

استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية
بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار -

The use of Resource Consumption Accounting System (RCA) to support competitiveness of the economic institution – An applied study of the IBACHE institution for metal constructions in Adrar-

د. نبو مجيد¹ ، أ.د بن الدين محمد²

¹ جامعة أحمد دراية - أدرار (الجزائر) nebboumajid@univ-adrar.edu.dz

² جامعة أحمد دراية - أدرار (الجزائر) mhd.bendine@univ-adrar.edu.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/06/27

تاريخ الارسال: 2021/05/02

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، والذي جاء كنتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وكإستجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، وتوضيح مساهمته الفعالة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممثلة في مؤسسة (IBACHE) للبناءات المعدنية بالجنوب الكائن مقرها بولاية أدرار، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (RCA) يساهم في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة من خلال قدرته على الكشف الطاقة الإنتاجية العاطلة والتي فاقت نسبتها 45 % بمجمعات الموارد بالمؤسسة وعدم تحميلها على المنتجات مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج والوصول إلى أسعار تنافسية.

كلمات مفتاحية: نظام محاسبة استهلاك الموارد، القدرة التنافسية، مؤسسة IBACHE.

تصنيفات JEL : D61 ، G21 ، M49.

Abstract :

The study aims to shed light on the Resource Consumption Accounting (RCA) system as one of the modern systems for cost accounting, which came as a result of the criticism directed at the traditional systems of cost accounting and as a response to developments that occurred in the contemporary business environment, and to clarify its effective contribution to supporting the competitiveness of the economic institution by applying to one of the Algerian economic institutions represented by the institution (IBACHE), and the study found that the application of the (RCA) system contributes to supporting the competitiveness of the institution under study through its ability to detect the idle production capacity, which exceeded 45% in the enterprise's resource pools and not being charged on products, which reflects on the accurate determination of production costs and access to competitive prices.

Keywords: Resource consumption accounting system, competitiveness, institution (IBACHE).

JEL Classification Cods : D61 ؛G21؛ M49

المؤلف المرسل: بن الدين محمد، الإيميل: mustadine@yahoo.fr

المقدمة:

في ظل ما تشهده بيئة الأعمال المعاصرة من تغيرات وتطورات تكنولوجية وتزايدا رهيبا في حدة المنافسة، أضحي بقاء المؤسسة وإستمرارها في حضم هذا المحيط التنافسي مرهون بمدى قدرتها على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، إلا أنه و في ظل عجز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة أفرز ذلك الكثير من الإضطرابات والتعقيدات والأزمات للمؤسسات الإقتصادية التي وجدت نفسها مضطرة للتكيف مع هذه الأوضاع بغية المحافظة على مركزها التنافسي، الأمر الذي جعلها تبحث عن أساليب وطرق حديثة لإدارة التكلفة بالشكل الذي يؤدي إلى إنتاج منتجات بأقل تكلفة لتدعيم مركزها التنافسي في السوق.

أدت الإنتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية من حيث عدم قدرتها على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج (RCA) بصورة ملائمة و دقيقة وعدم مواكبتها لتطورات البيئة التنافسية الحديثة، إلى ظهور نظام محاسبة إستهلاك الموارد من بين المداخر الحديثة لإدارة التكلفة والذي يهدف إلى تقديم معلومات أكثر دقة تساعد في تخطيط الموارد والتخصيص الدقيق للتكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية بدقة مما يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في عجز الأنظمة التقليدية للتكاليف المطبقة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وعدم مواكبتها للتطورات البيئية التنافسية الحديثة، وعدم إهتمامها بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لاسيما نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) بالرغم من الدور الهام الذي يلعبه في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال قدرة هذا النظام عن الكشف عن الطاقة الإنتاجية العاطلة وعدم توزيعها على الإنتاج. بحيث تتبلور الإشكالية الرئيسية لدراستنا حول التساؤل التالي:

كيف يمكن لنظام محاسبة إستهلاك الموارد أن يساهم في دعم القدرة التنافسية لمؤسسة إيباش (IBACHE) في ظل

إعتمادها على النظام التقليدي للتكاليف؟

فرضية الدراسة :

إعتمادا على الإشكالية المطروحة، فإن دراستنا تسعى إلى إثبات أو رفض الفرضية الأساسية التالية " يساهم نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج بمؤسسة (IBACHE) مقارنة بمظام التكاليف التقليدي المطبق بالمؤسسة من خلال قدرة هذا النظام عن الكشف عن الطاقة الإنتاجية العاطلة وعدم توزيعها على الإنتاج مما يساعد على دعم القدرة التنافسية للمؤسسة ".

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الدور الذي يلعبه نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة، خاصة وفي ظل حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى تحديث نظمها المحاسبية لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال التي تتميز بحدة المنافسة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، وتبيان دوره في الكشف عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على الإنتاج مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج ورفع القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تقسيمات الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والفرضية الرئيسية تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية :

- الإطار النظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

- دور نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة

- مقترح كيفية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بمؤسسة إيباش (IBACHE) بأدرار.

الدراسات السابقة :

- دراسة (ناصر ومصطفي، 2018) بعنوان: أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية " دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية "، وهي مقال منشور بمجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية الصادرة عن جامعة الكوفة، العراق، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية في قطاع الخدمات اللوجستية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع طبيعة منشآت الخدمات، والتي تتميز بتعدد وتنوع الموارد وعدم تجانسها، وأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعد مدخل شامل ومتكامل لأنظمة إدارة التكلفة، بوصفه يوفر حلاً أفضل للمشاكل التي تواجه الشركة من خلال تخصيص التكاليف الغير مباشرة بصورة أكثر دقة.

- دراسة (صلاح و باسم، 2020) بعنوان: تقنية محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكاليف - بحث تطبيقي في الشركات العامة للصناعات النسيجية في الحلة، وهي مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الإدارية، العراق، بحيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد التقنيات الحديثة التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة، وتوضيح مدى إمكانية الاستفادة منها لدى الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى إدارة التكلفة بتخفيضها وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية عن طريق إيجاد الأساليب المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها، وتوصلت الدراسة إلى: أن نظام (RCA) يقدم معلومات أكثر واقعية وذلك عن طريق تحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها وعدم تحميلها على المنتج، مما يساعد الإدارة في الإستغلال الأمثل للطاقة.

