p.760)

ويبين الشكل السابق منظورين لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ردهما:
منظور الأنشطة: إدارة وتحليل العمليات: ويركز علي دقة تخصيص التكلفة، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة علي أساس النشاط.
منظور الطاقة: إدارة وتحليل الطاقة: ويركز علي إدارة طاقة الموارد وتحديد الموارد العاطلة والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الألمانية.

ويشير الشكل رقم (٢) إلى دور محاسبة استهلاك الموارد، في إدارة الطاقة حيث يتم إدارة الطاقة، بواسطة مدخل محاسبة استهلاك الموارد، من خلال ثلاث نقاط أساسية هي الموارد، والعلاقة بين الموارد، وكيفية استهلاك الموارد. Keys & (Merwe, 2008)



شكل رقم (٢)

دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة الطاقة

المصدر: (MC Nair,2007, p.17)

وتعتبر محاسبة استهلاك الموارد مدخل لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة، وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة، من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة، علي أغراض التكلفة سواء كانت المنتجات أو الخدمات التي استفادت منها، بحيث يمكن أن يحقق مجموعة من الأهداف الآتية: (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤ : ٢٣٩).

١- توفير نظرة شاملة للموارد المتاحة للمنشأة، وتكلفتها مع التركيز علي العلاقات المتبادلة فيما بينها، وكيفية الاستغلال الكفاء لها.

- ٢- الرقابة علي استخدام موارد المنشأة وذلك بتتبع كميات الموارد المستخدمة، وغير المستخدمة، وتحديد الطاقة غير المستغلة من كل مورد بشكل مستمر، مما يساعد في ترشيد تكاليف استهلاك الموارد، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - ٣- قياس مدي تحقيق أهداف خفض تكاليف الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تفعيل الطاقات العاطلة، وتنمية الطاقة المستخدمة، وترشيد تكاليفها، ومن ثم زيادة قيمة العميل.
 - ٤- مراعاة مبدأ السببية، عند تحميل المنتجات بتكلفة الموارد المستهلكة، بواسطة أنشطة المنشأة، مما يساعد في حساب تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، وموضوعية.
 - ٥- إظهار مدي قدرة الموارد علي تحقيق قيمة مضافة للعميل، من خلال الاستخدام الكفاء للعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض، وبين الموارد والأنشطة.
- وترى الباحثة مدخل محاسبة استهلاك الموارد بشكل عام بأنه الدمج بين إدارة التكلفة الألمانية والتي تعبر عن مدخل محاسبة استهلاك الطاقة بشكل افضل وحصول علي معلومات دقيقة في الوقت المناسب لدعم اتخاذ القرار.**

١-٢-١ الأسس التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

يستند مدخل محاسبة استهلاك الموارد علي ركائز أساسية تتمثل في الآتي:

– النظرة الشمولية للموارد: (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٤، ص ص ٢٤٠ - ٢٤٣)

حيث يركز النظام على الموارد بمفهومها الشامل ويعمل على تجميع الموارد في مجتمعات موارد، يتضمن كل منها الموارد، وتكاليف عرض واستهلاك هذه الموارد كما يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد بعضها البعض، علي اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي يجب توزيع تكلفتها لتلك المورد، حيث أن المقصود بالموارد المستهلكة ليس الموارد المستهلكة بواسطة النشاط فقط ولكن أيضاً الموارد المستهلكة بواسطة موارد أخرى.

ويتم تقسيم مجتمعات الموارد إلى مجتمعات أولية وتعرف بأنها المجتمعات التي تؤدي للأنشطة الأساسية لإنتاج المنتجات/ الخدمات ومجتمعات الموارد الثانوية، فهي تلك المجتمعات التي توفر خدمات الدعم لمجتمعات الموارد الأولية ومجتمعات الموارد الثانوية الأخرى مثل إدارة الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات.

– **النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة: (Clinton & Keys, 2004, p.23)**

تعتبر تحديد طبيعة التكلفة هي الدعامية الثانية في مدخل محاسبة استهلاك الموارد حيث ان الفهم الجيد للتكلفة، ومسبباتها يعد العامل الأساسي في عملية قياس التكلفة ويأخذ مدخل محاسبة استهلاك الموارد بعدين أساسيين لطبيعة التكلفة وهما:

● **البعد الأول** يمثل الطبيعة الأولية للتكلفة اما ان تكون ثابتة أو متغيرة في نماذجها لاستهلاك الموارد وتحدد الاستراتيجية التشغيلية نوع التكلفة عما إذا كانت ثابتة أو متغيرة عند حدوثها.

● **البعد الثاني** الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة وهو ما يشير إلى ان التكاليف قد تتغير عند نقطة الاستهلاك للموارد، وبالتالي فإن الموارد المتوفرة في الطبيعة المتغيرة يمكن استهلاكها بطريقة تتسق مع معاملة التكاليف الثابتة، ومن ثم فإن طريقة التخصيص للتكاليف سوف تعامل التكلفة المتغيرة حسب نماذج الاستهلاك أما تكاليف متغيرة أو ثابتة كما ان الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج الاستهلاك.

