

إطار مقترح لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد و نظرية القيود لخفض التكلفة وتحسين الربحية

محمد صلاح سافوح¹ ، ممدوح محمد السعيد عرفه² ، غريب جبر جبر غنام²

1 باحث دراسات عليا - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

2 - معهد البحوث والدراسات البيئية - جامعة مدينة السادات

3- المعهد العالي للحاسبات والمعلومات -تكنولوجيا الادارة

الملخص

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في تصميم إطار لقياس الطاقة غير المستغلة يساعد الإدارة في السيطرة على تكاليف التشغيل وبالتالي تخفيضها ، كما يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل للموارد مما يزيد من كفاءة الأداء حيث يعتبر تحديد مستوى الطاقة الأمثل واحدا من القرارات الإستراتيجية الصعبة التي تواجه الإدارة، فحيازة طاقة انتاجية أكبر من الطاقة المطلوبة لمقابلة الطلب، تعني تحمل تكاليف أكبر لطاقة غير مستخدمة ، لذلك يدور هذا البحث حول انتاج المعلومات اللازمة لتحديد الطاقة العاطلة والتعامل معها و تحقيق الدمج بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA و نظرية القيود TOC من خلال تصنيف طاقة الموارد الى طاقة موارد منتجة وطاقة موارد غير منتجة وطاقة موارد عاطلة و تحديد اضعف حلقة في السلسلة (العملية الإنتاجية) ثم عدم تحميل سلسلة العمليات الإنتاجية بطاقة انتاجية اكبر من طاقة اضعف عملياتها لأنها هي القيد المؤثر ثم تركيز الجهود لتحسين اضعف حلقة بهدف الوصول الى الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة ، مما يجعل من إدارة الطاقة غير المستغلة داخل المنشأة اداة فعالة في تخفيض التكلفة وتحسين الربحية.

الكلمات الدالة : الطاقة غير المستغلة ، المحاسبة عن استهلاك الموارد ، نظرية القيود ، خفض التكلفة ، تحسين الربحية

ABSTRACT

The main objective of this research is to design a framework for measuring Unused Capacity that helps the administration in controlling operating costs and thus reducing them. It also provides a future view of how to optimally utilize resources, which increases the efficiency of performance, as determining the optimal energy level is one of the difficult strategic decisions facing the administration. The possession of a production capacity greater than the energy required to meet the demand, means bearing greater costs for Unused Capacity, so this research revolves around the production of the information necessary to determine the idle Capacity and deal with it and achieve the merger between the RCA Resource Consumption Accounting and Theory of Constraints TOC through resource energy classification To the energy of productive resources, the Capacity of unproductive resources, the energy of idle resources, and to identify the weakest link in the chain (the productive process), then not to load the chain of production processes with a production capacity greater than the capacity of its weakest operations because it is the effective constraint and then focus efforts to improve the weakest link in order to reach the efficient utilization of resources This makes the management of unused energy within the facility an effective tool in reducing costs and improving profitability.

Key words: Unused Capacity - (RCA) Resource Consumption Accounting - (TOC) Theory of Constraints : Reduced Costs - Improved Profitability

المقدمة

تواجه منشآت الأعمال المعاصرة بيئات سريعة التغير في متطلباتها وفي مواردها، وبالتالي متغيرة في اتجاهاتها وأبعادها، حيث يوجد تغير مستمر في حجم الطلب وتنوع مواصفاته ومنافسة شديدة في الأسواق، الأمر الذي فرض على تلك المنشآت تطوير تقنياتها واستراتيجياتها لضمان القدرة على الاستجابة السريعة لتغيرات البيئة والأسواق وهذا يستلزم وجود نظام لإدارة التكلفة قادر على أن يعكس هذه التغيرات بصورة ملائمة، وهذه التغيرات تتبلور في صورة علاقات تشابكية معقدة بين الموارد والأنشطة بما يجعلنا في حاجة إلى نمذجة هذه التعقيدات والعلاقات التشابكية في إطار نظام لإدارة التكلفة.

إن اختلاف توجه الشركات يجعل المحاسبة الإدارية مسئولة عن توفير البيانات اللازمة وابتكار المداخل والأساليب والأدوات التي تمكنها من القيام بواجبها في تدعيم الإدارة ومتخذ القرار في كافة المستويات الإدارية، ويعتبر التطور الحادث في فكر الشركات (من مرحلة التوجه بالمنتج إلى مرحلة التوجه بالسوق إلى مرحلة التوجه بالعميل ثم نهاية إلى مرحلة النظر للعميل كشريك) هو حافز لتطوير نظام جديد لإدارة التكاليف يناسب المرحلة الجديدة من الفكر الإداري وقابل للتكيف مع مجتمعنا ليكون نظاماً متكاملًا يسيراً وسهل التطبيق من حيث توفير البيانات التي تتعلق بالطاقة المتاحة والطاقة المستغلة والطاقة العاطلة لما لذلك من أهمية كبيرة في الحكم على كيفية استغلال الطاقة المتاحة لأن عدم استغلالها ينتج عنه ضياع إقتصادي وتصرف غير رشيد من جانب الإدارة.