- دراسة (عقيل وميشم، 2019) بعنوان: دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعة المطاطية والإطارات معمل إطارات بابل-، وهي مقال منشور بمجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية الصادرة عن جامعة الكوفة، العراق، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى فاعلية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة المنتج كأحد المداخل المتطور في تخصيص التكاليف وقد تم تطبيق الدراسة في معمل إطارات بابل أحد معامل

الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يساهم في إحتساب التكاليف بشكل أكثر دقة والوصول إلى أسعار تنافسية.

- (وليد سمير، 2020) بعنوان: إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال- دراسة ميدانية-، مجلة البحوث المالية الصادرة عن جامعة بور سعيد، مصر، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تدفق الموارد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف، وتوصلت الدراسة إلى ان الإطار المقترح يساهم في توفير معلومات تساعد على تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال.

أولاً: الإطار النظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

سنشير من خلال هذا المحور إلى مختلف المفاهيم والمبادئ التي يعتمد عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) بالإضافة إلى أهمية وأهداف هذا النظام، وأخيراً سنعرض على متطلبات وخطوات تطبيقه بالمؤسسة.

1- مفهوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA):

1-1 - نشأة محاسبة إستهلاك الموارد (RCA):

لقد أثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس على ظهور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في بداية القرن الواحد والعشرين بالتحديد في عام 2000 بحيث يعتبر أحد المداخل المتطورة لقياس وتخصيص التكاليف في أمريكا والعديد من الدول الأوروبية.

وفي الربع الأول من عام 2002 قامت مؤسسة Clopay والتي تعد من أكبر المؤسسات الأمريكية للصناعات البلاستيكية بالمشاركة في إتحاد الصناعات الدولية المتقدمة CAM-I بحيث يجتمع هذا الإتحاد كل ثلاثة أشهر لمناقشة الأمور المتعلقة بتطبيقات الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في مجال الصناعات التحويلية وغيرها من الصناعات ونتيجة لهذه المناقشات وافقت مؤسسة Clopay على تقديم تطبيق تجريبي لمبادئ محاسبة إستهلاك الموارد (عقيل، ميثم، 2019، ص 246).

وعليه فإن أول ظهور نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعود لسنة 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية وعدة دول أوروبية، كمدخل متطور في المحاسبة الإدارية يركز أساساً هذا المدخل على فلسفة التكلفة الألمانية (GPK) ودمجها بمبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أجل توفير معلومات تتميز بالدقة بهدف تعظيم قيمة المؤسسة (درويش، 2016، ص 107).

1-2- مفهوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA):

نظراً لكون نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) فإنه لا يوجد لحد الآن في أدبيات الفكر المحاسبي مفهوم شامل ومتفق عليه لهذا النظام، إلا أنه يمكننا عرض بعض المفاهيم منها ما يركز على فلسفته والبعض منها على مبادئه ومن أهمها ما يلي :

عرفه (Yilmaza & Ceran) بأنه " نظام جديد تقوم فلسفته على الجمع بين محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) الموجه نحو الموارد، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يركز على الأنشطة في توزيع التكاليف " (عمر السر، 2020، ص 224).

وفي تعريف آخر لـ (Develioglu) هو " نظام للمحاسبة الإدارية يقوم على مبدأ رئيسي مفاده أن سبب حدوث التكلفة هي الموارد وأن تخصيص التكلفة يتم وفقا لمقدار إستهلاك هذه الموارد، وهذه العملية تدعم المدراء في عملية إتخاذ القرار" (منال، ميعاد، 2017، ص 40) .

ويعرفه (Shuvankar Dey et all) بأنه "مدخل متكامل وشامل لإدارة التكلفة يركز بشكل رئيسي على خلق المعلومات لإتخاذ القرار الأمثل للوحدة ويقسم الموارد إلى موارد ذات طاقة غير إنتاجية وموارد ذات طاقة عاطلة ويقوم على ثلاثة مبادئ أساسية، السببية والإستجابة والعمل من أجل إستهلاك الموارد ونمذجة التكاليف " (Shuvankar et all, 2014,) (P5) .

وفي تعريف آخر لـ (ناصر نور الدين) هو " نظام ذو نظرة مستقبلية يركز على تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني للموارد على أساس الكميات وبناءا على متطلبات موضوعات القياس التكاليفي، وإدارة الطاقة العاطلة من خلال مراعات العلاقة التبادلية بين الموارد مع بعضها البعض، وتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات بهدف ترشيد إدارة الموارد، مع العمل على الحد من الموارد التي لا تضيف قيمة، وكذلك العمل على زيادة الإيرادات بهدف تعظيم الربحية ودعم المركز التنافسي للمؤسسة" (ناصر، مصفى، 2018، ص 122) .

ويعرف (إبراهيم محمد حامد) " محاسبة إستهلاك الموارد على أنها عبارة عن أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكف للموارد وتوظيف الطاقة العاطلة (الفائضة)، بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة ودعم مركزها التنافسي " (إبراهيم، 2018، ص 39) .

من خلال المفاهيم المقدمة سابقا يمكن تعريف محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) بأنها إحدى نظم إدارة التكاليف الحديثة والذي تقوم فلسفته على الجمع بين نظام التكلفة الألمانية (GPK) ونظام (ABC)، والذي يهدف إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف عن طريق الربط بين كمية الموارد الفعلية المستهلكة والتكاليف المرتبطة بها وفقا لأهداف التكلفة، وتوفير المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد من خلال الكشف عن الموارد الغير المستخدمة (العاطلة) وعدم تخصيصها على أهداف التكلفة مما يساهم في خفض تكاليف الإنتاج ودعم المركز التنافسي للمؤسسة.

2. المفاهيم والمبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) :

2-1- المفاهيم التي يعتمد عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على عدة مفاهيم يمكن توضيحها من خلال ما يلي :

2-1-1-1- الموارد (Resources): تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي توجهها إلى موضوعات القياس التكاليفي وهي تعد مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، تعتبر النظرة الشاملة للموارد الركيزة الأولى التي يقوم عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في فهم وتحليل الموارد وعلاقة الموارد بالأنشطة (Tse, Maleen , 2009 , P42) .

2-1-1-2- مجتمعات الموارد (Resources Pools): تعتبر مجتمعات الموارد تجميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحد، وتتطلب تجميع بيانات عن المدخلات من الموارد والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة (محمد، 2013، ص 91).

