

**مستوى الإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الفندقية (دراسة وصفية على المؤسسات الفندقية العاملة بالمنطقة الشرقية - ليبيا)**

**Level of familiarity with modern management accounting methods in hotel establishments (a descriptive study on public hotel establishments operating in the eastern region – Libya)**

أ.فاطمة علي صالح الصهبي د. محمد عبد العاطي محمد نصر

المعهد العالي لتقنيات السياحة والضيافة، بنغازي

[Azzaalli301@gmail.com](mailto:Azzaalli301@gmail.com)

Received: Apr 22, 2024 Revised: May 23, 2024 Accepted: Jul 23, 2024 Online Published: Sep 24, 2024

**المستخلص:**

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مستوى الإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بالمؤسسات الفندقية العاملة بالمنطقة الشرقية - ليبيا، حيث كانت "وحدة التحليل" هي جميع المدراء العاملون ومدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية والبالغ عددهم (17) مفردة لهذه الدراسة. كما اتبعت المنهج الوصفي في تحليل البيانات بأسلوب المسح الشامل، ومن أبرز نتائج هذه الدراسة، أن هناك إلماماً بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العاملة بالمنطقة الشرقية، وكان مستوى الإلمام بأسلوب الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد عاليين تلاهما أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، ثم أسلوب التكلفة المستهدفة الذي ظهر بمستوى إلمام ضعيف مقارنة بالأساليب الأخرى. كما أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على تنويع البرامج التدريبية على هذه الأساليب لجني فوائدها المتمثلة في قياس الأداء، والتسعير، وتخفيض التكاليف والريادة فيها وزيادة الإيرادات والمحافظة عليها، وتوفير المعلومات الدقيقة، وتحقيق الميزات التنافسية ورضا الزبون، وأوصت أيضاً بمراجعة الهياكل التنظيمية للفنادق محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** أساليب، المحاسبة الإدارية، الفندقية، المنطقة الشرقية، ليبيا.

**Abstract:**

This study aimed primarily at assessing the extent to which contemporary managerial accounting tools are known within public hotel establishments operating in the eastern region of Libya. In order to achieve the objective of the study, the sample study was composed of directors-general, directors and heads of financial departments and

departments of these institutions. The study used the descriptive method of data analysis. One of the most significant findings of the study was the knowledge finding of modern managerial accounting methods among managers and heads of departments and financial departments of Libyan public hotels in the eastern region. The level of such knowledge was high in terms of Total Quality Management and Just-in-time production method, followed by Activity Based Costing and Balanced scorecard card, and the target costing method, which showed a low level of knowledge compared to other methods. The study concluded that it is necessary to emphasize the diversification of training programs on these methods in order to reap their benefits represented in measuring performance, pricing, reducing costs, leading in them, increasing and maintaining revenues, providing accurate information, and achieving competitive advantages and customer satisfaction. It also recommended reviewing the organizational structures of the hotels in under the study.

**Keywords:** methods, managerial accounting, hotel, eastern region, Libya.

### 1.1. المقدمة:

نظرا للتطور الكبير الذي يشهده قطاع السياحة عامة والفنادق خاصة على مستوى العالم من حيث الحجم والاهمية ولما تمثله هذه الصناعة من أهمية في الناتج المحلي لكثير من الدول؛ الأمر الذي يتطلب وجود إدارة كفؤة تستطيع اتخاذ القرار الرشيد في إدارة مواردها، وهذا لا يتأتى إلا بوجود نظم المعلومات المتخصصة التي توفر المعلومات لمتخذي القرار بالكم والكيف المطلوب والتوقيت المناسب خاصة تلك البيانات والمعلومات المالية، والقطاع السياحي يهتم بفروع المحاسبة كالإدارية ومحاسبة التكاليف والمالية والضريبية والمراجعة (مفتي، 2015)، والفنادق تهتم بشكل أساسي بالمحاسبة المالية والتكاليف والإدارية. وغيرها وتمثل حجر الأساس في تحقيق هدف أي منظمة بما فيها المؤسسات الفندقية، ألا وهو تحقيق الأرباح ورفع قيمة المؤسسة في السوق، من خلال ما تقدمه بمخرجاتها من معلومات، ومن هذه الرؤيا جاء اهتمام المتخصصين في هذا المجال لابتكار الأساليب والطرق التي تزيد من فعالية النظم المحاسبية في تقديم صورة دقيقة لمتخذي القرار في كل المستويات الإدارية. ومن أبرز التطورات في هذا المجال ظهور أساليب حديثة للمحاسبية الإدارية، ولطالما استخدمت في المنشآت الصناعية وحقت نتائج على صعيد تخفيض التكاليف وزيادة الجودة في بيئة المنافسة العالمية الأمر الذي دفع الباحثين مؤخرا الى دراسة الاستفادة من هذه الأساليب في المنشآت الخدمية والتي تقدم خدمة وليست سلعة مثل المستشفيات والبنوك وشركات التأمين. والذي انعكس

بدوره على تطوير الأداء المالي من خلال التحكم في عناصر التكاليف وتخفيضها (الجلب، 2007). ومن هنا وللاستفادة من التطورات العلمية في مجال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تأتي هذه الدراسة لمعرفة مدى الإلمام بهذه الأساليب في إدارة العمليات المالية في المؤسسات الفندقية للارتقاء بهذا القطاع لحاجتهم الماسة لتحديد تكلفة الخدمات الفندقية بصورة صحيحة لكي تسهم في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة.

### 2.1. مشكلة الدراسة:

تعد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ذات دور كبير في تحسين وتطوير عملية اتخاذ القرار في كل المؤسسات بما فيها المؤسسات الخدمية مثل الفنادق، إن انخفاض التكاليف وزيادة الأرباح والبقاء والنمو ماهي إلا نتائج لعمليات تخطيط وتنظيم ورقابة جيدة بفعل القرار الجيد الذي يبني على معلومات منها المعلومات المحاسبية الدقيقة. ونظراً لما شهده قطاع صناعة الخدمات الفندقية في ليبيا من ضعف وإهمال مشهود على أرض الواقع فإن هذه الدراسة تحاول تلمس مواطن الضعف أو القوة في هذه المؤسسات الفندقية من خلال اكتشاف مدى تمشي هذا القطاع مع التوجهات العلمية الحديثة التي تساعد في تحقيق الكفاءة والفعالية التنظيمية؛ وذلك بالتعرف على مستوى الإلمام (الإحاطة والفهم) بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة في الفنادق الليبية كمؤشر لكفاءة وفعالية هذه المؤسسات. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل التالي:

ما هو مستوى الإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في المدراء ومدراء الإدارات ورؤساء الأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة؟