مشكلة الدراسة :

تتبع مشكلة الدراسة من خلال قصور أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وعدم ملاءمتها لقياس التكاليف في ظل التغيرات البيئية والتنافسية الجديدة، فقد ترتب على هذه الأنظمة قصور في توفير معلومات دقيقة وملائمة تساعد مديري منشآت الأعمال في اتخاذ القرارات، لذلك كان من الضروري الاهتمام بتطوير أنظمة محاسبة التكاليف بما يضمن إنتاج معلومات تكاليفية، تساعد في القياس والتقارير عن تكلفة طاقة الموارد المستخدمة فعلاً وتكلفة طاقة الموارد غير المستخدمة، وبالتالي تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وترشيد وإدارة الطاقة غير المستخدمة.

إن حيازة طاقة إنتاجية أكبر من الطاقة المطلوبة لمقابلة الطلب في ظل محدودية وندرة بعض الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية، تعنى تحمل تكاليف لطاقة غير مستغلة، لذا كان من الضروري تحديد الأولويات التنافسية للإستجابة للتغيرات التي أفرزتها بيئة الأعمال الحديثة والمنتملة في اتساع نطاق السوق التنافسي لأن ذلك يؤدي إلى تحميل تكاليف الطاقة غير المستغلة على المنتجات مما يؤدي إلى ارتفاع وتشويه تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج ومن منطلق السعي نحو تحقيق دقة وعدالة أكثر في تحديد تكلفه المنتج وتوفير معلومات تفصيلية عن طاقه الموارد المستخدمه والعاطله بغرض تعظيم الطاقه المتاحة تسعى الدراسة الى التعرف على مدى فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد في قياس الطاقة غير المستغلة وأستخدام نظرية القيود لمعالجة نقاط الضعف أو الاختناقات للعمل على خفض التكاليف وتحسين الربحية.

مما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة البحثية التالية:

1. هل استخدام نظام مدخل محاسبة استهلاك الموارد **RCA** يعد مديلاً ملائماً للمساعدة في التغلب على المشاكل الموجوده في الأنظمة الحالية وقياس الطاقة غير المستغلة من أجل ترشيد إدارة الموارد ؟
2. هل استخدام نظرية القيود يساعد على فهم العمليات الإنتاجية ويمد الإدارة بالمعلومات اللازمة والكافية التي تساعد على معالجة الإختناقات ؟
3. هل تحقيق التكامل بين نظام مدخل محاسبة استهلاك الموارد **RCA** ونظرية القيود **TOC** يعمل على توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في قياس الطاقة غير المستغلة و في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية ؟

أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الأعمال بصفة عامة وذلك من خلال التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد **RCA** ونظرية القيود **TOC** وذلك لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في قياس الطاقة غير المستغلة و في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية بتلك المنشآت ويمكن تقسيم هذا الهدف العام إلى:

- 1- التعرف على نتائج قياس الطاقة غير المستغلة في ضوء مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لفصل تكاليف الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها للمنتجات وترشيد ادارة الموارد.
- 2- استخدام نظرية القيود لمعالجة نقط الضعف او الاختناقات للعمل على خفض التكاليف وزيادة الربحية.
- 3- بناء اطار فكري يحقق الدمج بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد **RCA** و نظرية القيود **TOC** لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في قياس الطاقة غير .

الفروض :

- الفرض الأول :** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اراء الفئات المستقصى منهم حول اهمية تكلفة الطاقة غير المستغلة .
- الفرض الثاني :** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وقياس الطاقة غير المستغلة .
- الفرض الثالث :** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نظرية القيود وقياس الطاقة غير المستغلة .
- الفرض الرابع :** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دمج مدخل محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود و تخفيض التكلفة و تحسين الربحية .

منهج الدراسة :

يقوم على المنهج الإستقرائي الإستنباطي من خلال دراسة وتحليل وتقييم اهم الدراسات المحاسبية المختلفة المرتبطة بمجال الدراسة للوقوف على الانتقادات والعيوب وذلك لتحديد أهم المشاكل التي تواجه تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الأعمال ، وذلك من خلال استقراء المشاكل التي أفرزتها طبيعة تلك المنشآت. ، وذلك كأساس لاستخلاص مقومات وخصائص التكامل بين نظام مدخل محاسبة استهلاك الموارد **RCA** و نظرية القيود **TOC** في قياس الطاقة غير المستغلة بتلك المنشآت وذلك بهدف التوصل إلى إطار نظري يناسب قطاع الغزل والنسيج في جمهورية مصر العربية .

الدراسات السابقة :

يتناول الباحث أهم الدراسات والبحوث التي تناولت مداخل إدارة التكاليف الحديثة بهدف التعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات والبحوث السابقة :

1- دراسة (عبد العزيز وآخرون ، 2012) (1)

بعنوان: النظرية التكاملية لتحليل وإدارة الطاقة الإنتاجية – اطار مقترح

هدفت الدراسة إلى: اقتراح اطار يجمع افكار المداخل البديلة لتحليل الطاقة الإنتاجية وادارتها من المنظور التشغيلي والتكتيكي والاستراتيجي ليساعد فريق التشغيل على إدارة الطاقة بطريقة أكثر فاعلية ويمد الإدارة بأداه توصيل شاملة وفهم افضل عن الطاقة ويكون بمثابة حلقة وصل بين لغة التشغيل متمثلة في الأنشطة ولغة الإدارة متمثلة في التمويل .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : مفهوم الطاقة من المنظور التشغيلي يتطلب ضرورة التفرقة بين الطاقة العاطلة التي لا يمكن تسويقها والطاقة الخارجة عن حدود الاستخدام الحالي والطاقة العاطلة التي يمكن تسويقها ، وجود طاقة احتياطية في الوحدة الاقتصادية بعد امر في غاية الاهمية وتتمثل هذه الطاقة في نوعين : طاقة لازمة لمواجهة سرعة التغيير نتيجة تغيرات راجعة سواء للموردين او للعملاء او للوحدة نفسها . النوع الثاني ، طاقة لازمة لتحقيق توازن العمليات .

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها ضرورة دراسة الطاقة من المنظور الاستراتيجي .

دراسة² (Michael and Maleen, 2009) بعنوان: “Recognition of Idle resources in Time- Driven Activity-based Costing and Resource consumption accounting”

هدفت الدراسة إلى: تقويم نظام المحاسبة على أساس المراكز ونظام التكاليف على أساس النشاط وأهمية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والمحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط مع الأخذ في الاعتبار عنصر الوقت وقد

1 - عبد العزيز ، ماجدة عبد المجيد ، هادي ، سالم عواد ، 2012 "النظرية التكاملية لتحليل وإدارة الطاقة الإنتاجية – اطار مقترح" مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد السابع ، العدد 21.

- Michael S.C. Tse and Maleen Z. Gong, November 2009 “Recognition of Idle resources in Time- Driven 2 Activity-based Costing and Resource consumption accounting”, JAMAR, Vol. 7.

تضمنت الدراسة الآثار المترتبة على الاعتراف بالموارد العاطلة في كل من النظامين وتبسيط عملية تحليل تكاليف الموارد، وقد قامت الدراسة بإجراء مقارنة بين كل من نظامين محاسبة عن استهلاك الموارد والمحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : أن نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد يحاول النقاط التعقيدات التي تواجه الأنشطة الصناعية المعاصرة وذلك من خلال الاعتراف بالعلاقات المتشابكة المعقدة بين مجتمعات الموارد وعناصر التكلفة وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها :ضرورة تقسيم أنشطة المنشآت وفقا لأهميتها للمنتج وإضافتها قيمة له ، ضرورة تقديم مقترحات لكيفية إستغلال موارد الأنشطة الإستغلال الأمثل في المستقبل.

2- دراسة (1) (Tanis and Özyapici, 2012) بعنوان: **The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System** - إدارة وقياس الطاقة

غير المستغلة في نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت هدفت الدراسة إلى: التركيز على جزء الطاقة غير المستغلة في مدخل التكاليف على اساس النشاط الموجه زمنيا حيث صنفت الطاقة غير المستغلة الالزامية على أنها الطاقة غير المستغلة اللازم حدوثها من اجل الحفاظ على استمرارية النشاط المعتاد مثل ساعات الراحة وتجهيز الآلات ، أما الطاقة غير المستغلة الحقيقية وهي الطاقة التي تشير الى ضرورة استبعاد العاملين الذين لا فائدة منهم لعدم إضافتهم للعمل شئ أو أن يتم توجيههم للعمل بأقسام أخرى .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : إن تحقيق الإدارة الفعالة للطاقة غير المستغلة لنظام التكاليف على اساس النشاط الموجه زمنيا لن يتحقق إلا بعد حساب الطاقة غير المستغلة الالزامية والحقيقية في كل وردية .

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها :الاهتمام بقياس الطاقة غير المستغلة يؤدي إلى تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تقديم خدمة بسعر أقل من المنافسين، وكذلك يؤدي قياسها إلى سهولة إدارة الطاقة غير المستغلة، من خلال القياس الدقيق والإفصاح السليم ، وعدم تحميلها على المنتجات.

3- دراسة (رزق ، 2016) (2) بعنوان : " فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية"

هدفت الدراسة إلى: تحديد دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، وبيان فعالية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في إعداد الموازنات التخطيطية.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : تعاني أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على اساس النشاط من بعض الصعوبات التي تحد من إمكانية توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة ، 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.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها :العمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك من أجل الوصول الى أقصى درجة من التطبيق، إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية، ضرورة القيام بأجراء دراسات على المنشآت الخدمية وذلك لتعزيز هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلا للوصول الى نتائج قريبة من الواقع، 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 .

4- دراسة : (الكاسم ، 2016) (1) بعنوان : استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في قياس الطاقة غير المستغلة

Tanis, and Özyapici, H.; , 2012 " The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven - 1 Activity Based Costing System " , JAMAR, Vol. 10 , No.2.

2 - محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق، 2016، " فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الرابع.

هدفت الدراسة إلى: يتمثل الهدف العام للبحث في محاولة التعريف بمفهوم الطاقة غير المستغلة في المداخل الحديثة لإدارة التكلفة والتعرف على أنواع الطاقات غير المستغلة / العاطلة وكيفية معالجتها .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : استغلال تكلفة الطاقات غير المستغلة/العاطلة و الظاهرة في موارد الانشطة عن طريق القيام بأعمال اضافية تتلائم مع المتاح من الموارد ، على الرغم من التفوق النظري لمدخل التكاليف على اساس النشاط على مداخل التكلفة التقليدية على اساس الحجم الا انه قد فشل في ان يحل محل المداخل التقليدية على اساس الحجم في معظم المنشآت وذلك لأنه تجاهل احتمالية وجود الطاقة العاطلة " غير المستغلة "

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اهمها :اهمية استغلال الطاقات العاطلة وان تعمل الادارة على السيطرة على تكاليف التشغيل وأهمية العلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض وبين الموارد والأنشطة.

5- دراسة (2) (Yilmaz and Ceran, 2017) بعنوان: **The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation**

هدفت الدراسة إلى: دراسة مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، والذي يُعد احدى الطرق الحديثة لتخصيص التكاليف ضمن نطاق التغيير التنظيمي والابتكار، مع مناقشة الاختلافات بين كل من مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وطريقة تخصيص التكاليف التقليدية القائمة على الحجم.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : أن التطور التكنولوجي وإنخفاض الإعتماد على العنصر البشري، إذ تنتقل الأعمال التجارية من الإنتاج كثيف العمالة إلى الإنتاج المكثف لراس المال، قد أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة، وبالتالي أصبحت نظم التكاليف التقليدية غير قادرة على توفير معلومات دقيقة ومن هنا ظهرت الحاجة الى مدخل حديث لمواكبة تلك التغييرات والقدرة على المنافسة في بيئة الاعمال الحديثة. التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة الطاقة الإنتاجية من حيث كيفية قياس الطاقة واهميتها وأن عدم استغلال الطاقة ينتج عنه ضياعا اقتصاديا يمثل مشكلة ذات أهمية بالغة، حيث يمثل الضياع تصرفا غير رشيد من جانب ادارة المنشأة ومن هنا كانت الحاجة إلى ضرورة التوجه نحو انظمة تعمل على الاهتمام بالقياس والتقارير عن الطاقة العاطلة والفائضة وتساعد في تحديد حجم وتكلفة الطاقة العاطلة وأستبعادها من تكلفة المنتجات والوصول الى التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة وزيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد النادرة لديها وبالتالي النهوض بكفاءة مدخل إدارة التكلفة في المنشآت بما يكفل توجيه وتركيز أهتمام الإدارة نحو تحسين وتطوير الأنشطة الا ان بعض هذه الدراسات اهتمت بالتأصيل النظري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد، بينما اهتمت دراسات أخرى بالتطبيق العملي، بهدف توضيح المفهوم، والنشأة، والفلسفة، والمقومات، وخطوات التطبيق واعتمدت دراسات اخرى على أسلوب الاستبيان و دراسة الحالة وتمثل هذه الدراسات مساهمة حقيقية وخطوة إضافية نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف إلا أن أي منها لم يتناول الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل متكامل مع نظم الإنتاج في ظل بيئة الإنتاج الحديثة . وطرق تطبيقها ودورها في خفض التكلفة وتحسين الربحية.

الدراسة الميدانية :

أولاً: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفاها ويحللها، وذلك بهدف الوصول لإطار مقترح لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لخفض التكلفة وتحسين الربحية ، وعلى ذلك فسوف ينطوي إطار الدراسة الميدانية الحالية على ما يلي:

أ- تنفيذ الدراسة الإستطلاعية:

1 - ميعاد عبد الكاظم ، 2016 " استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في قياس الطاقة غير المستغلة ، دراسة تطبيقية " المجلة المصرية للدراسات التجارية ،كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث.

2 " Yilmaz, B., and Ceran, M. B. , 2017 " The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation. Economics, Management and Financial Markets. 12(2), 131.

لضمان وضع إطار مقترح لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لخفض التكلفة وتحسين الربحية قام الباحث بتنفيذ عدة لقاءات مع عينة من الشركات التابعة للشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس كما يلي :

- 1- مسؤولي الإدارة العليا في عدد 19 شركة تابعة للشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس.
- 2- مسؤولي الإدارة المالية في عدد 19 شركة تابعة للشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس.
- 3- مسؤولي إدارة الإنتاج في عدد 19 شركة تابعة للشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس.

وذلك في شكل دراسة استطلاعية من خلال قائمة تساؤلات مجدولة باستخدام مقياس (Likert) الثلاثي المتدرج، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق (3) إلى موافق إلى حد ما (2) إلى غير موافق (1). وقد وزعت استمارات الدراسة الاستطلاعية على ثلاثون فرد من الفئات السابقة و المشهود لهم بالكفاءة. حيث قام الباحث بتوجيه مجموعه من الأسئلة تتيح للمستقصى منهم أظهار رؤيته في أهمية استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بهدف خفض التكلفة وتحسين الربحية ، وقد أظهرت نتائج الدراسة الاستطلاعية (جدول رقم 1) وجود انخفاض و تباين في درجة الموافقة لمتغيرات الدراسة الرئيسية كما يلي:

جدول(1): درجات الموافقة على عبارات الدراسة الاستطلاعية الخاصة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بهدف خفض التكلفة وتحسين الربحية*

العبارة	درجة الموافقة
1- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد الادارة على رفع الكفاءة الكلية للمنشأة وخفض التكلفة وزيادة الربحية.	66%
2- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على امكانية الرقابة على الطاقة الانتاجية من خلال دراسة العلاقة بين طاقة الموارد المتاحة والمستخدمة الفعلية .	67%
3- مدخل محاسبة استهلاك الموارد يمكن استخدامه في أي منشأة أيا كان درجة التعقد في منتجاتها.	65%
4- يساعد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخطيط الموارد وإداره الطاقة العاطلة .	66%
5- تهدف نظرية القيود من خلال الأساليب الكمية الى المساهمة فى اعادة تصميم العديد من العمليات لتحقيق اهداف المنشأة.	68%
6- استخدام نظرية القيود يؤدي الى تحقيق التكامل بين كافة الوظائف المؤداه فى العمليات التشغيلية داخل المنشأة.	63%
7- يساعد التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود في توفير معلومات مالية ملائمة يحتاج اليها متخذ القرار.	64%
8- يؤدي التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود إلى زيادة جودة ودقة معلومات التكاليف.	70%

* تم استخدام مجموعة من أسئلة قائمة الإستقصاء وتم إختيارها بحيث تمثل دراسة إستطلاعية توضح رؤية المستقصى منهم

و تمثل نتيجة هذه الدراسة الاستطلاعية السابقة (جدول 1) مبرراً أساسياً لإقامة هذه الدراسة الميدانية حيث لوحظ عدم توافر الحماس الكافي لإستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بهدف خفض التكلفة وتحسين الربحية، ومن هنا تأتي مشكلة البحث التي تدفع الباحث إلى محاولة تصميم

إطار مقترح لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد و نظرية القيود لخفض التكلفة وتحسين الربحية.

ب- استخدام المنهج الاستنباطي :

والذي تم على أساسه وضع إطار مقترح لكيفية الربط بطريقة منطقية بين متغيرات الدراسة. وسوف يتم ذلك عن طريق توجيه قائمة استقصاء رئيسية لفئات المستقصى منهم فضلاً عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي تقوم عليها الدراسة الميدانية. وتم الحصول على البيانات اللازمة من خلال البحث في الجانب الميداني وذلك بتوزيع استبيان تم إعداده لهذا الغرض حيث تم تقسيمه إلى قسمين، يحتوي القسم الأول على بعض الخصائص و السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويحتوي القسم الثاني على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، وقد تم إعطاء خمسة بدائل لكل سؤال وهي (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقاً)، وتم اختيار هذا النوع من الإجابات ذات النهايات المغلقة لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة، والقدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال التحليل، وقد تم تفرغ البيانات وتحليل النتائج من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة. كما تم استخدام البيانات الثانوية من مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بالمحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود بالإضافة إلى الطاقة غير المستغلة وقياس تكلفتها، وأية مراجع تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، مع مراجعة للقوانين الصادرة في هذا المجال، و ذلك للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة.

ثانياً: وصف أداة الدراسة الميدانية

اعتمد الباحث على بيانات غير كمية وتمثل في إتباع أسلوب البحث الميداني من خلال قوائم الاستبيان المدعمة بالمقابلات الشخصية بهدف جمع بيانات متغيرات الدراسة التي تم الاستقرار عليها من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية.

أ- إعداد قائمة الاستقصاء:

قام الباحث بتصميم قائمة الاستقصاء الرئيسية بهدف جمع بيانات متغيرات الدراسة التي تم الاستقرار عليها من خلال نتائج الدراسة الاستطلاعية، و قد تمت مراجعتها من خمسة أعضاء بهيئة التدريس في مجال المراجعة بالجامعات المصرية، عقب ذلك تم توزيع الاستبيان في صيغته النهائية على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

وقد استخدم الباحث نظام الأسئلة المغلقة (الاستبيان المغلق) وهي تحديد الإجابات في بدائل مقررّة ومن مميزات أنها سهلة الترميز وأنها يمكن التعويل عليها أو الثقة فيها بصورة أكبر حيث الإجابات محددة مع سهولة إدارة هذه الأسئلة وسهولة فهمها من قبل المبحوثين. وقد استخدم مقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة و لضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها. و يوضح جدول (2) الأوزان النسبية لمقياس (Likert) الخماسي.

جدول (2): الأوزان النسبية لمقياس (Likert) الخماسي

الإجابة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة	5	4	3	2	1

ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبيان اعتمدت الدراسة على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي لكل فقرة. والجدول رقم (3) يوضح مستويات الموافقة استناداً لثلاث مستويات فقط (منخفض، متوسط، مرتفع) و الذي يعطي دلالة واضحة أن على المتوسطات التي تقل (عن 2.34) تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، أما المتوسطات التي تتراوح بين (2.34 - 3.67) فهي تدل على وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، بينما المتوسطات التي تتراوح بين (3.67 - 5) فهي تدل على وجود درجة مرتفعة من الموافقة، وهذا التقسيم تم تحديده وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي تم اعتماده في تصحيح أداة الدراسة.

جدول (3): مستويات الموافقة على فقرات ومحاور الدراسة

مستوى الموافقة	منخفض	متوسط	مرتفع
الوسط الحسابي	أقل من 2.34	من 2.34 إلى أقل من 3.67	من 3.67 إلى 5.0
الوزن النسبي	أقل من 46.8%	من 46.8% إلى أقل من 73.4%	من 73.4% إلى 100%

ب- محاور استمارة الاستبيان الرئيسية:

اشتملت استمارة الاستبيان على المحاور التالية:

المحور الأول: مبررات واسباب قياس الطاقة غير المستغلة، وقد اشتمل على تسع فقرات (1-9).

المحور الثاني: مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وقد اشتمل على إثني عشر فقرة (10-21).

المحور الثالث: ادوات ومقاييس نظرية القيود، وقد اشتمل على إحدى عشر فقرة (22-32).

المحور الرابع: مزايا التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود ودوره في خفض التكلفة وتحسين الربحية، وقد اشتمل على ثمان فقرات (33-40).

- تحليل فقرات المحور الأول: مبررات واسباب قياس الطاقة غير المستغلة.

يوضح جدول (4) نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول مبررات واسباب قياس الطاقة غير المستغلة. وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالتالي:

- بالنسبة للمحور الأول " مبررات واسباب قياس الطاقة غير المستغلة " نجد ان الفقرة رقم (4) والتي تنص على " قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على الرقابة على التكاليف وادارتها بطريقة اكثر فعالية " تميزت بإيجابية عالية في محتواها في رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها (83.4%) ، وبقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة على إرتفاع درجة الإيجابية للفقرة السابقة، تليها الفقرة رقم (5) والتي تنص على " قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على امكانية الرقابة على الطاقة الانتاجية من خلال دراسة العلاقة بين طاقة الموارد المتاحة والمستخدمة الفعلية " بوزن نسبي يصل إلى (82.4%) ، وبقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة أيضاً على إرتفاع درجة الإيجابية لهذه الفقرة.

- بينما حصلت الفقرة رقم (9) والتي تنص على " قياس الطاقة غير المستغلة يساعد الإدارة في البحث عن الإجراءات والأساليب التي تساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشأة "، على اقل وزن نسبي من بين عبارات المحور الأول وهو (72.2%)، وبقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة على إرتفاع درجة الإيجابية للفقرة السابقة، تليها كلاً من الفقرة رقم (3) والتي تنص على " قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على اعطاء صورة شاملة لمسببات الاداء " ، والفقرة رقم (8) والتي تنص على " قياس الطاقة غير المستغلة يؤثر بشكل مباشر على قدرة المنشأة على الاستمرار والمنافسة " بوزن نسبي يصل إلى (75%)، وبقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة أيضاً على إرتفاع درجة الإيجابية لتلك الفقرتين.

- كما اكدت النتائج أيضاً عدم وجود فقرات ذات استجابة محايدة في محتواها في آراء فئات المستقصى منهم او ذات إستجابات منخفضة .