2-1-1-3- العلاقة التشابكية بين مجتمعات الموارد (Resources Interrelationships): يتميز نظام محاسبة إستهلاك الموارد بأن إستهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في إستهلاكها، وإنما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجتمعات الموارد وبين مجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض (محمد، 2013، ص 92).

2-1-1-4- مسببات التكلفة الخاصة بالموارد (مسبب إستهلاك الموارد) (Resources Cost Driver): يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب إستهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجتمعات الموارد على موضوعات القياس التكاليفي (وليد، 2020، ص 534).

2-1-1-5- موضوعات القياس التكاليفي (Cost Object): تمثل موضوعات القياس التكاليفي الأهداف التي يتم ربط التكاليف بها أو الغرض من نشأة التكاليف وتدفع الكلفة من مجتمعات الموارد إلى أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، العمليات الإنتاجية، الخدمات، العملاء)، مع عدم تحميل تلك الأهداف بتكاليف الطاقة العاطلة مما يؤدي إلى حساب التكاليف بشكل أكثر دقة وبالتالي تنمية المركز التنافسي للمؤسسة (صلاح، باسم، 2020، ص 534) .

2-2- مبادئ نظام محاسبة إستهلاك الموارد: يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أساسية السببية، الإستجابة، ووضوح العمل، يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

2-2-1- مبدأ السببية (Causality): وفق هذا المبدأ يجب أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة من خلال دلالة سلسلة القيمة بالمؤسسة، وهو ما يؤدي إلى إستبعاد التخصيص الغير الدقيق والمدروس بين مجتمعات الموارد، ويرتكز هذا المبدأ أساساً على الارتباط والصلة ومربرات التكلفة بغرض ترشيد اتخاذ القرارات بالمؤسسة الإقتصادية (Syed Ajaz, Mehboob, 2011, P762)

2-2-2- مبدأ الإستجابة (Responsiveness): يشترك مع مبدأ السببية في التركيز على سلوك التكلفة، إذ يصف العلاقة بين المخرجات الكمية والمدخلات الكمية، كما يحكم على علاقة التكاليف الثابتة والتناسبية بين مجتمعات الموارد من خلال الإستجابة، إذ تكون الإستجابة إما في شكل إستجابة ثابتة أو إستجابة تناسبية (ناصر، مصفى، 2018، ص 124).

2-2-3- مبدأ وضوح العمل (Work Visibility): حيث أن هذا المبدأ مستمد من نظام (ABC) ففي بعض الأحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذلك فإنه 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 (محمود، دنيا، 2016، ص 13).

3- أهداف وأهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA)

3-1. أهداف نظام محاسبة إستهلاك الموارد: يمكن حصر أهم أهداف محاسبة إستهلاك الموارد في النقاط التالية :

- تقديم إطار متكامل عن الموارد داخل المؤسسة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقة التبادلية فيما بينها وكيفية الإستغلال الكفئ لها، كما تحدد العلاقة بين الموارد والأنشطة، مما يساعد الإدارة في فهم أفضل لأوجه إستهلاك الموارد، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة؛

- قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة أو الغير مستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل؛

- الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المؤسسة مما يؤدي إلى التخصيص الدقيق للتكاليف من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم فقط من الموارد، وهذا ما يؤدي إلى الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من إتخاذ القرار الأمثل لإستخدام هذه الموارد غير المستخدمة (علي مجاهد، 2019، ص 464)؛

- حل الكثير من المشاكل ذات العلاقة بتحديد سلوك التكاليف وتبعها وربطها بعمليات إتخاذ القرارات المختلفة؛

- الربط بين مجتمعات الموارد والمسؤول عنها والتي تسهم في توفير معلومات تساعد في تقييم أداء مراكز الأنشطة المختلفة؛

- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الإنحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيم المناظرة لها مما يتيح تحديد الحجم الحقيقي للمسؤولية وإتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية المناسبة (صلاح، باسم، 2020، ص 558)

3-2- أهمية نظام محاسبة إستهلاك الموارد: يمكن عرض أهمية هذا انظام من خلال النقاط التالية (إبراهيم، 2018، ص40):

- يتأسس عمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد، لتوفير معلومات ذات جودة عالية؛

- يجمع بين أهم نظامين عالميين وهما نظام التكلفة الألمانية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد على التحليل عند أدنى مستويات التشغيل؛

- أنه يفرق بين إمتلاك الموارد وإستهلاكها؛

- يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكفئ للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة ودعم مركزها التنافسي؛

- أنه أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر إرتباطا بعمليات التشغيل.

4- متطلبات وخطوات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) بالمؤسسة

4-1- خطوات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد: تمر آلية تطبيق نظام (RCA) بالمؤسسة الخطوات التالية (إبراهيم، 2018، ص 39) :

- تشكيل مجتمعات التكلفة ويكون ذلك من خلال تجميع الموارد مع بعضها البعض بناء على الخصائص المشتركة لهذه الموارد (التكنولوجيا، الألات، المهارات)، وبهذا فإن تركيز النظام ينصب على الموارد بدل الأنشطة، ويميز نظام (RCA) بين نوعين من تكاليف مجتمعات التكلفة :

- التكاليف الرئيسية القابلة للتتبع لمجمع التكلفة بشكل مباشر؛

- التكاليف الثانوية التي توزع من مجتمعات تكلفة أخرى إلى مجمع التكلفة المقصود (Balakrishnan et all , 2012, P13).

- فرز التكاليف في كل مجمع تكلفة موارد إلى قسمين يحوي أحدهما التكاليف الثابتة والأخر التكاليف المتغيرة؛

- تحديد معدلات (محركات) تكلفة منفصلة لكل قسم من قسمي مجمع تكلفة الموارد (الثابت والمتغير) لتستخدم في توزيع التكاليف هذا القسم؛

- توزيع تكاليف كل قسم من القسمين (الثابت والمتغير) بشكل منفصل ومستقل على أهداف التكلفة أو على مجتمعات تكلفة الأنشطة التي تعيد توزيعها على أهداف التكلفة بواسطة محركات تكلفة الأنشطة (محمد هيثم، 2013، ص 55) .

