



جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بغنوان:

تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

-دراسة ميدانية-

تحت اشراف الأستاذ:

✻ د. دمدوم زكريا

من اعداد الطلبة:

✻ عبد الرحمن فردية

✻ عبد اللطيف حليلو

✻ التجاني مسعودي

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ:/...../2020

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

د/ ديدة كمال.....(جامعة الوادي) رئيسا

د/ دمدوم زكرياء.....(جامعة الوادي) مشرفا ومقررا

د/ مرغني وليد.....(جامعة الوادي) مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019



جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بغنوان:

تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

-دراسة ميدانية-

تحت اشراف الأستاذ:

✻ د. دمدوم زكريا

من اعداد الطلبة:

✻ عبد الرحمن فردية

✻ عبد اللطيف حليلو

✻ التجاني مسعودي

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ:/...../2020

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

د/ ديدة كمال.....(جامعة الوادي) رئيسا

د/ دمدوم زكرياء.....(جامعة الوادي) مشرفا ومقررا

د/ مرغني وليد.....(جامعة الوادي) مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاهداء

وقل لاملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وتذكرون إلى عالم الغيب والشهادة
فإنبئكم بما كنتم تعملون

إلى في طيب الليل إلى بشرك وإلى طيب النور إلى بطاعتك وإلى طيب اللذات إلى
بذكرك وإلى طيب الآخرة إلى بفوقك وإلى طيب الجنة إلى برويتك

إلى إلى جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبى الرحمة ونور العالمين

سبحنا محمد صل الله عليه وسلم

إلى من كلك الله بالعبية والوقار إلى من علمنى العلم بكون انتظار إلى والى إلى أطل
الله فى عمده وأبسه ثوب الصلة والرافة.

إلى من نذرت عمدا فى أطل الرسالة صنتها من أوراق الصبر وطورتها فى ظلام الكفر
إلى من كان كمالها سر جلالها وعلانها باسم جلالها إلى أطل الخالية

عبد الرحمان

الاهداء

﴿وقل أعملوا فسير الله عملكم ورسوله والمؤمنون وتذكرون﴾ إلى عالم الغيب والشهادة
فيعينكم بما كنتم تعملون ﴿

إلى من يطيب الليل إلى بشرك وإلى طيب النهار إلى بسلامتك وإلى طيب اللذات إلى
بشرك وإلى طيب الآخرة إلى بفوك وإلى طيب الجنة إلى برويتك
﴿الله جل جلاله﴾

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبى الرحمة ونور العالمين
﴿سيدنا محمد صل الله عليه وسلم﴾

إلى من خلك الله بالأيمة والوقار إلى من علمنى العلم بدون انتظار إلى والذى أطال
الله فى عمره وأجسه ثوب الصلة والمناقة.

إلى من نذرت عمرها فى أطال الرسالة صنتها من أوراق الصبر وطهرتها فى ظلم الظلم
إلى من كان كحلها سر جلالها وحنانها باسم جمالى إلى أسمى الغالية

عبد اللطيف

الاهداء

وقل اعملوا فسير الله عملكم ورسوله والمؤمنون وتذكرون إلى عالم الغيب والشهادة
فإنبئكم بما كنتم تعملون

إلى في طيب الليل إلى بشكرك وإلى طيب النهار إلى بسلامتك وإلى طيب اللذات إلى
بشكرك وإلى طيب الآخرة إلى بحقوقك وإلى طيب الجنة إلى برويتك

الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبغ الدعوة ونور العالمين

سيدنا محمد صل الله عليه وسلم

إلى من خلك الله بالأيمة والوقار إلى من علمني العلم بدون انتظار إلى والدي أطال
الله في عمه وأبسه ثوب الصلة والمناقة.

إلى من نذرت عمدا في أطال الرسالة صنتها من أوراق الصبر وطهرتها في ظلم الظلم
إلى من كان كحلها سر جلالتي وحنانها باسم جلالتي إلى أمي الخالدة

الشكر

الشكر لله رب العالمين الذي خلقنا وسكننا الأرض وأمرنا ما نعلم من نعمه فكانت غير
مؤنة لنا في إيماننا

الحمد

أثقتهم بجزيل الشكر والامتنان في المقام الأول إلى كل من يك المومن والمسلمة وفي
مقتضى

الإستاذ "صالح بن محمد"

الذي لم يزل علينا بتوجيهاته ووقته وحلمه وتواضعه في المعاملة فكان نعم المشرف
كما لا يخفى أن أثقتهم بالشكر لأجله لجنة المناقشة على ما سوف يفتحه من
توجيهات ونصائح

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إيماننا
الحمد.

المخلص:

تهدف دراستنا إلى إبراز تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وذلك من خلال تقييم مدى قابلية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق. اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن (28) سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة محاور كل محور، وقد تم توزيعه على مستوى ولاية الوادي بحيث شملت عينة الدراسة محاسبين، ومسيري الفنادق، وأساتذة أكاديميين واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج "SPSS" وبرنامج "EXCEL"، واختبار فرضيات الدراسة استخدمنا اختبار العينة الواحدة one-sample test. في الأخير نستنتج من خلال الدراسة إلى أنه يمكن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC في تحليل ربحية العميل في فنادق الوادي إلا أن هناك مشاكل مرتبطة بتطبيق هذا النظام قد تؤدي إلى تكاليف إضافية ووقت وجهد أكبر. الكلمات المفتاحية: نظام ABC، ربحية العميل، مركز التكلفة، تكاليف وإيرادات العميل

Our study aims to highlight the customer's profitability analysis of hotels using the ABC-based cost system by assessing the applicability of the ABC-based cost system to analyze the customer's profitability in hotels.

We relied on a questionnaire that included questions related to three axes of each theme that were included in the study hypothesis and was distributed at the Willaya of El-oued level to include accountants, hotel masters, academic professors and we adopted the questionnaire analysis on SPSS and Excel, to test the study hypotheses we used the one sample test (One-sample –T-test).

The study finally stated that the ABC-based cost system could be applied to the customer's profitability analysis in El-oued hotels, but there are problems associated with the application of this system that may result in additional costs, more time and effort.

Key words: ABC System, Customer Profitability, Cost center, Customer costs and Revenue.

الفهرس العام

I	الإهداء
II	الشكر
III	ملخص
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية.
VII	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
الفصل الأول: مراجعة الأدبيات	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: تحليل ربحية العميل باستخدام (ABC)
3	المطلب الأول: تحليل ربحية العميل
3	الفرع الأول: مفهوم ربحية العميل
3	الفرع الثاني: تحليل ربحية العميل
6	المطلب الثاني مدخل لـ (ABC)
6	الفرع الأول: تطور لـ (ABC)
7	الفرع الثاني: مفهوم لـ (ABC)
7	المطلب الثالث: المقارنة بين لـ (ABC) والأنظمة التقليدية
7	الفرع الأول: تقييم نظام (ABC)
8	الفرع الثاني: الركائز الجوهرية بين النظام التقليدي و(ABC)
10	المبحث الثاني: آليات تطبيق (ABC) لتحليل ربحية العميل في الفنادق
10	المطلب الأول: ماهية الفندق
10	الفرع الأول: مفهوم الفندق
10	الفرع الثاني: أصناف العملاء
11	المطلب الثاني: اقسام الفندق وخدمات التي يقدمها
14	المطلب الثالث: أهمية وخطوات تطبيق (ABC) في تحليل ربحية العميل
14	الفرع الأول: أهمية تطبيق (ABC) في تحليل ربحية العميل
14	الفرع الثاني: خطوات تطبيق (ABC) في تحليل ربحية العميل
17	المبحث الثالث: دراسات السابقة
17	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

20	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
21	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
22	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
25	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
25	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
25	الفرع الثاني: تحديد مصاد والبيانات وطريقة جمعها
26	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
26	الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة
27	الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان
27	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة
28	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها
28	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
28	الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة
32	الفرع الثاني: صدق والثبات والاتساق الداخلي للمحاور الاستبيان
34	المطلب الثاني: عرض وتفسير النتائج المختلف لمحاور الاستبيان
34	الفرع الأول: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين محاور الاستبيان
38	الفرع الثاني: اختبار الفرضيات
41	خلاصة الفصل
42	الخاتمة
46	قائمة المصادر والمراجع
50	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على مستوى الفنادق	25
2	مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	26
3	توزيع عينة الدراسة وفق العمر	28
4	توزيع العينة حسب تصنيف الفندق	29
5	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	30
6	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	31
7	توزيع العينة حسب الخبرة	31
8	مصفوفة الارتباط بين محاور الثلاثة	33
9	معامل الثبات الاستبيان	33
10	أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها	34
11	المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة	35
12	مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل	37
13	نتائج اختبار الفرضية الأولى	38
14	نتائج اختبار الفرضية الثانية	39
15	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	39
16	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	40

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	متغيرات الدراسة	01
29	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	02
29	توزيع عينة الدراسة حسب تصنيف الفندق	03
30	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	04
31	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	05
32	توزيع العينة حسب الخبرة	06

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
51	الاستبيان	01
54	النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة	02
55	صدق والثبات والاتساق الداخلي للمحاور الاستبيان	03
56	النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان	04
57	اختبار الفرضيات	05

مقدمة

مقدمة

نتيجة التطورات التي شهدتها العالم في ظل العولمة والأسواق العالمية المفتوحة مع ظروف المنافسة الشديدة والرغبة في تعظيم الأرباح وكذلك التغير في بيئة الأعمال، ازدادت أنظار الزبون نحو وظائف الإنتاج والجودة، مما نتج عن ذلك تقليل دورة حياة المنتج لأن المنظمات بدأت تسعى إلى إضافة ميزات جديدة سواء في الإنتاج أو الخدمة بهدف إضافة الميزة التنافسية، نتيجة لذلك اتجهت أنظار المنظمات نحو الزبون باعتباره المحور الأساسي في أداء نشاطها وبقائها، إذ أصبح تقديم الخدمة للزبون المتغير الأكثر أهمية فضلاً عن السيطرة على التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية وبالتالي ضمان الجدوى الاقتصادية للشركة. فظهرت مفاهيم وأنظمة مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JATT) وجميع الأنظمة السابقة تركز على ربحية الزبون.

وسيتم التركيز على ربحية الزبون في المنشآت الخدمية ومنها الفنادق الذي يعد من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية المهمة، وتنبع أهميته من تقديم الخدمات المتنوعة للزبائن لتحقيق الرفاهية والاستقرار للمجتمع، ونتيجة للتطورات ضمن مجال تقديم الخدمة للزبائن في الفنادق وما صاحبها من ارتفاع متزايد في الطلب على الموارد الاقتصادية، ولمواكبة التطورات في بيئة الأعمال الجديدة ومتطلباتها، والتغير الحاد في سلوك التكاليف نتيجة هذه التطورات، الأمر الذي أدى إلى عدم الدقة في قياس التكاليف غير المباشرة وفق الأسلوب التقليدي، ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب إدارية حديثة تركز على الأنشطة تساعد على تحسين الأرباح من خلال عملية قياس وتحليل ربحية العميل، ومن أحدث هذه الأساليب هو أسلوب التكلفة المبنى على أساس الأنشطة والذي سوف نطلق عليه اختصاراً مصطلح (ABC) الذي يوفر منهجية مناسبة في تحليل ربحية العميل ويساعد الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات الإدارية الملائمة والاستخدام الأمثل للموارد. ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى قابلية تطبيق نظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق في البيئة الجزائرية؟

ويمكن أن ندرج تحت هذي الإشكالية عدة أسئلة فرعية منها:

- ما مدى أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق؟
- ما مدى المشاكل التي تواجه تطبيق بتحليل ربحية العميل في الفنادق؟
- ما مدى وجود مشاكل مرتبطة بتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في تحليل ربحية العميل في الفنادق؟

فرضيات البحث: لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

يساهم تحليل ربحية العميل إلى دعم الإدارة في اتخاذ القرارات في الفنادق.

الفرضية الثانية:

توجد معوقات كطول الوقت والجهد عند تطبيق تحليل ربحية العميل في الفنادق.

الفرضية الثالثة:

توجد معوقات مرتبطة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC. **الفرضة الرابعة:**

يساهم نظام abc في تحليل ربحية العميل في الفنادق

مبررات اختيار البحث:

إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة أسباب موضوعية وأخرى ذاتية منها:

✚ تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف

✚ حداثة الموضوع

✚ تعزيز المكتبة بمثل هذه البحوث والمواضيع الهامة بسبب نقص المراجع المتعلقة بالأنظمة الحديثة لمحاسبة

التكاليف

هدف البحث: يهدف البحث إلى استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC في تحليل ربحية الزبون CPA على أحد الفنادق الكبرى في بهدف مساعدة الإدارة في التعامل مع عملائها وقدرتها على التمييز بين الزبائن المريحين والزبائن غير المريحين وكذلك مساعدة الإدارة في رسم استراتيجية المنظمة في التعامل مع عملائها والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها

أهمية البحث: إن ازدياد المنافسة بين المنظمات أصبح رضاء الزبون والاحتفاظ به غاية أساسية لمعظم المنظمات ومنها قطاع الفنادق الذي تعول عليه معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. حيث بين كل من Kaplan (2001) and Narayanan أن تكلفة الحصول على زبون جديد في منشأة الخدمات تعادل خمسة أضعاف تكلفة الاحتفاظ بزبون حالي للمنشأة.

حدود البحث:

من خلال الأهداف التي أردنا تحقيقها قمنا بتحديد ثلاث حدود منها:

- الحدود البشرية: تم اجراء هذه الدراسة على مسيري الفنادق والمحاسبين والأساتذة ذوي الاختصاص.
- الحدود المكانية: تمثل الإطار المكاني الذي تم فيه هذه الدراسة المتمثلة في الفنادق الجزائرية.
- الحدود الزمنية: تمت فترة توزيع الاستبيان واستعداته من 12 ماي الى 22 ماي سنة 2020م.

مناهج البحث والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث وللإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، والجانب التطبيقي دراسة الحالة تم الاعتماد على استبيان موجه إلى مسيري الفنادق والمحاسبين وأساتذة متخصصين، فيما يتعلق بجوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية EXCEL /SPSS.

صعوبات البحث:

- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة وعدم استرجاعها كاملة.
- نقص الدراسات السابقة.
- صعوبة التواصل مع المشرف في ظل أزمة كورونا.

هيكل البحث:

هيكل البحث: نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته واحتراما للتقسيم المنهجي ابتداء هذا البحث بمقدمة تبرز أهم جوانب البحث وتوضح إشكالية الدراسة، أهميتها والأهداف التي ترمي إليها، وتم تقسيم البحث إلى فصلين نظري وتطبيقي، ويحتوي كل فصل على مباحث والتي بدورها يحتوي على مطالب مع تضمين كل فصل خلاصة له وفي الأخير تم تقديم خاتمة عامة توضح أهم ما تم التوصل إليه من نتائج اعتمدت كأساس لتقديم بعض الاقتراحات والتوصيات. أولا: الفصل النظري: وتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها من البحوث والمراجع وهو مقسم إلى:

الفصل الأول: الإطار النظري للبحث

يرتكز هذا الفصل على ثلاث مباحث، حيث كان المبحث الأول بعنوان تحليل ربحية العميل باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة وقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، أما المبحث الثاني بعنوان آليات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة لتحليل ربحية العميل في الفنادق وهو مقسم إلى ثلاث مطالب، أما في المبحث الأخير ألا وهو المبحث الثالث تحت عنوان الدراسات السابقة للبحث وأوجه الاختلاف بين دراسة الحالية مع الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للبحث

والذي تركز على مبحثين أساسيين أولها الطريقة والأدوات المستخدمة حيث تطرقنا الى الطريقة المستخدمة في الدراسة وكذا الأدوات المستخدمة، أما في المبحث الثاني عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها حيث تناولنا في المطلب عرض نتائج الدراسة الميدانية أما في المطلب الثاني فتطرقنا لعرض وتفسير نتائج مختلف محاور الاستبيان.

الفصل الأول

مراجعة الأدبيات

تمهيد:

تتميز بيئة الأعمال الحديثة بالمنافسة الشديدة بين المنشأة وأصبح رضاء العميل والاحتفاظ به هدفا أساسيا لمعظم المنشآت. وبالرغم من ذلك، تفشل معظم اساتذة المحاسبة مساعد المنشآت في حساب تكلفة الخدمات المقدمة للعميل بدقة ويرجع ذلك إلى أن نظم التكاليف تركز في تحديد تكلفة منتجات الأقسام والطلبات بدلا من العملاء. وتحليل ربحية العميل يمثل منهج تخصيص الإيرادات والتكاليف على مجموعات العملاء أو على كل عميل بمفرده، ومن ثم يمكن حساب ربحية مجموعات العملاء أو لكل عميل بمفرده وهذه المعلومات الناتجة عن ربحية العملاء توفر الفرصة للإدارة المنشأة لتحويل العملاء غير المربحين إلى عملاء مربحين من خلال السياسة إعادة التسعير للمنتجات أو الخدمات المقدمة للفئات المختلفة من العملاء أو تخفيض تكلفة الخدمة المقدمة لهذه الفئة ولن يتأتى ذلك إلا بوجود نظام تكاليف ملائم، أن تكلفة الحصول على عميل جديد في منشأة الخدمات تعادل خمسة اضعاف تكلفة الاحتفاظ بعميل حالي للمنشأة، لذلك فالتنفيذ الناجي لتحليل ربحية العميل بغرض الاحتفاظ بالعملاء الحاليين المربحين أمر ضروري لمنشأة الخدمات وذلك بالاعتماد على الأنظمة الحديثة لاحتساب التكاليف المرتبطة بالعملاء وذلك لتجنب القصور الأنظمة التقليدية ومن هذه الأنظمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC الذي يعتبر من أهم الأنظمة الحديثة الذي يعطي نتائج أكثر دقة في تحليل إيرادات وتكاليف العملاء ويقوم بتخصيص التكاليف غير مباشرة، وللدراية أكثر بالبحث قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

المبحث الثاني: آليات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام (ABC)

تميزت بيئة الأعمال الحديثة بالمنافسة الشديدة بين المنشآت وأصبح رضا الزبون والاحتفاظ به هدفاً أساسياً لمعظمها من خلال تقديم الخدمات المتنوعة للزبون، وتلك الخدمات تؤدي لزيادة الطلب على موارد المنشأة ومن ثم زيادة التكلفة حيث لا يحدث شيء مجاني وعدم تركيز نظم التكلفة على حساب تكلفة توفير تلك الخدمات قد يؤدي إلى فشل عديد من المنشآت في حساب سعر وتكلفة توفير الخدمة للزبون.

المطلب الأول: تحليل ربحية العميل

الفرع الأول: مفهوم ربحية العميل

هناك عدة تعاريف لربحية العميل لكن نقتصر على أهمها:

التعريف الأول: تعرف ربحية الزبون بشكل عام على أنها تحديد أو مطابقة أو تخصيص عوائد الشركة وكلفها حسب الزبائن من أجل فهم ربحية كل زبون من زبائن الشركة.¹

التعريف الثاني: يعرف (Pfeifer & others 14: 2005) ربحية الزبون على أنها الفرق بين الإيرادات المتحققة من الزبون والتكاليف المستندة في خدمته خلال مدة زمنية محددة.²

التعريف الثالث: يعرف Kaplan ربحية الزبون بأنها: إيرادات المبيعات المتحققة من زبون معين أو مجموعة من الزبائن مطروحا منه جميع التكاليف التي تتكبدها المنظمة في سبيل تقديم منتج أو خدمة للزبون أو مجموعة زبائن.³ ونستخلص من هذه التعاريف النقاط التالية:

- إن ربحية العميل تمثل الفرق بين الخدمات المقدمة للعملاء والإيرادات المتأتية منهم.
- إن ربحية العميل تعطي فهم لربحية كل عميل على حدة.

الفرع الثاني: تحليل ربحية العميل

أولاً: مفهوم تحليل ربحية العميل

التعريف الأول: عرف على أنه مفهوم يحدد التكاليف والمنافع الخاصة بخدمة عميل معين أو أنواع من العملاء لتحقيق الربحية الشاملة للوحدة الاقتصادية (1، 45) (Horngren et al, 2011).

التعريف الثاني: ويعرف تحليل ربحية العميل بأنه تحليل الإيرادات المكتسبة من العملاء، وكذلك تحليل التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات (21، 2012) (williers et al, 21).⁴ حيث نستنتج من التعريفين السابقين:

¹ خلود عاصم وناس، استعمال مدخلي تحليل الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والعشرون، 2010، ص198.

² عبد الكريم عبد الرحيم علي، أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، العدد الثاني عشر، 2014، ص142.

³ صائب سالم محمد، تحليل ربحية الزبون باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت دراسة تطبيقية على أحد الفنادق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية / جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والثلاثون، 2016، ص339.

⁴ إسماعيل جاب الله عباس، دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي، المجلة، العدد الثالث، 2019، ص400

إن تحليل ربحية العميل يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة بخصوص تحديد العملاء المربحين والحفاظ عليهم والعملاء غير مربحين ومحاولة جلبهم بتقديم الخدمات اللازمة لهم.

ثانياً: أهمية تحليل ربحية العميل

يمكن توضيح أهمية تحليل ربحية العميل كما يأتي:

- (1) توفير الخدمات الأفضل للزبائن ذوي الربحية المرتفعة.
- (2) الاحتفاظ بالزبائن ذوي الربحية المرتفعة وضمان عدم كسبهم من قبل المنافسين.
- (3) وضع الأسعار بالاعتماد على كافة الخدمة، إذ يتم فرض أسعار مرتفعة للخدمات ذات المصاريف المرتفعة.
- (4) التفاوض مع الزبائن من أجل التوصل إلى نفس المستوى من المنافع المتبادلة معهم.
- (5) تحويل الزبائن غير المربحين إلى زبائن مربحين من خلال المفاوضات المتعلقة بالسعر، والجودة، ومزيج المنتج، ومعالجة الطلبية، وأمداد التسليم، وترتيبات الدفع.
- (6) تحديد الزبائن الذين يمكن التضحية بهم في حال توجيههم نحو التعامل مع المنافسين.¹

ثالثاً: تحليل إيرادات وتكاليف العميل

I. تحليل إيرادات العميل

أوضح (Horngren & Datar and Rajon): في عملية تحليل إيرادات الزبون، وجود اختلافات في إيرادات الزبائن، ويرجع السبب في ذلك إلى أن هنالك متغيرين رئيسيين يؤثران مباشرة في إيرادات الزبون، هما:

- (1) عدد الوحدات المشتراة: إن عملية شراء الوحدات (البضاعة) من أي زبون يؤثر بصورة مباشرة في إيرادات الوحدة الاقتصادية التي حققتها من أي زبون.
- (2) مقدار الخصم: يمثل الخصم الانخفاض في أسعار البيع إلى مستوى أقل من أسعار القائمة، من أجل تشجيع الزبائن على زيادة المشتريات، والوحدات الاقتصادية التي تسجل سعر الشراء داخل النظام لها، إنها سوف تواجه التحديات في عملية تحليل ربحية الزبون. إن عملية منح الزبون خصومات محددة بإمكانها التأثير بشكل جوهري على مشتريات الزبائن، ويكون الخصم الممنوح للزبون وفق أنواع مختلفة، منها الخصم النقدي والخصم الكمي والخصم مقابل المنفعة السوقية.²

II. تحليل تكاليف العميل

لا تميز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بين العملاء في تحقق مختلف التكاليف غير المباشرة على الرغم من الاختلاف في استهلاك موارد المنشأة، لذا من الضروري تصنيف التكاليف المتعلقة بالعملاء في مجموعات كلفة مختلفة على أساس أنواع موجهات التكلفة، أو أساس تخصيص التكلفة، أو طبقاً لدرجة مختلفة من حيث علاقة سبب التأثير (علي، عبد الكريم، ٢٠١٣، ص: 146)، وعادة ما يستخدم الأسلوب المستخدم هذا المفهوم على مجموعة واحدة من التكاليف

¹ نزار حبيب عباس وعزام عبد الوهاب عبد الكريم، مداخل تحليل ربحية الزبون، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد الخامس والعشرون، ص 6

² أبو الحسنين محسن جودة، تحليل ربحية الزبون ودوره في إدارة العلاقة مع الزبون لتحسين الميزة التنافسية المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 46، 2014، ص 94

المباشرة، ومجموعات أخرى من التكاليف غير المباشرة، وتقسّم الأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالعملاء إلى:

- (1) أنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للعميل: وتتضمن المواد المستهلكة في الأنشطة المتعلقة ببيع كل وحدة واحدة من المنتجات للعميل مثل نشاط المناولة للوحدة.
- (2) أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للعميل: تتعلق بالموارد المستهلكة في الأنشطة الخاصة بمجموعة الوحدات المباعة للعميل مثل التكاليف المرتبطة بطلبية العميل أو تكاليف التسليم.¹
- (3) أنشطة مساندة للعميل: هي الأنشطة المرتبطة بدعم العملاء بشكل منفرد والتي ترتبط بعدد الوحدات أو كل مجموعة منتجات تسلم للعميل، مثل كلفة زيارات الترويج للعميل وتكاليف الاطلاع على موقع العميل.
- (4) وتتضمن تكاليف العميل كلفة البضاعة المباعة وتكاليف الأنشطة المتحققة للفئات الثلاث الأولى: هي تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للعميل، وتكاليف على مستوى مجموعة الوحدات للعميل، وتكاليف الأنشطة المساندة للعميل.²

رابعاً: مشاكل تحليل ربحية العميل

يمكن تلخيص مشاكل تحليل ربحية العميل من خلال النقاط التالية:

- (1) تجنب معظم الشركات اجراء تحليل ربحية الزبون لأنه يتطلب معلومات تفصيلية عن تكاليف أنشطة الشركة وكيفية تخصيصها على الزبائن.
- (2) يتطلب استهلاك وقت وجهد وتكلفة إضافية في متابعة تكاليف وإيرادات كل عميل.
- (3) صعوبة تخصيص بعض التكاليف التي لا تتعلق بزبون معين مثل تكاليف الإعلان التي يجب أن تخصص على زبائن معينين.
- (4) عدم استخدام الشركات الوسائل المناسبة في تدوين مصادر الكلفة التي يفترض استخدامها من أجل تحديد الموارد التي يستهلكها الزبائن.
- (5) اختلاف سلوك الزبائن واحتياجاتهم المتنوعة يزيد من نطاق عملية التحليل وزيادة المصاريف الإدارية مما يؤدي الى صعوبة حساب ربحية كل زبون وتكلفته.
- (6) استخدام الإدارة الأسلوب غير المناسب في قياس وتحليل ربحية الزبون يزيد من مخاطر وقوع المنشأة في الخسائر.³

¹ على فاخر كام الواجد، تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعلية، العدد الأول، 2017، ص 831 ص 832

² على فاخر كام الواجد، مرجع سبق ذكره، ص 832

³ صائب سالم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 340

المطلب الثاني: مدخل ل (ABC)

الفرع الأول: تطوير ل (ABC)

نتيجة للانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية، فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلاؤم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات. حيث بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع الحلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال (Bekett 1951 & Shubik 1963) وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة المؤسسة " General Electric"¹

ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين الدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، ولتحقيق سيطرة أفضل عليها اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف، ومما لا شك فيه أن شركة جنرال إلكتريك وإن استخدمت تصنيفات مشابهة النظام محاسبة التكلفة المبني على الأنشطة في تتبع تكاليفها، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والزبائن وغيرها. إن هناك العديد من البحوث والدراسات التي سعت إلى إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتج النهائي إلا أن معظم تلك البحوث والدراسات لم تخلو من الانتقادات مع الصعوبة في التطبيق. وقد كان أبرز ما ظهر من

بحوث في عام 1979 ما جاء به (Zimmerman) بأن الدوافع من وراء قيام الشركات بتوزيع التكاليف هو تخفيض الكلف الناتجة عن مبدأ الملكية (Entity) أي الفصل بين المالك (المالكين) والإدارة وتعرف هذه بتكاليف الوكالة (Agency Costs)، إلا أنه لم يكن بالشكل الذي يفرضه (Zimmerman) 1979.

أما في عام 1987 بدأ الحديث عن نظام جديد حيث أنشأه أستاذ المحاسبة (Robert Kaplan) من جامعة هارفرد نظاما جديدا أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، وفي عام 1988 طور كل من (Kaplan and Cooper) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث ارتأى Kaplan أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبة تكون قادرة على تدعيم استراتيجية المنشأة في ظل البيئة الصناعية الحديثة وفي الأجل الطويل. وبذلك يعتبر كل من (Kaplan and Cooper) أول من قاما بتطبيق النظام عمليا في الثمانينات من القرن الماضي على شركات أمريكية ومن ثم طبق النظام في كل من بريطانيا وأوروبا وكندا، وغيرها من البلدان.²

¹ سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مصنع عصير غرة، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2015، ص 33

² عمر محمد هديب، نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراه في قسم المحاسبة، الأردن، 2009، ص 36 ص 37.

هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجاً أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاماً موجهها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات. ونظراً لما يتصف به نظام التكلفة المبني على أساس التكلفة ABC من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا.¹

الفرع الثاني: مفهوم ل(ABC)

عرف (Horngren 2006): نظام محاسبة التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأنه تلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الآخر، عن طريق التركيز في الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.² عرف (Hilton, 2002) نظام التكاليف المبني على الأنشطة: بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.³ عرف (سامي) بأنه: "أحد الاتجاهات المعاصرة في توفير المعلومات الملائمة لقياس التكاليف، وتقويم أداء الأنشطة والموارد والرقابة عليها، كما يساهم في توفير المعلومات التفصيلية التي تساعد على ترشيد القرارات الخاصة في مجال التخطيط والتطوير والرقابة عليها والتسعير الاستراتيجي للمنتجات والخدمات".⁴

المطلب الثالث: مقارنة ل(ABC) والأنظمة التقليدية

الفرع الأول: تقييم نظام (ABC)

أولاً: مزايا نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)

- 1) يؤدي دوراً محورياً في تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن التكاليف في ظل المنافسة الشديدة بهدف تسعير المنتجات أو الخدمات.
- 2) العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد، والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.
- 3) اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساس من منتج معين أو شرائه من الخارج.⁵

¹ إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، طبعة الأولى، دار أسامة لنشر والتوزيع، لأردن، 2012، ص 96 ص 97.

² أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة شرق الأوسط لدراسات العليا، 2008، ص 12.

³ درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2007، ص 23.

⁴ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007، ص 53.

⁵ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص 66 ص 67.

- (4) أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتفصح عن الأنشطة المهمة في المنشأة، وتفيد هذه الأداة المنشآت الخدمية التي تعد النظام التقليدي غير مناسب لطبيعة نظام قطاع الخدمات.
 - (5) تحسين مقياس الأداء وتحقيق فاعلية أكثر في مجال التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية مع تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكيفية، مع مساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل ولاسيما في مجالات التسعير والمزيج السلعي¹
- ثانيا: الانتقادات نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)
- (1) صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، العملاء، الأنشطة.
 - (2) لا يقضي استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات ومثال على تلك التكاليف احتلاك مباني المصنع أو التأمين على المباني أو الضريبة.
 - (3) طول الوقت المستنفذ في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها في منهج (ABC) مما جعل الشركات المطبقة لهذا المنهج تتخلى عنه أو توقف تحديثه.²
 - (4) إن الحصول على معلومات التفصيلية التي يتطلبها تطبيق هذا النظام حول الموارد والأنشطة، وعن كل محرك من محركات التكاليف يعتبر أمرا بالغ الصعوبة بالإضافة إلى العدد كبير من العمليات الحسابية لتحديد تكلفه المنتج، ونتيجة لذلك ترى الإدارات أن هذا النظام سيسبب زيادة في التكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.
 - (5) يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات الاستراتيجية في أجل الطويل بينما تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ القرارات خاصة بالرقابة والتخطيط في أجل قصير.³
- الفرع الثاني: الركائز الجوهرية بين النظام التقليدي و (ABC)
- (1) في ظل نظام التقليدي تستهلك المنتجات الموارد اقتصادية بينما في ظل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC تستهلك المنتجات الأنشطة، وإن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.
 - (2) في ظل نظام التكاليف التقليدي غالبا ما تستخدم محركات تكلفة محدودة، وعادة ما يستخدم محرك واحد وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج. بينما في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يتم استخدام عدة محركات تكلفة.
 - (3) إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يعطي بيانات ونتائج أفضل للتخطيط ورسم السياسات وتقييم الأداء منه في نظام التكاليف التقليدي.

¹ محمد سمير دهب و آخرون، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، مجلد السابع، العدد الثاني، 2017، ص 143.

² هيثم وآخرون، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2013، ص 46.

³ محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 33 ص 35.

- (4) يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام التكاليف التقليدي وذلك بتخصيص عناصر التكاليف الصناعية الخاصة والمشاركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الصناعية ثم يتم توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل محددة. أما حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) توزع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بعد تحديدها، ثم يتم تكوين مراكز تكلفة مستقلة لكل نشاط رئيسي مستقل أو مجموعة من الأنشطة الفرعية المتجانسة، ومن ثم تحديد محركات التكلفة وإعداد معدل تحميل لمجموع تكلفة كل نشاط أو الأنشطة المتجانسة، وأخيرا تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.
- (5) نظام التقليدي غير مكلف في عملية التطبيق، والمنفعة منه أقل من التكلفة في أغلب الأحيان بسبب ارتباطه بعملية التوزيع، بينما نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أكبر من التكلفة.¹

¹ إسماعيل محمد البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية الشركات، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017، ص 11 ص 12.

المبحث الثاني: آليات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) لتحليل

ربحية العميل في الفنادق

لتطبيق نظام abc في الفندق لتحليل أرباح وتكاليف العملاء يجب التطرق الى ماهية الفندق وخطوات تطبيق هذا النظام وأهميته

المطلب الأول: ماهية الفندقية

الفرع الأول: مفهوم الفندق

تعريف الفندق: هو مؤسسة ذات طابع تجاري / ربحي في الغالب، تقدم -تحت سقف واحد بنائية أو مجمع -خدمات الإيواء والأطعمة والمشروبات كخدمات أساسية كما تقدم خدمات مختلفة أخرى مثل خدمات الغسيل والكي وخدمات الاتصال الهاتف الانترنت، الفاكس، الترجمة، النسخ والتصوير" ووسائل التسلية والترفيه واتصالات الأفراح والمؤتمرات والنوادي الصحية وصالونات التجميل ومكاتب تأجير السيارات والمكاتب السياحية واستقبال وترحيل النزلاء من وإلى المطار وخدمات ثانوية أخرى.¹

عرفت الجمعية الأمريكية للفنادق على أن: الفندق نزل أعد طبقا لأحكام القانون ليوجد فيه النزول المأوى، والمأكل وخدمات أخرى لقاء أجر معلوم.²

الفرع الثاني: أصناف العملاء

في ظل نظام تحليل ربحية العميل ينقسم عملاء الفندق الى أربع فئات

- 1) عملاء مميزون تأتي منهم غالبية أرباح الفندق.
- 2) عملاء مربحون ولكن أقل من العملاء بالتصنيف السابق.
- 3) عملاء مربحون بالكاد ولكنهم واعدون ويمكن زيادة الأرباح منهم مستقبلا.
- 4) عملاء غير مربحين.

ويستلزم تحليل ربحية العميل تخصيص الإيرادات والتكاليف على العملاء، واستخدمت العديد من المنشآت نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC حتى يمكنها تحديد ربحية عملائها وأهمية تحديد ربحية العميل ترجع إلى أنه ليس كل ريال من الإيرادات يتم الحصول عليه من العميل يؤدي لزيادة صافي الدخل للمنشأة بمقدار ريال. وبالتالي يهدف تحليل ربحية العميل التحديد مساهمة كل ريال من العميل في صافي الدخل.

ويرى Kaplan and (2001) Narayanan أن فهم المنشآت لربحية العميل ومسببات تلك الربحية، يمكن تلك المنشآت من اتخاذ إجراءات أو تصرفات بهدف تحويل العملاء غير المربحين الى عملاء مربحين وكذلك تقديم عروض

¹ أيمن صالح سلامة، محاسبة المنشآت الخدمية، طبعة الأولى، دار العربي للنشر والتوزيع، 2013، ص15.

² خرفي خالد، الصناعة الفندقية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2007، ص52.

ترويجية هدفها زيادة القيمة المسلمة للعملاء المربحين بهدف زيادة ولائهم للمنشآت التي يتعاملون معها. وهذه التصرفات تعود بالنفع على كل العملاء بزيادة درجة رضائهم وعلى المنشآت بتعظيم ارباحها (Cotton 2005)¹.

المطلب الثاني: اقسام الفندق وخدمات التي تقدمها

أولاً: قسم المكتب الأمامي:

تبين الدراسات المتخصصة أن المكتب الأمامي هو القلب النابض للفندق، فالأفراد العاملين فيه على اتصال مباشر مع الضيوف يرحبون بهم ويحملون أمتعتهم ويساعدونهم في عملية اجراءات التسجيل الخاصة بهم، ويرى بعض الكتب أن أغلب الفنادق تصرف اموال كثيرة على تأثيث وتنظيم هذا القسم وتهتم بعملية اختيار وتدريب العاملين فيه لأنهم على اتصال مباشر مع الضيوف، ويقوم المكتب الامامي بمجموعة من الوظائف تتمثل بالآتي²:

1. **الاستقبال:** يعتبر من الأقسام الموجودة ضمن قسم الدوائر الأمامية، لكونه نقطة اللقاء الأولى والأخيرة بين النزلاء

والضيوف بالفندق منذ بداية دخول الزبائن إلى الفندق حتى وقت المغادرة، مما يتطلب التركيز من قبل غدارة في اختبار الموظفين والمؤهلين والمدربين جيداً للعمل في هذا القسم.³

2. **الاستعلامات:** في الفنادق يعتبر هذا القسم من الأقسام المهمة، وذلك لأنه يقدم المساعدة إلى النزلاء أو الزبائن

والاجابة على استفساراتهم وتحقيق لهم رغباتهم وأهدافهم سواء كان داخل الفندق أو خارجه (مثل تنظيم رحلة لأحد الزبائن).

3. **أمانة الصندوق:** ويكون لهذا القسم موظفين مختصين ومستقلين عن موظفين قسم الاستقبال ومن أبرز الأعمال

هذا القسم: فتح فاتورة خاصة للنزلاء عند دخولهم، تزويد النزلاء بصناديق الأمانات لوضع أغراضهم الثمينة فيه، تزويد الزبائن بأرصدة حساباتهم عند الطلب، تحويلات العملة الصعبة إلى المحلية وبالعكس.

4. **الحجز:** يأتي موقع الحجز خلف قسم الاستقبال وهو من الأقسام الخلفية لقسم الأمامي، ويمكن اعتبار قسم

الحجز نقطة اتصال الأولى بين الزبائن والفندق قبل وصولهم إلى الفندق.⁴

5. **البداية (المقسم):** يعتبر هذا القسم مهم نظراً أن جميع المكالمات القادمة الى الفندق تمر عبر المقسم ومن ثم

يتم تحويلها للجهة المطلوبة ويعتبر المقسم من الأقسام المنتجة والتي تحقق إيرادات الى الفندق، ومن أهم

أعماله: التعرف باسم الفندق الرد، محاولة بيع الخدمات التي تقدم في الفندق بطريقة غير مباشرة.

6. **خدمات الزبائن ورجال العمال:** وجد هذا القسم لمساعدة الزبائن في القيام ببعض الأعمال لحاجاتهم ورغباتهم،

ومن خدماتهم: خدمة الفاكس، خدمة الانترنت، خدمة الطباعة والسكرتاريا، خدمة الترجمة.⁵

¹ محمد يس عبد اللطيف، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة المحاسبون، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد 70، جانفي 2016، ص 17.

² عبد الرضا علوان، أثر تنوع وتطوير الخدمات الفندقية على الإيرادات في الصناعة الفنادق العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية، العدد الخامس والسبعون، 2009، ص 8.

³ نائل موسى محمود سرحان، مبادئ إدارة الفنادق، الطبعة الأولى، دار غيداء لنشر وتوزيع، عمان، 2018، ص 114.

⁴ نفس المرجع سابق، ص 120 ص 122.

⁵ نفس المرجع سابق، ص 128 ص 129.

7. **حمالو الحقائق:** تستخدم في حال وضع حقائق الضيوف بناء على طلب منهم وحفظها لفترة معينة أما حال إقامتهم في الفندق أو مغادرتهم لفترة مؤقتة والعودة مرة أخرى.¹

ثانيا: قسم التدبير الفندقي

تقوم هذه الإدارة بالإشراف على نظام الغرف والأماكن العامة وذلك لغرض بيع وتسويق غرف وقاعات الفندق وأهم واجبات مدير تلك الإدارة تتمثل فيما يلي:

- 1) التعاون مع قسم الصيانة لغرض تنظيم دورية للغرف بما لا يؤثر على نسب أشغال الغرف.
- 2) العمل على تقوية العلاقات الرئيسية والمهمة في المكتب الأمامي وقسم الأمن والصيانة لتوفير أفضل خدمة للنزلاء.
- 3) إعداد جداول محكمة للعاملين بذلك القسم لغرض المحافظة والسيطرة على تكاليف العمل ومخزن الإدارة من المبيضات والصابون والأثاث.²

ثالثا: قسم الأطعمة والمشروبات:

ويطلق على هذا القسم أحيانا قسم الأغذية ويأتي في المرحلة الثانية في الأهمية بعد قسم الغرف حيث إنه يشارك بحوالي 20% من إجمالي إيرادات الفندق، وترتبط بقسم الطعام والمشروبات عدد من الأقسام أخرى في الفندق أهمها:

- سم المطبخ
- قسم المطعم
- قسم المشتريات³

رابعا: قسم التسويق والمبيعات:

ويتولى هذا القسم بالترويج عن بضاعة الفندق في السوق السياحية والاتصال المباشر وغير المباشر بالجمهور لإقناع الأطراف المستهلكة وإبرام العقود معها، كما يدار هذا القسم من قبل مدير ذو كفاءة عالية ومعرفة بالسوق السياحي العالمي وخبرة في المنافسة ويتمتع بالدبلوماسية واللياقة والقبول، وعملية التسويق ليست مجرد بناء تنظيمي جامد، بل هي نسيج من العمليات المختلفة والتي تعتمد على البحث الدقيق والتوقع والتنبؤ، تلك العمليات التي تتطافر فيما بينها من أجل غرض واحد وهو تقديم أفضل خدمة للعميل.

خامسا: قسم الموارد البشرية

يعد هذا القسم من الأقسام الرئيسية في الفندق يقوم بإدارة الأفراد العاملين فيه ويساهم في وضع السياسات العامة بصورة عامة وسياسات العمل بصورة خاصة والعمل على التقيد بها، ويرى بعض الكتاب أن تنظيم برامج العمل والسيطرة على دوران العمل هي من واجبات هذا القسم، ويمكن تلخيص مهام وواجبات هذا الفندق: والقيام بمقابلة طالبي الوظيفة والتأكد من صحة مؤهلات طالب الوظيفة واحالتهم الى رئيس القسم ومعالجة طلبات الناجحين منهم للتوظيف، وإنشاء برامج التدريب، وإنشاء

¹ نفس المرجع سابق، ص 130.

² المزمّل محجوب احمد حسين، إدارة وامن الفنادق والمنتجعات السياحية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الرباط، 2017، ص 65.

³ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة الفندقية، بدون طبعة، بدون دار النشر، 2018، ص 17.

برامج السلامة ، وإدارة برامج المزايا (المنافع) ، والتفاوض مع النقابة، وشرح أنظمة وقوانين العمل والتأكد من مدى التقيد بها، ويتصل هذا القسم بالاتحادات وسوق العمل لمعالجة شؤون العاملين واستقطابهم.¹

سادسا: قسم الامن:

يهتم هذا القسم كنظام فرعي في الفندق بشؤون المحافظة على الأمن والسلامة داخل الفندق وليس له صلة بالأمن أو الشرطة الخارجية ولكن قد يحدث تعاون فيما بينهما من حين لآخر في حالة انعقاد المؤتمرات أو استضافة الفندق لضيوف سياسيين أو رؤساء دول، وقد جرت العادة على أن يتولى الاشراف على أمن الفندق بعض من رجال الشرطة السابقين أو بعض من رجال الجيش أو الأمن المتقاعدين وهو ما يعد اختياره في محله، وذلك لكون هؤلاء يتمتعون بعدد من المميزات منها ، الخبرة الأمنية الطويلة ، والسمعة الطيبة، واحترام الآخرين ، والقدرة على الانضباط المطلوب ، إضافة إلى أن حجم قسم الأمن يختلف من فندق لآخر وذلك تبعا لعدة عوامل منها، موقع الفندق من حيث الحي أو المدينة التي يقع فيها ونسب الجرائم فيها، ونوعية الخدمات التي يقدمها الفندق من استقبال الوفود والشخصيات السياسية ، وحجم الفندق نفسه فكلما ازداد حجم الفندق كثر عدد غرفه ومساحته كلما احتاج الأمر إلى قسم أمن أكبر، ويرى بعض الكتاب، أن الفنادق الكبيرة التي تحتوي على مئات الغرف والعديد من المرافق التابعة يمكن وصفها بانها مدينة صغيرة تحت سقف واحد ولا بد من توفير الحماية الكافية لضيوفها وممتلكاتهم فضلا عن الحفاظ على ممتلكات الفندق من الضياع والسرقة.²

سابعا: قسم الصيانة:

وتتمثل واجبات هذا القسم في مشاركة إدارة الفندق في اختيار نوعية الأثاث والأجهزة والمعدات الضرورية للفندق، صيانة وإصلاح سيارات الفندق، مراقبة أجهزة التدفئة والتبريد والتهوية والعمل على ضمان واستمرار أعمالها بالكفاءة المطلوبة، إصلاح وصيانة مصاعد الفندق وإجراء عمليات الحداة والنجارة والطلاء.

ثامنا: القسم المالي والحسابات:

ومن أهم أعمال هذا القسم هي: تسجيل وترحيل ومراجعة كافة إيرادات أقسام الغرف والطعام والشراب والتليفونات، تسجيل وترحيل ومراجعة كافة مصروفات الفندق وشراء الأطعمة والمشروبات والأدوات الكتابية، حساب دفع رواتب الموظفين والعلاوات والمكافآت العمل الإضافي، عمل على الموازنات التقديرية لكافة أقسام الفندق وذلك من خلال التعاون مع تلك الأقسام، إعداد الإحصائيات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات الإدارية.³

¹ عبد رضا علوان، مرجع سبق ذكره، ص10

² Lundberg، Donald and Armatas، James p (The Management people in Hotel، Restaurant and)، WMC Brown Company Publishers، Iowa، 1980، p63.

³ محمد الصيرفي، إدارة الفنادق، بون طبعة، بدون دار النشر، 2000، ص249 ص250.

المطلب الثالث: أهمية خطوات تطبيق نظام (ABC) في تحليل ربحية العميل في الفنادق

الفرع الأول: أهمية تطبيق (ABC) في تحليل ربحية العميل

تركز ABC على الأنشطة ككائنات التكلفة الأساسية. ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة لكائنات أخرى من التكاليف، مثل المنتجات، والخدمات، والعملاء، وقنوات التوزيع، وغير ذلك من العناصر الحيوية لربحية الشركة (Foster & Gupta, 1994). ومن أهم الفوائد التي يمكن أن تترتب على اعتماد ABC هو معلومات التكلفة الأكثر دقة بالنسبة إلى تكلفة المنتج (Cooper & Kaplan 1991; Veinerais Kaimenaki 2005). ومع ذلك، يمكن أن تخدم ABC أغراضاً أخرى، بما في ذلك خفض التكاليف وإدارتها، ووضع نماذج للتكلفة، وتحديد أسعار المنتجات (الخدمات)، وتقييم (تحسين الأداء)، وإعداد الميزانية وتحليل ربحية العملاء. تم إبراز فوائد استخدام ABC عندما يكون العملاء وحدة التحليل. ووفقاً لما ذكره كوبر وكابلان (1991)، فإن الكشف عن الصلات بين الأنشطة المطع بها، ومن المحتمل أن يؤدي التركيز على الأنشطة إلى تحسين خدمة العملاء، وهي عنصر رئيسي في صناعة الضيافة، ويساعد الإدارة في تقليل الأنشطة التي تزيد تكلفتها عن قيمتها، مما يقلل من تأخيرات الخدمة أو التكرارات غير الضرورية. وبهذه الطريقة، يمكن للمدراء تحقيق أقصى قدر من الربح، مع الحفاظ على جودة خدمة العملاء وحصة السوق أو تحسينها (Krakhmal, 2006). ويقول نونو وغرافين (1997، 1998) إن شبكة ABC هي أكثر طرق التكلفة فعالية ومناسبة لإجراء تحليل لربحية العملاء في الفنادق، لأن خصائصها تشبه خصائص صناعات الخدمات الأخرى التي تطبق فيها شبكة ABC بشكل مثمر.¹

الفرع الثاني: خطوات تطبيق (ABC) في تحليل ربحية العميل يتطلب تحليل ربحية العميل وفق نظام (abc) اتباع

خطوات متسلسلة لتحقيق ذلك تتمثل في:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتحليلها

يبدأ حساب التكاليف وفقاً لنظام ABC بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقاً من نشاط استلام المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل النهائي. ولغرض تحديد الأنشطة وتعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المزداد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي.²

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

¹ Ana Rita Farias; Leonor Ferreira; And others; Analyzing customer profitability in hotels using activity costing; Tourism & Management studies; 14(3); 2018; p67.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرج سبق ذكره، ص130

تبدأ أولى المهام الحقيقية لقسم أو إدارة التكاليف بقياس تكلفة كل نشاط جوهري أو رئيسي على حده، وكذلك قياس تكلفة الأنشطة الفرعية التي تزاو لها المنشأة، وغالبا ما يتم تحديد تكلفة كل نشاط عن طريق تخصيص وعاء للتكلفة يستوعب بنود التكلفة التي استنفدت في سبيل تنفيذ هذا النشاط، من تكلفة مواد وتكلفة عمالة وتكلفة خدمات. وفي إطار عملية قياس تكلفة كل نشاط تظهر أهمية التوجيه المحاسبي السليم لبنود التكاليف على الأنشطة المختلفة، فالخطأ في التوجيه المحاسبي يعني خطأ في حساب تكلفة أكثر من نشاط حيث يتم تضخيم تكلفة نشاط معين على حساب تدني تكلفة نشاط آخر الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى قياس غير سليم للتكلفة.

وعند قياس تكلفة كل نشاط تجدر الإشارة إلى الجوانب التالية التي تطلبها عملية نجاح القياس السليم لتكلفة الأنشطة:

- ضرورة أن يتضمن المستند الخاص بإثبات الواقعة المسببة لاستخدام المورد الإنتاجي (بند التكلفة) ما يفيد كيفية التوجيه المحاسبي لهذا المورد نحو النشاط الذي استخدم فيه.
- إن إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لابد وأن يساوي مجموع تكلفة الأوعية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة المختلفة في صياغة أخرى يمكن القول بأن إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لن يتأثر بعدد الأوعية المخصصة لاستيعاب بنود هذه التكاليف غير المباشرة، سواء اعتمد النظام على فتح عدد كبير من الأوعية التكاليفية أو عدد قليل منها.

غالبا ما يتأثر تشغيل نظام التكاليف بعدد الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة، فمن المنطقي وجود علاقة طردية بين تكلفة تشغيل نظام التكاليف وعدد الأوعية المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة. غالبا ما تتضمن تكلفة النشاط نوعين من بنود التكاليف على نفس النمط في تحديد تكلفة كل مركز تكلفة:

النوع الأول: بنود تكلفة خاصة، وهي تلك التي تحدث وتخص نشاط واحد فقط.

النوع الثاني: بنود تكلفة عامة، وهي تلك التي تحدث وتخص أكثر من نشاط واحد فقط، وعليه يجب توزيع هذه التكلفة العامة على الأنشطة المستفيدة كل بقدر استفادته.¹

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة

بعد القيام بتحديد الأنشطة في المرحلة الأولى، يتضح لنا أنه يمكن أن يكون هناك العشرات بل المئات من الأنشطة في المؤسسة الواحدة، لذلك يجب التعامل مع هذه الأنشطة على أنها مركز نشاط مستقل، حيث يعرف مركز النشاط «بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل». ومن خلال هذا التعريف يتضح انه في حالة معاملة كل نشاط على حدى بأنه مركز نشاط مستقل فهذا قد لا يعد اقتصاديا بالنسبة للعديد من المؤسسات خاصة الكبيرة منها، لذلك عادة ما يتم تجميع عدد من الأنشطة التي لها علاقة ببعضها في مركز نشاط واحد أو ما يدعى بالمسار وذلك لتخفيف تكاليف التسجيل والتفصيل، يتم تصنيف أنشطة المؤسسة حسب ما تراه مناسبة وبما يتوافق مع طبيعة العمليات، بعدها يعاد حسب هذا التصنيف تقسيمها إلى مراكز أنشطة، حيث أن دمج الأنشطة في مراكز أنشطة يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضا كان إدماج هذه الأنشطة يتم بسهولة وبدون المساس بدقة التكاليف والعكس صحيح ففي حالة زيادة الاختلاف بين المنتجات قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت

¹ صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، 2017/2016، ص 316-317

الحاجة إلى عدد كبير من مراكز الأنشطة المستقلة لضمان تحديد تكلفة المنتجات. ففي مؤسسة للصناعات الالكترونية كانت درجة اختلاف المنتجات منخفضة مما أدى إلى وجود مركزين للأنشطة فقط على عكس مؤسسة صناعة المسامير والصواميل فإن الاختلاف الكبير في المنتجات أدى إلى وجود العديد من المركز النشاط حتى تتمكن من تحقيق الدقة في تحديد التكاليف.¹

المرحلة الرابعة: اختيار المستوى الأول المسببات التكلفة

مجرد تحديد الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة التي تزاولها المنشأة، وبمجرد الاستقرار على محرك تكلفة كل نشاط يمكن إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء عن طريق قسمة تكلفة كل وعاء على إجمالي المحركات التي استنفدت في هذا النشاط، وعليه يتحدد معدل تحميل تكلفة كل وعاء في ضوء العلاقة الرياضية التالية:²

$$\text{معدل تحميل تكلفة الوعاء (النشاط)} = \text{تكلفة الوعاء (النشاط)} / \text{إجمالي محرك التكلفة المستنفدة بواسطة النشاط}$$

وكما هو معروف أن معدلات التحميل هي الأداة التي يتم من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة - للمراكز أو الأنشطة - على وحدات النشاط، الأمر الذي يعني أنه بمجرد إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء يكون الأمر مهيئاً لتحميل تكلفة الأنشطة على وحدات النشاط.

المرحلة الخامسة: اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة

يتحدد نصيب وحدة النشاط (المنتج مثلاً) من التكاليف غير المباشرة في ضوء كل من:

- عدد الأنشطة التي استفاد منها المنتج.
- مقدار ما استفادة المنتج من محركات تكلفة كل وعاء.

وعلى ذلك، يمكن القول بأن نصيب منتج معين من تكاليف الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة التي تزاولها المنشأة، ما هو إلا مجموع ما استفادة هذا المنتج من محركات الأوعية مضروبة في معدل تحميل تكلفة كل وعاء، وفي صياغة تتحدد تكلفة منتج معين في ضوء العلاقة الرياضية التالية:

نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة:³

$$\begin{aligned} &= (\text{استفادة المنتج من محرك تكلفة النشاط الأول} * \text{معدل تحميل النشاط الأول}) \text{ XXX} \\ &+ (\text{استفادة المنتج من محرك تكلفة النشاط الثاني} * \text{معدل تحميل النشاط الثاني}) \text{ XXX} \\ &+ (\text{استفادة المنتج من محرك تكلفة النشاط} * \text{معدل تحميل النشاط}) \text{ XXX} \\ &+ (\text{استفادة المنتج من محرك تكلفة النشاط الأخير} * \text{معدل تحميل النشاط الأخير}) \text{ XXX} \\ &\text{الإجمالي} \leftarrow \text{XXX} \end{aligned}$$

¹ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010، ص 105.

² صلاح بيسيوني عيد، عبد المنعم فليح، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 318-320.

³ صلاح بيسيوني عيد، عبد المنعم فليح، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 321.

المبحث الثالث: دراسات السابقة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

دراسة محمدي مليكة، بعنوان دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية جامعة قصدي مرياح ورفلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة 2015 دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات تقرت.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور النظام في مراقبة التسيير، النتائج المتوصل إليها:

- تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل من الطريقة التقليدية يمنح الإدارة بيانات دقيقة وتحليلاً أفضل التكاليف الغير المباشرة للمنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص التسيير.
- واستخدام نظام ABC يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل التكاليف المنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص التسيير.

أبو الحسنين محسن جودة (تحليل ربحية العميل ودوره في إدارة العلاقات مع الزبون لتحسين الميزة التنافسية) دراسة تطبيقية على شركة ابداع الخير لسنة 2014.

انطلق البحث محاولاً وضع حلول لمشكلة البحث المتمثلة في أن النظام التقليدي للتكاليف الموجود في الوحدات الاقتصادية القائمة لا يظهر تحليلاً لربحية الزبائن، وإذا أراد المحاسب إجراء مثل هذا التحليل فسيولد معلومات مظللة لاستناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى إجراء تحليل ربحية الزبون في ظل المنهج التقليدي للتكاليف ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة، ثم إجراء المقارنة فيما بينهما لبيان دور كل منهما في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية. وقد استند البحث في تحقيق هدفه إلى فرضية أساسية مفادها ((أن استخدام تحليل ربحية الزبون في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في تحسين علاقاتها مع الزبائن ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة)).

وقد أسفر البحث عن جملة من الاستنتاجات النظرية والعملية أهمها أن تحليل ربحية الزبون في ظل النظام التقليدي للتكاليف يؤثر في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية بصورة سلبية كونه يولد بيانات ومعلومات مظللة بسبب استناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبالتالي سيؤدي إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة.

وقد توصل البحث إلى عدة توصيات أهمها عند تطبيق تحليل ربحية الزبون يجب على الوحدات الاقتصادية توفير كافة المستلزمات الخاصة بالتطبيق وتصميم المستندات والسجلات بحيث توفر معلومات تفصيلية تتمثل بالإيرادات والتكاليف على مستوى الزبائن.

علي فاخر كاظم الواجد (تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) دراسة ميدانية في القطاع الصناعي العراقي 2017

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام المنشآت الصناعية الأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في إدارة ربحية العميل من خلال التعرف على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ومعرفة مزاياه وأهميته، والتعرف على مدى تأثير استخدام منشآت القطاع الصناعي العراقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة، وخصوصاً في مجال تحليل ربحية العميل. وقد أظهرت النتائج أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يعد من أهم الأساليب المستخدمة والتي توفر للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض العملاء ليخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم، وتحويل علاقات كافة العملاء غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة عن كيفية جذب عملاء جدد ذوي تأثير إيجابي على ربحية المنشأة.

لطيفة بكوش، (مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2011.

هدفت هذه الدراسة:

- إثبات الدور الفعال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وقدرته على تحسين الكفاءة التسييرية.
- تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة من خلال خريطة الأنشطة.
- تقليم طرق حساب التكاليف الحديثة وتقييمها.

وخلصت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- وجود العديد من الأنشطة المهمة لكن لا تضيف القيمة ولكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أوضح دورها في إقرار القرار داخل الإدارة؛
- من الطرق الحديثة النظام محاسبة التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كلاً حسب الاستفادة منه منها و ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات أو المنتجات.

إلهام محريق، (متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة ولاية الوادي)، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تقليم نموذج تكاليف مقترح يتضمن طرق وإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛

- وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

وخلصت هذه الدراسة إلى:

- المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات التقنية لتطبيق نظام الأنشطة، وهذا راجع لأن المؤسسات لا تحتتم النظام التكاليف.

محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، (محاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة abc في قطاع الخدمات الجامعية)، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرسر بورقلة، جامعة ورقلة، 2013.

هدف هذه الدراسة هو محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالاعتماد على إحدى الإقامات التابعة له كعينة، وهذا نظرا للأهمية المتزايدة التي أخذت تحتلها هذه الأخيرة في الوسط الجامعي والمجتمع بنظرة أشمل، وحاجتها لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، التي من شأنها توفير الاستخدام الأمثل لمواردها مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي والخدمي المهم المنوط إليها. من خلال دراسة تبين:

- أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها.

- التعرف على الأنشطة ذات قيمة وعديمة القيمة والأنشطة مستهلكة للتكاليف بصورة عادية.

المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

Cherise Doriette Cuschieri, Customer profitability analysis in A local five star hotel, Dissertation submitted part fulfillment of the Requirements for the award of the Bachelor of Accounting (Hons) Degree, University of Malta, april 2010.

في بيئة اليوم التنافسية، من الضروري أن يكون الفندق قادراً على تحديد العملاء الذين يميلون إلى المساهمة بقدر كبير من الربح في الأعمال التجارية. تستثمر الفنادق في عملائها لمحاولة كسب ولائهم، مما يؤدي إلى الانخراط في أعمال تجارية متكررة معهم. الهدف من الدراسة هو تحديد النهج الحالي لتحليل ربحية العملاء الذي يعتمد على الفندق، وكيفية التعامل مع العلاقات مع العملاء وتحديد أي مجالات يكون التحسين فيها ضرورياً. يتم أولاً تحليل التكاليف من قبل الإدارات، ثم يتم خصم مصاريف التشغيل غير الموزعة للوصول إلى إجمالي الربح التشغيلي، ويتم طرح التكاليف العامة، التي لا يمكن للفندق السيطرة عليها، للوصول إلى صافي الربح. يتم تحديد السعر المحدد لكل قطاع بعد مراعاة عدد من العوامل، من بينها الميزانية المستهدفة، ووضع الاقتصاد، ووضع المنافس، والطلب والعرض. كل شخص في قسم المبيعات مسؤول عن التواصل مع العملاء في قطاع معين من السوق. يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لمركز التكلفة الخاص بها ولا يتم توزيعها على مراكز الربح. يحدد السوق سعر البيع لذلك يجب إجراء بحث مستمر لمعرفة ما يقدمه المنافسون. يعد تحليل ملاحظات العملاء أمراً حيوياً لمحاولة بناء علاقات طويلة الأمد مع العملاء.

نتائج الدراسة:

- يعد اكتساب المعرفة حول ربحية العميل أمرًا ضروريًا لمساعدة الفندق في اتخاذ القرارات الصحيحة بشأن العملاء وأيضًا لمحاولة الحصول على ميزة تنافسية. يسمح CPA للإدارة بتقييم تأثير القرارات، مثل تعديلات الأسعار والمساهمة المحتملة في الربح لقاعدة عملائها
- تعتبر تكلفة الاكتساب ذات قيمة عالية في حد ذاتها وهي أداة مفيدة تساعد الفندق في تحديد استراتيجية العميل التي يجب اعتمادها. نظام حساب التكاليف المناسب ضروري لإجراء مثل هذا التحليل. تعتبر تكلفة الاكتساب أمرًا ضروريًا نظرًا لزيادة الاهتمام بإدارة علاقات العملاء وولاءهم.

Abdul Aziz Abdul Rahman, Nour Aldden M Ghaffer, Using Activity- Based costing To measure customers profitability: customers- specific selling and marketing expenses analysis "application study in industrial company", University of Philadelphia, Amman, 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد التكاليف والربحية لعينة من العملاء في شركة صناعية باستخدام التكلفة القائمة على النشاط ومقارنة النتائج ببيانات التكلفة التقليدية. سنقوم بتحليل مصروفات البيع والتسويق الخاصة بالعميل لتحقيق هذا الغرض من خلال تحديد تكاليف العميل، ثم تحديد ربحية العميل. للوصول إلى قياس دقيق لربحية العملاء، يذهب الباحثون إلى تحديد تكاليف أربعة عملاء كبار باستخدام فلسفة التكلفة القائمة على النشاط في تخصيص التكاليف العامة لبيانات الشركة لعام 2013. تظهر النتائج أن ستة متغيرات، أي معالجة المنتج، يؤثر الطلب على الطلبات، والتسليم السريع، والتسليم السريع، والبرنامج السياحي السنوي للعملاء، وزيارات العملاء على التأثير على الربحية التي يساهم بها العملاء. .

Peter Griffin, B.Comm, An Investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic Decision-Making tool in Hospitality Environmen, A Dissertation Submitted by In Fulfillment of the Requirements Degree of M.B.S, Dublin Business School, Dublin City University, 1996.

كان الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو التحقق من قابلية تطبيق تحليل ربحية العميل كقرار استراتيجي-صنع التقنية في بيئة الضيافة. بدأت الدراسة بمراجعة الأدبيات في مجالات إدارة العائد، وتحليل ربحية العملاء (CPA) والتكلفة على أساس النشاط (ABC)، مع تحديد ABC كطريقة مناسبة لتقدير التكاليف لاستخدامها في CPA. يتم النظر في القضايا الناشئة عن تنفيذ CPA القائم على النشاط بما في ذلك الغرض من النظام واختيار البرامج وتحديد الأنشطة والدوافع في سياق مراجعة الأدبيات ويتم النظر فيها لاحقًا في سياق البحث الأولي التي قام بها المؤلف. تضمن البحث الأولي تطوير CPA القائم على النشاط وتنفيذه في بيئة فندقية. كان موقع الاختبار الذي تم اختياره لتنفيذ النظام عبارة عن ملكية فندقية متوسطة الحجم من فئة الثلاث نجوم تقع في وسط مدينة دبلن. كان الوقت المستغرق لإجراء الدراسة في الموقع ثلاثة عشر شهرًا. تشير النتائج إلى أن مفهوم CPA، باستخدام ABC، قابل للتطبيق في بيئة الفندق. تشير النتائج أيضًا إلى أنه من الممكن تقنيًا تطبيق CPA القائم على النشاط في مؤسسة فندقية مع تقديم نتائج التحليل في الموقع معلومات قيمة للإدارة

لاتخاذ القرار. كانت إحدى النتائج المهمة للتحليل أن 38٪ من الإيرادات المحققة في الموقع تساهم بنسبة 137٪ من إجمالي الأرباح. نتج عن الدراسة توافر بيانات التكلفة والإيرادات حسب مجموعة العملاء، وهي بيانات لم يكن بالإمكان الوصول إليها من قبل من قبل الإدارة في الموقع. تتوقع الإدارة صيانة النظام في الموقع من أجل استخدام معلومات ربحية العميل الناتجة عن النظام في القرارات طويلة الأجل المتعلقة بالعميل.

Nitin Kumar & Dalgobind Mahto, An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study, Global journal of Management and business research Accounting and auditing, Issue3, USA, 2013.

على الرغم من أن ABC هو ابتكار حديث نسبيًا في محاسبة التكاليف، إلا أنه يتم اعتماده بسرعة من قبل الشركات عبر العديد من الصناعات، داخل الحكومة والمنظمات الأخرى مثل المؤسسات أو القطاعات المالية أو الخدمات. في ضوء الممارسات الحالية، تؤكد هذه الورقة على فهم الحاجة وأهمية حساب تكاليف ABC في المنظمات. يقترن ذلك بأساليب الإدارة، ومجموعة واسعة من الاستخدامات، وتمكين استخدام معلومات ABC لمجموعة متنوعة من وظائف وعمليات الشركة مثل تحليل العمليات، ودعم الاستراتيجية للمحاسبة على أساس الوقت، ومراقبة الهدر والجودة إلى جانب إدارة الإنتاجية. حساب التكلفة على أساس نشاط الكلمات الرئيسية ونشاط القيمة المضافة ومحركات التكلفة. نتائج الدراسة:

توفر ABC معلومات للقرارات الاستراتيجية، مثل مزيج المنتجات وقرارات المصادر التي تتوافق مع الطبيعة طويلة المدى لهذه القرارات.

تسمح ABC لمصممي المنتجات بفهم تأثير التصميمات المختلفة على التكلفة والمرونة وتعديل تصميماتهم وفقًا لذلك. تدعم ABC عملية التحسين المستمر من خلال السماح للإدارة باكتساب رؤية جديدة لأداء النشاط، من خلال تركيز الانتباه على مصادر الطلب على الأنشطة ومن خلال السماح للإدارة بإنشاء حافز سلوكي لتحسين جانب واحد أو أكثر من جوانب التصنيع.

يوفر ABC معلومات قائمة على النشاط لمساعدة المديرين على فهم التعقيد والقضاء عليه. كما أنها أداة اتصال بين الإنتاج والتسويق وتصميم المنتج تساعد على تقليل تغييرات المنتج التي تخلق تعقيدًا غير ضروري.

المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تسلط الضوء على تطبيق نظام ال (ABC) في قطاع الفنادق نظرًا لأهميته في رفد البنية التحتية للعديد من المنشآت العاملة في قطاع الخدمات، ويعتقد الباحث بأن هذه الدراسة تمتاز بما يلي:

1. تعد من الدراسات القليلة من نوعها التي بحثت في موضوع تحليل ربحية العميل باستخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات بشكل عام، وفي الفنادق بشكل خاص، علما بأن معظم الدراسات السابقة تناولت تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية والمستشفيات.

2. بعض الدراسات التي تناولت تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لم تراعي الى جميع تصنيفات الفنادق بل ركزت على فنادق أربع وخمس نجوم، بينما هذه الدراسة جمعت كل التصنيفات من النزل الى فندق الخمس نجوم.

خلاصة الفصل:

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى تحليل ربحية العميل، كما تناولنا أساسيات حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وبالإضافة الى آليات تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في قطاع الفنادق، ويمكن تلخيص أهم النقاط والنتائج التي تم توصل إليها فيما يلي:

✚ من خلال الدراسات السابقة نستنتج أن جل المؤسسات الخدمية لا تعطي اهتمام كافي لتحليل ربحية العميل.

✚ إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أفضل من النظم التقليدية نظرا لقصور هذه الأخيرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

✚ في ظل نظام تحليل ربحية العميل ينقسم عملاء الفندق الى عملاء مميزون وعملاء مربحون وكذلك عملاء مربحون بالكاد وفي الأخير عملاء غير مربحين.

✚ إن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يؤدي التركيز على الأنشطة إلى تحسين خدمة العملاء، وهي عنصر رئيسي في صناعة الضيافة، مما يساعد الإدارة في تقليل الأنشطة التي تزيد تكلفتها عن قيمتها.

وفي الاخير تناولنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا، حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في الهدف والعينة وطريقة المعالجة وأهم النتائج، في النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه الاختلاف وذكر ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

سنحاول في الفصل الثاني إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية والإجابة على كل التساؤلات وإثبات فرضيات الدراسة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول إمكانية تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق، ونظرا للندرة الشديدة للدراسات الميدانية حول نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وتحليل ربحية العميل في الجزائر ومن أجل تدارك أي نقص يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع عن طريق التقرب المباشر من مسيري الفنادق والمحاسبين والأساتذة المتخصصين في الوادي باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختبرته العينة بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل بيان مدى إمكانية تطبيق نظام ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة التي كانت معنية بالدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق محل الدراسة، قد قمنا ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الدراسات السابقة والبحوث المنجزة وكذا بعض المراجع المتخصصة في إعداد الاستبيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تم مراعات في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفراد من بين الأشخاص ذوي الاختصاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية والعلمية وقد شملت هذه الدراسة ولاية الوادي وبعض الولايات الأخرى، وتمثل العينة المختارة في مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من مسيري الفنادق الذين لديهم معرفة بنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.
- عينة من المحاسبين المعتمدين والمحاسبين في المؤسسات.
- عينة من الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص.

تم توزيع 70 استمارة استبيان، اعتمدنا التسليم الإلكتروني وبعد عملية تبويب وتقرر الإبقاء على 65 استمارة صالحة من مجموعة الاستمارات، بعدما قمنا بإقصاء 5 استمارة وهذا راجع إلى نقص الإجابة أو عدم الاستلامها.

الجدول رقم (1): احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على مستوى الفنادق.

النسبة	العدد	البيان
100	70	عدد الاستمارات الموزعة
97.14	68	عدد الاستمارات المستردة
2.86	3	عدد الاستمارات المستبعدة
92.86	65	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من اعداد الطلبة

من خلال الجدول رقم (1) وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تم الاعتماد على 65 استمارة لدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة والبالغة 70 استمارة وذلك بعد فقدان 2 استمارات واستبعاد 3.

الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولاً: المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من مسيري الفنادق ومحاسبين والأساتذة المتخصصين بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، وتم تفرغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي.

ثانياً: المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع بحثنا وبناء عليها قمنا بتحديد فرضيات دراستنا وتحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي إلى الإجابة على الفرضيات، وجهدف التحليل الإحصائي واختيار فرضيات الدراسة استعملنا مقياس ليكرت الثلاثي كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2): مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي		الأهمية النسبية للدرجات
		من	إلى	
غير موافق	1	1	1.66	درجة ضعيفة
محايد	2	1.67	2.33	درجة متوسطة
موافق	3	2.34	3	درجة كبيرة

المصدر: من إعداد الطلبة

المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى = $3 - 1 = 2$

عدد الفئات = 3 (حسب مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم في الدراسة)؛

طول الفئة = $2 : 3 = 0.66$ (المدى: أكبر قيمة في المقياس)؛

إضافة هذه القيمة (0.66) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات والأهمية النسبية لها كما هو مبين في الجدول السابق، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وتبويب الإجابات على حسب التسلسل الأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرار الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

نهدف من خلال هذا المطلب إلى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية.

الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة

أولاً: تصميم استمارة الاستبيان: من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية:

- تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة.
- إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناء على استبيان أولي.

- تعديل الاستبيان الأولي والتشاور مع المشرف؛
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة.
- استخراج الاستبيان في شكله النهائي.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

ثانياً: نشر استمارة الاستبيان: بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على الطريقة الغير مباشرة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وهذا من خلال إيداع استمارات الاستبيان في العديد من الفنادق ومكاتب المحاسبة إلكترونيا وذلك من خلال جوجل للاستبيانات الالكترونية من خلال الرابط التالي:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdxcCLfxQ1LEVxwOUI9rj2w5scMmfurMLi-3BfUVjGY8kXXRA/viewform?usp=sf_link

الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان والهدف منه؛

أولاً: هيكل استمارة الاستبيان: قد اشتمل الاستبيان على جزئين:

الجزء الأول: استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالعمر الفندق، تصنيف الفندق، التخصص العلمي، المؤهل العلمي؛ الخبرة.

لجزء الثاني: في هذا الجزء من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق وقد احتوى هذا الجزء على ثلاث محاور رئيسية:

- **لمحور الأول:** يتعلق هذا المحور بأهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها.
- **المحور الثاني:** يتعلق هذا المحور بالمشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC.
- **المحور الثالث:** يتعلق هذا المحور بالمساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق.

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات المتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها، وبعد الانتهاء من الإعداد الاستبيان بشكل نهائي وقد قمنا بتوزيعه على العينة المقصودة من مسيري الفنادق والمحاسبين والمتخصصين في إدارة التكاليف والسياحة والأساتذة ذوي الاختصاص الذين لهم دراية بالموضوع.

ثانياً: هدف الاستبيان

✓ **هدف الاستبيان:** من أجل التعرف على صدق استبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من

الفنادق في ولاية وادي وبعض الولايات الأخرى وتم التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC.

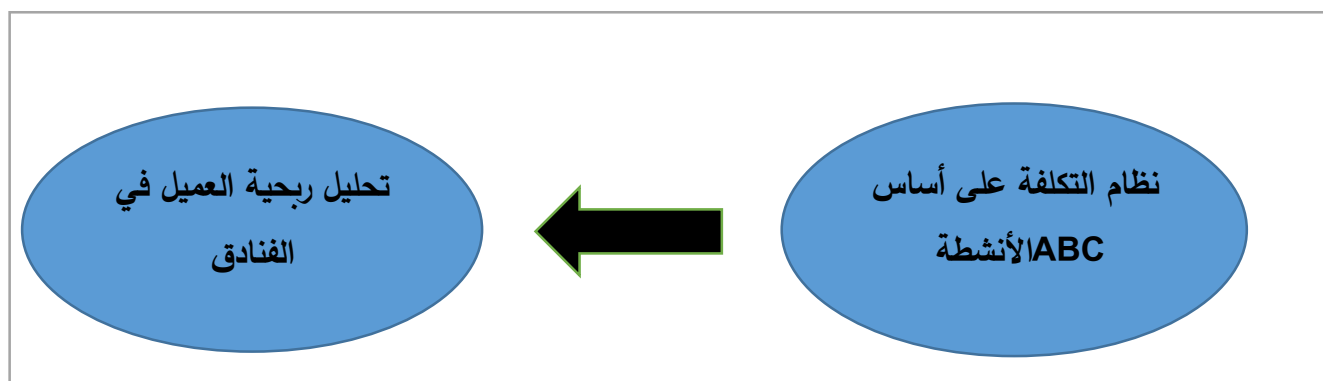
✓ **قياس ثبات الاستبيان:** قمنا باستخدام مقياس ألفا كرومباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته حيث يؤخذ هذا المعامل قيم من بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

- المتغير التابع: نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC
- المتغير المستقل: تحليل ربحية العميل في الفنادق

الشكل رقم (1): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها

بعد تفريغ الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS 19 ومن أجل الحصول على النتائج، سوف نقوم بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة، وبالتالي فإن هذه الخصائص سوف نعرضها في مختلف النقاط أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان.

أولاً: خصائص العينة حسب العمر: من أجل تلخيص هذه الخصائص وعرضها بشكل مبسط فقد قمنا بإعداد كلا من الجدول والشكل التاليين:

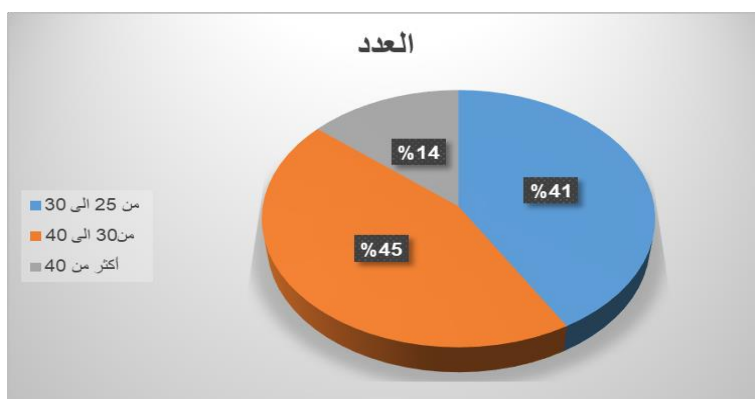
الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة وفق العمر

العمر	العدد	النسبة (%)
من 25 إلى أقل 30	27	41.5
من 30 إلى أقل 40	29	44.6
أكثر من 40	9	13.8
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ أن نسبة العمر التي تتراوح بين 30 إلى أقل 40 هي 44.6%، في حين بلغت نسبة العمر التي من 25 إلى أقل 30 هي 41.5%، ونسبة العمر التي أكثر من 40 هي 13.8%، ومن أجل توضيح ذلك أكثر تم ادراج الشكل البياني التالي:

الشكل (2): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

ثانياً: خصائص عينة الدراسة حسب تصنيف الفندق: وهذا ما تم تلخيصه في الجدول والشكل المواليين بالتكرارات والنسب وذلك كالآتي:

الجدول رقم (4): توزيع العينة حسب تصنيف الفندق

تصنيف الفندق	العدد	النسبة (%)
نزل	11	16.9
فندق نجمة واحدة	11	16.9
فندق نجمتين	11	16.9
فندق ثلاث نجوم	11	16.9
فندق أربع نجوم	11	16.9
فندق خمس نجوم	10	15.4
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

من أجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل التالي:

الشكل البياني رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب تصنيف الفندق



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: من أجل العينة حسب المؤهل العلمي فقد قمنا بإعداد الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (5): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة (%)
مستوى جامعي	33	50.8
دراسات عليا	18	27.7
تكوين مهني	12	18.5
ثانوي	1	1.5
أخرى	1	1.5
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

من أجل إعطاء تصور أوضح لمختلف الفئات حسب المؤهل العلمي فقد تم عرض الشكل التالي:

الشكل رقم (4): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

ونلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 50.8% للأفراد الذين لديهم مستوى جامعي، تليها الأفراد المتحصلين على دراسات عليا بنسبة 27.7%، وبعدها فئة المتحصلين على مستوى تكوين مهني بنسبة 18.5%، وبعدها فئة التي لديها مستوى ثانوي ودراسات أخرى بنسبة 1.5%.

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي: ولفهم ذلك قمنا بإعداد الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم(6): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص	العدد	النسبة (%)
محاسبة	45	69.2
تسويق	7	10.8
اقتصاد	3	4.6
إدارة	5	7.7
سياحة	5	7.7
أخرى	0	0.0
مجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

من أجل توضيح أكثر قمنا بإعداد الشكل التالي:

الشكل رقم(5): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

نلاحظ أن أكبر نسبة هي لتخصص المحاسبة بنسبة 69.2%، تليها تخصص التسويق بنسبة 10.8%، وبعدها تخصص الإدارة والسياحة بنسبة 7.7%، والذي يليهما تخصص الاقتصاد بنسبة 4.6%، أما في الأخير باقي تخصصات الأخرى بنسبة 0%.

خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة: لتوضيح هذه الخاصية أكثر قمنا بإعداد الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (7) توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة المهنية	العدد	النسبة (%)
أقل من 5 سنوات	31	47.2
من 5 إلى 10 سنوات	18	27.7
أكثر من 10 سنوات	16	24.6
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

قد قمنا بتشكيل ثلاثة فئات عمرية خصصت الفئة الأولى أقل من 5 سنوات، فيما حددت الفئة الثانية من 5 إلى 10 سنوات، أما الفئة الثالثة أكثر من 10 سنوات، وقد كانت النسبة الكبيرة في الأشخاص المستجوبين أغلبيتهم في الفئة الأولى بنسبة 47.2%، تليها الفئة الثانية بنسبة 27.7%، ثم الفئة الأخيرة بنسبة 24.6%، وقمنا بتوضيح ذلك أكثر في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

الفرع الثاني: صدق والثبات والاتساق الداخلي للمحاور الاستبيان

من أجل القيام بهذه الدراسة فقد قمنا أولاً بدراسة صدق وثبات الاستبيان عن طريق التحكيم ثما حساب معامل ألفا كرومباخ وكذلك حساب الاتساق الداخلي لمختلف محاور الاستبيان.

أولاً: صدق والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا بالثبات عن طريق الأساليب الإحصائية.

(1) الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على بعض الدكاترة المتخصصين ومن لهم خبرة واطلاع في

مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بأرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان، بالإضافة إلى عرض الاستبيان

كذلك على دكاترة متخصصين في الإحصاء من أجل أن يكون مناسباً للدراسة الإحصائية وللوصول من خلاله إلى

نتائج تجيب على الإشكالية المطروحة وقد أخذنا بآراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات، كما تم تعديل فقرات أخرى، حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

(2) **الصدق البنائي:** بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد قمنا الطلبة بالتحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

الجدول رقم (8): مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة

المساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق	المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة	أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها		
أهمية تحليل ربحية العميل والمشاكل المتعلقة بها	Pearson Sig N	1 65	**0.355 0.004 65	**0.320 0.009 65
المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة	Pearson Sig N	**0.355 0.004 65	1 65	**0.940 0.000 65
المساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق.	Pearson Sig N	**0.320 0.009 65	**0.940 0.000 65	1 65

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

التفسير:

من خلال الجدول (8): وجود دلالة إحصائية للارتباط بين المحاور الثلاثة لان القيمة الاحتمالية $\text{Sig} = (0.004-0.009-0.000)$ على التوالي اقل من ألفا تساوي 0.05 أي أن قيمة معامل الارتباط المسجلة $r = (0.355-0.320-0.940)$ لها دلالة احصائية، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين المحاور.

ثانياً: ثبات أداء الاستبيان

من أجل حساب وتقييم ثبات أداء القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرومباخ، تم عرض نتائجها كما يلي:

جدول رقم(9): معامل الثبات الاستبيان

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرومباخ
28	78.9%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

التفسير:

من خلال جدول رقم (10): لاختبار الثبات ل 28 سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل كرومباخ 0.789، مما يدل على أن في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 78.9% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية الأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضاً يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

المطلب الثاني: عرض وتفسير نتائج مختلف محاور الاستبيان

الفرع الأول: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول وبرت الإجابات على حسب التسلسل الأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب اقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

أولاً: نتائج آراء العينة حول أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها

يوضح الجدول التالي النتائج المتوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المرتبطة بأهمية تحليل ربحية

العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بيها

الجدول رقم(10): آراء العينة حول أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها

عبارات المحور الأول	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
	النسبة	النسبة	النسبة				
يساعد تحليل ربحية العميل على معرفة العملاء المريحين من العملاء غير المريحين	4	5	56	2.8	0.536	1	درجة قوية
	6.2	7.7	86.2				
	2	14	49	2.72	0.516	3	درجة قوية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

				75.4	21.5	3.1	تحليل ربحية العميل يقدم صورة واضحة على الخدمات المطلوبة من العملاء
درجة قوية	2	0.567	2.74	52	9	4	تحليل ربحية العميل يساهم في مساعدة الادارة في اتخاذ قرارات تعظيم قيمة العميل
				80	13.8	6.2	
درجة قوية	2	0.538	2.74	51	11	3	يساعد تحليل ربحية العميل في تسعير الخدمات بشكل دقيق
				78.5	16.9	4.6	
درجة متوسطة	8	0.833	2.15	28	19	18	تجنب الفنادق اجراء تحليل ربحية العميل لأنها تتطلب معلومات تفصيلية عن تكاليف أنشطة الفنادق
				43.1	29.2	27.7	
درجة متوسطة	6	0.773	2.32	33	20	12	يتطلب تحليل ربحية العميل استهلاك الوقت والجهد والتكلفة الاضافية لمتابعة تكاليف وإيرادات كل عميل.
				50.8	30.8	18.5	
درجة قوية	5	0.684	2.43	35	23	7	صعوبة تخفيض بعض التكاليف التي تتعلق بزبائن دون غيرهم
				53.8	35.4	10.8	
درجة قوية	4	0.682	2.58	49	15	1	تنوع واختلاف سلوك واحتياجات الزبائن يؤدي الى صعوبة حساب ربحية كل عميل وتكلفته
				75.4	23.1	1.5	
درجة قوية	2	0.477	2.74	27	23	15	الاستخدام غير المناسب في تحليل ربحية العميل يزيد من مخاطر وقوع الفندق في الخسائر
				41.5	35.4	23.1	
	7	0.788	2.18	27	23	15	عدم استخدام الفندق الوسائل المناسبة في تحديد الموارد التي يحتاجها او يستهلكها العميل
				41.5	35.4	23.1	
درجة قوية	-	0.278	2.74	أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

التفسير:

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها، لإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

❖ بالنسبة لمختلف عبارات محور أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها وبالاعتماد على جميع العبارات التي جاءت في هذا المحور، من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 2.74 والتي من خلالها يمكن اعتبار ان:

✓ هناك درجة قوية لأهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها وفق إجابات المبحوثين والتي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.278 والتي تعبر على عدم وجود تشتت، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على وجود أهمية لتحليل ربحية العميل في الفنادق وكذلك وجود مشاكل متعلقة بها.

ثانياً: آراء العينة حول المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

يوضح الجدول التالي النتائج المتوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المرتبطة بالمشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC.

جدول رقم (11): آراء العينة حول المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة

عبارات المحور الثاني	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
ادارة الفندق ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام abc	13	26	26	2.20	0.754	9	درجة متوسطة
	20	40	40				
تطبيق نظام abc مكلف	21	28	16	1.92	0.756	10	درجة متوسطة
	32.3	43.1	24.6				
تسعير الخدمات المقدمة من الفندق تقوم على عوامل اقتصادية (العرض، الطلب، لمنافسة) أكثر منه على تكلفة الخدمة	6	15	44	2.58	0.659	2	درجة قوية
	9.2	23.1	67.7				
العاملون في قسم الادارة والتكاليف غير مؤهلين لتطبيق نظام abc	10	23	32	2.34	0.735	6	درجة متوسطة
	15.4	35.4	49.2				
مراكز التكلفة في الفندق غير محددة بدقة لتطبيق نظام abc	4	28	33	2.45	0.613	4	درجة قوية
	6.2	43.1	50.8				
صعوبة الحفاظ على استمرارية النظام عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع العملاء والأنشطة	10	18	37	2.42	0.748	5	درجة قوية
	15.4	277	56.9				
لا يقضي استعمال نظام abc على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة	12	26	27	2.23	0.745	8	درجة متوسطة
	18.5	40	41.5				
طول الوقت المستنفذ في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها في نظام abc مما جعل الفنادق المطبقة لهذا النظام تتخلى عنه	11	25	29	2.28	0.740	7	درجة متوسطة
	16.9	38.5	44.6				
درجة قوية	7	12	46	2.60	0.680	1	

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

				70.8	18.5	10.8	عدم وجود دورات متخصصة في توعية المؤسسات لاستخدام نظام abc يؤدي معظمها الى عدم استخدام هذا النظام
درجة قوية	3	0.731	2.46	39	17	9	يرتكز نظام abc على القرارات الاستراتيجية في الأجل الطويل
				60	26.2	13.8	
درجة قوية		0.32	2.3477	المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة			

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على spss

التفسير:

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة لإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور.

❖ بالنسبة لمختلف عبارات وبالاعتماد على جميع العبارات التي جاءت في هذا المحور، من خلال الجدول أعلاه فإن

المتوسط الحسابي كانت قيمته 2.3477 والتي من خلالها يمكن اعتبار ان:

✓ هناك درجة قوية مشاكل متعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وفق إجابات الباحثين والتي كانت

الانحرافات المعيارية لها 0.277 والتي تعبر على عدم وجود تشتت، أي أن هناك شبه إجماع من طرف

المستجوبين على وجود المشاكل متعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC.

ثالثاً: آراء العينة حول مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق

يوضح الجدول التالي النتائج المتوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المرتبطة بمساهمة نظام التكلفة المبني

على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق:

جدول رقم (12): آراء العينة حول مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق

عبارات المحور الثالث	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
عند اعتماد نظام abc يوفر معلومات أكثر دقة في تحليل تكاليف وإيرادات العملاء	6	15	44	2.58	0.659	2	درجة قوية
	9.2	23.1	67.7				
ان نظام abc يقوم بخفض تكاليف الخدمات المقدمة للعملاء وإدارتها	10	23	32	2.34	0.735	6	درجة متوسطة
	15.4	35.4	49.2				
تطبيق نظام abc يقوم بتخصيص الإيرادات والتكاليف على العملاء وهذا الشيء الذي يتمحور عليه تحليل ربحية العميل	4	28	33	2.45	0.613	4	درجة قوية
	6.2	43.1	50.8				

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يساعد استخدام نظام abc على إعادة تسعير الخدمات المقدمة للعملاء غير المربحين	10	18	37	2.42	0.748	5	درجة قوية
	15.4	27.7	56.9				
يرتكز نظام abc على الأنشطة مما يؤدي بها الى الغاء الأنشطة المكلفة والغير الضرورية	12	26	27	2.23	0.745	8	درجة متوسطة
	18.5	40	41.5				
يساعد نظام abc على معرفة كل عميل على حدا	11	25	29	2.28	0.740	7	درجة متوسطة
	16.9	38.5	44.6				
يوفر نظام abc الوقت والجهد عند تحليل ربحية العميل بعكس النظام التقليدي	7	12	46	2.60	0.680	1	درجة قوية
	10.8	18.5	70.8				
قصور أنظمة التكاليف الاخرى في تخصيص التكاليف غير المباشرة أدت الفنادق الى استخدام نظام abc في تحليل ربحية العميل	9	17	36	2.46	0.731	3	درجة قوية
	13.8	26.2	60				
مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق							
				2.42	0.324		درجة قوية

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

التفسير:

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق لإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور.

❖ بالنسبة لمختلف عبارات وبالاعتماد على جميع العبارات التي جاءت في هذا المحور، من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 2.42 والتي من خلالها يمكن اعتبار ان:

✓ هناك درجة قوية حول مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة وفق إجابات الباحثين والتي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.324 والتي تعبر على عدم وجود تشتت، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات:

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور، نقوم باختبار صحة الفرضيات باستخدام اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة وهذا حول متوسط فرضي يساوي 2، والذي يمثل محايد في مقياس ليكارت الثلاثي، وتتمثل أهم شروط استخدام هذا الاختبار أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث تتمثل القاعدة في رفض أو قبول الفرضية فيما يلي:

- إذا كانت (SIG) أكبر من 0.05، وقيمة المحسوبة أقل من قيمة T المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (64) فالمتوسط الحسابي يساوي أو قريب من المتوسط الفرضي 2 أي أن الفرضية محقق، بمعنى أنه توجد بعض البنود محققة والبعض الآخر غير محققة، أو أن كل البنود قريبة من المتوسط الفرضي محايد.

- إذا كانت (SIG) أصغر من 0.05، وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (64)، فهنا نميز حالتين:

- T موجبة: أي أن الفرضية محققة.
- T سالبة: الفرضية غير محققة.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي: يساهم تحليل ربحية العميل إلى دعم الإدارة في اتخاذ القرارات في الفنادق

الجدول رقم (13): نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة اختبار الفرضية	اختبار للعينات الواحدة			المتوسط الحسابي	البيان
	T	درجة الحرية	Sig		
الفرضية محققة	18.122	64	0.000	2.75	اختبار نتائج الفرضية الأولى
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 64					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات spss

التفسير:

من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG) (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الأول من المحور الأول والذي يخص أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق، دالة إحصائية، وأيضاً القيمة المحسوبة بلغت: 18.122 وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، وبما أن T موجبة، إذا فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات الجزء الأول من المحور الأول يساوي 2.75 وهذا يدل أنه يؤدي تحليل ربحية العميل إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات في الفنادق.

ثانياً: الفرضية الثانية: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي: توجد معوقات كطول الوقت والجهد عند تطبيق تحليل ربحية العميل في الفنادق.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة اختبار الفرضية	اختبار للعينات الواحدة			المتوسط الحسابي	البيان
	T	درجة الحرية	Sig		
الفرضية محققة	7.973	64	0.000	2.4026	اختبار نتائج الفرضية الثانية
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 64					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التفسير:

من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG) (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني من المحور الأول والذي يخص المشاكل المتعلقة بتحليل ربحية العميل، دالة إحصائية، وأيضاً القيمة المحسوبة بلغت: 7.973 وهي أقل من قيمة T الجدولية 1.667، وبما أن T موجبة، إذا فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات الجزء الأول من المحور الأول يساوي 2.4026 وهذا يدل على وجود مشاكل كطول الوقت والجهد متعلقة عند تطبيق تحليل ربحية العميل في الفنادق.

ثالثا: الفرضية الثالثة: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي: توجد معوقات مرتبطة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC.

جدول رقم (15): نتائج اختبار فرضية الثالثة

نتيجة اختبار الفرضية	اختبار للعينة الواحدة			المتوسط الحسابي	البيان
	T	درجة الحرية	Sig		
الفرضية محققة	8.754	64	0.000	2.3477	اختبار نتائج الفرضية الثالثة
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 64					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التفسير:

من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG)(0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني والذي يخص المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، دالة إحصائية، وأيضا القيمة المحسوبة بلغت: 8.754 وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، وبما أن T موجبة، إذا فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات الجزء الأول من المحور الأول يساوي 2.3477 وهذا يدل على وجود مشاكل متعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

رابعا: الفرضية الرابعة: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي: يساهم نظام abc في تحليل ربحية العميل في الفنادق

الجدول رقم (16): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة اختبار الفرضية	اختبار للعينة الواحدة			المتوسط الحسابي	البيان
	T	درجة الحرية	Sig		
الفرضية محققة	10.421	64	0.000	2.4192	اختبار نتائج الفرضية الرابعة
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 64					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التفسير:

من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG)(0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني والذي يخص مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق، دالة إحصائية، وأيضا القيمة المحسوبة بلغت: 10.421 وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، وبما أن T موجبة، إذا فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات الجزء الأول من المحور الأول يساوي 2.4192 وهذا يدل على إمكانية مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في "ما مدى قابلية تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق؟"، حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية، إذا تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها.

في الأخير خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج هي كالتالي:

- هناك أهمية بالغة في تحليل ربحية العميل في الفنادق وذلك من خلال مساعدة الإدارة على معرفة العملاء المربحين على غير مربحين مع تقديم صورة واضحة على الخدمات المطلوبة من العملاء.
- تبين ان هناك مشاكل ومعوقات متعلقة بتحليل ربحية العميل في الفنادق نظرا لما يتطلبه من وقت وجهد في التطبيق وذلك يؤدي إلى تكلفة إضافية لمتابعة كل عميل حدا.
- هناك مشاكل مرتبطة بتطبيق نظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة ABC وذلك لصعوبة الحفاظ على استمرارية النظام عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع العملاء والأنشطة.
- طول الوقت المستنفذ في حصر التكاليف ومعالجتها في تطبيق نظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة ABC جعل الفنادق ليست مقتنعة بهذا النظام وتخلى عنه.

- يساهم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC في تحليل ربحية العميل في الفنادق بتوفير معلومات أكثر دقة عند تحليل تكاليف وإيرادات العملاء.

الخاصة

الخاتمة

لقد جاء ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة المحاسبة التكاليف التقليدية لتحميل التكاليف غير مباشرة، كما كان ظهوره هو استجابة للتطور الذي حصل في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة في المشاريع الصناعية وتطور نظام المعلومات سواء المحاسبية أو الإدارية. تركز ABC على الأنشطة ككائنات التكلفة الأساسية. ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة لكائنات أخرى من

التكاليف، مثل المنتجات، والخدمات، والعملاء، وقنوات التوزيع، وغيرها من العناصر الحيوية لربحية الشركة، ومن أبرز الفوائد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC هو معلومات التكلفة الأكثر دقة بالنسبة إلى تكلفة المنتج، ويمكن أن تخدم نظام التكلفة المبني على أساس التكلفة ABC أغراضاً أخرى، بما في ذلك خفض التكاليف وإدارتها، ووضع نماذج للتكلفة، وتحديد أسعار المنتجات (الخدمات) وتقييم (تحسين الأداء)، وإعداد الميزانية وتحليل ربحية العملاء. تم إبراز فوائد استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC عندما يكون العملاء وحدة التحليل، ولقد تبين أن أكثر الطرق فعالية ومناسبة لإجراءات تحليل ربحية العميل في الفنادق هو نظام التكلفة المبني على أساس التكلفة.

ولمعالجة مشكل الدراسة والممثل في " ما مدى قابلية تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

لتحليل ربحية العميل في الفنادق؟"، تطرقنا إلى أساسيات النظرية لكل من تحليل ربحية العميل ونظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في الفنادق وأليات تطبيق نظام ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق، وتعرضنا خلال جانب النظري كذلك إلى مجموعة من الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة وما يميز درستنا عن الدراسات السابقة. وفي مقابل الجانب النظري تطرقنا إلى الجانب التطبيقي ولقد اعتمدنا فيه على توزيع استبيان على عينة الدراسة من مسيري الفنادق ومحاسبين وأساتذة مختصين، ولقد تم خلال هذه الدراسة اختبار مدى تجسيد إمكانية تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC لتحليل ربحية العميل في الفنادق لمعرفة كل من إيرادات وتكاليف العملاء المريحين وغير مريحين. نتائج اختبار الفرضيات: تم اختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية، وكانت النتائج كالآتي:

الفرضية الأولى: " يساهم تحليل ربحية العميل إلى دعم الإدارة في اتخاذ القرارات في الفنادق "

توصلت الدراسة الى ان هذه الفرضية محققة، حيث يدرك أفراد العينة بأهمية تحليل أرباح وتكاليف عملاءهم لأنه أهم عنصر تعتمد عليه الفنادق في تحقيق الأرباح.

الفرضية الثانية: " توجد معوقات كطول الوقت والجهد عند تطبيق تحليل ربحية العميل في الفنادق "

توصلت هذه الدراسة الى أن هذه الفرضية محققة، بالرغم من أهمية تحليل ربحية العميل لكن حسب ما اجمع عليه أفراد العينة أنها لا تخلو من المشاكل يتطلب تحليل ربحية العميل استهلاك الوقت والجهد والتكلفة الإضافية لمتابعة تكاليف وإيرادات كل عميل.

الفرضية الثالثة: " توجد معوقات مرتبطة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC "

توصلت هذه الدراسة الى ان هذه الفرضية محققة، من خلال إجابات افراد العينة توصلت بأن هناك مشاكل ومعوقات عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وذلك من خلال مجموعة من المعوقات من أهمها عدم وجود دورات متخصصة في توعية الفنادق لاستخدام نظام ABC .

الفرضية الرابعة: " يساهم نظام abc في تحليل ربحية العميل في الفنادق "

توصلت هذه الدراسة الى أن هذه الفرضية محققة، بالرغم من وجود مشاكل متعلقة بهذا النظام ألا وهو نظام ABC الا انه في نظر عينة الدراسة يبقى أفضل من الأنظمة التقليدية وذلك بأنه يساهم في توفير معلومات أكثر دقة في تحليل تكاليف وايرادات العملاء.

نتائج الدراسة:

- سمح لنا هذا البحث بالتوصل الى جملة من النتائج، التي كان مصدرها العمل النظري التطبيقي على حد سواء، وتمثلت في:
- من خلال الدراسات السابقة نستنتج ان جل المؤسسات الخدمية لا تعطي اهتمام كافي لتحليل ربحية العميل.
- ان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أفضل من النظم التقليدية نظرا لقصور هذه الأخيرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- في ظل نظام تحليل ربحية العميل ينقسم عملاء الفندق الى عملاء مميزون وعملاء مربحون وكذلك عملاء مربحون بالكاد وفي الأخير عملاء غير مربحين.
- إن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يؤدي التركيز على الأنشطة إلى تحسين خدمة العملاء، وهي عنصر رئيسي في صناعة الضيافة، مما يساعد الإدارة في تقليل الأنشطة التي تزيد تكلفتها عن قيمتها.
- هناك أهمية بالغة في تحليل ربحية العميل في الفنادق وذلك من خلال مساعدة الإدارة على معرفة العملاء المربحين على غير مربحين مع تقديم صورة واضحة على الخدمات المطلوبة من العملاء.
- تبين ان هناك مشاكل ومعوقات متعلقة بتحليل ربحية العميل في الفنادق نظرا لما يتطلبه من وقت وجهد في التطبيق وذلك يؤدي إلى تكلفة إضافية لمتابعة كل عميل حدا.
- هناك مشاكل مرتبطة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC وذلك لصعوبة الحفاظ على استمرارية النظام عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع العملاء والأنشطة.
- طول الوقت المستنفذ في حصر التكاليف ومعالجتها في تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC جعل الفنادق ليست مقتنعة بهذا النظام وتخلي عنه.
- يساهم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC في تحليل ربحية العميل في الفنادق بتوفير معلومات أكثر دقة عند تحليل تكاليف وايرادات العملاء.
- توصلنا إلى وجود علاقة موجبة بين إجابات العينة إلى أنه يوجد أهمية لتحليل ربحية العميل في الفنادق.
- من خلال عينة الدراسة توصلنا إلى أن تحليل ربحية العميل يساهم في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وتسعير الخدمات بشكل دقيق.

- أيضا من خلال إجابات أفراد العينة توصلنا إلى أن هناك مشاكل عند تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، كأن مراكز التكلفة في الفنادق غير محددة بدقة لتطبيق ABC.
- نستنتج من خلال إجابات أفراد العينة إلى أن تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في الفنادق يساهم في تخصيص الإيرادات والتكاليف العملاء وهذا الذي يتمحور عليه تحليل ربحية العميل.

توصيات الدراسة:

انطلاقا من نتائج الدراسة نوصي بما يلي:

- نظرا لعجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة من حيث آلية تخصيصها على الخدمات النهائية المقدمة للعملاء يؤدي الى احتساب التكلفة بشكل غير دقيق، وبالتالي فإن تبني نظام abc يقضي على هذه المشكلة.
- إعطاء الاهتمام الكافي لتحليل ربحية العميل في الفنادق لمعرفة العملاء المربحين من العملاء غير المربحين.
- تطوير وتدريب العمال من خلال دورات متخصصة لاستخدام نظام abc في الفنادق لتفادي طول الوقت المستنفذ في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها.
- إقناع إدارة الفندق بأهمية تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة abc.
- تحديد مراكز التكلفة بدقة لإعطاء نتائج دقيقة حول تكاليف العملاء.

آفاق الدراسة:

- تناولنا في هذه المذكرة تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC من خلال استبيان قدم لعينة من الأكاديميين والمهنيين، الا ان هذه الدراسة لم تتطرق الى:
- تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC).
 - تحليل ربحية العميل باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط ABC* دراسة حالة في الفنادق الجزائرية في ظل أزمة كورونا *

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، طبعة الأولى، دار أسامة لنشر والتوزيع، لأردن.
 2. أيمن صالح سلامة، محاسبة المنشآت الخدمية، طبعة الأولى، دار العربي للنشر والتوزيع، 2013، ص15.
 3. نائل موسى محمود سرحان، مبادئ إدارة الفنادق، الطبعة الأولى، دار غيداء لنشر وتوزيع، عمان، 2018.
 4. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة الفندقية، بدون طبعة، بدون دار النشر، 2018.
 5. محمد الصيرفي، إدارة الفنادق، بون طبعة، بدون دار النشر، 2000.
 6. صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، بدون دار النشر، 2016/2017.
- ثانياً: البحوث الجامعية
7. سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مصنع عصير غزة، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2015.
 8. عمر محمد هديب، نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراه في قسم المحاسبة، الأردن، 2009.
 9. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة شرق الأوسط لدراسات العليا، 2008.
 10. درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2007.
 11. خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007.
 12. هيثم وآخرون، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2013.
 13. محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

14. إسماعيل محمد البدر، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية الشركات، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017.
 15. خرفي خالد، الصناعة الفندقية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2007.
 16. المزمّل محجوب احمد حسين، إدارة وامن الفنادق والمنتجعات السياحية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الرباط، 2017.
 17. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.
- ثالثا: الجرائد/ المجلات العامة:
18. خلود عاصم وناس، استعمال مدخلي تحليل الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والعشرون، 2010.
 19. د عبد الكريم عبد الرحيم علي، أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، العدد الثاني عشر، 2014.
 20. صائب سالم محمد، تحليل ربحية الزبون باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت دراسة تطبيقية على أحد الفنادق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية / جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والثلاثون، 2016.
 21. إسماعيل جاب الله عباس، دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي، المجلة، العدد الثالث، 2019.
 22. نزار حبيب عباس وعزام عبد الوهاب عبد الكريم، مداخل تحليل ربحية الزبون، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد الخامس والعشرون.
 23. أبو الحسين محسن جودة، تحليل ربحية الزبون ودوره في إدارة العلاقة مع الزبون لتحسين الميزة التنافسية المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 46، 2014.
 24. علي فاخر كام الواحد، تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعيلية، العدد الأول، 2017.
 25. محمد سمير دهيرب وآخرون، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، مجلد السابع، العدد الثاني، 2017.

26. محمد يس عبد اللطيف، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة المحاسبون، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد 70، جانفي 2016.
27. عبد الرضا علوان، أثر تنوع وتطوير الخدمات الفندقية على الإيرادات في صناعة الفنادق العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الخامس والسبعون، 2009.

مراجع الأجنبية

28. Lundberg, Donald and Armatas, James p (The Management people in Hotel, Restaurant and), WMC Brown Company Publishers, Iowa, 1980.
29. Ana Rita Faria; Leonor Ferreira; And others; Analyzing customer profitability in hotels using activity costing; Tourism & Managements studies; 14(3); 2018.

الملاحق

ملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموسم الجامعي: 2020/2019

قسم: علوم مالية ومحاسبية

تخصص محاسبة

الاستبيان

السادة الأفاضل ...

تحية طيبة وبعد ...

في إطار انجاز مذكرة الماستر تحت عنوان * تحليل ربحية العميل في الفنادق باستخدام

ABC التكلفة على أساس النشاط

نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين منكم التفضل بالجابة على جميع الفقرات بدقة

في الخانة الذي يتفق مع رأيكم، علما أن معلوماتكم تستخدم (X) وموضوعية وذلك بوضع (

لأغراض علمية فقط

شكرا على تعاونكم

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1- العمر

من 25 الى أقل 30 من 30 الى أقل 40 من 40 الى أقل 40

2- اسم الفندق:

3- تصنيف الفندق:

نزل فندق نجمة واحدة فندق نجمتين
فندق ثلاث نجوم فندق أربع نجوم فندق خمس نجوم

4- مؤهل العلمي: مستوى جامعي د د كوين مهن
ثانوي أخرى

5- عدد سنوات الخبرة: أقل 5 سنوات من 5 سنوات سنوات أكثر من 10
الجزء الثاني: أسئلة الدراسة

المحور الأول:

أهمية تحليل ربحية العميل في الفنادق والمشاكل المتعلقة بها

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
I	أهمية تحليل ربحية العميل			
1	يساعد تحليل ربحية العميل على معرفة العملاء المربحين من العملاء غير المربحين			
2	تحليل ربحية العميل تقدم صورة واضحة على الخدمات المطلوبة من العملاء			
3	تحليل ربحية العميل يساهم في مساعدة الادارة في اتخاذ قرارات تعظيم قيمة العميل			
4	يساعد تحليل ربحية العميل تسعير الخدمات بشكل دقيق			
II	المشاكل المتعلقة بتحليل ربحية العميل			
5	تجنب الفنادق اجراء تحليل ربحية العميل لأنها تتطلب معلومات تفصيلية عن تكاليف أنشطة الفنادق.			

6	يتطلب تحليل ربحية العميل استهلاك الوقت والجهد والتكلفة الإضافية لمتابعة تكاليف وإيرادات كل عميل.		
7	صعوبة تخفيض بعض التكاليف التي تتعلق بزبائن دون غيرهم		
8	تنوع واختلاف سلوك واحتياجات الزبائن يؤدي إلى صعوبة حساب ربحية كل عميل وتكلفته		
9	لاستخدام غير المناسب في تحليل ربحية العميل يزيد من مخاطر وقوع الفندق في خسائر		
10	عدم استخدام الفندق الوسائل المناسبة في تحديد الموارد التي يحتاجها أو يستهلكها العميل		

المحور الثاني:

المشاكل المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني على أساس ABC الأنشطة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
11	إدارة الفندق ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام abc			
12	تطبيق نظام abc مكلف			
13	تسعير الخدمات المقدمة من الفندق تقوم على عوامل اقتصادية (العرض، الطلب، لمنافسة) أكثر منه على تكلفة الخدمة			
14	العاملون في قسم الإدارة والتكاليف غير مؤهلين لتطبيق نظام abc			
15	مراكز التكلفة في الفندق غير محددة بدقة لتطبيق نظام abc			
16	صعوبة الحفاظ على استمرارية النظام عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع العملاء والأنشطة			
17	لا يقضي استعمال نظام abc على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة			
18	طول الوقت المستنفذ في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها في نظام abc مما جعل الفنادق المطبقة لهذا النظام تتخلى عنه			
19	عدم وجود دورات متخصصة في توعية المؤسسات لاستخدام نظام abc يؤدي معظمها إلى عدم استخدام هذا النظام.			
20	يرتكز نظام abc على القرارات الاستراتيجية في الأجل الطويل.			

المحور الثالث:

مساهمة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحليل ربحية العميل في الفنادق

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
21	عند اعتماد نظام abc يوفر معلومات أكثر دقة في تحليل تكاليف وإيرادات العملاء			
22	ان نظام abc يقوم بخفض تكاليف الخدمات المقدمة للعملاء وإدارتها			
23	تطبيق نظام abc يقوم بتخصيص الإيرادات والتكاليف على العملاء وهذا الشيء الذي يتمحور عليه تحليل ربحية العميل			
24	يساعد استخدام نظام abc على إعادة تسعير الخدمات المقدمة للعملاء غير المبرحين			
25	يرتكز نظام abc على الأنشطة مما يؤدي بها الى إلغاء الأنشطة المكلفة والغير الضرورية			
26	يساعد نظام abc على معرفة كل عميل على حدا			
27	يوفر نظام abc الوقت والجهد عند تحليل ربحية العميل بعكس النظام التقليدي			
28	قصور أنظمة التكاليف الأخرى في تخصيص التكاليف غير المباشرة أدت الفنادق الى استخدام نظام abc في تحليل ربحية العميل			

الملحق رقم 2: النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	1	1.5	1.5	1.5
من 25 الى أقل من 30	3	4.6	4.6	6.2
من 30 الى أقل من 40	5	7.7	7.7	13.8
أكثر من 40	56	86.2	86.2	100.0
Total	65	100.0	100.0	

تصنيف الفندق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نزل	2	3.1	3.1	3.1
فندق نجمة واحدة	14	21.5	21.5	24.6
فندق نجمتين	49	75.4	75.4	100.0
Total	65	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مستوى جامعي	4	6.2	6.2	6.2
دراسات عليا	9	13.8	13.8	20.0
تكوين مهني	52	80.0	80.0	100.0
Total	65	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	3	4.6	4.6	4.6
تسويق	11	16.9	16.9	21.5
اقتصاد	51	78.5	78.5	100.0
Total	65	100.0	100.0	

الملحق رقم 3: صدق والثبات والاتساق الداخلي للمحاور الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.789	33

الاتساق الداخلي بين المحاور

	t1	t2	t3
t1 Pearson Correlation	1	.355**	.320**
Sig. (2-tailed)		.004	.009
N	65	65	65
t2 Pearson Correlation	.355**	1	.940**
Sig. (2-tailed)	.004		.000
N	65	65	65
t3 Pearson Correlation	.320**	.940**	1
Sig. (2-tailed)	.009	.000	
N	65	65	65

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 4: النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

Statistics

	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	السؤال السادس	السؤال السابع	السؤال الثامن	السؤال التاسع	السؤال العاشر
Valid	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.80	2.72	2.74	2.74	2.15	2.32	2.43	2.58	2.74	2.18
Std. Deviation	.536	.516	.567	.538	.833	.773	.684	.682	.477	.788
Sum	182	177	178	178	140	151	158	168	178	142

Statistics

	السؤال الحادي عشر	السؤال الثاني عشر	السؤال الثالث عشر	السؤال الرابع عشر	السؤال الخامس عشر	السؤال السادس عشر	السؤال السابع عشر	السؤال الثامن عشر	السؤال التاسع عشر	السؤال العشرون
N Valid	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.20	1.92	2.58	2.34	2.45	2.42	2.23	2.28	2.60	2.46
Std. