

## أثر التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات السياحية

شيماء عبدالباسط قابيل محمود عبد الحافظ

باحثة ماجستير - قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة قناة السويس

تحت إشراف

د / حسين محمد سليمان  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

أ.د/ سامي معروف عبد الرحيم  
أستاذ المحاسبة الخاصة  
كلية التجارة- جامعة قناة السويس

### الملخص :

تعد محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أحد الأجيال الجديدة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تجمع بين إدارة التكلفة ومدخلات التكلفة المرتكزة على الأنشطة، وتقوم فكرة محاسبة استهلاك الموارد على حقيقة أن الموارد المملوكة للمنشأة والمستهلكة بواسطة أنشطتها وعملياتها المختلفة هي التي تنتج التكاليف وبالتالي يجب على التركيز على حساب تكلف الموارد بدقة وتحديد ما تم استهلاكه منها وما لم يتم استهلاكه، ومن ثم تنظيم وتجميع تلك الموارد في مجموعات متجانسة بحيث يكون لكل مجموعة من الموارد مجموعة من المدخلات المستهدفة في إنتاج المخرجات التي يتم استخدامها بدوره بواسطة مجموعات الموارد الأخرى أو استخدامها في أهداف التكلفة المختلفة سواء كانت أنشطة أو عمليات أو منتجات أو عملاء. ويعد أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) أحد الأساليب المتطورة الهادفة إلى تخطيط تدفقات القيمة، حيث يوفر أسلوب تكاليف تدفق القيمة العرض الواقعي لكل نتائج الأعمال مع تخصيص كل التكاليف على تدفقات القيمة المقابلة لها .

ومن أهم نتائج الدراسة بالنسبة أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة ويشير النتائج ان يقوم أسلوب محاسبة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة

المهنية حصلت على اعلى متوسط حسابى بلغ ٤,٦٧ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٤ % ، وان أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة حصلت على اقل متوسط حسابى وهو ٢,٩ بأهمية نسبية بلغت ٥٨ % ، كما جاء فى الترتيب الثانى مدخل الإنتاج بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفورى، جدولة الإنتاج حسب الطلب. بمتوسط بلغ ٤,٠٤ ، وجاء فى الترتيب الثالث والرابع كل من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة ، و أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة. ليلغ متوسط كل منهما ٤,٠٢ ، ٣,٧٨ على الترتيب . وبالنسبة أثر تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة وتشير النتائج ان محاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج حصلت على اعلى متوسط حسابى بلغ ٤,٦٧ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٤ % ، وان محاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين. حصلت على اقل متوسط حسابى وهو ٣,٠٥ بأهمية نسبية بلغت ٦١ % ، كما جاء فى الترتيب الثانى محاسبة استهلاك الموارد الشركات بالتأكد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن محاسبة استهلاك الموارد تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية بمتوسط بلغ ٤,٣٥ ، وجاء فى الترتيب الثالث والرابع تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات يقوى ثقة الجمهور ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة ،تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تقادي وجود أخطاء او أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع

استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة. ليلعب متوسط كل منهما ٤,٢٥ ، ٣,٨٥ على الترتيب .

كما اظهرت نتائج الدراسة الميدانية لمحور أثر التكامل بين أساليب الإدارة للتكلفة وتدفقات القيمة على قيمة شركات السياحة تبين ان تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق محاسبة الشركات في تحقيقها لتقاضي وجود أخطاء أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها. حصلت على اعلى متوسط حسابي بلغ ٤,٦٦ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٣% ، وان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم محاسبة الشركات في تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج حصلت على اقل متوسط حسابي وهو ٣,٦٧ بأهمية نسبية بلغت ٥٩,٤% ، كما جاء في الترتيب الثاني تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكثر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة . بمتوسط بلغ ٣,٩٧ ، وجاء في الترتيب الثالث والرابع كل من تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيح في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة. أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم محاسبة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أدائها ليلعب متوسط كل منهما ٣,٩٤ ، ٣,٨٤ على الترتيب .

**الكلمات المفتاحية: التكامل - استهلاك الموارد - تكاليف تدفق القيمة**

## **The Effect of Integration between Resource Consumption Accounting Method and Value Stream Costing on Improving Value of Tourism Companies**

### **Abstract :**

Resource Consumption Accounting (RCA) is one of the new generations of modern management accounting methods, combining cost management and activity-based cost inputs. The idea of resource consumption accounting is based on the fact that the resources owned by the organization and consumed by its various activities and operations are what generate costs. Therefore, it is necessary to focus on accurately calculating the cost of resources and determining what has been consumed and what has not, and then organizing and grouping those resources into homogeneous groups so that each group of resources has a set of inputs targeted in producing outputs that are in turn used by other resource groups or used in different cost objectives, whether activities, operations, products or customers. The value stream costing method (VSC) is one of the advanced methods aimed at planning value streams, as the value stream costing method provides a realistic view of all business results with the allocation of all costs to their corresponding value streams.

The most important results of the study regarding the impact of applying strategic cost management methods on achieving the improvement of the value of tourism companies. The results indicate that the value accounting method works to

simplify and standardize parts, improve functional aspects, and achieve occupational safety. It obtained the highest arithmetic mean of 4.67 with a relative importance of 93.4%, and the target costing method by combating extravagance and the continuous pursuit of being a behavioral driver for employees to achieve the strategic goals of the institution obtained the lowest arithmetic mean of 2.9 with a relative importance of 58%. The production approach came in second place by achieving start-up time, immediate purchase, and production scheduling according to demand. With an average of 4.04, and the third and fourth place went to each of the application of the target costing method, which provides customers' needs at the lowest possible cost while maintaining the highest level of quality, and the activity-based costing method by excluding activities that do not add value. The average of each of them reached 4.02 and 3.78, respectively.

**Key words : Integration - Resource Consumption - Value Stream Costing**

#### مقدمة:

تعتبر تطورت بيئة الأعمال خلال الآونة الأخيرة بصورة غير مسبوقة، حيث أصبحت تتميز بالديناميكية والتغير المستمر بسبب تعرضها للضغوط التنافسية والتحول المستمر نحو التحول الرقمي في معظم الأنشطة والعمليات، ولذلك فمن المفترض أن تواكب كل أنشطة المنشأة التطورات المستمرة والمتلاحقة في التكنولوجيا المتقدمة لتظل المنشأة قادرة على تحسين أدائها ورفع قيمتها بصورة مستمرة من خلال الازدهار والنمو والمنافسة<sup>١</sup> وتمثل الموارد العنصر الرئيسي في أي قطاع من قطاعات الأعمال، سواء الخدمي أو الصناعي، ولذلك لا بد من استخدام الأساليب والطرق الفعالة والحديثة التي يمكنها المحافظة على

الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل لتحسين قيمة المنشأة وتوفير المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات السليمة في الأجل القصير والطويل، ويتطلب توفير هذه المعلومات تحديد التكاليف بدقة عالية في ضوء الموارد المستهلكة<sup>٣</sup>، ويعد أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أحد الأساليب الفعالة لتوفير المعلومات الدقيقة حول كمية الموارد المستهلكة بالفعل وبالتالي تحديد التكلفة بدقة عالية واتخاذ القرارات الإدارية على أسس سليمة تدعم النمو والازدهار المستمر للمنشآت، حيث يمكن تحقيق انسجام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد مع الاستراتيجيات التنظيمية الأخرى لتحقيق أهداف المنشآت المحددة.<sup>٤</sup>

وتعد محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أحد الأجيال الجديدة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تجمع بين إدارة التكلفة ومدخلات التكلفة المرتكزة على الأنشطة، وتقوم فكرة محاسبة استهلاك الموارد على حقيقة أن الموارد المملوكة للمنشأة والمستهلكة بواسطة أنشطتها وعملياتها المختلفة هي التي تنتج التكاليف وبالتالي يجب التركيز على حساب تكلفة الموارد بدقة وتحديد ما تم استهلاكه منها وما لم يتم استهلاكه، ومن ثم تنظيم وتجميع تلك الموارد في مجموعات متجانسة بحيث يكون لكل مجموعة من الموارد مجموعة من المدخلات المستهدفة في إنتاج المخرجات التي يتم استخدامها بدوره بواسطة مجموعات الموارد الأخرى أو استخدامها في أهداف التكلفة المختلفة سواء كانت أنشطة أو عمليات أو منتجات أو عملاء.<sup>٥</sup>

ويعد أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) أحد الأساليب المتطورة الهادفة إلى تخطيط تدفقات القيمة، حيث يوفر أسلوب تكاليف تدفق القيمة العرض الواقعي لكل نتائج الأعمال مع تخصيص كل التكاليف على تدفقات القيمة المقابلة لها، ويعد هذا الأسلوب فعالاً في ربط كل التكاليف بتدفقات القيمة المقابلة لها بحيث يمكن قياس أداء تدفق القيمة مع حساب وتحديد المصروفات العمومية بدقة عالية وتخفيضها إلى أدنى المستويات، ولا يعتمد أسلوب تكاليف تدفق القيمة على استخدام البيانات والإجراءات التفصيلية في حساب التكاليف، ولكنه يقوم بذلك على مستوى تدفق القيمة نهاية كل

أسبوع، وبالتالي يتميز أسلوب تكاليف تدفق القيمة بسهولة وبساطة التطبيق وسهولة الاستيعاب بالنسبة لكل العاملين بالمنشأة وليس المحاسبين فقط، وعند تطبيق هذا الأسلوب يتم اعتبار كل التكاليف مباشرة ويتم تجميع المعلومات المطلوبة لقياس أرباح تدفق القيمة بصورة أسبوعية بحيث يتم ربط كل المصروفات العمومية بتدفق القيمة ككل بدون الحاجة إلى استخدام ساعات العمل كأساس للتخصيص<sup>٦</sup> وعلى ضوء الأهمية الكبيرة التي توليها المنشآت السياحية لتحسين قيمتها وتحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها وأهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق الموارد، تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى تحليل التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وأثره على تحسين قيمة المنشآت السياحية العاملة في مصر.

### مشكلة الدراسة:

تعد مشكلة تقييم وتحسين قيمة الشركات أحد المشكلات الجوهرية التي تواجه المنشآت السياحية في بيئة الأعمال المصرية الحديثة، حيث ركزت الكثير من الأبحاث والدراسات على محاولة الوصول إلى الكيفية التي من خلالها يمكن رفع قيمة المنشآت العاملة في قطاع السياحة في جمهورية مصر العربية، وفي ظل التغيرات والتحوليات المستمرة والتطورات التكنولوجيات والتقنيات المستحدثة في بيئة الأعمال والضغوط التنافسية الشديدة، تواجه المنشآت السياحية تحديات صعبة في الحفاظ على بقائها وقدرتها على الاستمرار فضلا عن قدرتها على تحسين أدائها ورفع قيمتها بصورة مستمرة لتكون قادرة على تجاوز التحديات والعقبات التي فرضتها عليها بيئة الأعمال المعاصرة، وقد ظهر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كأداة فعالة يمكن استخدامها في نظم إدارة التكاليف القائمة على استخدام نظم الحاسب الآلي بصورة كاملة نظرا لقدرته على الجمع بين مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط ونظم التكلفة الألمانية المطورة منذ الحرب العالمية الثانية، وعلى الجانب الآخر يتميز أسلوب تكاليف تدفق القيمة بالدقة والسهولة المتناهية في التطبيق والاستخدام. وبالتالي، فقد جاءت الدراسة الحالية لتقديم تقييم التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وتحليل

- مدى تأثير هذا التكامل على تحسين قيمة المنشآت العاملة في قطاع السياحة في مصر، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:
- "ما مدى تأثير التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وتكاليف تدفق القيمة (VSC) على تحسين قيمة المنشآت العاملة في قطاع السياحة في مصر؟"، ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة التساؤلات الفرعية التالية:
- 1- المحور الاول : أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة
  - 2- المحور الثاني : أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة
  - 3- المحور الثالث : أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتدفقات القيمة على قيمة شركات السياحة

#### هدف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في "تقييم أثر التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة المنشآت العاملة في قطاع السياحة في مصر"، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:
1. توضيح دور أهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وأثره على إدارة التكاليف في المنشآت السياحية في مصر.
  2. دور المنشآت السياحية في مصر بتطبيق أسلوب تكاليف تدفق القيمة.
  3. التعرف على أثر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على تحسين قيمة الشركات العاملة في قطاع السياحة في مصر.
  4. لدراسة على مدى تأثير أسلوب تكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات العاملة في قطاع السياحة في مصر.
- توضح الدراسة طبيعة علاقة التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وانعكاساتها على تحسين قيمة الشركات العاملة في قطاع السياحة .

## فروض البحث :

- يقوم البحث على فرضية رئيسية تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة المنشآت العاملة في قطاع السياحة في مصر"، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:
- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة في المنشآت العاملة في قطاع السياحة في مصر.
  - **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد على تحسين قيمة الشركات العاملة في قطاع السياحة في مصر.
  - **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات العاملة في قطاع السياحة في مصر.

## أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة الحالية من الأهمية الكبيرة لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأسلوب تكاليف تدفق القيمة كأحد أكثر الأساليب فعالية في توفير المعلومات المطلوبة لعمليات صنع القرارات الإدارية طويلة وقصيرة الأجل، ويمكن توضيح أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

### أ. الأهمية العلمية للدراسة:

وتتبع الأهمية العلمية للدراسة مما يلي:

- (١) إثراء المكتبة العربية حول أهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة ودورها في تحسين أداء المنشآت السياحية ورفع قيمتها.
- (٢) لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة أهمية كبيرة في إدارة التكاليف وتخفيضها وتوفير المعلومات الدقيقة لعمليات صنع القرار.
- (٣) تستعرض الدراسة الأدلة النظرية حول كيفية تحسين قيمة المنشآت السياحية وتحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها.

٤) تقترح الدراسة خطوات تحقيق التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة بما ينعكس على تحسين قيمة المنشآت السياحية في مصر.

### ب. الأهمية العملية:

وتتبع الأهمية العملية للدراسة من الجوانب الآتية:

١) تقديم الأدلة الميدانية من المنشآت السياحية في مصر حول التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة ومدى انعكاس هذا التكامل على تحسين قيمة المنشآت السياحية.

٢) توجه الدراسة اهتمام الباحثين نحو إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وذلك من خلال تقديم الأدلة الميدانية حول دورهما في تحسين قيمة المنشآت السياحية.

٣) تقدم الدراسة مجموعة من النتائج والتوصيات للقائمين على إدارة المنشآت السياحية في مصر لتوجيه الاهتمام الكافي نحو استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة في تحسين قيمة منشآتهم.

### منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث الحالي، سوف تعتمد الباحثة على كلا من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وذلك على النحو التالي:

#### - المنهج الاستنباطي:

ويتم م خلاله استقراء الآراء والأفكار من خلال مراجعة البحوث والدراسات والأدبيات المرتبطة بموضوع الدراسة للتعرف على ماهية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وكيف يمكن الاستفادة منهما في رفع قيمة المنشآت السياحية، حيث تقوم الباحثة بمراجعة أهم ما ورد في الأدب المحاسبي من كتب ودوريات علمية وأوراق بحثية وثيقة الارتباط بموضوع الدراسة بما يساهم في بناء الإطار النظري للبحث.

## - المنهج الاستقرائي:

والذي من خلاله تحاول الدراسة الحالية استطلاع آراء فئات المبحوثين بالمنشآت السياحية العاملة في مصر لاختبار معنوية فروض البحث وذلك من خلال إجراء الدراسة الميدانية للتعرف على مدى وعي المحاسبين الإداريين بالمنشآت السياحية في مصر بأهمية أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وكيف يمكن الاستفادة منهما في توفير المعلومات الدقيقة لعمليات صنع القرارات، وذلك مع الاعتماد على الأساليب الإحصائية الملائمة للوصول إلى النتائج والتعميمات والتوصيات.

## حدود البحث:

- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة الحالية على المنشآت العاملة في القطاع السياحي في مصر.

- الحدود الموضوعية: حيث تقتصر الدراسة على تناول التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة وأثره على تحسين قيمة المنشآت السياحية.

## نتائج الدراسة:

### الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

#### أولاً : أسلوب الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات الأولية لعينة الدراسة الميدانية على أسلوب الاستقصاء وذلك من خلال تصميم استمارة الاستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة وذلك من خلال مايلي :

المحور الاول : أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة

المحور الثاني : أثر تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة

المحور الثالث : أثر التكامل بين أساليب الإدارة للتكلفة وتدفقات القيمة على قيمة شركات السياحة

ولقد تم استخدام المقياس الخماسي ( مقياس ليكرت) للإجابة عن الاسئلة الواردة بالاستثمار وتحويل الاراء الوصفية لعينة الدراسة الى بيانات رقمية حيث يتم تحديد الاوزان كما يلي:

الوزن	عبارة
٥	موافق بشدة
٤	موافق
٣	محايد
٢	غير موافق
١	غير موافق بشدة

ولقد تم تصميم الاستمارة بحيث تكون اسئلة ذات نهاية مغلقة بحيث يقوم المستقصى باختيار اجابة واحدة من بين الإجابات الخمسة.

#### ثانياً: مجتمع العينة:

لتحقيق اهداف الدراسة الميدانية قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة الميدانية وذلك من تمثّل مجتمع الدراسة من مديري العموم والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات السياحية لعدد ٧٠ استمارة .

#### بيان بعينة الدراسة

الفئة	عدد الاستمارات
مديري العموم	٥
المديريون الماليون	١٥
المراجعون الداخليون	٢٠
المحاسبين	٣٠
الإجمالي	٧٠

### ثالثاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- ١- المتوسطات الحسابية : وذلك لاجراء التحليل الوصفي لمتغيري الدراسة
- ٢- حساب معامل الارتباط (الفا) حيث يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لاسئلة الاستقصاء وذلك لتقييم ثبات ومدى اعتمادية او مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة وارتفاع معامل الفا يعنى عدم وجود تحيز او تحريف فى النتائج عند التحليل .
- ٣- اختبار one-sample test : وذلك لبيان الفروق المعنوية فى اختلاف الاراء داخل المتغير.

### رابعاً : التحليل الاحصائي لعينة الدراسة

- ١- تقييم اعتمادية (مصداقية) النموذج  
يستخدم معامل ألفا فى تقييم مصداقية مجموعة من العبارات التى تقيس متغير معين وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة وعدم وجود تمييز او تحريف فى النتائج عند التحليل مما يؤدي إلى إمكانية تقييم النتائج. ويوضح الجدول (٣) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الزمنية التى تم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية التى تندرج تحت كل منها وذلك لعينة الدراسة ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠,٨٢٠ ، ٠,٧٦٣) على الترتيب وهو ما يعنى مستوى مقبول من اعتمادية (مصداقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات حيث تمثل ٥٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا وارتفاع معدلا الإ اعتمادية يعكس ارتفاع درجة (الإتساق) الداخلى بين محتويات كل متغير من المتغيرات المدروسة كما أنه يعنى إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات فى الواقع العملى.

### جدول ( ٣ ) تقييم اعتمادية (مصداقية) المتغيرات لعينة لمحاو الدراسة

المتغير	معامل Alpha
المحور الاول	٠,٧٩٠
المحور الثانى	٠,٨٢٠
المحور الثالث	٠,٧٦٣

المصدر : حسب من بيانات عينة الدراسة.

## ٢- الجانب العملي - تحليل البيانات

### أولاً: البيانات الأولية

#### أ - المستوى التعليمي:

يتضح من الجدول رقم (٤) أن نسبة ٦٠٪ من أفراد العينة لهم مؤهل جامعي أو ما يعادله وهي أعلى نسبة، و أن نسبة ٢٨,٦٪ من أفراد العينة لهم مستوى التعليم لدرجة الماجستير ، و أن نسبة ١٨,٦٪ من أفراد العينة لهم مستوى التعليم لدرجة الدكتوراة.

#### الجدول رقم: (٤) توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراة	الاجمالي
ك	٤٢	٢٠	٨	٧٠
%	%٦٠	%٢٨,٦	%١٨,٦	١٠٠

#### ب- الخبرة العملية في مجال مراقبة الحسابات:

يتضح من الجدول رقم (٥) أن نسبة ٥٤,٢٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تفوق ١٥ سنة وهي الاعلى نسبة من افراد العينة ، و أن نسبة ٣١,٤٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة ، و أن نسبة ١٤,٣٪ من أفراد العينة خبرتهم المهنية تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات .

#### الجدول رقم: (٥) توزيع العينة حسب عدد سنوات الأقدمية

عدد سنوات الأقدمية	من أقل من ٥ سنوات	من خمس سنوات الى أقل من عشر سنوات	من عشر سنوات الى أقل من خمسة عشر عام	اكثر من خمسة عشر عام	الاجمالي
ك	-	٣٨	٢٢	١٠	٧٠
%	-	%٥٤,٢	%٣١,٤	%١٤,٣	١٠٠

## ثانياً: محاور الدراسة

### ١- أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة:

يوضح الجدول رقم (٦) ان تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٩,٢ ، ٦٧,٤) ويشير الجدول ان العبارة يقوم أسلوب محاسبة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية حصلت على اعلى متوسط حسابي بلغ ٦٧,٤ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٤% ، وان العبارة يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة حصلت

### جدول (٦) أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة:

اختبار T	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الترتيب	المتوسط	العبارة
**٣١,٠٥	٧٥,٦	١,٠١	٤	٣,٧٨	يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
**٢٢,٩٨	٧٢,٤	١,٣٢	٥	٣,٦٢	أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
**٢٩,١٩	٦٣,٦	١,٢٦	١٠	٣,١٨	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين جودة المنتج، إذا رغم أهمية الوصول إلى تكلفة مستهدفة إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.
**٢٠,٤٩	٨٠,٤	١,٣٥	٣	٤,٠٢	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.
**٢٥,٠٤	٦٦	١,١٥	٩	٣,٣٠	يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.
**١٧,٤	٦٨,٨	١,٣٩	٧	٣,٤٤	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية والمتعاون مما يقوي من دوافع الانتماء ويدفع بالتالي إلى تخفيض التكاليف.

أثر التكامل بين أسلوب محاسبة استملاك الموارد وتكاليفه تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات السياحية

شيماء عبد الباسط هادي محمد محمود عبد الحافظ

٢,٩	١٥	١,٢٧	٥٨	**٢٦,٤	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
٤,٠٤	٢	٠,٨٨	٨٠,٨	**٤٤,٤	يقوم مدخل الإنتاج بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب.
٤,٦٧	١	١,٤٦	٩٣,٤	**١٧,٤٧	يقوم أسلوب محاسبة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية.
٣,٠٦	١٤	١,٢٣	٦١,٢	**٢٣,٠٨	يقوم أسلوب محاسبة القيمة بتنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.
٣,٤	١٣	١,٣٧	٦٨	**١٩,١٥	تركز نظرية القيود على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات.
٣,١٥	١٢	١,٨١	٦٣	**١١,٥٠	تقوم التكلفة المطورة بزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة
٢,٤٨	٦	١,٢٤	٤٩,٦	**٢٢,٣١	يؤدي استخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل، ومقاييس الأداء غير المالية التشغيلية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.
٣,٣٢	٨	١,٣٧	٦٦,٤	**١٩,٥١	يقوم أسلوب الأداء المقارن بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضيا مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين.
٣,١٥	١١	١,٠٩	٦٣	**١٨,٦	يقوم أسلوب الأداء المقارن العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل.

\*\* : معنوى عند مستوى ١ %

\* : معنوى عند مستوى ٥ %

المصدر : حسب من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

على اقل متوسط حسابي وهو ٢,٩ بأهمية نسبية بلغت ٥٨% ، كما جاء في الترتيب الثاني العبارة يقوم مدخل الإنتاج بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب. بمتوسط بلغ ٤,٠٤ ، وجاء في الترتيب الثالث والرابع كل من العبارات أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة ،يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة. ليبلغ متوسط كل منهما ٤,٠٢ ، على الترتيب ، كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T عند مستوى ١% حيث جاءت ت المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لاتفق ، ولا وافق بشدة) .

## ٢- أثر تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة.

يوضح الجدول رقم (٧) ان تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣,٠٥ ، ٤,٦٧) ويشير الجدول ان العبارة تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج حصلت على اعلى متوسط حسابي بلغ ٤,٦٧ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٤% ، وان العبارة تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين. حصلت على اقل متوسط حسابي وهو ٣,٠٥ بأهمية نسبية بلغت ٦١% ، كما جاء في الترتيب الثاني العبارة المحاسبة استهلاك الموارد الشركات بالتأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن المحاسبة استهلاك الموارد تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية بمتوسط بلغ ٤,٣٥ ، وجاء في الترتيب الثالث والرابع كل من العبارات إن تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات يقوى ثقة الجمهور ويساعد

على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة، تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تقادي وجود أخطاء أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة. ليلعب متوسط كل منهما ٤,٢٥ ، ٣,٨٥ ، على الترتيب .

كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت ت المحسوبة اكبر من الجدولية ، وهذا يشير الى مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لاتفق ، ولا اوافق بشدة).

### جدول (٧) أثر تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات على تحقيق تحسين قيمة شركات السياحة.

العبارة	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار T
المحاسبة استهلاك الموارد الشركات بالتأكد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن المحاسبة استهلاك الموارد تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية	٤,٣٥	٢	١,١٧	٨٧	**٣٠,٨
تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.	٣,٦٢	٧	١,٣٢	٧٢,٤	**٢٢,٩
تبني المحاسبة استهلاك الموارد الشركات معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تقادي حدوث الأزمات	٣,٨٤	٥	١,١٧	٧٦,٨	**٢٧,٥
إن تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات يقوى ثقة الجمهور ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عقد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.	٤,٢٥	٣	١,٠٣	٨٥	**٣٤,٥

أثر التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات السياحية

شيماء عبد الباسط هادي محمد محمود عبد الحافظ

٣,٨١	٦	١,١٨	٧٦,٢	**٢٦,٩	تطبيق المحاسبة استهلاك الموارد الشركات تعمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
٣,٨٥	٤	١,١٧	٧٧	**٢٧,٥	تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تفادي وجود أخطاء أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
٤,٦٧	١	٠,٨٨٠	٩٣,٤	**٤٤,٤	تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج
٣,٠٥	٨	١,٤٦	٦١	**١٧,٥	تؤدي المحاسبة استهلاك الموارد الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

\*: معنوى عند مستوى ٥% \*\*: معنوى عند مستوى ١%

المصدر: حسب من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

### ٣- أثر التكامل بين أساليب الإدارة للتكلفة وتدفقات القيمة على قيمة شركات السياحة

يوضح الجدول رقم (٨) ان تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٢,٦٧ ، ٤,٦٦) ويشير الجدول ان العبارة أن تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق محاسبة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها. حصلت على اعلى متوسط حسابى بلغ ٤,٦٦ بأهمية نسبية بلغت ٩٣,٣% ، وان العبارة يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم محاسبة الشركات في تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق

بالإنتاج.. حصلت على أقل متوسط حسابي وهو ٣,٦٧ بأهمية نسبية بلغت ٥٩,٤ % ، كما جاء في الترتيب الثاني العبارة أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكثر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم محاسبة الشركة.

### جدول (٨) : أثر التكامل بين أساليب الإدارة للتكلفة وتدفقات القيمة على قيمة شركات السياحة

العبارة	المتوسط	الترتيب	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اختبار T
أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكثر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة.	٣,٩٧	٢	١,٢٠	٧٩,٤	**٢٧,٦
أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرفع من معدلات الأداء مما يدعم محاسبة الشركات في تحسين كفاءة أداء الشركة.	٣,٤١	٦	١,٣٧	٦٨,٢	**٢٠,٧
أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم محاسبة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده.	٣,٤٤	٥	١,٠٤	٦٨,٨	**٢٧,٥٣
يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم محاسبة الشركات في تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج.	٢,٩٧	١٢	١,٣١	٥٩,٤	**١٩,٠١
يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق مما يدعم محاسبة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية لكافة العاملين في الشركة.	٣,٣٨	٧	١,٣٥	٦٧,٦	**٢٠,٩١
أن تطبيق أسلوب الإنتاج الفوري يؤدي إلى الرقابة على الجودة وجدولة الإنتاج حسب الطلب مما يساعد على تطبيق محاسبة الشركات في تأكيدها على تحسين كفاءة أداء الشركة.	٣,٥	٨	١,٣٢	٧٠	**٢٢,١

أثر التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وتكاليفه تدفق القيمة على تحسين قيمة الشركات السياحية

شيماء عبد الباسط هادي، محمود عبد الحافظ

**٢٥,٤٨	٧٨,٨	١,٢٩	٣	٣,٩٤	أن تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيد في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة.
**٤٤,٤	٩٣,٣	١,٠٨	١	٤,٦٦	أن تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق محاسبة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.
**١٧,٣٩	٦١	١,٤٧	١١	٣,٠٥	أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق محاسبة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة.
**٢٢,٣١	٦٦,٤	١,٢٤	٩	٣,٣٢	أن تطبيق أسلوب التكلفة المطورة يؤدي إلى تدريب العمالة وتحفيزها مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيق عدم وجود أخطاء أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة.
**١٩,١٥	٦٣	١,٣٧	١٠	٣,١٥	أن تطبيق أسلوب بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيق الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين حتى يتم تفادي حدوث الأزمات المارفية.
**١١,٥٠	٤٩,٦	١,٨١	٤	٣,٤٨	أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم محاسبة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أدائها.

\*\* : معنوى عند مستوى ١%      \* : معنوى عند مستوى ٥%

المصدر : حسب من بيانات استمارة الاستبيان لعينة الدراسة:

الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة . بمتوسط بلغ ٣,٩٧ ، وجاء في الترتيب الثالث والرابع كل من العبارات أن تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيح في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة. أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم محاسبة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أدائها.. ليبلغ متوسط كل منهما ٣,٩٤ ، ٣,٨٤ على الترتيب . كما يشير بيانات نفس الجدول ثبوت معنوية اختبار T test عند مستوى ١% حيث جاءت المحسوبة أكبر من الجدولية ، وهذا يشير إلى مما يشير إلى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في نسب الاجابة (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، لااتفق ، ولا اوافق بشدة).

#### التوصيات :

- ١- ضرورة تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية.
- ٢- ضرورة استخدام مدخل الإنتاج لتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب.
- ٣- الاهتمام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.
- ٤- التوصية بربط الإنفاق بالإنتاج
- ٥- يجب التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن المحاسبة استهلاك الموارد تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية

- ٦- التوسع في تطبيق أسلوب محاسبة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق محاسبة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.
- ٧- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكثر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم محاسبة الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة.

## المراجع :

<sup>١</sup> محمد، محمد مصطفى جمعة خميس (٢٠١٨)، إطار مقترح لمدى فعالية نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تحسين أداء المنشأة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج. ٢، ١٤، ص. ٤٧٧.

<sup>3</sup>Kbelah, S. I., Amusawi, E. G., & Almagtome, A. H. (2019). Using resource consumption accounting for improving the competitive advantage in textile industry. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 14(2), 575-382. .

<sup>4</sup> Mustafa, A. M., Azimli, A., & Sabir Jaf, R. A. (2022). The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability. *Energies*, 15(11), P. 1.

<sup>5</sup> Alsafar, M. I. (2021). Analyzing Customer Profitability Using Resource Consumption Accounting For Improving Firm Performance. *Akkad Journal of Contemporary Management Studies*, 1(3), P. 135.

<sup>6</sup> Čečević, B. N., & Đorđević, M. (2020). Accounting and Value Stream Costing for More Efficient Business Processes. *Economic Themes*, 58(4), P. 578.