4-2- متطلبات تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد: يتطلب التطبيق السليم لنظام (RCA) التقيد بعدة قواعد سنورد أهمها فيما يلي (وليد، 2020، ص 534) :

- التركيز على الموارد ذات التكلفة العالية، والتي يجب معالجتها بطريقة صحيحة عن طريق إختيار مسببات إستهلاك الموارد الأكثر ملائمة وأن الخطأ في هذا الإختيار سوف يؤدي إلى تشويه كبير جدا بعكس مسبب إستهلاك الموارد الأقل تكلفة تكون تكلفة الخطأ فيه أقل؛

- التركيز على الموارد التي يكون نمط إستهلاكها يختلف جوهريا بين الخدمات المختلفة،

- التركيز على الموارد التي لا تتأثر بمسببات لا تستند إلى الحجم أي التي لا تتأثر بالمسببات التقليدية مثل عدد ساعات العمل أو عدد ساعات العمل الألية.

ثانيا: دور نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة

سنبرز من خلال هذا المحور مساهمة نظام أـ (RCA) في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة ولأجل ذلك سنشير أولا إلى الإطار النظري للقدرة التنافسية بعرض مفهومها وأهميتها ومؤشرات قياسها بالمؤسسة ثم توضيح مساهمة هذا النظام دعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

1- الإطار النظري للقدرة التنافسية للمؤسسة

1-1- مفهوم وأهمية القدرة التنافسية:

1-1-1- مفهوم القدرة التنافسية للمؤسسة: إن للقدرة التنافسية عدة مفاهيم أهمها :

فحسب التقرير الصادر عن منظمة " Price Water House Coopers Developpement " سنة 2002 تعرف القدرة التنافسية للمؤسسة بأنها " القدرة التي تملكها المؤسسة في وقت ما لمقاومة منافسيها، أما المردودية أو الإنتاجية ماهما إلا مقياسين جزئيين من مجموعة أكثر شساعة تدعى التنافسية " (مباركي، 2014، ص 174).

وفي تعريف آخر لـ هيئة التجارة والصناعة البريطانية القدرة التنافسية للمؤسسة هي " القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب، وهذا يعني تلبية إحتياجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى" (بلخير، داني، 2018، ص 87).

ويرى الاقتصادي "Porter" أن التنافسية هي " قدرة المؤسسة على توفير تجديلات وتحسينات مستمرة تعمل على جذب ودعم النشاطات التي تحقق التفوق والتميز على الآخرين" (بوعقل، 2019، ص 22).

وفي تعريف آخر هي " قدرة المؤسسة على تقديم مجموعة واسعة من المنتجات ذات حاذبية (من ناحية التكلفة، النوعية، خدمات ما بعد البيع، أو أي ميزة نسبية أخرى) تساعد على الحفاظ أو على زيادة حصتها السوقية لمواجهة منافسيها في السوق " (مباركي، 2014، ص 174).

1-1-2- أهمية القدرة التنافسية: تنبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة، لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد وإستخدامها وتشجيع الإبداع والإبتكار، مما يؤدي إلى تحسين وتعزيز الإنتاجية والإرتقاء بمستوى معيشة المستهلكين عن طريق تخفيض التكاليف والأسعار (ححرف، 2011، ص 42)، كما تساعد في القضاء على أبرز عقبة تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية وهي عقبة ضيق السوق المحلي التي تحول دون الإستفادة من وفرورات الحجم الكبير (دحماني، 2017، ص 149).

1-2- إستراتيجيات ومؤشرات قياس القدرة التنافسية في المؤسسة:

1-2-1- الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة:

لقد قسم بوتر الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة إلى ثلاثة إستراتيجيات للتفوق على المؤسسات المنافسة في صناعة معينة وهي: إستراتيجية خفض التكلفة، إستراتيجية التميز، إستراتيجية التركيز.

أ. **إستراتيجية خفض التكلفة:** مبدأ هذه الإستراتيجية هو أن تقوم المؤسسة بتقديم وعرض منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنتجات التي يقدمها منافسيها في نفس المجال، بحيث تتطلب هذه العملية حسن الإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وكذلك قيام المؤسسة بالتحسينات أو التغيرات في المنتجات والتي تقلل من التكلفة (بن سعد، 2017، ص 248).

ب. **إستراتيجية التمييز:** تتطوي هذه الإستراتيجية على إنشاء منتج أو خدمة ينظر لها من قبل الزبائن على أنها متميزة، ويمكن تحقيق هذا التميز عن طريق التصميم، العلامة التجارية، شبكة الموزعين أو خدمات العملاء (بن الشايب، 2011، ص 217).

ج- **إستراتيجية التركيز:** مبدأ هذه الإستراتيجية هو إهتمام وتركيز المؤسسة على قسم معين من السوق أو منطقة جغرافية محددة بدلا من تغطية السوق بأكمله وبالتالي إهتمامها يتركز على فئة عملاء معينة لتلبية حاجاتهم، ففكرة هذه الإستراتيجية أن

المؤسسة قد تحقق نجاعة أكبر من خلال إهتمامها بفئة قليلة من الزبائن بدلا من إهتمامها بزبائن السوق كله (بن سعد، 2017، ص 249).

1-2-2- مؤشرات قياس القدرة التنافسية للمؤسسة:

يمكن التعرف على موقع المؤسسة من التنافسية بشكل نسبي من خلال عدة مؤشرات أهمها: الربحية، تكلفة الصنع (الإنتاج) وذلك من خلال مقارنة أداء المؤسسة في السوق بأداء منافسيها:

أ- الربحية: يشكل الربح مؤشرا كافيا على التنافسية الحالية للمؤسسة ومقياسا لها وإذا كانت ربحية المؤسسة التي تريد البقاء في السوق ينبغي أن تمتد إلى فترة من الزمن، فإن القيمة الحالية لأرباح المشروع تتعلق بالقيمة السوقية له، وتسمى نسبة القيمة السوقية للدين ورؤس الأموال الخاصة بالمؤسسة على تكلفة إستبدال أصوله بمؤشر (Tobin, Sp) وإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فإن المؤسسة لا تحتل مكانة تنافسية في السوق (دحمان، 2017، ص 149).

ب. تكلفة الصنع (الإنتاج): تعتبر تكلفة الصنع مؤشرا هاما للتنافسية المؤسسة، حيث أنه كلما كانت التكلفة المتوسطة للإنتاج أقل من سعر البيع أدى إلى تحقيق الأرباح، كما أنه إذا كانت التكلفة المتوسطة للإنتاج أقل من تكلفة المنافسين في قطاع معين وفي إطار منتجات متماثلة ومتجانسة يعتبر مؤشرا كافيا لتحديد تنافسية المؤسسة.

ج. الإنتاجية الكلية للعوامل : يكون نشاط المؤسسة تنافسيا إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه مساوية أو أعلى منه لدى المؤسسات المنافسة، ومن الممكن إجراء مقارنة نمو الإنتاجية الكلية لعدة مؤسسات سواء على المستوى المحلي أو الدولي، حيث أن الإنتاجية الكلية تتأثر بعدة عوامل: كالتغيرات التقنية، تحرك دالة التكلفة نحو الأسفل، تحقيق وفورات الحجم .. الخ (بن سعد، 2017، ص 251).

2. مساهمة نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة

لقد ذكرنا فيما سبق أن خفض التكلفة تعد من بين الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة، تعمل من خلالها المؤسسة على توفير منتجات بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين مما يسمح لها بتحقيق ودعم قدرتها التنافسية والتموقع بشكل أفضل في السوق، ولتحقيق هذه الإستراتيجية كان لا بد على المؤسسة تبني أنظمة وأساليب تكاليف حديثة للتحكم الدقيق في التكلفة وتدنيها إلى أدنى حد ممكن (تومي ، 2020، ص 2)، ومن بين أهم هذه الأنظمة نجد نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) الذي يعمل على دعم القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال:

- يعد نظام (RCA) أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكف للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة / الفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة ودعم مركزها التنافسي³⁴؛

- يعمل هذا نظام على تحليل الموارد مع تحديد الموارد التي تصيف قيمة والموارد التي لا تصيف قيمة، وما إذا كان قد تم إستغلال الموارد بالكامل لتحقيق أقصى قيمة ممكنة وبالتالي القضاء على الطاقة العاطلة، وهو ما يتماشى مع البيئة التنافسية والتي تسعى نحو الإستخدام الأمثل للموارد لتدعيم المركز التنافسي (ناصر، مصطفى، 2018، ص 120)؛

- يمكن هذا النظام من الكشف عن الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها وعدم تخصيصها على الإنتاج، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة في التوجه السليم لإدارة تلك الطاقة وإستغلالها أو إتخاذ القرار المناسب بشأنها خدمة لأهداف وغايات المؤسسة الاقتصادية (صلاح، باسم، 2020، ص 536) ؛

- يساعد كذلك في القضاء على الدافع لخفض أسعار البيع بشكل غير إستراتيجي للتلاعب بشكل مصطنع بتخصيص التكاليف إلى منتجات محددة (عقيل وميثم، 2019، ص 250).

ثالثا: مقترح لكيفية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بمؤسسة إيباش (IBACHE) بأدرار.

1- تقديم المؤسسة:

تعتبر مؤسسة إيباش (IBACHE) للأشغال العامة والبناءات المعدنية من أهم المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، نظرا للنشاط الذي تقوم به في مجال الأشغال الكبرى للبناء والبناءات المعدنية، وهي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد تأسست الشركة سنة 1998 بموجب عقد تأسيسي يحمل الرقم 08892023 B98 وبدأت نشاطها برأس مال يقدره بـ 100.000.00 دج والذي إرتفع ليصبح 40.000.000.00 دج سنة 2014، نشاطها الرئيسي هو مقاوله أشغال البناء، أما نشاطها الثانوي هو الإنتاج الصناعي المتمثل في البناءات المعدنية وكراء معدات وألات البناء، ويقع مقرها بشارع بيد محمد أدرار فرع الأشغال العامة، أما بالنسبة لفرع البناءات المعدنية يقع بمنطقة النشاطات الصناعية بولاية أدرار.

2- اهداف من المقترح:

يهدف هذا المقترح إلى تقديم إطار لتوضيح كيفية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وتبيان دوره في دعم القدرة التنافسية لمؤسسة إيباش (IBACHE) بأدرار، من خلال قدرة هذا النظام على الكشف الطاقة الإنتاجية الغير مستغلة، وتحديد تكلفتها وعدم تحميلها على الإنتاج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج والتي تعد من أهم الإستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسة الاقتصادية لتدعيم قدراتها التنافسية، خاصة وفي ظل إعتقاد المؤسسة محل الدراسة على النظام التقليدي للتكاليف لتحديد تكاليف الإنتاج وتسعيرها.

حيث تقوم المؤسسة بإنتاج العديد من المنتجات المعدنية، غير أننا سنركز في دراستنا هذه على أهم المواد المنتجة بالمؤسسة بإستمرار والتي تتميز بقابلية التسويق وذات الربح المدروس حسب طلب السوق وهي ثلاثة أنواع من الأعمدة الكهربائية والتي تحمل المراجع : 106 Bs 66، 96 Bs 66، Condalabre Rond 5m، وعليه قبل التطرق كيفية تطبيق نظام (RCA) وتوضيح مساهمته في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة سنعرج أولا إلى الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها لسنة 2018.

3- تكلفة المنتجات وسعر بيعها وفقا لنظام التكاليف التقليدي المعتمد من طرف المؤسسة لسنة 2018.

من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة تبين للباحث بأن فرع البناءات المعدنية بالمؤسسة محل الدراسة يستخدم النظام التقليدي في حساب تكاليف الإنتاج، بحيث يقوم قسم المحاسبة بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف المنتجات المعدنية باستخدام طريقة التكاليف الكلية من خلال ثلاثة خطوات أساسية:

- تحديد مجموع التكاليف المباشرة من مواد وأجور مباشرة الخاصة بمنتج؛

- تحديد مجموع التكاليف الغير المباشرة وتخصيصها على المنتجات على أساس حجم الإنتاج من خلال العلاقة التالية :

$$\text{معدل التحميل} = \text{مجموع التكاليف الغير مباشرة} / \text{مجموع كميات الإنتاج}$$

- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة من خلال العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الوحدة المنتجة} = \text{مجموع التكاليف المباشرة} + \text{نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة}$$

- تحديد سعر بيع المنتجات المعدنية من خلال العلاقة التالية :

$$\text{سعر بيع المنتج} = \text{تكلفة المنتج} + \text{هامش الربح}$$

بحيث أن النسبة المقررة من طرف المؤسسة محل الدراسة في إحتساب هامش الربح هي 20% من تكلفة المنتج.

والجدول الموالي يوضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج وتسعيرها وفق نظام التكاليف التقليدي المطبق بالمؤسسة.

الجدول (1) تكلفة المنتجات وسعر بيعها وفق نظام التكاليف المعتمد بالمؤسسة لسنة 2018

الوحدة: دج

المنتجات				
Condelabre Rond 5m	Support 96 Bs 66	Support 106 Bs 66	التكلفة	البيان
1.964.000	572.000	2.227.200	4.763.200	المواد الأولية
240.000	32.000	102.400	374.400	أجور المستخدمين
2.204.000	604.000	2.329.600	5.137.600	مجموع التكاليف المباشرة
200	10	32	-	كمية الإنتاج
11.020	60.400	72.800	-	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
6.156.117				مجموع التكاليف الغير مباشرة
242				مجموع كمية الإنتاج
25.438,5	25.438,5	25.438,5	-	نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
36.458,5	85.838,5	98.238,5	-	تكلفة الوحدة المنتجة
7.291,7	17.167,5	19.647,5	-	هامش الربح 20%
43.750,2	103.006	117.886	-	سعر البيع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المعطيات المقدمة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ظهور المنتج Support₁₀₆ BS 66 بتكلفة أعلى تقدر بـ 98.238,5 دج يلي ذلك المنتج Support₁₀₆ BS 66 بتكلفة تقدر 85.838,5 دج، وأخير المنتج Condalabre Rond 5m بتكلفة تقدر بـ 36.458,5 دج.

4- تكلفة المنتجات وتسعيرها وفقا لنظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) بمؤسسة (IBACHE) لسنة 2018.

لغرض تطبيق نظام (RCA) بالمؤسسة محل الدراسة تتبع الخطوات التالية:

4-1- حصر وتحديد الموارد المتاحة التي تم إنفاقها على المنتجات بالمؤسسة:

يتم من خلال هذه الخطوة حصر وتحديد الموارد التي تم إستهلاكها في العملية الإنتاجية خلال سنة 2018، ويمكن توضيح حجم الموارد المستهلكة خلال هذه الفترة بالمؤسسة محل الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول (2): التكاليف المصروفة على منتجات مؤسسة (IBACHE) لسنة 2018 الوحدة: دج

المبلغ	البيان
374.400	أجور المستخدمين
4.763.200	المواد الأولية
33.467	وقود ومحروقات
188.793	مصاريف الإيجار
157.327	مصاريف الكهرباء، الغاز، الماء، ومواد التنظيف
128.743	إصلاح وصيانة الآلات
14.320	قرطاسية ومطبوعات
22.884	مصاريف صيانة وإستخدام أجهزة الإعلام الألي
26.888	مصاريف الأنترنت والهاتف
42.907	مصاريف وأتعاب الخبراء الخارجيين
5.540.788	مصاريف الإهلاك
11.293.717	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المعطيات التقديرية المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

4-2- تحديد تكاليف مجتمعات الموارد ومحركاتها :

بعد حصر وتحديد الموارد المتاحة التي تم إنفاقها على المنتجات بالمؤسسة، يتم من خلال هذه الخطوة تحديد مجتمعات تكاليف الموارد المتماثلة في مجتمعات تتناسب مع طبيعة عملها، والتي تتكون من :

- عناصر التكاليف المباشرة: وتتمثل في (مجمع الأجرور المباشرة، مجمع المواد المباشرة) والتي تخص مختلف الأقسام الإنتاجية التي تسهم في إنتاج المنتجات المعدنية بالمؤسسة

- عناصر التكاليف الغير المباشرة: وتخص جميع مجتمعات التكاليف عدا مجمع الأجرور المباشرة والمواد المباشرة، ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية بالمؤسسة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الوحدة: دج

الجدول (3): تحديد الموارد المتماثلة في المجموعات المناسبة

الرقم	مجموعات الموارد	الموارد	تكلفة المجموع	محرك التكلفة
1	مجمع الأجور المباشرة	أجور المستخدمين	374.400	مباشر
2	مجمع المواد المباشرة	المواد الأولية	4.763.200	مباشر
3	مجمع الأجور الغير المباشرة	أتعاب الخبراء الخارجيين	42.907	ساعات عمل الخبراء
4	مجمع مصاريف التشغيل	وقود ومحروقات	5.920.375	ساعات إشتغال الألات
		الكهرباء، الغاز، الماء، ومواد التنظيف		
		الإيجار		
		الإهتلاكات		
5	مجمع خدمات الصيانة	إصلاح وصيانة الألات	128.743	عدد التدخلات
6	مجمع المصاريف الإدارية	قرطاسية ومطبوعات	64.092	ساعات العمل
		مصاريف صيانة وإستخدام أجهزة الإعلام الأي		
		مصاريف الأنترنت والهاتف		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول (2).

4-3- فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد :

وفقا لنظام (RCA) يتم نمذجة جميع الموارد المستهلكة جنبا إلى جنب مع جميع التكاليف المرتبطة بها والتي يطلق عليها ثابتة أو تناسبية (متغيرة)، وعليه من خلال هذه الخطوة سيتم فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد، بحيث تقدر نسبة التكاليف المتغيرة ب 30 % من مجموع التكاليف حسب مصلحة المحاسبة بالمؤسسة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الوحدة: دج

الجدول (4): التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد

مجموعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الإجمالي
مجمع الأجور المباشرة	أجور المستخدمين	374.400	-	374.400
	المجموع	374.400	-	374.400
مجمع المواد المباشرة	المواد الأولية	4.763.200	-	4.763.200
	المجموع	4.763.200	-	4.763.200
مجمع الأجور الغير المباشرة	أتعاب الخبراء الخارجيين	30.035	12.872	42.907
	المجموع	30.035	12.872	42.907
مجمع مصاريف التشغيل	وقود ومحروقات	23.427	10.040	33.467
	الكهرباء، الغاز، الماء، ومواد التنظيف	110.129	47.198	157.327
	الإيجار	132.155	56.638	188.793
	الإهتلاكات	3.878.552	1.662.236	5.540.788
	المجموع	4.144.263	1.776.112	5.920.375

استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة
تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار -

128.743	38.623	90.120	إصلاح وصيانة الآلات	مجمع خدمات الصيانة
128.743	38.623	90.120	المجموع	
14.320	-	14.320	قرطاسية ومطبوعات	مجمع المصاريف الإدارية
22.884	-	22.884	مصاريف صيانة واستخدام أجهزة الإعلام الألي	
26.888	8.066	18.822	مصاريف الأنترنت والهاتف	
64.094	8.066	56.026	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول (3).

4-4- حساب معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجمع تكلفة الموارد

يتم من خلال هذه الخطوة تقسيم التكاليف الثابتة والمتغيرة لكل مورد على الطاقة النظرية والتي تم تحديدها بناء على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (5): معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجمع تكلفة على أساس الطاقة النظرية الوحدة: دج

معدل التكلفة المتغير	معدل التكلفة الثابت	الطاقة النظرية	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	مجمعات الموارد
321,8	750,875	40 ساعة	12.872	30.035	مجمع الأحمال الغير المباشرة
1.233,41	2.878	1440 ساعة	1.776.112	4.144.263	مجمع مصاريف التشغيل
1.072,86	2.503,33	36 تدخل	38.623	90.120	مجمع خدمات الصيانة
6,72	46,68	1200 ساعة	8.066	56.026	مجمع المصاريف الإدارية

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول (4)

4-5- تحديد تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد :

من خلال هذه الخطوة تحديد التكاليف المستهلكة بمجمعات الموارد من خلال العلاقة التالية :

تكلفة الموارد المستهلكة = (عدد الساعات المستهلكة من الطاقة الإنتاجية للموارد الثابتة X معدل التحميل الثابت) + (عدد الساعات المستهلكة من الطاقة الإنتاجية للموارد المتغيرة * معدل التحميل المتغير).

الجدول (5): تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد (الوحدة (د ج)

مجمعات الموارد	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد المتغيرة	معدل التحميل الثابت	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد المتغيرة	معدل التحميل المتغير	تكلفة المجموع
مجمع الأحرور الغير المباشرة	21 ساعة	750,875	9 ساعة	321.8	18.644,58
مجمع مصاريف التشغيل	910 ساعة	2.878	390 ساعة	1.233,41	3.100.010
مجمع خدمات الصيانة	18 تدخل	2.503,33	12 تدخل	1.072,86	57.934,32
مجمع المصاريف الإدارية	700 ساعة	46,68	300 ساعة	6,72	34.692

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول (4)

4-6- تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد من خلال طرح إجمالي تكلفة الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد من إجمالي تكاليف مجمع كل مورد ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول (6): تكاليف الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد (الوحدة (د ج)

مجمعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف المستهلكة	تكلفة الطاقة العاطلة	نسبة الطاقة العاطلة
مجمع الأحرور الغير المباشرة	42.907	18.644,58	24.262,42	56.54 %
مجمع مصاريف التشغيل	5.920.375	3.100.010	2.820.365	47.63 %
مجمع خدمات الصيانة	128.743	57.934,32	70.808,68	55 %
مجمع المصاريف الإدارية	64.092	34.692	29.400	45.87 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول (5)، (2).

4-7- توزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات:

من خلال هذه الخطوة يتم القيام بتوزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات، وذلك بضرب المقدار المستهلك لكل منتج من الطاقة الإنتاجية للموارد (الثابت، المتغيرة) في معدل التحميل (الثابت، المتغير) كل ويمكن وقد بلغت الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد الثابتة والمتغيرة لكل منتج توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار -

الجدول (7): توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على المنتجات الوحدة: دج

Condelabre Rond 5m		Support 96 Bs 66		Support 106 Bs 66		
الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	مجتمعات الموارد
6 ساعات	10 ساعات	1 ساعة	4 ساعة	2 ساعة	7 ساعة	مجموع الأجور المباشرة
240 ساعة	530 ساعة	50 ساعة	180 ساعة	100 ساعة	200 ساعة	مجموع مصاريف التشغيل
8 تدخل	12 تدخل	1 تدخل	2 تدخل	3 تدخل	4 تدخل	مجموع خدمات الصيانة
190 ساعة	460 ساعة	40 ساعة	90 ساعة	70 ساعة	150 ساعة	مجموع المصاريف الإدارية
1.896.567,19		593.585,02		735.558.345		نصيب المنتج من المجموع
200		10 وحدة		32 وحدة		كمية الإنتاج
9.482,83		59.358,502		22.986,2		نصيب الوحدة من المجموع
11.020		60.400		72.800		نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
20.502,83		119.758,502		95.786,2		تكلفة المنتج

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول (1)، (6).

5- مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة

لغرض توضيح مساهمة نظام (RCA) في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة، سنقوم بإجراء مقارنة تكلفة الإنتاج وفق نظام التكاليف المعتمدة بالمؤسسة ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، وتبيان مدى تأثيره على الأسعار المعتمد من قبل المؤسسة.

الجدول (8): مقارنة أسعار بيع المنتجات بين نظام التكاليف التقليدي المعتمد ونظام (RCA)

نظام التكاليف التقليدي المعتمد			
سعر البيع	هامش الربح (20%)	تكلفة الوحدة	المنتجات
117.886	19.647,5	98.238,5	Support 106 Bs 66
103.006	17.167,5	85.838,5	Support 96 Bs 66
43.750,2	7.291,7	36.458,5	Condelabre Rond 5m
نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)			
سعر البيع	هامش الربح (20%)	تكلفة الوحدة	المنتجات
114.943,44	19.157,24	95.786,2	Support 106 Bs 66
143.710,20	23.951,7	119.758,502	Support 96 Bs 66
24.603,396	4.100,566	20.502,83	Condelabre Rond 5m

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول (1)، (7).

من خلال الجدول أعلاه الدور الفعال الذي يلعبه نظام (RCA) في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال قدرة هذا النظام على الإستغلال الأمثل للموارد مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج والوصول إلى أسعار تنافسية، بحيث نلاحظ الفرق الكبير بين أسعار المنتجات وفق النظام التقليدي المعتمد والأسعار وفق نظام (RCA)، بحيث نلاحظ إنخفاض أسعار بيع المنتجين 66 BS 106 Support، 66 BS 96 Support في ظل النظام التقليدي المعتمد وإرتفاعها في ظل نظام (RCA)، ويمكن إرجاع هذا الإنخفاض إلى التوزيع الغير العادل للتكاليف للغير المباشرة بسبب اعتماد نظام التكاليف التقليدي المطبق على أساس توزيع واحد (حجم الإنتاج) ومن جهة أخرى نلاحظ كذلك إرتفاع سعر بيع Condalabre Rond 5m في ظل نظام التكاليف التقليدي مقارنة بسعر بيعه في ظل نظام (RCA)، ويعزى هذا الإختلاف قدرة نظام (RCA) على الكشف عن الطاقة العاطلة وعدم توزيعها على الإنتاج، وهذا ما يدفعنا إلى قبول صحة الفرضية الرئيسية الموضوعية في مقدمة الدراسة.

الخلاصة:

على ضوء الجانب النظري و العملي للدراسة للدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والإستنتاجات نوجزها فيما يلي :

- تقوم فلسفة نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) على الجمع بين محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) الموجه نحو الموارد، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يركز على الأنشطة في توزيع التكاليف؛
- يحقق إستخدام نظام (RCA) إلى الوصول إلى قياس وتحديد تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة من خلال قدرته على الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المؤسسة؛
- يكشف نظام (RCA) عن الطاقة الإنتاجية الغير المستغلة ويحدد تكلفتها ضمن جميع أقسام ومجمعات الموارد بالمؤسسة ولا يوزعها على الإنتاج مما ينعكس إيجابا على تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- أثبت نظام (RCA) بكل مجمعات الموارد والتي تفوق نسبتها 45 % وهي نسبة مرتفعة جدا، ولهذا يجب إدارة المؤسسة العمل على إستغلال هذه الطاقة.

- ساهم نظام تطبيق نظام (RCA) بالمؤسسة محل الدراسة في تدعيم القدرة التنافسية على الإستغلال الأمثل للموارد مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج والوصول إلى أسعار تنافسية مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد.

التوصيات:

- التخلي كليا عن النظام التقليدي المعتمد بالمؤسسة، والتحول نحو تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) ؛
- ضرورة إستغلال الطاقة الإنتاجية العاطلة بالمؤسسة والتي فاقت نسبتها 45% على مستوى بكل مجمعات التكاليف الإنتاجية، ويكون ذلك إما من خلال زيادة حجم الإنتاج أو التوسع في الإنتاج من خلال إضافة منتجات جديدة.
- ضرورة تعميم تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لما له من دور فعال في التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج والخدمات، فضلا عن مساهمة الفعالة في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.

المصادر والمراجع:

- 1- إبراهيم محمد حامد بنحيت، (2018) محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، السودان.
- 2- بلخير فريد، داني الكبير معاشو، (2018)، دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة في الجزائر- دراسة ميدانية-، مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي الصادرة عن جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 3.
- 3- بن سعد وسيلة، بن سعيد محمد، (2017)، القدرة التنافسية كألية إستراتيجية لتحسين أداء المنظمات: تجربة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 13، العدد 15..
- 4- بن شايب محمد، (2011)، القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل تحديات السوق من خلال إدارة الجودة الشاملة، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 15، العدد 4.
- 5- بو عقل مصطفى، (2019)، تشخيص العوامل المؤثرة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر باستخدام أسلوب التحليل العاملي، مجلة تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SMEC)، الصادرة عن جامعة حسبية بن بوعلي الشلف الجزائر، العدد 2، المجلد 1.
- 6- حجر ف مبارك مسعود حجر ف، (2011)، أثر إستراتيجية المنظمة في تحسين القدرة التنافسية لدى المصارف التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- 7- حمزة جيلالي تومي، (2020)، دور تدنية التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة وحدة الصمامات بالبرواقية التابعة لمؤسسة Poval-، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد 01، المجلد 2.
- 8- دحماني زهيرة، (2017)، إدارة المعرفة كمدخل لدراسة تأثير الثقافة التنظيمية في تعزيز القدرة التنافسية للمنظمة- دراسة حالة منظمتي خدمة الهاتف النقال موبيليس وأوريدو في الجزائر-، أطروحة دكتوراه علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.
- 9- درويش عمار، (2016)، محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجليلي اليابس- سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
- 10- صلاح مهدي الكواز، باسم عبد الرحمن عبود القصاب، (2020)، تقنية إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكاليف (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العراق، العدد 63، المجلد 16.
- 11- عقيل حمزة حبيب الحسناوي، ميثم نعمة عبيد، (2019)، دور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في ترشيد تكلفة المنتج- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعة المطاطية والإطارات معمل إطارات بابل- ، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية الصادرة عن جامعة الكوفة، العراق، العدد 24.

- 12- علي مجاهد أحمد السيد، (2019)، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة إستهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة الصادرة عن جامعة كفر الشيخ كلية التجارة، مصر، العدد 7.
- 13- عمر السر الحسن محمد، وآخرون، (2020)، أثر محاسبة إستهلاك الموارد في القرارات التشغيلية في شركات التصنيع السودانية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية الصادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الأنبار، العراق، العدد 29، المجلد 12.
- 14- مبارك سمراء، (2014)، تأثير إعادة التأهيل على القدرة التنافسية للمؤسسة : دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالغرب الجزائري، مجلة العلوم الإقتصادية الصادر عن جامعة الجليلي الياس - سيدي بلعباس الجزائر، العدد 9، المجلد 9.
- 15- محمد عمر محمد الدنف، (2013)، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة تخصص تكاليف، جامعة طنطا، المغرب.
- 16- محمد هيثم الدبس، (2013)، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC) كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.
- 17- محمود عبد الفتاح إبراهيم، دنيا حاسم، (2016)، فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، الصادرة عن كلية التجارة جامعة المنصورة، مصر، العدد 04، المجلد 40.
- 18- منال جبار سرور، ميعاد حميد علي، (2017)، دور المحاسبة عن إستهلاك الموارد في الإستغلال الأمثل للطاقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العراق، العدد 51، 2017، ص 40.
- 19- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مصطفى حسن خلف، (2018)، أثر إستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية " دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية"، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية الصادرة عن جامعة الكوفة، العراق، العدد 50، مجلد 13.
- 20- وليد سمير عبد العظيم الجبلي، (2020)، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال- دراسة ميدانية-، مجلة البحوث المالية الصادرة عن جامعة بور سعيد، مصر، العدد 03، المجلد 21.

21- Shuvankar Dey et all (2014), Resouce Consumption Accounting, MBA2nd semester department of business administration.

22-Tse, Michael, and Maleen Gong (2009) , Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models, Journal of applied management accounting research ,Vo 7 , No2 .

23- AHMED, Syed Ajaz; MOOSA, Mehboob (2011) , Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. Pakistan business review, Vol 12, No4.

24- Balakrishnan, Ramji, Eva Labro, and K. Sivaramakrishnan. (2012), "Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1)." Accounting Horizons, VOL 26, No1.