# دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية فى المؤسسات الفندقية – دراسة ميدانية –

# The role of cost accounting and Managerial Accounting methods in maximizing revenues and achieving competitiveness in hotels - A field study –

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلى [1]

Walid samir Abd eladim [1]

[1] معهد العبور العالى للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، مصر، Walidsamir7@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/05/24 تاريخ القبول: 2019/09/11 تاريخ النشر: 2020/03/15

**ملخص:**

هدفت الدراسة الى توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى تعظيم الإيرادات و تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق التنافسية والريادة فى أداء المؤسسات الفندقية وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى المؤسسات الفندقية يحقق التنافسية والاستدامة والريادة من خلال زيادة الإيرادات والربحية عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء فى تقديم الخدمات الفندقية فى كافة الأوقات والمراسم السياحية ، تخفيض التكاليف عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء فى تقديم الخدمات الفندقية وتحميل تكلفة الخدمة بالتكاليف المتغيرة بالإضافة الى التكاليف الثابتة المستغلة .

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الإدارية ، محاسبة التكاليف ، تعظيم الإيرادات

**Abstract:**

The study aimed to know the role of cost accounting and Managerial Accounting methods in maximizing revenues, reducing costs, increasing profitability, achieving competitiveness and leading in the performance of hotel establishments. The study reached a number of results, the most important of which is that the application of cost accounting and management accounting methods in hotel establishments achieve competitiveness, sustainability and leadership through increasing Revenue and profitability by improving, developing and innovating performance in the provision of hotel services at all times and in tourism, reducing costs by improving, developing and innovating performance in the provision of hotel services and protecting The cost of the service variable costs in addition to the fixed costs of the exploited.

**keywords** ; Managerial Accounting, Cost Accounting, Revenue Maximization

المؤلف المرسل: وليد سمير عبد العظيم الجبلى ، Walidsamir7@gmail.com

**مقدمة**

تعد محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من العلوم الاجتماعية اللتان أصبح تطبيقهما من أهم عناصر مساعدة الإدارة فى كافة المنشات الخدمية الهادفة وغير الهادفة للربح لأداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتوجيه واتخاذ القرارات ورسم السياسيات المستقبلية .

وبما أن المؤسسات الفندقية تعد من المؤسسات الخدمية الهادفة الى تحقيق الربح ، وذات كثافة رأسمالية ، لذلك تسعى إدارة الفندق الى تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف وخاصة التكاليف المتغيرة المرتبطة بالنشاط ، وزيادة هامش المساهمة لتغطية التكاليف الثابتة .

وتحتاج إدارة الفندق الى المعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة فى الوقت المناسب لتحسين نوعية الخدمة المقدمة وتطويرها وابتكارها بما يتماشى مع حالة الموسم السياحى للعمل على تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف مما يجعل تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أمر هام فى إدارة أموال المؤسسات الفندقية لتحيق التنافسية والريادة والاستدامة أداة مناسبة ومهمة بما تتضمنه من أدوات وأساليب لبقاء المؤسسات الفندقية فى سوق المنافسة حتى فى أوقات الكساد والانكماش .

❖ مشكلة الدراسة :

تتميز الاستثمارات فى المؤسسات الفندقية بكثافة رأس المال ( الأصول الثابتة ) ، حيث تكون التكلفة الرأسمالية عالية جداً ، بينما التكلفة المتغيرة قليلة نسبياً ، مقارنة بالتكاليف الثابتة ، مما يتطلب إيرادات عالية لتعمل على تغطية التكاليف الثابتة .

كما تتميز الإيرادات بالتذبذب بين المواسم ( رواج – كساد – انكماش ) مما يتطلب من محاسبى التكاليف والمحاسبين الإداريين استخدام أساليب وأدوات محاسبية مناسبة تساعد فى تحسين وتطوير وابتكار فى عروض الخدمات الفندقية المقدمة بالتكلفة الملائمة وفى الزمن الملائم ، لكى تتمكن إدارة الفندق من تغطية التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لتحقيق عائد مجزى والمحافظة على تلك الإيرادات وخاصة فى مواسم الانكماش والكساد لكى يحافظ الفندق على بقائه فى سوق المنافسة .

وعلى ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة فى السؤال التالى :-

**ما هو الدور الذى يمكن أن تلعبه أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية ( الاستدامة ) والريادة من خلال تحسين وتطوير وابتكار فى أداء المؤسسات الفندقية ؟**

❖ **أهمية الدراسة :**

تنبع أهمية الدراسة من موضوع الدراسة والمتمثل فى توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق التنافسية ( الاستدامة ) والريادة فى المؤسسات الخدمية وبصفة خاصة فى المؤسسات الفندقية .

❖ **أهداف الدراسة :**

تهدف الدراسة الى توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى تعظيم الإيرادات و تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق التنافسية ( الاستدامة ) والريادة فى أداء المؤسسات الفندقية .

❖ **فروض الدراسة :**

تقوم الدراسة باختبار مدى صحة الفروض التالية :

1. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .
2. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .

3. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .

❖ **منهج الدراسة :**

ولتحقيق هدف الدراسة فقد اعتمد الباحث على المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائى و الاستنباطى والوصفى التحليلى من خلال :-

- **المنهج الاستقرائى :** حيث يستخدم الباحث هذا المنهج فى ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة فى دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية ( الاستدامة ) فى المؤسسات الفندقية .
- **المنهج الاستنباطى :** وذلك لبناء الإطار النظرى للدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات العربية و الأجنبية والرسائل العلمية والمراجع ذات الاهتمام بموضوع الدراسة .
- **المنهج الوصفى التحليلى فى الدراسة الميدانية .**

❖ **حدود الدراسة :**

- سوف تقتصر الدراسة على الفنادق العاملة فى شرم الشيخ والأربعة نجوم فقط .
- سوف تقتصر الدراسة على العاملين فى الإدارات المالية فى تلك الفنادق فقط .

❖ **خطة الدراسة :-**

تتكون خطة الدراسة من ثلاثة محاور رئيسة هما :

المحور الأول : الإطار العام للمؤسسات الفندقية .

المحور الثانى : المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الماهية والأساليب .

المحور الثالث : الدراسة الميدانية .