– **استخدام نموذج التكلفة المبني علي الكمية: (محمد خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٨٤)**

وفق هذه الدعامية فان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم بقياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات، واستبعاد العلاقات المالية التي تحدد استهلاك الموارد، وهذا يشير إلى علاقة السببية علي نحو سليم كما هو موضح في الشكل رقم (٣-٣) حيث يتبين ان الموارد هي مجموعة من المدخلات الكمية التي تتمثل في ساعات دوران الآلات أو عدد الكيلو وات من

الكهرباء وكميات اخري من المدخلات والتي تسعى إلى تحويل هدف إلى هدف اخر وبالتالي العمل علي توليد النقود.

كما أوضح (Pual, Sharman, 2003, p.32) استخدام معدلات كمية المخرجات علي أساس العلاقة السببية لتحميل تكلفة الموارد المستهلكة على غرض، أو هدف التكلفة كمعايير للأداء يساهم في توفير بيانات اكثر موضوعية، واكثر سهولة لتحديث ومواكبة التغيرات المستمرة في الواقع.

كما أشار (Clinton, Keys, 2004, p.3) أنها تساعد في تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة، وتخصيص التكاليف عند استخدامها مما يسهل في تحليل الطاقة.

١-٣ المبادئ التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):
(Ahmed & Mossa, 2011, p.755)

١- مبدأ السببية: يتطلب هذا المبدأ ان يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها يعكس علاقة السبب، وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنشأة ويستند مبدأ السببية، علي مصطلح الصلة وهو المصطلح الذي أوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الإدارية اللازمة لترشيد القرار.

٢- مبدأ الاستجابة: يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية فالاستجابة تحكم علاقة الثبات، والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب ان تكون كمية، وبالتالي فان هذا المبدأ يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم عندما تكون درجة التعقيد للإنتاج عالية.

٣- مبدأ العمل: هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة علي أساس النشاط فأحياناً تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لشرح ماهي الأنشطة، التي كان تنفيذها سبباً لاستهلاكها الموارد بين مجموعات الموارد ويطبق مبدأ العمل أو النشاط، من خلال تعريف النشاط أو المحركات علي أساس كمي لتكون قادرة علي تقديم معلومات عن الطاقة، وعن المدخلات علي أساس كمي.

- ويتسم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بمجموعة من السمات والخصائص التالية: (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 مجتمعات للموارد، والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد.
 - تتواجد بعض الموارد لخدمة موارد أخرى.
 - يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.

١-١-٤ مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

١- الموارد:

- أن المفهوم الاساسي لمدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم علي الموارد ويتم التركيز علي الموارد بدلا من الانشطة، وتشمل الآلات والمواد الخام واستهلاك الاصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي، ولا تشمل الموارد فقط الموارد المستهلكة بواسطة الانشطة ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها. وتتسم الموارد بخصائص أساسية فيما يلي: (Wang, et al., 2009, p.84).
- أ- **قدرة الموارد:** وتعني القدرة علي ايجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى، وهي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الافراد وماهي جودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة. لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي علي موارد لها نفس الخصائص والمواصفات.
- ب- **طاقة الموارد:** فهو يمثل كمية الموارد التي يمكن ان تساهم بها في اداء الخدمات (White,2009,p.66) إن الطاقة الكامنة في الموارد وليس في الانشطة والطاقة قد تكون طاقة انتاجية بمعنى توفير خدمات إنتاجية أو بمعنى انتاج أو تكون طاقة غير

انتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب. (الهلباوي، النشار، ٢٠١٣، ص ٢٤٩)

ج- هيكل وسلوك التكاليف: تعكس تكاليف الموارد خصائص الموارد فمثلا الافراد كمورد لهذ اجور مدفوعة واجازات ومنافع نقدية والآلات كمورد تحتاج إلى صيانة وقطع غيار و طاقة.

٢- **مجمعات الموارد:** تمثل مجتمعات الموارد جميعا لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحد، وتتطلب تجميع بيانات عن المدخلات من الموارد، والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة. (محمد شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٤٩) حيث يتم تحويلها إلى مجتمعات موارد اخري، أو إلى موضوعات القياس التكاليفي وهذا يعني أن التكاليف ترتبط اساسا بالتدفق العيني، للموارد عبر مجتمعات الموارد وصولا إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية (White,2013,p.2) وقد تتمثل المعايير التي يجب اتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في مجتمعات الموارد. (Merwe & Keys (A), 2001, p.24)

- يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة وبنفس التكنولوجيا.
 - يجب أن تكون مخرجات مجتمعات الموارد و علاقات الاستهلاك كمية ومخططة.
 - يمكن تجميع البيانات الفعلية والكميات لكل مجمع موارد.
- ويشير (محمد شاهين، ٢٠١٠، ص ٢٤٩) أن مجتمعات الموارد هي اضافة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد حيث يضم مجموعة من العناصر المتجانسة وذلك عكس مجتمعات الموارد في ظل نظام التكاليف علي أساس النشاط، والذي يتضمن عنصر واحد أو أكثر من عناصر التكاليف لا يوجد بينهما علاقة تجانس.

٣- **العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد:** (Merwe & Keys, (B), 2001, p.27) يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بان استهلاك الموارد لا يتوقف علي دور الانشطة في استهلاكها للموارد، وانما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجتمعات الموارد ومجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يفيد في توفير

المعلومات التفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض وتتمثل خصائص هذه العلاقات فيما يلي:

- العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة.
 - العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية.
 - تعتمد العلاقات التشابكية علي كميات مخرجات الموارد.
 - تؤثر العلاقات التشابكية علي طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك.
- ويتطلب التطبيق السليم لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ضرورة الالتزام بالقواعد التالية: (الهلباوي، النشر، ٢٠١٣، ص ١٢٧)
- التركيز علي الموارد التي تتأثر بمسببات لا تستند إلى الحجم أي التي لا تتأثر بالمسببات التقليدية مثل عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات العمل الآلية.
 - التركيز علي الموارد ذات التكلفة العالية ويجب معالجتها بطريقة صحيحة عن طريق اختيار مسببات استهلاك الموارد الأكثر ملائمة، وأن الخطأ في هذا الاختيار سوف يؤدي إلى تشوية كبير جداً بسبب استهلاك الموارد الأقل تكلفة تكون تكلفة الخطأ أقل.
 - التركيز علي الموارد التي يكون نمط استهلاكها يختلف جوهريا بين الخدمات المختلفة.

١-٥- مزايا مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة مزايا تعالج جوانب القصور في مداخل التكاليف التقليدية ومدخل التكلفة علي أساس النشاط ومنها: (Merwe & Keys, 2002,p4) (Pekrins&Scott,2011,p.50) (محمد شاهين، ٢٠٠٩، ص ٢٨٧) (محمد خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٧٥).

- توفير معلومات ذات جودة كافية سهل الوصول إليها وتدعم عملية اتخاذ القرار.
- تحديد مهارات التكنولوجيا ومستوي التدريب والخصائص التشغيلية للموارد التي تعد المحددات الأساسية:

- العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد مثل (مصروف الكهرباء).
- الطبيعة الأولية الملازمة لأساس تكلفة الموارد.
- العلاقات التبادلية بين مجوعات الموارد وكيفية تغيير طبيعة التكلفة وقت الاستهلاك.

- يدعم عملية اتخاذ القرارات في كل من الأجل القصير والأجل الطويل حيث يوفر تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية دعماً للقرارات الإدارية في الأجل القصير وألقاء الضوء علي طاقة الموارد تدعم القرارات طويلة الأجل التي تعتمد علي متطلبات الطاقة.

- إدارة مقدار الطاقة العاطلة علي أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة كما أن تخصيص تكلفة استهلاك الموارد بدقة يعتمد علي طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد مما يساعد في مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم اتخاذ القرار.

- يساعد الإدارة في تطبيق الأساليب الحديثة في مجالات التحسين المستمر وإدارة القيود وتخطيط الاحتياجات من المواد وأساليب التخطيط ووضع جداول الإنتاج بالشكل الذي يجعل محاسب التكاليف عنصرًا رئيسيًا وداعمًا من الدعامات الأساسية، لنجاح عملية التحسين المستمر لأنشطة المنشأة.

ويوضح الجدول التالي الفروق الجوهرية بين مدخلي محاسبة استهلاك الموارد و محاسبة التكلفة علي أساس النشاط: جدول رقم (١-١)

مقارنة بين فلسفة مدخل محاسبة استهلاك الموارد، و مدخل التكلفة علي أساس النشاط

المحاسبة تكلفة علي أساس النشاط (ABC)	محاسبة استهلاك الموارد (RCA)
التركيز علي الأنشطة	التركيز علي الموارد
التركيز علي التكاليف الصناعية غير المباشرة.	التركيز علي التكاليف الصناعية المباشرة. والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
فهم تكاليف الأنشطة	فهم تكاليف الموارد ومعدل استهلاكها.

التركيز على تدفق تكاليف الموارد بين مجموعات الموارد أولاً	التركيز على تدفق التكلفة من الموارد إلى الأنشطة
يعتمد تخصيص التكاليف الفعلية على أساس عيني	يعتمد تخصيص التكاليف الفعلية على أساس قيمي
يصلح لإدارة التكلفة على أساس معياري للرقابة على التكاليف	يتبع نظام التكاليف الفعلية
تعتمد الطبيعة الأولية للتكلفة على أصل الموارد وقد تتغير طبيعة التكلفة عند الاستهلاك	الطبيعة الأولية للتكلفة غير واضحة

المصدر: (Sedgley and Jackiw,2001,p.36)

بالإضافة لما سبق أيضاً يوفر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد للإدارة المعلومات التي تساعد على القيام بوظائفها مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية بمعنى يساعد في مجال التخطيط بشكل واضح من خلال تحديد التكاليف التي تؤثر على القرارات في المستويات المختلفة داخل المنشأة، ويساعد في مجال اتخاذ القرار، من خلال المحافظة على سلوك التكاليف من خلال تحديد علاقات الاستهلاك بشكل دقيق ويساعد في مجال اتخاذ الإجراءات التصحيحية، من خلال إعطاء نتائج تنبؤية دقيقة، في وقت أكثر ملائمة وتحليل الانحرافات بشكل واسع ويساعد في مجال الرقابة من خلال مقارنة النتائج الفعلية، بالنتائج التنبؤية بشكل أكثر فعالية، ويساعد في مجال قياس الأداء عن طريق توفير معايير صحيحة عن الأداء الفعلي عن طريق ربط المدخلات بالإنتاج الفعلي.

(Merwe,2011,p.2)

كما يساعد في حل مشاكل نقاط الاختناق ويكون ذلك على مستوى الموارد عن طريق ما يسمى بتخطيط الموارد ومن ثم يمكن حل مشاكل الاختناق عن طريق الاستفادة من العلاقات التبادلية، بين الموارد، وقدرة النموذج على إدارة الطاقة العاطلة وذلك على اعتبار أن لكل مورد طاقة أو قدرة على خلق قيمة.

(Webber&Clinton,2004b,p.23)

ويخلص الجدول التالي ما يتميز به مدخل محاسبة استهلاك الموارد عن المداخل التقليدية:

جدول رقم (٢-١) منافع مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في مقابل مدخل التكلفة التقليدية

أوجه المقارنة	مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد	مداخل التكلفة التقليدية
إدارة الطاقة	يتم نسبة الطاقة العاطلة/الفائضة للشخص أو المستوي المسنول للتأثير عن الموارد ولا يتم تخصيصها للمنتجات	لا يتم تمييز الطاقة الفائضة/ العاطلة والتي تخصص للمنتجات النهائية
استغلال الطاقة	تسهيل تحليل الطاقة باستخدام الحجم النظري لمعدلات التكلفة ويوضح الطاقة غير المستغلة	يجب تحليل الطاقة باستخدام حجم الموازنة الشاملة وعدم المحاسبة عن الطاقة الفائضة
معالجة الاهلاك	يستخدم طريقة التكلفة الاستبدالية في اهلاك الاصول لدعم قرارات التكلفة الداخلية	تستخدم طرق الاهلاك المنصوص عليها بالقانون لأغراض أعداد التقارير الخارجية والتي لا تعكس الاسعار الحالية
العلاقات المتبادلة بين الموارد	تحسب كمية الموارد المستهلكة لموضوع القياس التكاليفي علي أساس العلاقات السببية	تحسب التكلفة وفقاً لموضوعات القياس التكاليفي من خلال نشر التكاليف التي تكبدها لإتمام المنتجات النهائية
تخصيص التكاليف	التكاليف المتغيرة اصلا يمكن استهلاكها بشكل ثابت وتعالج حسب الاستهلاك	لا تميز بين نماذج الاستهلاك التكلفة علي مستوي الموارد
تتبع مستويات صنع القرارات	يزود متخذي القرار بالقدرة علي تتبع معلومات التكلفة في اي مستوي من مستويات المنظمة	لا يساعد علي تتبع التكاليف في المستويات الدنيا
نوعية المعلومات	يسهل إدارة العمليات بمعلومات غير مالية كمية ومقارنتها مع الكميات المخططة أو المعيارية	لا تتوفر معلومات غير مالية حيث تخصص التكاليف بشكل متكرر وفقاً للنسب المنوية بدون تتبع استهلاك الموارد

المصدر: (Thomson&Gurwoka,2005,p.32)

٢-١ دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تطوير الموازنات المعدة علي أساس النشاط (ABB):

يمكن القول أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في مجال الطاقة والتنبؤ من أهمها: إمكانية استغلال كافة القدرات، والكفاءات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن المنشآت من وضع موازاناتها، علي أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها، ويمكن استخدامه في اي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع ارتفاع عدد العاملين بها. (Webber & Clinton, 2004b, p.23)

ويري (محمد الصغير، ٢٠١١، ص ٨٨)، أن هذا المدخل يحقق العديد من المزايا، بشأن إعداد الموازنات التخطيطية نوجزها فيما يلي:

- التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها علي العمليات الإنتاجية المتوقعة.
- إتاحة قدر اكبر من إمكانية التخطيط المستقبلي للموارد.
- السيطرة علي الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية ومن ثم يمكن التوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم اهداف المنشأة.
- دعم فلسفة التوجه بالعميل خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل بناء علي تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق، وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد.
- كما أضاف (Ercument, 2015, pp.1-12)، أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق كثيرًا من المزايا عند تحليل الأنشطة بشأن إعداد الموازنات التخطيطية وتتمثل في:

- جعل الموازنة مرنة في مواجهة مركز التكلفة.
- تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومخططة.