### 3.1. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال تغطيتها لموضوع الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة بالفنادق الليبية العامة من ناحية المعرفة ومستوى الإلمام؛ على مستوى المنطقة الشرقية وهي ما يعادل نصف مساحة الرقعة الجغرافية في الدولة الليبية والتي تتواجد بها مؤسسات فندقية يُعول عليها في تغطية الطلب على الخدمات الفندقية بهذه المنطقة، ومن ثم تسعى الدراسة في المساهمة بتقديم التوصيات للمسؤولين لتحسين مستوى أداء هذه الفنادق؛ وبالتالي تكوين قاعدة التوجيه والاصلاح والتطوير في هذا القطاع كما أن هذه الفنادق محل الدراسة تقع تبعتها لصندوق الضمان الاجتماعي والذي يساهم بنسبة 85%\* من إجمالي الفنادق العاملة بالدولة الليبية، لذلك فإن هذه الدراسة تقدم لرجال إدارة

صندوق الضمان الاجتماعي صورة عن كفاءة وفعالية إدارة استثماراتها في هذه المنطقة الجغرافية حتى يتمكن الصندوق من القيام بدوره المجتمعي على أكمل وجه استناداً في ذلك على المبدأ التوجيهي "للإيسا" \* رقم (24) مبدأ "الرجل الحكيم" خاصة في ظل انخفاض أو انعدام العوائد في بعض الوحدات الفندقية.

#### 4.1. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

التعرف على مستوى ودرجة وإلمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بشكل عام في المؤسسات الفندقية الليبية العامة، وإلى أي مستوى.  
معرفة واقع الإلمام بكل أسلوب محاسبي إداري حديث كل على حدى في القطاع المبحوث.  
محاولة إثراء الأدب المحاسبي والإداري بما يتعلق بمفهوم الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة.  
تقديم بعض التوصيات للدراسات اللاحقة حول ما قد يجده الباحث من مواضيع تتعلق بهذا الجانب وتم تغطيتها ودراستها في هذه الدراسة.

#### 5.1. فروض الدراسة:

لكي يتم تحقيق أهداف الدراسة تم تحديد فرض رئيس انبثق عنه خمسة فروض فرعية ليتم اختبارها، لتساعد في تحديد النقاط محل البحث في مكونات مشكلة الدراسة ونوعية وكم البيانات اللازمة للدراسة، الفرضية الرئيسية: يوجد إلمام بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة (الخمسة) في المؤسسات الفندقية الليبية العامة في المنطقة الشرقية من وجهة نظر مدراء الإدارات ورؤساء الأقسام العاملون بها.

#### الفرضيات الفرعية:

- 1- يوجد إلمام بأسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.
- 2- يوجد إلمام بأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.
- 3- يوجد إلمام بأسلوب إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.
- 4- يوجد إلمام بأسلوب نظام بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.
- 5- يوجد إلمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

#### 6.1. حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: متمثلة في الفترة ما بين شهر 9 / 2022 إلى شهر 3 / 2023.

**الحدود المكانية:** تتمثل في المنطقة الواقعة من طبرق شرقاً إلى سرت غرباً وهي المنطقة التي حوت الفنادق المستهدفة بالدراسة.

**الحدود البشرية:** تتمثل في جميع المدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة.

**الحدود الموضوعية:** تقتصر على دراسة مستوى الإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الفندقية الليبية.

### 7.1. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كل المدراء العامون ومدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية، أو من في حكمهم، في كل الفنادق العاملة بالمنطقة الشرقية المحددة مكانياً بالدراسة والتابعة لصندوق الضمان الاجتماعي، حيث يبلغ عدد الفنادق المملوكة للصندوق إجمالاً (18)\* فندقاً و (3) قرى سياحية، منها ما كان قد تم تشغيله بالفعل ومنها ما هو في طور الإنشاء؛ وتواجد منها عدد (4) فنادق وعدد (1) قرية سياحية في المنطقة الواقعة في حدود الدراسة؛ إلا أن العامل منها هما فندقين فقط في فترة إجراء هذه الدراسة، وهما: فندق المسيرة بمدينة طبرق (دار السلام)، فندق تيبستي بمدينة بنغازي، ليتم دراستهما بأسلوب بالمسح الشامل ولتكون "وحدة التحليل" هي جميع هؤلاء المدراء في هذين الفندقين والبالغ عددهم (17)\* مفردة، كأساس لمصدر البيانات الأولية لهذه الدراسة.

### 8.1. معلومات عامة من الفنادق المستهدفة بالدراسة:

نبذة عن الفندقين المستهدفين بالدراسة ضمن حدودها المكانية، وهما:

فندق المسيرة طبرق: وهو مصنف تحت فنادق الدرجة الأولى (4) نجوم ويحتوي على (6) طوابق ويقع في مدينة طبرق. بداية التشغيل 1985/07/23 وتكلفة الإنشاء كانت (11) مليون دينار ليبي، وبلغ عدد الغرف (240) غرفة وجناح (الفنادق، 2022).

فندق تيبستي: وهو مصنف تحت فنادق الدرجة الأولى (5) نجوم ويحتوي على (11) طابق

ويقع في مدينة بنغازي. بداية التشغيل 1989/09/01 وتكلفة الإنشاء (41.1) مليون دينار ليبي، وبلغ عدد الغرف (250) غرفة وجناح (الفنادق، 2022).

### 9.1. منهجية الدراسة:

\* من خلال الزيارة الميدانية لفندق تيبستي وفندق المسيرة (دار السلام).

يُنظر عادةً إلى منهجية البحث Methodology، وطرق البحث Methods، على أنهما مصطلحان مترادفان، إلا أن الأول أوسع وأشمل من الثاني، ذلك أن المنهجية إنما تشتمل على طرق البحث، فالمنهجية من شأنها العمل على تفسير وفهم المكونات الأساسية لموضوع الدراسة، حيث تعتبر المنهجية الإطار الفلسفي العام للدراسة، والذي يشتمل على الأسس والمبادئ المستخدمة والمنظمة لأساليب وطرق البحث العلمي؛ بينما تعتبر طرق البحث، مجموعة من التقنيات المستخدمة، لملاحظة وقياس الظاهرة محل الدراسة، وتجميع البيانات عنها، ثم تحليلها، ومن ثم إعداد التقارير بشأنها، (Neuman, 2006).

استناداً إلى ذلك تتبع هذه الدراسة المنهج الوصفي لتحديد كل معالم الظاهرة (مشكلة الدراسة) لغرض الوصول للبيانات اللازمة للدراسة كماً ونوعاً وفق الفروض المحددة، كما سيتم التطرق إلى الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال المقياس الذي تم تصميمه لغرض تحقيق أهداف الدراسة وفقاً للمنهجية المتبعة لهذه الدراسة حيث سيتم جمع هذه البيانات بوساطة (أداة) وهي استمارة استبيان أعدت لذلك ليتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة ببرنامج (SPSS) ومن ثم الحصول على المخرجات النهائية وهي المعلومات التي ستشكل نتائج هذه الدراسة، والتي على ضوءها ستطرح الحلول في توصيات هذه الدراسة.

### 10.1. الإطار النظري والدراسات السابقة:

#### 1.10.1. المحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة، لما فيها من أساليب ورؤى وتحاليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساعدة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. وبدأت المحاسبة تتحول من المدخل التقليدي الى المدخل المعاصر، حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها لتلائم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة (الخليل، محار 2012). وتعرف المحاسبة الإدارية على أنها: "مجموعة من الطرق والأساليب المختلفة التي يطبقها المحاسب بدرجة عالية من الكفاءة العلمية والعملية لمساندة الإدارة في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط (الحارس، 2004).

#### مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة:



"عملية تحديد وقياس وتجميع وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات الكمية التي يحتاجها الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة من الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمنشأة هذا بالإضافة للمساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية"، كما عرف المعهد القانوني للمحاسبة الإدارية بأنها " تطبيق مبادئ المحاسبة الإدارية والمالية لخلق وحماية وزيادة القيمة لأصحاب المصالح في كل من الشركات الربحية وغير الربحية في القطاعين العام والخاص (CIMA, 2005)، (القلاف، 2017).

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: ان التطور العلمي والتقني في مجال صناعة السلع والخدمات أدى الى وجود تحديثات مستمرة في أساليب إدارة الأعمال لمواجهة التحديات الجديدة المفروضة في ظل المنافسة الشديدة، والعمل على زيادة الأرباح وتقليل التكاليف باستخدام أساليب إدارية ومحاسبية متطورة، ونحن بصدد دراسة خمسة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وردت في فروض الدراسة، حيث سيمثل كل منها بعداً مكوناً لمتغير الدراسة الرئيس وسوف يتم تناولها كما يلي:

نظام أسلوب التكلفة المستهدفة: تعد التكلفة المستهدفة أداة فعالة واستراتيجية في تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحديد التكلفة المثالية والمطلوبة لهذا تعرف على " أنها هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة والتي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف" (درويش، 2016).

أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC): يعرف نظام التكاليف على أساس النشاط بأنه "أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية (الهادي وحميدان، 2020). ويعرفها حجازي وسعاد(2013)؛ درويش (2016) "بأنها المدخل للتحسين قيم التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسة، كما تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء".

نظام إدارة الجودة الشاملة: تعد إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من أجل تحقيق أفضل للأداء وتحسين الإنتاجية وزيادة الأرباح وتحسين سمعتها في السوق في ظل الارتفاع الكبير في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها. ولهذا فقد أصبح لزاماً عليها العمل على استكمال مقومات نظم الجودة لكي تحظى بالقبول العالمي حسب معايير الجودة المتفق عليها دولياً وتستطيع

بالتالي السير في اتجاه العولمة الذي لن يقبل الا الشركات التي تتميز بالجودة في منتجاتها وخدماتها (قاسم، 2016).

أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي تعمل على التحسين المستمر للمؤسسات، فتعد بطاقة الأداء المتوازن من أهم الأدوات الحديثة لقياس الأداء في المؤسسة، بحيث يعتبر هذا النظام أداة متكاملة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية مهمة للمؤسسات المالية. ويتكون من المقاييس الملائمة لتقييم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف (دودين و أحمد، 2012).

أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT): وهو يعتبر من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض للتكاليف وزيادة الربحية الإنتاجية ويقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة (مالك، 2019).

## 2.2. الدراسات السابقة:

دراسة الهادي (2020): هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع المصرفي في ليبيا، وتوصلت لنتائج أهمها وجود إدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في القطاع المصرفي الليبي "مصرف الجمهورية" فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك رغبة منها في تحسين قياس أدائها ووصولاً للأهداف المخطط لها وكانت أبرز التوصيات زيادة الدورات التدريبية للعاملين في المصارف الليبية وخصوصاً المسؤولين والإدارة العليا في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل خاص وأن تنصب تلك الدورات على بيان مميزات تلك الأساليب وآلية تطبيقها .

دراسة مالك (2019): هدفت هذه الدراسة للتعرف على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وكيفية الاستفادة منها، والتأكد من مدى تطبيق تلك الأساليب في عمليات تسعير الخدمات — التسعير بالمصارف السودانية — ومعوقات تطبيقها، وأبرز ما توصلت إليه الدراسة أن المصارف العاملة في ولاية غرب كردفان لديها الخبرات الداخلية التي تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تسعير الخدمات المصرفية وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط،



كما توجد معوقات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتسعير الخدمات المصرفية ولكنها لا ترتبط بمستويات الإلمام بها لدى المحاسبين. وأوصت بتذليل كل الصعاب التي تقف وراء تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة.

**دراسة أبوعجنة (2019):** هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات والتعرف على دور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات وتناولت العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات في البنوك التجارية العاملة في السودان وكذلك تحديد فوائد تطبيق هذا الأسلوب، وتوصلت لنتائج أهمها أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر معلومات مالية أكثر دقة يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات وأن استخدام أسلوب مقياس البعد المالي يؤدي الى تخفيض تكاليف تقديم الخدمات. وأوصت بضرورة التركيز على التدريب على الأساليب المحاسبية الحديثة.

**دراسة قاسم (2016):** هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الفندقية من خلال إجراء دراسة ميدانية ل 5 فنادق 5 نجوم للساحل السوري، وقد اعتمد المنهج الوصفي وشمل مجتمع الدراسة جميع العاملين بالإدارات العليا والوسطى وإدارات مباشرة والبالغ عددهم 153 عاملا إداريا وقد تم تحليل 146 استبانة صالحة للتحليل الاحصائي وبسبة 95%. وقد توصلت الى نتائج أهمها: وجود علاقة طردية وقوية بين عناصر الجودة الشاملة مجتمعة على الميزة التنافسية في الفنادق محل الدراسة، حيث ان 70% من التغيرات الحاصلة في الميزة التنافسية يفسرها تطبيق عناصر الجودة الشاملة في الفنادق محل الدراسة.

**دراسة مفتي (2015):** هدفت هذه الدراسة لمعرفة فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفندقة ومدى تطبيق المنشآت السياحية بوجه عام والفندقية بوجه خاص لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة (دراسة حالة لأحد الفنادق بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية) وتوصلت لنتائج أهمها أن تبني المنشآت الفندقية لأساليب المحاسبة الإدارية لا تختلف كثيرا باختلاف مدى تقدم الدولة أو عراقتها على الصعيد السياحي، أيضاً أن الفنادق بوجه عام لا تتوسع كثيرا في تطبيق الكثير من الأساليب الإدارية الحديثة التي تملأ الكتب والأدبيات المحاسبية، بل تطبق منها ما يبسر أعمالها فقط ويدير أنشطتها على نحو ملائم. وأوصت بإجراء دراسات تربط مؤسسات القطاع السياحي بهذه الاساليب ولكن من زوايا أخرى.

**دراسة صالح (2013):** هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية لزيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف وتمت الدراسة بالفنادق العاملة بالسودان بولاية الخرطوم، وتوصلت الدراسة إلي نتائج أهمها أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قياس تكاليف وإيرادات الخدمات في المؤسسات الفندقية تعمل على تحقيق الريادة عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في أداء الخدمات في المؤسسات الفندقية مما يؤدي الى زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف كما أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعمل على تطوير وابتكار تكلفة الخدمة في أوقات الكساد مما يحافظ على إيرادات الفندق ويبقيه في سوق المنافسة. ومن أهم التوصيات التي قدمتها، هو الاهتمام من قبل إدارة الفنادق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قياس التكاليف والإيرادات لاتخاذ القرارات الرشيدة.

**دراسة أحمد (2012):** هدفت هذه الدراسة لبحث دور تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في الخدمة الفندقية وأثرها في تحقيق رضا ضيوف الفنادق وتحقيق الميزة التنافسية، وسلطت هذه الدراسة الضوء على مدى تطبيق هذه الثقافة أو الفلسفة في قطاع الخدمات وعلى وجه التحديد في الخدمة الفندقية في بعض فنادق الخدمة الممتازة في الجزائر، ومن ثم معرفة مدى تحقيقها لرضا الضيوف، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود أثر لإدارة الجودة الشاملة في تحقيق رضا الضيوف. أما أهم التوصيات فهي ضرورة أن تأخذ إدارة الفنادق بالتغيرات البيئية بنظر الاعتبار لأن ذلك سيمكنها من مواكبة المستجدات الحاصلة في البيئة الخارجية وبالتالي انعكاس ذلك على إجراءاتها وفعاليتها الداخلية المتبعة مما يجعل هذا العامل أحد الأسباب المساهمة في تحقيق رضا الضيوف.

**الجانب الميداني للدراسة:**

### 1.3. أداة الاستقصاء :

**1.1.3. 1.1.3** هيكل أداة الاستقصاء: تم بناء أداة استقصاء وهي عبارة عن استبيان يمثل مقياسا لشدة التوجهات، لتحقيق أهداف الدراسة. وقد قسم الاستبيان إلى مجموعتين من الأسئلة حيث تتضمن المجموعة الأولى البيانات الشخصية للمبحوثين، والمجموعة الثانية صممت في شكل ستة مقاييس تتضمن محاور الدراسة، وهي كما يلي: محور الإلمام بأسلوب التكلفة المستهدفة (يتضمن 5 أسئلة) ومحور الإلمام بأسلوب التكلفة على أساس النشاط (ويتضمن 3 أسئلة). كذلك محور الإلمام بأسلوب الجودة الشاملة (يتضمن 5 أسئلة). ومحور الإلمام بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (يتضمن 4 أسئلة)، ومحور الإلمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (ويتضمن 7 أسئلة). وأخيراً محور الإلمام بأسلوب

المحاسبة الإدارية الحديثة (ويتضمن 8 أسئلة). كما أن مفهوم مستوى الإلمام ينحصر في معرفة مقدار الإحاطة والتعلم والفهم لكل من هذه الأساليب المحاسبية المستهدفة بالدراسة، وسيتم تحديد هذه المستويات وفق ثلاثة درجات، هي: مرتفع - متوسط - منخفض. وكذلك تم عرض المقياس على "المُحكّمين"، وذلك بعرض قائمة الاستقصاء، على عدد من الخبراء، في علوم التسويق والإدارة، والإحصاء، وأساليب البحث العلمي، من أعضاء هيأة التدريس بجامعة بنغازي، وأكاديمية الدراسات العليا للاطلاع عليها، وذلك لتحكيمها وتقييمها، وإبداء آرائهم بها، من حيث مدى شمولية الأسئلة، وتبسيط صياغتها، لتصبح بذلك قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية، حيث أكدوا صلاحيتها لتحقيق أهداف الدراسة. كما أن التساؤلات الخاصة بموضوع الدراسة كانت اجابتها مغلقة أي أن لكل عبارة خمسة إجابات وباعتبار الإجابات كانت رتبته تم استخدام الطريقة الرقمية في ترميز إجابات مفردات الدراسة على مقياس ليكرث الخماسي لقياس شدة التوجه، بحيث تعطى الدرجة الأقوى (5) للتوجه "موافق بشدة" بينما تمنح الدرجة (1) للتوجه الأضعف "غير موافق بشدة" كما في الجدول التالي:

جدول (1-3) ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرث الخماسي لأسئلة الدراسة

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المستوى	5	4	3	2	1

### 2.1.3 ثبات مقياس الدراسة:

ويعبر مفهوم الثبات عن خلو المقياس من الأخطاء، بمعنى أن تكون الدرجة النهائية متطابقة مع الدرجات المكونة لها، وهو ما يسمى "بالثبات الداخلي للمقياس" وأنه إذا ما أخذت هذه الدرجات على فترات زمنية متعاقبة يجب أن تبقى ثابتة مع مرور الوقت (الهالي، 2008)، ولقد عرف أحمد (1960) الثبات على أنه "الاتساق داخل فقرات المقياس، والتجانس الكلي للمقياس" حيث بلغ معامل الثبات لمقياس الدراسة (0.931) وهذا المعامل يعتبر جيداً جداً.

### 3.1.3 صدق مقياس الدراسة:

ويعبر مفهوم صدق المقياس عن مدى قدرة هذا المقياس في قياس الظاهرة التي صمم من أجلها، وهو ما يسمى بالصدق الظاهري. وكذلك يعبر مفهوم الصدق الذاتي أو الإحصائي عن صدق الدرجات التجريبية بالنسبة للدرجات الحقيقية التي خلصت من شوائب الصدفة، وبذلك تصبح الدرجات

الحقيقية للمقياس هي الميزان الذي ينسب إليه صدق المقياس (الغريب، 1977). وقد كان معامل الصدق يساوي (0.852) وهو ما يعبر عن حالة جيدة جداً من الصدق بالنسبة لهذا المقياس، وتعكس قدرته على قياس ما صمم من أجله.

### 2.3 أسلوب تحليل البيانات:

معيار قبول أو رفض الفروض: تم اعتماد المعيار الموضح في الجدول (2-3) في تصنيف قوة ركون المتوسطات المرجحة الخاصة بمتغير الدراسة وابعاده نحو الارتفاع أو الانخفاض، ومن ثم تقرير قبول أو رفض الفرضيات المطروحة. وذلك باعتماد ثلاثة مستويات لقوة الركون وهي: مرتفع - متوسط - منخفض. وليكون طول الفترة باحتساب النطاق والمدى كالآتي:  $1.333 = \frac{1-5}{3}$

جدول (2-3) معيار تصنيف قوة ركون متوسطات متغير الدراسة وابعاده نحو الارتفاع أو الانخفاض

مرتفع (موافق بشدة)	متوسط (محايد)	منخفض (غير موافق بشدة)
5 - 3.666	3.665 - 2.333	2.332 - 1

وقد تم توزيع الاستبيان على جميع مدراء الفنادق المبحوثين ومدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية أو من في حكمهم والبالغ عددهم (17) مفردة، كأساس لمصدر البيانات الأولية لهذه الدراسة، وقد تم استرجاع (15) استبانة منها صالحة للتحليل الإحصائي. وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences.

طريقة احتساب المتوسطات المرجحة لمتغير الدراسة وابعاده: حيث تم اعطاء اوزاناً نسبية لكل متوسط من متوسطات المقاييس الستة من واقع ما تمثله كل فقرة من فقرات المقاييس بالنسبة لبقية الفقرات من خلال المتوسط لكل منها في المقياس. وبناءً عليه يتم استخراج متوسط مرجح لكل مقياس تحدد قوته بناءً على المعيار سالف الذكر، ومن ثم قبول الفروض البديلة التي استهدفتها الدراسة أو رفضها.

### 3.3 تحليل بيانات الدراسة:

1.3.3 الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة: هذه الخصائص لا تُستهدف بالدراسة، إنما فقط يمكن ربطها ببعض الأمور التي شاهدها الباحثان خلال الدراسة ولتقدم بشأنها بعض التوصيات، وكذلك دعم تفسير بعض النتائج. وهي كما موضحة بالجدول التالي:

جدول (3-3) الخصائص الديمغرافية للمبحوثين

النسبة %	التكرار	الفئة	البيان
6.7	1	مدير عام	الوظيفة
0	0	رئيس مجلس إدارة	
6.7	1	مدير إدارة مالية	
86.7	13	رئيس قسم	
100.0	15	المجموع	
20.0	3	ثانوي	المؤهل العلمي
73.3	11	بكالوريوس	
0.0	0	ماجستير	
6.7	1	دكتوراه	
100.0	15	المجموع	
0.0	0	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
13.3	2	من 5- أقل من 10 سنوات	
20.0	3	من 10 - أقل من 15 سنة	
66.7	10	من 15 سنة فأكثر	
100.0	15	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (3-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية (الوظيفة - المؤهل العلمي-سنوات الخبرة)، وحيث وزع المبحوثين حسب الوظيفة إلى أربعة وظائف وأثناء التحليل وجد أن أغلب المبحوثين في وظيفة رئيس قسم بنسبة (86.7%) وكان واحدا فقط بمنصب مدير عام وآخر بمنصب مدير إدارة وبنسبة (6,7%) لكل منهما. أما توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبهم من حملة شهادة البكالوريوس بنسبة (73%) وأن شخص واحد وما نسبته (6.7%) من حملة الشهادات العليا (الدكتوراه)، والبقية منهم يحملون الثانويات العامة وما يعادلها وبنسبة (20%)، وفيما يتعلق بتوزيع المبحوثين حسب سنوات خبرة العمل بالفنادق فقد تم تقسيمها إلى أربع فئات، حيث كان

أكثرهم من ذوي خبرة تفوق خمسة عشر سنة وبنسبة (66.7%)، في حين تمتع وما نسبته (20.3%) بخبرة تجاوزت العشر سنوات إلى الخمسة عشر سنة، وأن ما نسبته (13.3%) هم من أصحاب الخبرة التي تفوق الخمس سنوات وتقل عن العشرة سنوات، ويتضح من البيانات التي تم الحصول عليها والخاصة بالمؤهل العلمي، وسنوات التعامل مع المؤسسة، بالنسبة للمبحوثين بأنهم ذوي مؤهلات عالية وخبرة طويلة إلى حد ما، الأمر الذي يضيف نوع من الثقة في إمكانية الاعتماد على إجاباتهم المختلفة.

### 2.3.3 علاقة ابعاد متغير الدراسة:

جدول (3-4) معاملات الارتباط بين ابعاد متغير الدراسة (اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة)

البنود	V1	V2	V3	V4	V5	V6
V1 أسلوب التكلفة المستهدفة	1					
V2 أسلوب التكلفة على أساس النشاط	0.464	1				
V3 أسلوب الجودة الشاملة	0.186	0.347	1			
V4 أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	0.542	0.359	0.529	1		
V5 أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد	0.465	0.382	0.732	0.611	1	
V6 أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الفندقية الليبية	0.527	0.336	0.722	0.533	0.895	1

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي (spss)

من خلال الجدول أعلاه يتضح الآتي: أجرى الباحثين اختبار معامل الارتباط بيرسون (Person Correlations) لمعرفة قوة الارتباط الداخلي واتجاهه بين الأساليب منفردة ومجموعة حيث كانت معاملات الارتباط الداخلية كما بالجدول (3-4). والذي اوضح بوجود ارتباط ضعيف لأسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب الجودة الشاملة ادنى ارتباط عند (0.186) في حين ان هناك ارتباط داخلي متوسط ومعتدل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وباقي الأساليب ولوحظ أيضا ارتباط متوسط ومعتدل بينه وبين أسلوب التكلفة المستهدفة في حين اشارت الارتباطات الداخلية عدا ما ذكر أعلاه تسجيل ارتباطات بينية قوية سجلت اعلاها بنسبة (0.732) بين أسلوب الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد اجمالاً، سجل كل أسلوب مع الأساليب مجموعة اعلى ارتباطات على التوالي (0.527)، (0.722)، (0.533)، (0.895)، وأخيراً سجل ارتباط داخلي معتدل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأساليب مجموعة ككل عند نسبة (0.336). وبالتالي نصل الى نتيجة مفادها وجود ارتباطات بينية داخلية بنسب متفاوتة من الضعيف للمتوسط وصولاً لارتباطات بينية عالية وفي المجمل يلاحظ



ان هناك المام بمستوى فهم وتطبيق تلك الأساليب مع ضرورة زيادة الاهتمام بدعم فرص تطبيقها بشكل أوسع واشمل. رفض أو قبول فرضيات الدراسة: وفي هذا الجانب سيتم قبول الفروض البديلة أو الصفرية المتعلقة بأبعاد متغير الدراسة الستة وفق الآلية التي تم تبيانها سابقاً. أولاً: فيما يتعلق ببعد أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

جدول (3-5) التكرارات والمتوسطات والانحرافات عن البعد الأول استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

رقم	الفقرة	التكرارات والنسب المئوية					
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط
1	يتم تحديد الربح المستهدف لكل منتج من قبل المسؤولين	4	9	1	1	0	4.06
		%26.7	%60	%6.7	%6.7	0	0.798
2	يعتبر العميل مرجع لتحديد عملية الإنتاج	4	8	2	1	0	4.00
		%26	%53.3	%13.3	%6.7	0	0.845
3	يتم تخفيض تكليف المنتج خلال دورة حياة المنتج	3	4	7	1	0	3.60
		%20	%26.7	%46.7	%6.7	0	0.91
4	إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة (سعر البيع - هامش الربح المطلوب)	3	7	3	1	1	3.66
		%20	%46.7	%20	%6.7	%6.7	1.11
5	يتم تحديد اسعار المنتجات حسب السعر المرغوب فيه من قبل العملاء	2	4	4	4	1	3.13
		%13.3	%26.7	%26.7	%26.7	%6.7	1.187
المتوسط المرجح		3.539					

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي spss

ومن خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (3.539)، وهي درجة تدل على مستوى إمام متوسط بهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض الذي يقول: يوجد إمام بأسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

ثانياً: فيما يتعلق ببعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

جدول (3-6) التكرارات والمتوسطات والانحرافات للبعد الثاني استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط

الرقم	الفقرة	التكرارات والنسب المئوية					
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط
1	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الإدارة في توفير قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في اتخاذ القرارات الرشيدة	5	8	1	1	0	4.067
		%33.3	%53.3	%6.7	%6.7	0	1.033
2	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على اظهار الانشطة غير الواضحة في ظل النظم التقليدية مما يساعد الإدارة على الرقابة	6	8	1	0	0	4.33
		%40	%53.3	%6.7	%6.7	0	0.617
3	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على تبسيط التقارير وزيادة فعالية التخطيط والرقابة	4	10	1	0	0	4.2
		%26.7	%66.7	%6.7	0	0	0.561
المتوسط المرجح		4.155					

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي spss

ومن خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (4.155)، وهي درجة تدل على مستوى إمام مرتفع بهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض الذي يقول: يوجد إمام بأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

ثالثاً: فيما يتعلق ببعد أسلوب الجودة الشاملة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

جدول (3-7) التكرارات والمتوسطات والانحرافات للبعد الثالث استخدام أسلوب الجودة الشاملة

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الوزن
1	لدى الإدارة القناعة بأن الجودة تؤدي الى رفع من كفاءة المؤسسة	7	7	1	0	0	4.40	0.632	1
		%46.7	%46.7	%6.7	0	0			
2	ان الهيكل الرئيسي للفندق يتناسب مع تطبيق الجودة	4	6	5	0	0	3.93	0.799	5
		%26.7	%40.0	%33.3	0	0			
3	تخصص الادارة الموارد المالية لتدعم مجهوداتها بالجودة	2	11	2	0	0	4.00	0.535	4
		%13.3	%73	%13.3	0	0			
4	يتم استعمال الطرق الاحصائية لفحص وتدقيق كل النشاطات بالمؤسسة الفندقية	3	9	3	0	0	4.00	0.655	3
		%20	%60	%20	0	0			
5	يتم اعتبار كل فرد في الفندق عميل داخلي يعمل على تحفيزه وارضائه	5	7	3	0	0	4.13	0.743	2
		%33.3	%46.7	%20	0	0			
المتوسط المرجح		4.020							

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي spss

ومن ومن خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (4.020)، وهي درجة تدل على مستوى إمام مرتفع بهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض الذي يقول: يوجد إمام بأسلوب الجودة الشاملة بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

رابعاً: فيما يتعلق ببعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

جدول (3-8) التكرارات والمتوسطات والانحرافات للبعد الرابع استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

الوزن	الانحراف	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة	ت
2	0.64	4.13	0	0	2	9	4	استخدام بطاقة الاداء المتوازن يوفر معلومات مالية أكثر دقة يمكن الاستفادة منها في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات	1
			0	0	%13.3	%60	%26.7		
3	0.59	3.93	0	0	3	10	2	يؤدي استخدام مقياس بعد العمليات الداخلية تخفيض تكاليف تقديم الخدمات	2
			0	0	%20	%66.7	%13.3		
4	0.83	3.60	0	1	6	6	2	يؤدي استخدام مقياس بعد محور الزبائن لتخفيض تكاليف تقديم الخدمات	3
			0	6.7	%40	%40	%13.3		
1	0.51	4.40	0	0	0	9	6	يتوفر لدى الفندق نظام محاسبي وكوادر بشرية مؤهلة لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن	4
			0	0	0	%60	%40		
3.885			المتوسط المرجح						

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي spss

من خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (3.885)، وهي درجة تدل على مستوى إمام مرتفع نوعاً ما بهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض الذي يقول: يوجد إمام بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

خامساً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

جدول (3-9) التكرارات والمتوسطات والانحرافات للبعد الخامس استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

ومن خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (4.040)، وهي درجة تدل على مستوى إمام مرتفع بهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض الذي يقول: يوجد إمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة.

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الوزن	
1	إمكانية متابعة الأخطاء وتصحيحها بأقل التكاليف	2	12	1	0	0	4.06	0.458	6	
		%13.3	%80	%6.7	0	0				
2	خفض التكاليف غير المباشرة والنققات غير الضرورية	4	9	1	1	0	4.07	0.798	4	
		%26.7	%60	%6.7	%6.7	0				
3	تدني نسب المعيب من المواد في ظل استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد	2	9	4	0	0	3.86	0.66	7	
		%13.3	%60	26.7	0	0				
4	القضاء على الاسراف من خلال استبعاد الانشطة غير الضرورية	4	9	2	0	0	4.13	0.64	3	
		%26.7	%60	%13.3	0	0				
5	خفض تكاليف الخدمات بشكل فعال	6	8	1	0	0	4.33	0.62	1	
		%40	%53.3	%6.7	0	0				
6	توفر المرونة اللازمة لتخفيض الوقت المحدد وللإنتاج	4	8	3	0	0	4.07	0.703	5	
		%26.7	%66.7	%20	0	0				
7	استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يؤدي الى تخفيض التكاليف	4	10	1	0	0	4.20	0.56	2	
		26.7	%66.7	%6.7	0	0				
المتوسط المرجح								4.040		

سادساً: فيما يتعلق بالأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

ومن خلال الجدول يتضح أن المتوسط المرجح بلغ (4.063)، وهي درجة تدل على مستوى إمام مرتفع لهذا الأسلوب، وبذلك يمكننا قبول الفرض العام الذي يقول: يوجد إمام بالأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بالمؤسسات الفندقية الليبية العامة

**4.3 نتائج الدراسة:**

من خلال مراحل تحليل البيانات التي احتواها الجانب الميداني لهذه الدراسة، فقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج مفادها جميعا قبول الفرضية الرئيسية للدراسة والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها والتي مفادها وجود مستوى إمام عام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الفندقية الليبية العامة. وعلى النحو التالي ببيان لمستوى الإمام لكل مكونات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وهي:

هناك

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الوزن	
1	يستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الفندق	1	11	3	0	0	3.87	0.52	7	
		6.7%	73.3%	20%	0%	0%				
2	تقييم تكلفة المنتج حسب وظائف المنتج	2	9	2	1	1	3.86	0.77	8	
		13.3%	60%	13.3%	6.7%	6.7%				
3	تحديد تكلفة المنتج حسب إمكانية الفندق (أي ما يتكلفه المنتج من عناصر للتكاليف +هامش الربح	3	10	1	0	1	4.0	0.76	6	
		20%	66.7%	6.7%	0%	6.7%				
4	تحديد أسعار المنتجات حسب ظروف السوق	5	8	2	0	0	4.2	0.68	5	
		33%	53.3%	13.3%	0%	0%				
5	تحديد أسعار المنتجات حسب مكانة المنتج بين منافسيه	10	4	1	0	0	4.6	0.63	1	
		66.7%	26.7%	6.7%	0%	0%				
6	ضمن إختيار الموردين تأخذ ادارة المؤسسة في الحسبان عناصر الجودة كمحدد رئيسي	6	8	1	0	0	4.3	0.62	3	
		40%	53.3%	6.7%	0%	0%				
7	تسجيل شكاوى واقتراحات العملاء ويعمل على معالجتها	5	9	1	0	0	4.3	0.59	4	
		33.3%	60%	6.7%	0%	0%				
8	يؤدي استخدام أسلوب بطاقة الاداء المتوازن للفنادق في عملية التحسين المستمر وبالتالي تخفيض تكلفة تقديم الخدمات	7	6	2	0	0	4.3	0.72	2	
		46.7%	40%	13.3%	0%	0%				
		المتوسط المرجح					4.063			

ضعف في مستوى الإمام بأسلوب التكلفة المستهدفة مقارنة بغيره من الأساليب لدى مدراء ورؤساء



الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة؛ وأن هذا الإلمام لم يساهم في أي من مستويات الإلمام لبقية الأساليب المبحوثة، باستثناء تأثير متوسط فيما يخص أسلوب بطاقة الأداء المتوازن. وقد يفسر هذا الضعف في الإلمام بعزوف المبحوثين عن الإلمام بهذا الأسلوب والذي تغطي عليه التقنية المحاسبية، ربما لتخصص كان إدارياً، أو محاسبياً سبب في ضعف إلمامهم بهذا الأسلوب.

هناك مستوى مرتفع من الإلمام بأسلوب التكلفة على أساس النشاط لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة، وأن هذا الإلمام لم يساهم في أي من مستويات الإلمام لبقية الأساليب المبحوثة جميعاً، وربما عكس هذا توجهها لدى المبحوثين لتركيز الإلمام وتعلم هذا الأسلوب لارتباطه بطبيعة عمل منشآتهم الفندقية ذات التنوع في المنتجات الخدمية.

هناك مستوى مرتفع من الإلمام بأسلوب الجودة الشاملة لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة، وأن هذا الإلمام يؤثر وبشكل قوي في مستوى الإلمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، ويؤثر بشكل ضعيف في مستوى الإلمام بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن. وهذا مؤداه أن أسلوب الجودة الشاملة أسلوب مستحدث يتطرق ويقود للأسلوب القياسي المبتكر وهو الإنتاج في الوقت المحدد، وكذلك أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ وللخوض في تطبيق الأسلوبين الأخيرين لابد من توفر القاعدة المعرفية الممتازة فيما يخص مفهوم الجودة الشاملة فلسفة وتطبيقاً.

هناك مستوى مرتفع قليلاً من الإلمام بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة، وهو يؤثر بدرجة متوسطة متدرجة على التوالي لكل من مستوى الإلمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، يليه مستوى الإلمام بالتكلفة المستهدفة، ثم مستوى الإلمام بأسلوب الجودة الشاملة. وهذا التأثير في مستويات الإلمام متأثراً من الترابط المعرفي الأكاديمي لتخصصات المبحوثين الإدارية والمحاسبية وأيضاً من واقع الخبرة في ممارسة الأعمال المالية والمحاسبية والإدارية.

هناك مستوى إلمام مرتفع بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة، ويؤثر بقوة بمستوى الإلمام بأسلوب الجودة الشاملة، وبدرجة ضعيفة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن. فهذا الأسلوب القياسي مرتبط بضرورة إدراك مفهوم الجودة الشاملة كما أسلفنا سابقاً، ونظراً لتوجه كل المؤسسات المعاصرة نحو الإلمام بمتطلبات وارتباطات مفهوم الجودة الشاملة كظاهرة صحية، وكذلك التطرق لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ تحققت المعرفة التنظيمية والإلمام بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدى المبحوثين.

هناك مستوى مرتفع من الإلمام بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة بشكل عام لدى مدراء ورؤساء الإدارات والأقسام المالية بالفنادق الليبية العامة؛ إلا أن هذا المستوى العالي من الإلمام متأت من درجة التأثير القوي لمستوى إلمام المبحوثين المرتفع بأسلوبي الجودة الشاملة، والإنتاج في الوقت المحدد، حيث أن الإلمام بأحد هاذين الأسلوبين يقود إلى ضرورة التطرق والإلمام وزيادة المعرفة بالأسلوب الآخر. كذلك ساعد وجود مستوى من الإلمام المتوسط بأسلوبي التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في اقرار أن المبحوثين اشخاص على دراية وإلمام بالأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة.