النتائج والتوصيات

**المحور الأول : الإطار العام للمؤسسات الفندقية**

تعد المؤسسات الفندقية وحدات اقتصادية خدمية ، تسعى الى تخفيض التكاليف وتعظيم الإيرادات ومن ثم تحقيق الربح وتتميز عن غيرها من الوحدات الأخرى بكثافة رأس المال .

**1/1 : طبيعة النشاط الفندقى :** [1]

يتميز النشاط الفندقى بمزايا عديدة منها :-

- الابتكار والتطوير : حيث يمكن للموظف أن يبتكر ويطور من المنتجات و الخدمات الفندقية بشكل مستمر .
- الترقى : ويعنى التدرج فى السلم الوظيفى وممارسة الوظائف الإدارية المتنوعة .
- الانجاز : أداء الإعمال على الوجه الأكمل وتحقيق رضا العميل .
- الإشراف : أى كيفية متابعى وتقيم الأعمال المختلفة .
- التنوع : ليس هناك عمل روتينى فى المؤسسات الفندقية .
- التحسين : تحسين الخدمة للعميل بطريقة مستمرة حتى تتوافق مع ما يرغبه من تواجده بالفندق .

**1 /2 : : خصائص النشاط الفندقى :** [2]

تميز النشاط الفندقى يتميز بمجموعة من الخصائص أهمها :

- الصناعة الفندقية كثيفة رأس المال .
- موسمية النشاط .
- التأثر بالأحداث السياسية والاقتصادية والاجتماعية والحالة الأمنية .
- العنصر البشرى هو الركيزة الأساسية فى الصناعة الفندقية .
- عدم قابلية المنتج الفندقى للتخزين .
- التنسيق التام بين جميع الأقسام لضمان تقديم الخدمية بكفاءة وجودة عالية .

## 1/ 3 : أهداف النشاط الفندقى [3]

من خلال طبيعة ومزايا النشاط الفندقى نستنتج الأهداف التى تسعى إدارة الفندق لتحقيقها وأهمها .

- تحقيق رضا العميل وكذلك رضا الموظفين والعاملين .
- تعظيم الإيرادات من خلال تخفيض تكلفة الخدمة ومن ثم زيادة الربحية .
- إعطاء السمعة الحسنة للفندق

## 4/1 : مفهوم الاستدامة ( التنافسية ) فى المؤسسات الفندقية

تسعى الاستدامة الى تحقيق التنافسية العادلة ومن ثم تحقيق الريادة فى الأعمال وتعتمد ريادة الأعمال على الحرية فى التفكير والقدرية على الإبداع والتحسين والتطوير والابتكار فى الخدمات الفندقية .

فالتعريف البريطاني للتنافسية ينص على أنها : "القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المنشات الأخرى .

تعني التنافسية لقطاع ما قدرة المؤسسات المنتمية لنفس القطاع في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية .

## 5/1 : دليل الريادة والتنافسية فى مجال خدمة العملاء بالفنادق :– [4]

1- السرعة مع العمل السليم من المرة الأولى .
2- الإرشاد السليم للعملاء مع حسن الاستقبال والضيافة .
3- فورية الرد على الهاتف .
4- التوجيه السليم للمعاملات .
5- مصداقية الوعود .
6- انعدام الشكاوى .
7- التعاون بين الإدارات .
8- النظافة والمظهر العام .

**المحور الثانى : المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الماهية والأساليب .**

## 1/2 : التعريف :–

- محاسبة التكاليف : هى مجموعة من المبادئ والمفاهيم والقواعد والإجراءات التى يعتمد عليها فى تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير عناصر تكاليف النشاط من مواد وأجور ومصروفات خلال فترة زمنية معيبة بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وإجراء الرقابة عليه واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنه .
- المحاسبة الإدارية : هى أحدى فروع علم المحاسبة التى تستخدم بيانات التكاليف بطريقة أدارية بهدف توفير المعلومات التى تعين الإدارة على أداء وظائفها بكفاءة وفعالية فى مجال التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ورسم السياسات .
- أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية : مجموعة من القوانين والمعادلات التى تستخدم فى استخراج المعلومات بطريقة علمية سليمة وتقديمها فى شكل تقرير لإدارة المؤسسة لاستخدامها فى عملية اتخاذ القرارات المختلفة ولمساعدتها فى أداء وظائفها .

وتتميز أساليب المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بأنها مرنة ومتطورة ومبتكرة مما يجعلها تتواكب مع التغيرات التى تحدث فى بيئة الأعمال حتى تعكس :[5]

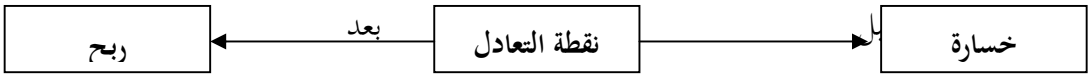
1) زيادة الاهتمام بالمشروعات الخدمية .
2) التعامل مع الابتكارات وظروف المنافسة العالمية .
3) التركيز على العملاء مع توفير فريق عمل متعدد المهام والوظائف .
4) أعادة هندسة العمليات المالية واستخدام نظرية القيود ونظم الخدمات المرنة .
5) الجودة الشاملة وإدارة المخزون الفورى .
6) المنافسة القائمة على الجودة والوقت .

## 2/2 : أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية :-[6]

تتنوع أساليب المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف التى تقيس التكاليف والإيرادات وتحدد صافى ربح النشاط من خلال :

❖ **أسلوب التكلفة الحجم الربح والذى يتمثل فى :**

- نقطة التعادل هى التى تتساوى فيها الإيرادات بالمصروفات ( لا ربح ولا خسارة )




- نقطة التعادل بالوحدات = التكاليف الثابتة / الربح الحدى ( هامش المساهمة )
- نقطة التعادل بالدولار = وحدات التعادل × سعر تقديم الخدمة

❖ **الطاقة التى تحقق التعادل :**

التكاليف الثابتة × نسبة الطاقة المستغلة / إيراد المبيعات المخطط - التكاليف المتغيرة

❖ **المبيعات التى تحقق الربح المستهدف**

- بالوحدات = التكاليف الثابتة + الربح المستهدف / هامش المساهمة
- بالقيمة = وحدات المبيعات التى تحقق الربح × سعر تقديم الخدمة

❖ **هامش الأمان للفندق :**

- بالوحدات = عدد وحدات التعادل - عدد وحدات المبيعات المخططة
- بالقيمة = وحدات الأمان × سعر تقديم الخدمة

❖ **نظرية تكاليف الطاقة المستغلة** : هدفها تكاليف الخدمة بكل التكاليف المتغيرة وبجزء من التكاليف الثابتة الذى يتحدد على قدر استغلال الطاقة الإنتاجية والتسويقية فى المؤسسة .

ولكى تقف المؤسسة الفندقية على حجم الإيرادات التى تعمل على تغطية التكاليف الكلية ( المتغيرة + الثابتة ) وتحقق ربح مناسب للنشاط لابد من إعداد قائمة الدخل

| | |
|---|---|
| **الإيرادات** | ×× |
| **ناقص : تكلفة الخدمة المتغيرة** | (××) |
| **هامش المساهمة ( الربح الحدى )** | ×× |
| **ناقص : التكاليف الثابتة** | ( ×× ) |
| **صافى ربح النشاط** | ×× |

وهذه المعادلة يمكن لإدارة المنشاة أن تستخلص منها العديد من الأساليب لكى تتفق وما ترغب فيه من معلومات

❖ **الموازنات التخطيطية** : [7]

تعتبر الموازنة التخطيطية خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها ، وتُعرف الموازنة التخطيطية " بأنها الخطة المنسقة بجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة "، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية والأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات و التكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وبإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أى موازنة فرعية . وعليه فان الموازنات التخطيطية هى

1. خطة مالية تشمل جميع أوجه نشاط المنشأة ومنسقة ولها أطار وفق موارد المنشأة .
2. أداة رقابية للتأكد من تنفيذ الأهداف والخطط الموضوعة .
3. أداة لتقييم إدارة المنشاة والعاملين بها وتحدد مراكز المسؤولية فيها .
4. التعبير عن الخطط والأهداف في صورة كمية ومالية وإيصالها إلى جميع العاملين بالمنشاة والعمل على تحقيقها .
5. تقديرات كمية ومالية للأهداف لفترة مستقبلية والاسترشاد بالماضي في وضع التقديرات .

و تعتبر الموازنات التخطيطية موازنة مالية ونقدية تغطى كل أوجه النشاط في الوحدات المختلفة لفترة محددة بهدف تحقيق أهداف الإدارة ( التخطيط والتنسيق والرقابة) على أنشطتها .

كما تعتبر الموازنات التخطيطية وسيلة هامة للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة فمن خلالها يمكن توصيل أهداف وخطط الإدارة إلى المستويات الإدارية الدنيا .

**المحور الثالث : الدراسة الميدانية**

## 1/3 : أدوات الدراسة :

قام الباحث في هذه الدراسة باختيار الدراسة المسحية (Survey) كأسلوب بحثي يتم تنفيذه عن طريق الاستقصاء حيث يعتبر المسح عن طريق الاستقصاء أكثر الطرق تكراراً في تجميع البيانات بشكل منهجي، كما استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق.

**وفيما يلي أدوات الدراسة المستخدمة :**

## 2/3 : مجتمع وعينة الدراسة

حيث أن موضوع البحث في مجال المحاسبة المالية ويرتبط بقصور التقارير المالية فى ظل الإطار المفاهيمى المشترك فإن مجتمع الدراسة لابد وأن يتمثل فيما يلي: محاسب ، رئيس حسابات ، مدير مالى ، مراجع داخلى ، مدير استثمار

**قام الباحث بسحب عينة عشوائية طبقية ، من كل فئة من فئات مجتمع الدراسة . كما تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية :**

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{\text{ح} * (1 - \text{ح})}{(\text{ع})^2 + (\text{ح} * (1 - \text{ح}) / \text{م})}$$

**حيث تشير:**

- ن الي حجم العينة.
- م الي حجم المجتمع.
- ح الي نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- (1−ح) الي نسبة عدد المفردات التي لا تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- ع الي الخطأ المعياري ويتم حسابه عن طريق قسمة حدود الخطأ علي الدرجة المعيارية.

$$\textbf{حجم العينة (ن)} = \frac{\mathbf{0.5} * (\mathbf{1} - \mathbf{0.5})}{(350 / (0.5 - 1) * 0.5) + (1.96 / 0.05)^2} = \mathbf{168}\ \textbf{مفردة}$$

وذلك عند مستوي ثقة 95% وحدود خطأ معياري (± 5%) .

وتحوطاً من احتمال انخفاض نسبة الردود فإن الباحث سوف يختار 220 مفردة تعبر عن العينة الممثلة للمجتمع بفئاته الخمسة ، ويوضح الجدول التالي بيانًا بعدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:

**جدول (1 ): عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي**

| البيـــان | عدد القوائم المرسلة | | عدد القوائم المستلمة | | القوائم التي أجرى عليها التحليل الإحصائي | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | العدد | النسبة | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| محاسب | 30 | %100 | 25 | %83.33 | 25 | %83.33 |
| رئيس حسابات | 45 | %100 | 35 | %77.77 | 35 | %77.77 |
| مدير مالى | 50 | %100 | 40 | %80 | 35 | %70 |
| مراجع داخلى | 45 | %100 | 40 | %88.88 | 35 | %77.77 |
| مدير استثمار | 50 | %100 | 25 | %50 | 25 | %50 |
| المجموع | 220 | %100 | 180 | %81.81 | 160 | %72.72 |

**3/3 : قائمة الاستقصاء : –**

استعان الباحث في إعداد قائمة الاستقصاء بذوى الخبرة الذين لديهم المعرفة الأزمة التى تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة منهم عند صياغة قائمة الاستقصاء ويمكن تقسيم أسئلة الاستقصاء الى محورين أساسين هما **الأول : المحور الديمغرافى** ويتألف من الأسئلة المتعلقة بالاسم ، والمؤهل والوظيفة ، وسنوات الخبرة **والثانى محور الدراسة** وفيه يتم طرح الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها :-

- أن تكون القائمة واضحة ويسهل فهمها.
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختبار بديل من خمسة بدائل.

ووفقاً لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان بهم الباحث ينتمى هذا الاستبيان الى نوع **المحاور** وفيه تكون أسئلة الاستبيان مقسمة الى أربعة محاور ، كل محور يدور حول جانب معين من جوانب الدراسة بحيث تكون أسئلة المحور الواحد متقاربة فى المضمون ، ومتكاملة بحيث تشمل المحور بالشكل الأمثل و الاجابة عليه تثبت صحة أو عدم صحة الفرض الذى يشمله المحور وهى كالتالى :-

- (س 1 – 10) ( المحور الأول G_1 و يختبر صحة الفرض الأول) .
- (س11 – 20) ( المحور الثانى G_2 و يختبر صحة الفرض الثاني. )
- (س21 – 30) ( المحور الثالث G_3 و يختبر صحة الفرض الثالث. )

ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجات أهمية كل بند من البنود، كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذا الأرقام وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

## 4/3 :إدارة قائمة الاستقصاء

**1/4/3 : توزيع قوائم الاستقصاء** قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة ودعم الباحث أسلوب الاستقصاء بأسلوب المقابلات الشخصية ، وترك للمستقصى فرصة للرد وكانت النتائج كالتالي :

**جدول رقم (2 ) يوضح قوائم الاستقصاء الموزعة على مفردات العينة**

| البيان | القوائم الموزعة | القوائم غير المستلمة | القوائم المستلمة | القوائم المستبعدة | القوائم الصالحة للتحليل |
|---|---|---|---|---|---|
| العدد | 220 | 40 | 180 | 20 | 160 |
| النسبة % | 100 | 18 | 82 | 9.1 | 72.9 |

**من الجدول السابق يتضح أن : نسبة الاستجابة من جانب مفردات العينة تبلغ 82 %، وكانت نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي تبلغ 79 % من إجمالي القوائم الموزعة والبالغة 220 قائمة استقصاء .**

**2/4/3 : أسلوب جمع البيانات**

قام الباحث بطرح محتوى الدراسة الميدانية فى قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات ، وتم الاعتماد فى تصميمها على مجموعة من الأسئلة التى تكونت لدى الباحث بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث ، وحاول الباحث مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة وذلك من خلال :-

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث .
- أجراء المقابلات الشخصية مع عدد من أفراد عينة البحث .
- الحصول على معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالمؤهلات العلمية وسنوات الخبرة والمركز الوظيفى وذلك من أجل وضع تصور عن مدى اهتمام العينة بموضوع البحث
- أعتمد الباحث عند تصميم قائمة الاستقصاء على الأسئلة المغلقة المعتمدة على مقياس ليكرت Likert Scale الخماسى لقياس إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستقصاء كالتالى :-

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

## 5/3 : التحليل الاحصائى واختبارات الفروض

### أولاً: صلاحية واعتمادية الأداء المستخدمة في قياس نتائج الدراسة.

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة اعتمد الباحث على استخدام كل من:

### 1/5/3 : معامل الاتساق الداخلي Interconsistancy

**ومن خلاله يتم قياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط ، ويكون المعيار الأساسي هو اختبار معنوية معامل الارتباط.**

➢ **اختبار الصدق والثبات للاستمارة باستخدام (اختبار ألفا كرونباخ )**

يقصد بثبات الاستمارة أن تعطى نفس النتيجة لو تم توزيع الاستمارة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، وقد تحقق الباحث من ثبات وصدق الاستمارة من خلال قياس درجة الصدق والثبات للاستمارة ككل باستخدام مقياس الفا كرونباخ Cronbach Alpha، وتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي الواحد الصحيح وإذا زاد هذا المقياس عن 60% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع وتوصل الباحث أن قيمة معامل ألفا أكبر من 60%، مما يدل على إمكانية الاعتماد على نتائج اختبار فروض الدراسة، وتعميم نتائج الدراسة ، و الذى توضحه الجداول التالية .

**نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور قياس البعد الاقتصادى للتنمية المستدامة**

| المحـــــور | عدد العبارات | معامل الصدق | معامل كرونباخ ألفا |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | 10 | 0.284 | 0.533 |

**أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.533= ∝) ومعامل الصدق ( 0.284 ) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .**

**نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص قياس البعد البيئى لمحاسبة التنمية المستدامة**

| المحـــــور | عدد العبارات | معامل الصدق | معامل كرونباخ ألفا |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | 10 | 0.267 | 0.517 |

**أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.517= ∝) ومعامل الصدق ( 0.267 ) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .**

**نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص قياس البعد الاجتماعى لمحاسبة التنمية المستدامة**

| المحـــــور | عدد العبارات | معامل الصدق | معامل كرونباخ ألفا |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف | 10 | 0.385 | 0.620 |

**أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.620= ∝) ومعامل الصدق ( 0.385 ) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها .**

**نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحاور الخاصة بالاستمارة ككل**

اختبار ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha Test** للاستمارة ككل

| المحور | عدد العبارات | معامل الصدق | معامل الثبات |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | **10** | 0.284 | 0.533 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | **10** | 0.267 | 0.517 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف | **10** | 0.385 | 0.620 |
| **الاستمارة ككل** | **30** | **0.623** | **0.789** |

إن معامل ألفا للصدق للاستمارة ككل يساوى 0.623 ومعامل الثبات يساوى الجذر التربيعى لمعامل الصدق يساوى 0.789 مما يشير إلى التناسق الداخلى للاستمارة ككل ويعد مقبول بدرجة كبيرة . وبعد ما قام الباحث بالتأكد من صدق الاتساق الداخلى

لفقرات استمارة الاستقصاء وثباتها ، يكون على ثقة معقولة بصحة هذه الاستمارة وصلاحيتها بتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها .

➢ **الأهميـة النسبيـة :**

لتحليل الأهمية النسبية للمشكلات فقد تم استخدام اختبار فريدمان Friedman test لبيان متوسط الرتب لمحاور الدراسة ، كما تم استخدام اختبار كا2 chi square test لقياس مدى وجود اختلاف أو اتفاق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة وتحدد قيمة الدلالة أو المعنوية P-value فعندما تكون P-value أقل من 5% ( 0.05≥ P-value) فإن ذلك يعني وجود فروق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة من وجهة نظر مجموعات العينة.

**الأهمية النسبية للمحور الأول**

| المحـــــور | عدد العبارات | كا$^2$ | المعنوية |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الايرادات وتخفيض التكاليف . | 10 | **11.63** | 0.000 |

**من الجدول السابق يتضح أن** مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الأول

**الأهمية النسبية للمحور الثانى المشاكل الرئيسية للتعقيد فى التقارير المالية**

| المحـــــور | عدد العبارات | كا$^2$ | المعنوية |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الايرادات وتخفيض التكاليف . | 10 | **7.78** | 0.000 |

**من الجدول السابق يتضح أن** مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثانى

**الأهمية النسبية للمحور الثالث مدى حاجة الإطار المفاهيمى المشترك الى إعادة صياغة بعض فقراته**

| المحـــــور | عدد العبارات | كا$^2$ | المعنوية |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | 10 | **47.53** | 0.000 |

**من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثالث .**

➢ **اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test**

**قام الباحث باستخدام اختبار كولمجوروف – سيمنروف Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما أذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعى أم لا ، وهو اختبار يتم استخدام الاختبارات ألمعلميه ، أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعى يتم استخدام الاختبارات اللا معلميه ، ويوضح الجدول التالى نتائج الاختبار .**

**نتائج اختبار التوزيع الطبيعى Kolmogorov-Smirnov Test**

| المحور | عدد العبارات | قيمة Z | القيمة الاحتماليةsig |
|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | **10** | **2.54** | **.000** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف . | **10** | **3.13** | **.000** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف | **10** | **1.28** | **0.074** |
| **الاستمارة ككل** | **30** | **0041** | **.002** |

**حيث أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الثالث هو الوحيد الأكبر من 0.05 ، أما باقى المحاور الثلاثة فهى أقل من 05, فان ذلك يعنى أن توزيع البيانات لهذه المحاور لا يتبع التوزيع الطبيعى ، ومن هنا يفضل استخدام الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض الدراسة المتعلقة بهذه المحاور من أجل الوصول إلى نتائج أفضل .**

## 6/3 : التحليل الاحصائى لفروض الدراسة .

**التحليل الاحصائى للفرض الأول**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .**

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية :–**

**المتغير المستقل (س ) : أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية**

**المتغير التابع ( ص ) : تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية**

**أ– التوزيع التكرارى والنسب**

| الفقرات | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لتحديد نقطة التعادل يحقق تحسين أساليب الربحية وتخفيض التكاليف فى المؤسسات الفندقية | **التكرار** | **94** | **57** | **3** | **4** | **2** |
| | **النسبة %** | **58.8** | **35.6** | **1.9** | **2.5** | **1.3** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين اختيار الطريقة الأمثل لتسعير الخدمة فى | **التكرار** | **114** | **43** | **1** | **0** | **2** |
| | **النسبة %** | **70.4** | **26.6** | **0.6** | **0** | **0.6** |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المؤسسات الفندقية مما يودى خفض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية | | | | | | |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق اختيار الطرق المناسبة لإهلاك الأصول الثابتة بالمؤسسات الفندقية مما يؤدى الى تخفيض التكاليف الرأسمالية | **التكرار** | **112** | **49** | **4** | **5** | **2** |
| | **النسبة %** | **62.5** | **30.6** | **2.5** | **3.1** | **1.2** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الإيرادات لتغطية التكاليف المتغيرة فى المؤسسات الفندقية | **التكرار** | **110** | **42** | **3** | **1** | **3** |
| | **النسبة %** | **69.4** | **26.3** | **1.9** | **0.6** | **1.9** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية مستخدمة هامش الأمان بالقيمة يحقق تحسين تكلفة الخدمة فى مواسم الكساد والانكماش للمؤسسات الفندقية للمحافظة على مستوى الإيرادات | **التكرار** | **108** | **45** | **1** | **6** | **1** |
| | **النسبة %** | **66.9** | **28.1** | **0.6** | **3.8** | **0.6** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى التخطيط الاستراتيجى يحقق تحسين كفاءة الخدمة المستقبلية مما يؤدى الى زيادة الإيرادات وتخفيض التكلفة | **التكرار** | **121** | **26** | **5** | **6** | **2** |
| | **النسبة %** | **72.6** | **16.1** | **3.1** | **3.8** | **1.3** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات فى المؤسسات الفندقية | **التكرار** | **123** | **28** | **4** | **3** | **2** |
| | **النسبة %** | **76.9** | **24.4** | **2.5** | **1.9** | **1.3** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق تحسين تغطية التكاليف الثابتة و الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية | **التكرار** | **112** | **41** | **2** | **2** | **3** |
| | **النسبة %** | **70** | **18.8** | **1.3** | **1.3** | **1.9** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين أساليب الرقابة الادارية وعملية التخطيط داخل المؤسسات الفندقية | **التكرار** | **116** | **40** | **1** | **2** | **1** |
| | **النسبة %** | **72.5** | **25** | **0.6** | **1.3** | **0.6** |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى عملية التوجيه وتقويم الأداء يحقق تحسين أداء الخدمات فى المؤسسات الفندقية لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف | **التكرار** | **98** | **55** | **3** | **2** | **1** |
| | **النسبة %** | **61.9** | **34.4** | **10.9** | **1.3** | **0.6** |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الاجمالى | التكرار | 1010 | 473 | 47 | 38 | 30 |
| | النسبة | 63.20 | 29.60 | 2.94 | 2.38 | 1.88 |

**يتضح من الجدول السابق ما يلى:–**

- أن إجمالى الإجابات حول تأثير العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة على زيادة موثوقيه التقارير المالية تشير الى أن نسبة ( موافق بشدة وموافق ) تمثل 92.8 % ونسبة (محايد) 2.94 % ونسبة ( غير موافق وغير موافق بشدة ) 4.26 % من حجم عينة الدراسة .
- أن أكثر عنصر اتفقت عليه عينة الدراسة هو أن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات فى المؤسسات الفندقية حيث أن نسبة ( موافق وموافق بشدة ) 91.2 % .

**أ– قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):**

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين " تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية " كمتغير مستقل وبين تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف " كمتغير تابع ، وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P-value فإذا كانت P-value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع و العكس ، كما يتضح من خلال الجدول التالي :

**قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الأول)**

| المحـــــور | معامل ارتباط بيرسون | المعنوية sig |
|---|---|---|
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .** | **0.861** ** | **0.000** |

** **تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01**

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي :**

- وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث أن معامل الارتباط = 0.861 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية ، فكما كان هناك تطبيق لأساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية أدى ذلك إلى تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الايرادات وتخفيض التكاليف .

**ج– قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية) على المتغير التابع (تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض

التكاليف) ، ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يلي:

**بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الأول**

| المعـالــم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-Value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
|---|---|---|---|---|---|
| الجزء الثابت | 3.097 | 12.23 | 0.000 | دالة | 0.810 |
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .** | 0.313 | 5.62 | 0.000 | دالة | |
| **قيمة اختبار(F) = 31.54** | | | | | |
| **درجة الحرية = 1،211** | | **مستوى الدلالة = 0.000** | | | |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:**

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية ، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.313 وحدة تقريبًا.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين " تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وبين تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الايرادات وتخفيض التكاليف " .
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 81%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:

**المتغير المستقل (س) قصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية :**

**ص = ا + ب س**

**ص = 3.097+ 0.313 س**

**أذن " قبول أفراد العينة للفرض الأول "**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تحسين الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .**

**التحليل الاحصائى للفرض الثانى**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .**

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية :-**

**المتغير المستقل (س ) : تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية**

**المتغير التابع ( ص ) : يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية**

**ب- التوزيع التكرارى والنسب**

| الفقرات | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لتحديد نقطة التعادل يحقق تطوير طرق الربحية وزيادة الربح وتخفيض التكاليف فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 94 | 57 | 3 | 4 | 2 |
| | النسبة % | 58.8 | 35.6 | 1.9 | 2.5 | 1.3 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير اساليب اختيار الخدمات فى المؤسسات الفندقية مما يودى الى تعظيم الايرادات وخفض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية | التكرار | 114 | 43 | 1 | 0 | 2 |
| | النسبة % | 70.4 | 26.6 | 0.6 | 0 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق اختيار الطرق المناسبة لإهلاك الأصول الثابتة بالمؤسسات الفندقية | التكرار | 100 | 49 | 4 | 5 | 2 |
| | النسبة % | 62.5 | 30.6 | 2.5 | 3.1 | 1.2 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير فى الخدمات الأساسية لزيادة الإيرادات لتغطية التكاليف المتغيرة فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 111 | 42 | 3 | 1 | 3 |
| | النسبة % | 69.4 | 26.3 | 1.9 | 0.6 | 1.9 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية مستخدمة هامش الأمان بالقيمة يحقق تطوير يساعد فى تحديد تكلفة الخدمة فى مواسم الكساد والانكماش للمؤسسات الفندقية للمحافظة على مستوى الربحية | التكرار | 107 | 45 | 1 | 6 | 1 |
| | النسبة % | 66.9 | 28.1 | 0.6 | 3.8 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية عند استخدامهما فى التخطيط الاستراتيجى يحقق تطوير كفاءة الخدمة المستقبلية مما يؤدى الى تخفيض سعر التكلفة | التكرار | 121 | 26 | 5 | 6 | 2 |
| | النسبة % | 72.6 | 16.1 | 3.1 | 3.8 | 1.3 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير فى عملية اتخاذ القرارات ورسم | التكرار | 112 | 39 | 4 | 3 | 2 |
| | النسبة % | 70 | 24.4 | 2.5 | 1.9 | 1.3 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **السياسات فى المؤسسات الفندقية** | | | | | | |
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق تطوير فى تغطية التكاليف الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية** | **التكرار** | **123** | **30** | **2** | **2** | **3** |
| | **النسبة %** | **76.9** | **18.8** | **1.3** | **1.3** | **1.9** |
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير فى اساليب الرقابة الادارية وعملية التخطيط داخل المؤسسات الفندقية** | **التكرار** | **116** | **40** | **1** | **2** | **1** |
| | **النسبة %** | **72.5** | **25** | **0.6** | **1.3** | **0.6** |
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى عملية التوجيه وتقويم الاداء يحقق تطوير فى عملية أداء الخدمات فى المؤسسات الفندقية لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف** | **التكرار** | **99** | **55** | **3** | **2** | **1** |
| | **النسبة %** | **61.9** | **34.4** | **10.9** | **1.3** | **0.6** |
| **الاجمالى** | **التكرار** | **1097** | **426** | **27** | **29** | **19** |
| | **النسبة** | **68.64** | **26.66** | **1.69** | **1.82** | **1.19** |

**يتضح من الجدول السابق ما يلى:-**

- أن إجمالى الإجابات حول تأثير العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة على زيادة موثوقية التقارير المالية تشير الى أن نسبة ( موافق بشدة وموافق ) تمثل 95.3 % ونسبة (محايد) 1.69 % ونسبة ( غير موافق وغير موافق بشدة ) 3.01 % من حجم عينة الدراسة .
- أن أكثر عنصر اتفقت عليه عينة الدراسة هو أن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق تطوير فى تغطية التكاليف الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية حيث أن نسبة ( موافق وموافق بشدة ) 76.9 % .

- **قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):**

**قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثانى)**

| **المحـــــور** | **معامل ارتباط بيرسون** | **المعنوية sig** |
|---|---|---|
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .** | 0.933 ** | **0.000** |

** **تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01**

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:**

- وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير حيث أن معامل الارتباط = 0.933 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية ، فكما كان هناك تطبيق لأساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية أدى ذلك إلى تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .

**2– قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):**

**يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية) على المتغير التابع ( تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .) .**

**بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثانى**

| المعـالـم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-Value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
|---|---|---|---|---|---|
| الجزء الثابت | 3.12 | 14.22 | 0.000 | دالة | 0.954 |
| **تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف** | 0.30 | 6.20 | 0.000 | دالة | |
| قيمة اختبار(F) = 31.54 | | | | | |
| درجة الحرية = 1،211 مستوى الدلالة = 0.000 | | | | | |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:**

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية ، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريبًا.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين " تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وبين تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الايرادات وتخفيض التكاليف . " .
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 95%.
- **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:**

**ص = ا + ب س**

**ص = 3.12 + 0.30 س**

**أذن " قبول أفراد العينة للفرض الثانى "**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق تطوير الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف .**

**التحليل الاحصائى للفرض الثالث**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف**

**ت- التوزيع التكرارى والنسب**

| الفقرات | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار طرق جديدة لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 78 | 74 | 1 | 5 | 2 |
| | النسبة % | 48.8 | 46.3 | 0.6 | 2.5 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار خدمات جديدة بأسعار تنافسية للمؤسسات الفندقية مما يودى الى تعظيم الإيرادات وخفض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية | التكرار | 105 | 49 | 1 | 4 | 1 |
| | النسبة % | 65.6 | 30.6 | 0.6 | 2.5 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار طرق أخرى لإهلاك الأصول الثابتة بالمؤسسات الفندقية | التكرار | 116 | 40 | 1 | 2 | 1 |
| | النسبة % | 72.5 | 25 | 0.6 | 1.3 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار فى الخدمات الأساسية لزيادة الإيرادات لتغطية التكاليف المتغيرة فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 106 | 50 | 0 | 3 | 1 |
| | النسبة % | 66.3 | 31.3 | 0 | 1.9 | 0.6 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية مستخدمة هامش الأمان بالقيمة يحقق ابتكار يساعد فى تخفيض تكلفة الخدمة فى مواسم الكساد والانكماش للمؤسسات الفندقية | التكرار | 129 | 29 | 0 | 2 | 0 |
| | النسبة % | 80.6 | 18.1 | 0 | 1.3 | 0 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار فى كفاءة تشغيل الخدمة المقدمة مما يؤدى الى زيادة الربحية | التكرار | 74 | 77 | 0 | 7 | 2 |
| | النسبة % | 46.3 | 48.1 | 0 | 4.4 | 1.3 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار جديد فى عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 137 | 23 | 0 | 0 | 0 |
| | النسبة % | 85.6 | 14.4 | 0 | 0 | 0 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق ابتكار فى تحميل التشغيل بجزء من التكاليف الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية | التكرار | 109 | 48 | 0 | 3 | 0 |
| | النسبة % | 68.1 | 30.00 | 0 | 1.9 | 0 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يحقق ابتكار جديد فى عملية الرقابة الادارية وعملية التخطيط داخل المؤسسات الفندقية | التكرار | 117 | 43 | 0 | 0 | 0 |
| | النسبة % | 73.1 | 26.9 | 0 | 0 | 0 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية فى عملية التوجيه وتقويم الاداء يحقق ابتكار جديد فى عملية أداء الخدمات فى المؤسسات الفندقية لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف | التكرار | 112 | 44 | 1 | 3 | 0 |
| | النسبة % | 70.00 | 27.5 | 0.6 | 1.9 | 0 |
| الاجمالى | التكرار | 1083 | 477 | 4 | 29 | 7 |
| | النسبة | 67.69 | 29.81 | 0.25 | 1.81 | 0.44 |

**يتضح من الجدول السابق ما يلى:-**

- أن إجمالى الإجابات حول تأثير العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة على زيادة موثوقية التقارير المالية تشير الى أن نسبة ( موافق بشدة وموافق ) تمثل 88.4 % ونسبة (محايد) 9.7 % ونسبة ( غير موافق وغير موافق بشدة ) 2.1 % من حجم عينة الدراسة .
- أن أكثر عنصر اتفقت عليه عينة الدراسة هو يهتم النظام المحاسبى للشركة بقياس الأداء الاجتماعي حيث أن نسبة ( موافق وموافق بشدة ) 95.3 % .

**ث- توصيف لآراء المستقصى من خلال المقاييس الإحصائية ( الوسط الحسابى ، والانحراف المعيارى ، ومعامل الاختلاف )**

| الفقرات | العدد | الوسط الحسابى | الانحراف المعيارى | معامل الاختلاف % |
|---|---|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار طرق جديدة لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف فى المؤسسات الفندقية | 160 | 1.62 | 0.768 | 47.41 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار | 160 | 1.42 | 0.696 | 49.01 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| خدمات جديدة بأسعار تنافسية للمؤسسات الفندقية مما يودى الى تعظيم الإيرادات وخفض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية | | | | |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار طرق أخرى لإهلاك الأصول الثابتة بالمؤسسات الفندقية | 160 | 1.33 | 0.620 | 46.62 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار فى الخدمات الأساسية لزيادة الإيرادات لتغطية التكاليف المتغيرة فى المؤسسات الفندقية | 160 | 1.39 | 0.655 | 47.12 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية مستخدمة هامش الأمان بالقيمة يحقق ابتكار يساعد فى تخفيض تكلفة الخدمة فى مواسم الكساد والانكماش للمؤسسات الفندقية | 160 | 1.22 | 0.497 | 40.74 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار فى كفاءة تشغيل الخدمة المقدمة مما يؤدى الى زيادة الربحية | 160 | 1.66 | 0.800 | 48019 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار جديد فى عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات فى المؤسسات الفندقية | 160 | 1.14 | 0.352 | 30.88 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق ابتكار فى تحميل التشغيل بجزء من التكاليف الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية | 160 | 1.36 | 0.587 | 43.16 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار جديد فى عملية الرقابة الإدارية وعملية التخطيط داخل المؤسسات الفندقية | 160 | 1.27 | 0.445 | 35.04 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى عملية التوجيه وتقويم الأداء يحقق ابتكار جديد فى عملية أداء الخدمات فى المؤسسات الفندقية لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف | 160 | 1.34 | 0.594 | 44.33 |
| المتوسط الاجمالى | 160 | 1.37 | 0.220 | 16.06 |

يتضح من الجدول السابق ما يلى:-

- الوسط الحسابى العام يشير بشكل قاطع إلى ( موافق بشدة) أى أن أراء عينة الدراسة تؤكد العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة على زيادة موثوقية التقارير المالية.
- يشير معامل الاختلاف العام ( 13.11 ) إلى انخفاض نسبة التشتت فى أراء المستقصى منهم ( يوجد تجانس كبير فى الآراء .

ج– اختبار كا2 (chi-square )

| الفقرات | قيمة كا2 المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار طرق جديدة لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف فى المؤسسات الفندقية | 244.00 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار خدمات جديدة بأسعار تنافسية للمؤسسات الفندقية مما يودى الى تعظيم الإيرادات وخفض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية | 256.00 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار طرق أخرى لإهلاك الأصول الثابتة بالمؤسسات الفندقية | 212.56 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار فى الخدمات الأساسية لزيادة الإيرادات لتغطية التكاليف المتغيرة فى المؤسسات الفندقية | 298.25 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية مستخدمة هامش الأمان بالقيمة يحقق ابتكار يساعد فى تخفيض تكلفة الخدمة فى مواسم الكساد والانكماش للمؤسسات الفندقية | 263.31 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار فى كفاءة تشغيل الخدمة المقدمة مما يؤدى الى زيادة الربحية | 248.18 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار جديد فى عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات فى المؤسسات الفندقية | 252.11 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة يحقق ابتكار فى تحميل التشغيل بجزء من التكاليف الثابتة المستغلة فى المؤسسات الفندقية | 232.52 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار جديد فى عملية الرقابة الإدارية وعملية التخطيط داخل المؤسسات الفندقية | 293.25 | *0.00 |
| تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى عملية التوجيه وتقويم الأداء يحقق ابتكار جديد فى عملية أداء الخدمات فى المؤسسات الفندقية لزيادة الربحية وتخفيض التكاليف | 262.11 | *0.00 |

*دلالة إحصائية عند مستوى دلالة = 0.05 ، ومستوى ثقة 95%

يتضح من الجدول السابق ما يلى:–

- إن قيمة كا2 المحسوبة للفقرة (14) والخاصة ب الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية فى القوائم المالية بلغت 298.25 وهى أكبر من قيمة كا2 الجدولية عند درجة حرية 4 ومستوى معنوية 0.05 ، كما بلغت مستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من 0.05 ، الأمر الذى يعنى قبول عينة الدراسة للفرض الثالث .
- بالنسبة لباقى الفقرات نجد أن قيمة كا2 المحسوبة لجميع هذه الفقرات أكبر بكثير من قيمة كا2 الجدولية ، كما أن مستوى الدلالى لجميع هذه الفقرات أقل بكثير من 0.05 ، الأمر الى يعنى قبول أفراد العينة لقبول الفرض الثالث .

**أذن " قبول أفراد العينة للفرض الثالث "**

**تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يحقق ابتكار الأداء فى المؤسسات الفندقية ، مما يؤدى الى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف**

## النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج

**توصل الباحث من خلال كلا من الدراستين النظرية و الميدانية الى مجموعة من النتائج أهمها :-**

**1- ان تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى المؤسسات الفندقية يحقق التنافسية والاستدامة والريادة من خلال :**

- **زيادة الإيرادات والربحية عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء فى تقديم الخدمات الفندقية فى كافة الأوقات والمراسم السياحية .**
- **تخفيض التكاليف عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء فى تقديم الخدمات الفندقية وتحميل تكلفة الخدمة بالتكاليف المتغيرة بالإضافة الى التكاليف الثابتة المستغلة .**

**2- ان استخدام أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى المؤسسات الفندقية يساهم فى تحسين وتطوير وابتكار فى تكلفة الخدمات الفندقية فى أوقات الكساد والانكماش ، مما يحافظ على مستوى الإيرادات الفندقية ويبقيه فى سوق المنافسة.**

**3- عدم وجود كوادر محاسبية مدربة على احدث أساليب لمحاسبة التكاليف مثل محاسبة تكاليف الأنشطة الموجة بالوقت ، ومحاسبة تكاليف استهلاك الموارد .**

**4- حجم الفندق يعد من أهم المعوقات التى تحول بين تطبيق أحث أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى الفنادق ، فكلما كان حجم الفندق صغير قل احتمال تطبيق نظم وأساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة ، عكس الفنادق الكبيرة التى تحتاج الى توفير معلومات دقيقة من أجل التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات ورسم السياسات .**

### ثانياً : التوصيات : أهمها

- ☒ **ضرورة الاهتمام من قبل إدارة الفنادق بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة معاً كأساليب علمية يمكن الاعتماد عليها فى عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات وذلك بغرض تعظيم الإيرادات والربحية وتخفيض التكاليف .**
- ☒ **ضرورة توفير الكوادر العلمية والفنية المدربة على أساليب المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف الحديثة .**

☒ **ضرورة تشجيع الدراسات الأكاديمية فى مجال تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى المؤسسات الفندقية .**

**المراجع :-**


1 للمزيد :

- د/ فؤاد السيد المليجى ، المحاسبة فى النشاط الفندقى ، مؤسسة رؤيا للنشر والطباعة ، الإسكندرية ، 2010 ، ص 18-22 .
- د/ أمين السيد لطفى ، المحاسبة والتحليل المالى فى الفنادق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 12-18 .

2 للمزيد :

- د/ مكرم عبد المسيح باسيلى ، المحاسبة فى المنشات الفندقية – وؤية ادارية ، المكتبة العصرية ، 2002 ، ص41.
- د/ حنان رضوان ، محاسبة المؤسسات الفندقية ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2007 ، ص10.

[3] للمزيد :

- د/ وليد الجبلى ، د/ عيد كارم ، محاسبة التكاليف الفندقية ، بدون ناشر ، 2018 .
- Lyall, D.,K., Okoh, and A. Puxty, 2016 "Cost Controls into the 2016s'" Management Accounting, UK, February,p8.

[4] للمزيد يراجع الى :

- د/ أحمد العمرى ، د/ حسين خشارمة ، مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف فى الفنادق الاردنية دراسة ميدانية ، مجلة ابحاث اليرموك – جامعة اليرموك – العراق ، مجلد 18 ، العدد ب ، 2012 ، ص 35.
- Uniform System of Accounts and Expenses dictionary for small Hotels, Motels and Motor Hotels, Fourth Edition, Educational institute of the American Hotel and Motel Association, Michigan, USA, 2012, pp7-8 .

[5] Horngren, C. T., Datar, S. M., 2006, Foster, G., "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 12th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall ,pp 1-3 .

[6] راجع :

- د/ محمد محمد منصور ، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية فى تدعيم القدرة التنافسية للمنشات ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثالث والرابع ، 2002 ، ص 65-66 .
- Adler, R., Everett, A., and Waldron, M., (2000) , Advanced Management Techniques in Manafacturing Utiliztion, Benefits and Barriers to Implementation, Accounting Forum, PP131 – 150 , oo22-23 .

[7] راجع :

- Sayel Ramadan and Hassan Al-Basteki, 2005, " Survey of Cost Accounting Practices in Bahraini Manufacturing Companies", Dirasat, Administrative Sciences, Volume 25, No 1, pp2-5.
- د/ حمدى شحدة ، دراسة مدى استخدام المحاسبة الادارية فى الشركات المساهمة الصناعية فى قطاع غزة – دراسة ميدانية - ، مجلة جامعة الازهر غزة للعلوم الانسانية ، المجلد 9 ، العدد 1 ، 2007 ، ص 25-28.