- حساب التكلفة المقدرة للمخرجات النهائية المحتملة.
 - توجيه نظر مراكز التكلفة عن وجود طاقة عاطلة.
 - إظهار علاقة السببية، بوضوح بين الموارد والتشغيل.
- وتري الباحثة نظراً لأهمية المعلومات التكاليفية ومدى توافرها بالصورة الملائمة والدقيقة التي تساعد متخذي القرار علي اتخاذ القرارات السليمة، أصبح من الضروري تطوير الموازنات المعدة علي أساس النشاط وذلك بعد أوجه النقد الموجة اليها حتي تواكب الظروف وتتلاءم مع ظروف البيئة الحالية التي تتميز بندرة الموارد حيث يمكن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد لتحقيق هذا الهدف حيث يعتبر تخطيط الموارد أحد الخصائص المميزة لمدخل محاسبة استهلاك الموارد.
- وأوضح (Merwe and Keys, 2002, p.3) & (علي الغروري، ٢٠١٠، ص٣٥٧)، أن دمج هيكل الكمية بجانب الاعتراف بالطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة يوفران الأساس ليس فقط، لتحديد تكلفة المنتج ولكن أيضاً للموازنة والتخطيط. ويطلق علي بعدي الموازنة والتخطيط في مدخل محاسبة استهلاك الموارد، تخطيط الموارد علي أساس النشاط (ABRP). ويضيف (Merwe and Keys, 2001b, p.30) أن المبادئ الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد تؤثر في جانبيين هما الأنشطة، وطبيعة التكلفة.
- أولاً: يحدد استهلاك مجمع الموارد وحدة التغير في طبيعة التكلفة فطبيعة التكلفة لا تتأثر بالأنشطة حيث أن الأنشطة تعتبر، بمثابة أوعية لنقل التكاليف الخاصة بالموارد وفقاً للعلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد.
- ثانياً: وفقاً للاعتراف بان الموارد يمكن ان تكون قابلة للاستبدال فمخرجات الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة تتناسب مع كمية الاستهلاك مما يدل علي ان تكاليف العملية لا تعتبر متغيرة بنسبة ١٠٠% فالموارد التي تستخدم عادة لأداء نشاط معين وغير مستخدمة الآن يمكن استخدامها لأداء أنشطة اخري أو تصبح تلك الموارد عاطلة/فائضة.
- وأشار (Clinton and Keys, 2004, P4)، أن تخطيط الموارد علي أساس النشاط (ABRP) يعتمد علي مبادئ مدخل محاسبة استهلاك الموارد وتتمثل في :

- العلاقات المتبادلة بين الموارد.
- النظرة لطبيعة التكلفة.
- الهيكل الكمي أساساً لتخطيط الموارد علي أساس النشاط وتوجد أربع خطوات من أجل فعالية تخطيط الموارد علي أساس النشاط هي:

(Merwe and Keys, 2002, p.32)

- إنشاء معايير للوحدة، علي مستوي مجمع الموارد وذلك بالنسبة لعناصر الموارد.
 - إنشاء معايير لوحدة، استهلاك الموارد مخرجات الموارد وذلك بالنسبة للمستهلكين.
 - تحديد خطة الطلب علي مخرجات الموارد المخططة.
 - تحويل خطة الطلب علي مخرجات الموارد المخططة إلى ما يعادلها من قيم نقدية.
- قد وضح (علي الغوري، ٢٠١٠، ص ٣٥٩-٣٦٠) & (Merwe and Keys, 2002 (A) p.5) أن نموذج تخطيط الموارد علي أساس النشاط (ABRP) يؤدي إلى تخفيض إجمالي التكاليف المتوقعة، عما كانت محددة علي أساس الموازنة علي أساس النشاط وذلك لسببين هما:

- يحاسب مدخل محاسبة استهلاك الموارد عن الطاقة العاطلة / الفائضة علي نحو صحيح كذلك يخفض نموذج تخطيط الموارد علي أساس النشاط (ABRP) حساب الطاقة الفائضة في ظل سيناريو التخطيط، لتعويض الطلب المتزايد علي الموارد بينما يزيد نظام الموازنة علي أساس النشاط جميع تكاليف الموارد. وذلك لان المحاسبة التكلفة علي أساس النشاط، تعامل الطاقة الفائضة بشكل مختلف لكن ليس من بينها طريق تفسر الطاقة الزائدة والمعطلة.

- يعكس مدخل محاسبة استهلاك الموارد طبيعة تكلفة الموارد المستثمرة علي نحو أكثر دقة، بينما تهمل الموازنة علي أساس النشاط (ABB) التكاليف الثابتة حيث تزيد التكاليف الثابتة الأولية (المسموحات) والتكاليف الثابتة الثانوية (تكلفة العمالة)، في الموازنة علي أساس النشاط (ABB)، وليس في ظل نموذج تخطيط الموارد علي أساس النشاط (ABRP).

١-٣ دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تطوير الموازنة علي أساس النشاط (ABB):

ويعتبر هذا المدخل ليس بجديد إلا لكونه تحسيناً وتطويراً لمدخل التكلفة عن أساس النشاط، في أعداد الموازنات التخطيطية لمعالجة ما شبة من انتقادات وصعوبة في تطبيقه نتيجة لذلك كان لابد من أسلوب أكثر حداثة يستخدم في إعداد الموازنات التخطيطية، المعدة علي أساس النشاط، يأخذ في الاعتبار عملية التخطيط للطاقة العاطلة غير المستغلة، مع ضرورة ربطها، بالأنشطة التي لا تستهلك موارد، حتي يمكن التخطيط الفعال، لعلاج هذه الطاقة العاطلة، وتلافي حدوثها، حيث يتم الجمع بين كل من عملية التخطيط، وعملية أعداد الموازنات، من منظور الأنشطة بشكل يتم فيه التركيز، علي تحقيق التوازن التشغيلي أولاً، ثم يأتي بعد ذلك تحقيق التوازن المالي، وبشكل يوضح كيفية تأثير كل من استراتيجية، وموارد، وطاقة المنشأة علي عملية التنبؤ، بالأداء التشغيلي، والمالي للمنشأة،

ويمكن تصور دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تطوير الموازنات المعدة علي أساس النشاط (ABB)، من خلال مرحلتين:

المرحلة الأولى: الحلقة التشغيلية: والتي تهدف إلى تحقيق التوازن التشغيلي تتمثل نقطة البداية الأولى، في القيام بمراجعة استراتيجية المنشأة وبناء علي الاستراتيجية والطلب المخطط (الخدمات، العملاء، المنتجات) للفترة القادمة يتم ايجاد الاحتياجات، من الموارد للنواحي التشغيلية بالمنشأة من خلال استخدام المفاهيم المعتمدة علي الأنشطة، ويتم تحقيق ذلك، من خلال ترجمة كمية الطلب إلى احتياجات من الأنشطة، باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة والتبعية يتم تحويل الاحتياجات من الأنشطة، إلى احتياجات من الموارد، باستخدام معدلات استهلاك الموارد، ويتم استخراج معدلات الاستهلاك هذه، من بيانات التشغيل الحالية والتي يتم الحصول عليها من مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والتي يتم تعديلها، لتلائم التغيرات المستجدة، خلال فترة الموازنة القادمة هذا وتتمثل معدلات الاستهلاك للأنشطة، من الكمية اللازمة من وحدات قياس اداء النشاط، واللازمة لإنتاج وحدة واحدة من الطلب، بينما تتمثل

معدلات الاستهلاك للموارد في الكمية اللازمة، من وحدات قياس مجموعات المورد المطلوبة لأداء وحدة واحدة من وحدات قياس أداء النشاط وبمجرد الوقوف علي متطلبات استهلاك الأنشطة والموارد يبدأ العمل علي تحقيق التوازن التشغيلي، بين الموارد اللازمة للوفاء بالطلب علي المنتجات والطاقة المتاحة من هذه الموارد. ويعرف التوازن التشغيلي، بأنه يوفر الطاقة الكافية من الموارد لمقابلة مجموع الطلب المطلوب من المنشأة بالشكل الذي يخفض من الطاقة غير المستغلة عند ادني مستوي ممكن.

ويمكن تحقيق ذلك من خلال الخطوات التالية:

١- **تقدير حجم الإنتاج اللازم للوفاء بالطلب المتوقع:** حيث يتم تقدير حجم الاحتياجات اللازمة للوفاء بحجم الطلب المتوقع من السلع والخدمات، ويجب أن يتم التعبير عن هذه، الاحتياجات في صورة كمية، مثل عدد الوحدات المطلوب إنتاجها، أو عدد الطلبيات، أو عدد العملاء، وأن ذلك كله يسبقه خطوة تمهيدية، تتمثل في مراجعة استراتيجية المنشأة، للوقوف علي العوامل المؤثرة، مثل نوعية، ووصف العميل المستهدف، ومستوي الجودة المطلوب تقديمه، وطبيعة منتجات المنافسين.

٢- **تحديد الكمية المطلوبة من محركات الأنشطة:** بعد تحديد حجم الطلب من السلع والخدمات يتم ترجمته إلى متطلبات من الأنشطة اللازمة والتي يتم التعبير عنها في صورة تشغيلية، باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة وتعرف معدلات الاستهلاك بصفة عامة بأنها الكمية اللازمة من كل عنصر، من عناصر المدخلات لإنتاج وحدة واحدة من المخرجات (المعدل = المدخل/ المخرج)؛ وبالنسبة لمتطلبات النشاط، يعرف معدل استهلاك النشاط بأنه كمية النشاط اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من وحدات الطلب مثل عدد مرات الفحص لكل طلبية أو عدد المكالمات كل عميل.

٣- **تحديد الكمية المطلوبة من الموارد:** حيث أنه بعد تحديد متطلبات الأنشطة يتم ترجمتها إلى متطلبات الموارد من كل مورد واللازمة لأداء تلك الأنشطة، وذلك من خلال استخدام معدلات استهلاك الموارد مثل الزمن المستغرق لكل مرة من مرات الفحص ويجب أن تعبر معدلات الاستهلاك سواء معدلات استهلاك الأنشطة أو معدل

استهلاك الموارد عن علاقات السبب، والنتيجة بين كل من الطلب علي المنتجات، والخدمات والأنشطة اللازمة للوفاء بهذا الطلب وبين الموارد اللازمة لأداء تلك الأنشطة.

٤- **تحديد طاقة الموارد المتاحة:** حيث تصف الطاقة المتاحة كمية وحدات الموارد المتاحة للاستهلاك خلال فترة زمنية معينة وبمجرد تحديد إجمالي متطلبات الموارد اللازمة، يتم مراجعتها مع طاقة الموارد المتاحة وذلك بهدف الوصول إلى التوازن التشغيلي، وعند ذلك يتم استخدام مقياسين رئيسيين لوصف طاقة الموارد.

- يتعلق المقياس الأول: بتحديد الكيفية التي تستهلك الموارد.

- يتعلق المقياس الثاني: بتحديد الكيفية التي يتم بها توفير طاقة الموارد.

ولكي يتم التغلب علي مشكلة عدم التوافق بين طاقة الموارد المتاحة وبين الموارد اللازمة للوفاء بالطلب والوصول إلى التوازن التشغيلي فهناك ثلاث طرق لمواجهة

هذه المشكلة؛ وفقاً للترتيب الآتي: (Steven, 2004, p.18)

- **تعديل الطاقة:** وهي تمثل الطريقة الأولى: لحل مشكلة عدم التوافق بين الموارد المتاحة، وحجم الطلب علي الموارد في تعديل مستوي الطاقة سواء بالزيادة أو بالنقصان، ويتم ذلك عن طريق اتخاذ بعض القرارات، مثل تعيين أو الاستغناء عن بعض الأفراد أو شراء وبيع آلة من الآلات، ويؤخذ علي هذه الطريقة أنها ذات تكلفة عالية كما أنها غير واقعية في معظم الحالات.

- **تعديل معدل الاستهلاك:** تتمثل هذه الطريقة في اتخاذ مبادرات تحسين العمليات بما يؤدي إلى تخفيض معدلات الاستهلاك مثل تخفيض الزمن اللازم لأداء الأنشطة أو استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وهذه الطريقة تساعد علي تحقيق التوازن التشغيلي المطلوب الوصول إليه من ناحية وتدعم عملية تحسين العمليات بما يعمل علي التحسين المستمر من ناحية أخرى.

- **تعديل الطلب:** وتتمثل هذه الطريقة، في تعديل مزيج المنتجات، والخدمات المقدمة لتحقيق توافق أفضل، بين الموارد المتاحة، وحجم الطلب علي الموارد، وأهداف الربحية.

وفي حالة عدم التحقيق المبدئي للتوازن التشغيلي، فإن المنشأة تعمل علي تحقيق ذلك من خلال تعديل طاقة الموارد، أو معدلات استهلاك الموارد، أو معدلات استهلاك النشاط، أو كمية الطلب اللازمة، لتحقيق أهدافها.

وتري الباحثة أن التوازن التشغيلي يدعم منهجية التحسين المستمر بمعنى أنه يمكن تعديل كل من معدلات استهلاك الموارد ومعدلات استهلاك الأنشطة ويعني ذلك وجود بحث مستمر، عن أساليب أكثر دقة وكفاءة لأداء الأنشطة.

المرحلة الثانية: الحلقة المالية: هي التعبير عن الموازنة التشغيلية في شكل مالي والتي يمكن ان يحقق، التوازن المالي المستهدف وهي موازنة مالية تستخدم المعدلات، والكميات المحددة في الخطة التشغيلية، للوصول إلى النتائج المالية المستهدفة وتتمثل الية اعداد الخطط المالية في معرفة المنشأة للطلب والأنشطة والموارد، وتقوم بتحديد تكلفة الموارد وتتبع هذه التكلفة للوصول إلى تكلفة الأنشطة اعتماداً علي مسببات استهلاك الموارد ثم في النهاية الحصول علي تكلفة المنتجات وذلك بتخصيص تكلفة الأنشطة باستخدام مسببات استهلاك الأنشطة وبمعرفة هذه المعلومات يمكن للمنشأة تحديد النتائج المالية بشكل مبدئي، وفي حالة اذا لم تكن الخطة المبدئية تحقق المستهدفات المالية المحددة مسبقاً فإن الخطة لن تتوازن مالياً مما يؤدي القيام بتعديل خمس عناصر رئيسية لتحقيق مستهدفات الموازن المالية، هم كمية الطلب علي المنتجات واستهلاك الأنشطة والموارد وطاقة الموارد وتكلفة الموارد وأسعار المنتجات والخدمات.

وبمجرد تحقيق المنشأة لكل من التوازن التشغيلي والتوازن المالي يمكنها أن تصل إلى موازنة رسمية.

وتري الباحثة أن دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تطوير الموازنة علي أساس النشاط (ABB) يتحدد في أن محاسبة استهلاك الموارد (RCA) تعمل علي إظهار العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة والطلب علي المنتجات والخدمات وذلك من خلال نموذج يوضح كيفية قيام المنشأة، باستخدام موارد الأداء الأنشطة اللازمة الذي يبينه الشكل التالي:

- بين مجموعات الموارد ممّا يساعد في زيادة ودقة وفاعلية إعداد الموازنات المعدة على أساس النشاط (ABB).
- أشارت نتائج الدراسة إلى فاعلية مزايا مدخل محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في تطوير الموازنات على أساس النشاط (ABB)، من خلال توفير معلومات مهمة تراقب به سلوك التكلفة والطاقة العاطلة والمستغلة وتخطيط التشغيل.
 - وجدت الدراسة أنّ مدخل محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) يوفر الرقابة الفعالة على موارد المنشأة بهدف التعامل مع الطاقة غير المستغلة منها ممّا يساعد في التخطيط التشغيلي للموارد.
 - أنّ مدخل محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكفاءة الأنشطة التي تزاولها المنشأة.

التوصيات:

- ضرورة تبني المنشآت مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إعداد موازاناتها التخطيطية لما لها تأثير في مساعدتها في تفادي عيوب الموازنات على النحو التالي:
- تعمل على تحقيق الموضوعية عند حساب التكلفة، وبيان دورها الحقيقي في تسعير المنتجات نتيجة الفصل بين الطاقة العاطلة والمستغلة.
 - تعمل على توفير معلومات عن الانحرافات من خلال الموازنات فيما يتعلق بأداء كل نشاط على حده، ومن ثمّ محاسبة المتسبب في ذلك.
 - توفير معلومات عن الطاقة غير المستغلة للموارد.
 - توفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية.

المراجع:

١. أحمد يسري أمين، (٢٠١٤)، "دراسة مقارنة بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد في بيئة التصنيع الحديثة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة عين شمس، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ص ٢٥٣-٢٥٥.
٢. صفاء محمد عبد الدايم، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر، ص ص ٢٣٤-٢٦٦.
٣. محمد شحاتة خطاب، (٢٠٠٩)، "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية" *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص ١٣٣-١٦٧.
٤. محمد السيد الصغير، (٢٠١١)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد (٢٥)، العدد (١)، ص ص ٦٨-١٠٩.
٥. سعيد محمود الهلباوي، تهاني محمود النشار (٢٠١٣)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة- مدخل إدارة التكلفة"، كلية التجارة، جامعة طنطا، بدون ناشر.
٦. على مجدي سعد الغروري، (٢٠١٠)، "المحاسبة على إستهلاك الموارد"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، ص ص ٣٤٧-٣٦٦.
٧. محمد احمد شاهين " دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي اساس النشاط " *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس العدد الرابع ، اكتوبر ٢٠١٠ ص ص ٢٤٠-٢٤٩

المراجع الاجنبية:

- 1- nMcNair, C. J., (2007), "Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management", *Cost Management*, 21(1), pp. 10-21
- 2- Wegmann, G. (2009). "The Activity-Based Costing Method: Development and Applications", *The Icfai University Journal of Accounting Research*, 8(1), PP.7-22.

- 3- Kathy, W., Larry White, (2008), "Will Head New RCA Institute, Street Wise" , **Strategic Finance**, PP. 23-25.
- 4- Keys, David & Anton van der Merwe, (2002) ,"Gaining Effective Organizational Control with RCA", **Strategic Finance**, May, Vol.83, No.11, pp.41-47.
- 5- Sharman, P. (2003), "Activity /Process Budgets: A Tool for Change Management", **CMA Magazine**, 70(2), pp.32-34.
- 6- Syed Ajaz Ahmed & Mehboob Moosa ,(2011),"Application Resource Consumption Accounting (RCA) in An Educational Institute", **Pakistan Business Review** ,PP755-775.
- 7- Perkins, D. & Stovall, O.S. (2011),"Resource Consumption Accounting Where Does It Fit?", **The Journal of Applied Business Research**, 27(5), PP.41-52
- 8- Ercument Okutmus,(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, pp.1-20.
- 9- Stevens, A.E. (2004). Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the 'Consumption-Based' Approach. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 15, (3), pp15-28.
- 10- Clinton,B. Douglas and keys,S., Webber, (2004)"RCA at Clopay Here,s Innovation in Management Accounting With Resource Consumption Accounting" **Strategic Finance**.No,86,pp;20-27