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعيارى لها قد بلغ (3.86)، وبلغ الوزن النسبي (77.2%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد (60%)، والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوى (11.73) وهى أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05).

- مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة تدرك مبررات واسباب قياس الطاقة غير المستغلة ادراكاً جيداً وهو ما تم الدلالة عنه إحصائياً من خلال التحليل السابق للمحور الأول. مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة

احصائية بين اراء الفئات المستقصى منهم حول أهمية قياس الطاقة غير المستغلة في خفض التكلفة وتحسين الربحية بما قد يسمح برفض الفرض الصفرى الأول وقبول الفرض البديل.

جدول (4): نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول أهمية قياس الطاقة غير المستغلة في خفض التكلفة وتحسين الربحية

الفرقة	المتوسط المعياري	الخطأ المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	المعنوية	الأهمية النسبية
1- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على تحديد الطاقات غير المستغلة واسباب حدوثها	3.85	0.074	%77	11.43	0.00	مرتفعة
2- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد الادارة على رفع الكفاءة الكلية للمنشأة وخفض التكلفة وزيادة الربحية .	3.83	0.078	%76.6	10.61	0.00	مرتفعة
3- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على اعطاء صورة شاملة لمسببات الاداء .	3.75	0.076	%75	9.86	0.00	مرتفعة
4- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على الرقابة على التكاليف وادارتها بطريقة اكثر فعالية .	4.17	0.032	%83.4	18.43	0.00	مرتفعة
5- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على امكانية الرقابة على الطاقة الانتاجية من خلال دراسة العلاقة بين طاقة الموارد المتاحة والمستخدمة الفعلية .	4.12	0.039	%82.4	15.55	0.00	مرتفعة
6- قياس الطاقة غير المستغلة يعمل على تقسيم الأنشطة ، ويعطي صورة واضحة للأنشطة التي يمكن إستبعادها.	3.85	0.074	%77	11.43	0.00	مرتفعة
7- قياس الطاقة غير المستغلة يعمل على إدارة الطاقة بفعالية والمساعدة فى تحديد التشكيلة المثلى للمنتجات.	3.83	0.078	%76.6	10.61	0.00	مرتفعة
8- قياس الطاقة غير المستغلة يؤثر بشكل مباشر على قدرة المنشأة على الاستمرار والمنافسة .	3.75	0.076	%75	9.86	0.00	مرتفعة
9- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد الإدارة في البحث عن الإجراءات والأساليب التي تساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشأة.	3.61	0.078	%72.2	7.87	0.00	مرتفعة
الإجمالي	3.86	0.067	%77.2	11.73	0.00	

- تحليل فقرات المحور الثاني: مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

يوضح جدول (5) نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد. و بفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول كالاتي:

- بالنسبة للمحور الثاني مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد " نجد ان كلاً من الفقرة رقم (15) والتي تنص على " استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على توفير المعلومات اللازمة عن الموارد غير المستغلة وكيفية استغلالها"، الفقرة رقم (18) والتي تنص على " مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم بقياس المستخدم من كل مورد بشكل أكثر دقة مما يساعد في تحليل تكلفة كل الموارد المتاحة " تميزت كلتاهاما بإيجابية عالية في محتواهما في رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها (83%) ، وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة على إرتفاع درجة الإيجابية للفقرتين السابقتين، تليهما الفقرة رقم (12) والتي تنص على " يساعد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخطيط الموارد وإداره الطاقة العاطلة " ، بوزن نسبي يصل إلى (82.8%) ، وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة أيضاً على إرتفاع درجة الإيجابية لتلك الفقرة .

- بينما حصلت الفقرة رقم (19) والتي تنص على " يعمل مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة" ، على اقل وزن نسبي من بين عبارات المحور الأول وهو (74.2%)، وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة على إرتفاع درجة الإيجابية للفقرة السابقة، تليها الفقرة رقم (11) والتي تنص على " استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على بناء مجتمعات للموارد اكثر تجانسا داخل كل مجمع تكاليف " ، بوزن نسبي يصل إلى (75.8%) ، وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) مؤكدة أيضاً على إرتفاع درجة الإيجابية لتلك الفقرة .

- كما اكدت النتائج أيضا عدم وجود فقرات ذات استجابة محايدة في محتواها في آراء فئات المستقصى منهم او منخفضة . وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط المعيارى لها قد بلغ (3.99)، وبلغ الوزن النسبي (79.8%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد (60%)، والقيمة المطلقة (t) المحسوبة تساوى (18.08) وهى أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05).

- مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة تدرك مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد ادراكاً جيداً ومدى أهميتها لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة، وهو ما تم الدلالة عنه إحصائياً من خلال التحليل السابق للمحور الثاني. مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وقياس الطاقة غير المستغلة بما قد يسمح برفض الفرض الصفري الثانى وقبول الفرض البديل.