### 4.3 التوصيات:

بناءً على النتائج التي أظهرتها الدراسة؛ فإن الدراسة تقدم مجموعة من التوصيات كحلول لمشكلة الدراسة يمكن تعميمها على المجتمع المبحوث، وهي كما يلي:

يجب على المسؤولين بإدارة صندوق الضمان الاجتماعي وعن طريق إدارة الاستثمار ضرورة طلب جزئية عن البرنامج التدريبي للمدراء ورؤساء الأقسام ضمن التقرير المالي والاقتصادي الذي تقدمه شركة الضمان للاستثمار والمسؤولة عن إدارة الفنادق التابعة للصندوق؛ نظراً لما يعكسه تطوير المهارات الإدارية والمحاسبية لهذه الشريحة في تحقيق الكفاءة والفعالية التنظيمية. التأكيد على الأساليب المحاسبية الحديثة تدريبياً من جانب إدارة التدريب في شركة الضمان، وعلى رأسها أسلوب التكلفة المستهدفة نظراً للضعف الملاحظ في مستوى الإلمام به مقارنة بغيره من الأساليب، كذلك أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لهؤلاء المدراء ورؤساء الأقسام.

القيام بتوجيه المدراء ورؤساء الأقسام بالفنادق العاملة والمملوكة لصندوق الضمان الاجتماعي نحو تحقيق فوائد زيادة التدريب والتحسين المستمر على هذه الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة، والمتمثلة في:

- 1- قياس الأداء، وتسعير الخدمات وذلك باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- 2- تخفيض التكاليف وتوفير معلومات أكثر دقة باستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.
- 3- تحقيق الميزة التنافسية ورضا الزبون باستخدام أسلوب الجودة الشاملة.
- 4- اما فيما يتعلق بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ترى الدراسة عدم محاولة تطبيقه لما يتطلب من شروط قياسية ابتداء بما يخص منظمة الأعمال وإنهاء بالاقتصاد الوطني والتي لا تتوفر حالياً، ولكن لا مانع من الإلمام به. يمكن أن يكون خيار استخدام الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة استراتيجية

مناسبة تنتهجها هذه الفنادق لتحقيق الريادة في التكاليف وزيادة الإيرادات والمحافظة عليها. توصي هذه الدراسة بدراسة واقع استخدام الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة بالفنادق اليبية العامة مثلا باستخدام نفس أداة الاستقصاء ولكن بأسلوب الملاحظة المقننة. من خلال مشاهدات الهياكل التنظيمية بالفنادق المبحوثة يلاحظ التفرد الخاص بكل فندق؛ لذي توصي الدراسة ببحث مدى كفاءة وفعالية هذه الهياكل التنظيمية في تحقيق الأهداف؛ من منطلق أن عمليات مراجعة الهياكل التنظيمية وإعادة الهيكلة عملية دورية مخطط لها في المدى المتوسط أو الطويل أو عند الحاجة.

### المراجع:

#### أولاً: الكتب:

- 1) أحمد، محمد عبد السلام (1960)، القياس النفسي والتربوي. القاهرة: مكتبة النهضة المصرية.
- 2) الأزرق، عبد الرحمن صالح (2000)، علم النفس التربوي للمعلمين: مفاهيم نظرية، دراسات ميدانية، أدوات مبتكرة للقياس. بيروت: دار الفكر العربي.
- 3) الهالي، عبدالله عامر (2003)، أسلوب البحث الاجتماعي وتقنياته (ط. 3). بنغازي: جامعة قاريونس.
- 4) التكريتي، إسماعيل يحي (2006)، المحاسبة بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان.
- 5) الحارس، أسامة (2004)، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
- 6) الغريب، رمزية (1977)، التقويم والقياس النفسي والتربوي. عمان: مكتبة الأنجلو المصرية.
- 7) حجازي، إسماعيل؛ سعاد، معالم (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن.
- 8) عبد الحميد؛ المغربي، عبد الفتاح (2006)، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، مصر.
- 9) الصميدعي، محمود جاسم؛ يوسف، ردينة عثمان (2010)، تسويق الخدمات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن.

#### ثانياً: الدوريات:

- 1) أبو عجنة، محمود عبد الله جمعة (2019)، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات بالبنوك التجارية السودانية، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد (02) ص ص 153-154

- (2) الهادي، هاجر امحمد؛ حميدان، عادل البهلول (2020)، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع المصرفي الليبي، مجلة الجبل للعلوم التطبيقية والإنسانية، العدد (05) ص ص 69-111
- (3) دودين، أحمد يوسف (2012)، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الاستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد (12)، العدد الأول، الأردن ص ص 134-152
- (4) صالح، هدى دياب أحمد (2013)، أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية، مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، ال عدد4، ص ص 193-194
- (5) قاسم، سامر؛ علي، ياسر علي (2016)، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الفندقية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (38)، العدد (05) ص ص 271-290
- (6) مالك، عبد المنعم البلة حسابة؛ مهدي، سلمى حامد سالم (2019)، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد (02) ص ص 18-44.
- (7) مفتي، محمد حسن على (2015)، فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفنادق، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد 52، ص ص 1-24.
- (8) زعرب، حمدي شحدة (2007)، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر - غزة، المجلد 9، العدد 1، ص ص 141-162
- (9) قمازي، نجوم؛ كواتشي مراد (2016)، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 7، العدد 3، ص ص 39-68.

### ثالثا: رسائل الماجستير:

- (1) الحداد، محمد حسن (2011)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية غزة ص 17.

- 2) الجلب، درويش مصطفى (2007)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة
- 3) الخليل، محار عبد الله، (2012)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الاعمال جامعة الشرق الأوسط.
- 4) درويش، سارة (2016)، اليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي.
- 5) القلاف، سلمان نوري (2017)، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية المساهمة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت، كلية الإدارة قسم المحاسبة .
- 6) صباح، ناريمان (2008)، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.  
المراجع باللغة الإنجليزية:

1- Neuman, William Lawrence (2006). Social Research Methods: Qualitative Approaches, 6th, Ed. University of Wisconsin at White Water, PEARSON, ALLYN AND BACON

رابعاً: المواقع الالكترونية:

- 1) الفنادق (2022)، استثمارات صندوق الضمان الاجتماعي تاريخ الاسترداد 2022.06.12  
[https://ssf.gov.ly/?page\\_id=118](https://ssf.gov.ly/?page_id=118)

### **The Level of Knowledge of Modern Managerial Accounting Techniques in Hotel Institutions**

One FATIMA ELSUHBI ALI, MOHMMED.M. NASER2

One Assistant Lecturer, the Higher Institute of Tourism and Hospitality Techniques in Benghazi

2 Lecturer, the Higher Institute of Tourism and Hospitality Techniques in Benghazi2