جدول (5): نتائج اختبار t للعينة الواحدة حول مزايا واهداف مدخل محاسبة استهلاك الموارد

الاهمية النسبية	المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الخطأ المعياري	المتوسط المعياري	الفقرة
مرتفعة	0.00	14.43	%80.6	0.072	4.03	10- مدخل محاسبة استهلاك الموارد يمكن استخدامه في أي منشأة أيا كان درجة التعقد في منتجاتها.
مرتفعة	0.00	9.96	%75.8	0.079	3.79	11- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على بناء مجتمعات للموارد اكثر تجانسا داخل كل مجمع تكاليف
مرتفعة	0.00	22.58	%82.8	0.050	4.14	12- يساعد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخطيط الموارد وإداره الطاقة العاطلة
مرتفعة	0.00	14.63	%80.8	0.071	4.04	13- يساعد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحديد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة في تحقيقها.
مرتفعة	0.00	11.30	%76.6	0.073	3.83	14- تحدد محاسبة استهلاك الموارد العلاقات التبادلية والسببية بين الموارد مما

						يساعد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف.
مرتفعة	0.00	22.83	%83	0.050	4.15	15- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على توفير المعلومات اللازمة عن الموارد غير المستغلة وكيفية استغلالها .
مرتفعة	0.00	22.10	%80.8	0.047	4.04	16- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على تتبع وتحليل تكلفة الموارد المتاحة وتحديد الطاقة غير المستغلة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.
مرتفعة	0.00	23.10	%81.8	0.047	4.09	17- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعمل على فصل تكاليف الموارد غير المستغلة ويرفع من كفاءة اتخاذ القرارات قصيرة وطويلة الأجل.
مرتفعة	0.00	22.83	%83	0.050	4.15	18- مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم بقياس المستخدم من كل مورد بشكل أكثر دقة مما يساعد في تحليل تكلفة كل المورد المتاحة.
مرتفعة	0.00	9.26	%74.2	0.076	3.71	19- يعمل مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة.
مرتفعة	0.00	26.66	%81.8	0.041	4.09	20- مدخل محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة.
مرتفعة	0.00	17.36	%76.6	0.048	3.83	21- توفر محاسبة استهلاك الموارد مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الانحرافات مما يدعم محاسبة المسؤولية .
	0.00	18.08	%79.8	0.058	3.99	الإجمالي

نتائج الدراسة :

أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها :

- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد على الرقابة على التكاليف وإدارتها بطريقة أكثر فعالية.
- قياس الطاقة غير المستغلة يساعد الإدارة في البحث عن الإجراءات التي تساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشأة.
- اعتراف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة يعد أهم ما يميز هذا المدخل حيث أنه يمكن الإدارة من الاهتمام بها والعمل على إدارتها واستغلالها بشكل فعال.

- محاسبة استهلاك الموارد يقوم بقياس المستخدم من كل مورد بشكل أكثر دقة مما يساعد في تحليل تكلفة كل الموارد المتاحة.
- تهدف نظرية القيود من خلال الأساليب الإحصائية الى معالجة مشاكل الطاقة الانتاجية من خلال اعادة الهيكلة فى كل مرحلة من مراحل الانتاج.
- استخدام نظرية القيود يؤدي الى تحقيق التكامل بين كافة الوظائف المؤداه فى العمليات التشغيلية داخل المنشأة.

توصيات الدراسة :

1. يوصى الباحث بتطبيق هذا المدخل في المنشآت الصناعية المصرية لترشيد قرارات إدارة الطاقة والرقابة على التكلفة بالإضافة إلى إجراء دراسات مستقبلية لاستخدام هذا المدخل في إعداد الموازنات .
2. ربط المحاسبة عن استهلاك الموارد بأساليب التخطيط وإعداد الموازنات وإجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية.

المراجع :

المراجع العربية :

- 1- عبد العزيز ، ماجدة عبد المجيد ، هادى ، سالم عواد ، 2012 " النظرية التكاملية لتحليل وإدارة الطاقة الإنتاجية – اطار مقترح "مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد السابع ، العدد 21.
- 2- محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق ، 2016، " فاعلية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الرابع.
- 3- ميعاد عبد الكاظم ، 2016 " استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد فى قياس الطاقة غير المستغلة ، دراسة تطبيقية " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثالث.

المراجع الاجنبية :

- 1- Michael S.C. Tse and Maleen Z. Gong. November 2009 “Recognition of Idle resources in Time- Driven Activity-based Costing and Resource consumption accounting”, JAMAR, Vol. 7.
- 2- Tanis, and Özyapici, H.; , 2012 " The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System " , JAMAR, Vol. 10 , No.2.
- 3- Yilmaz, B., and Ceran, M. B. , 2017 " The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation. Economics, Management and Financial Markets. 12(2), 131.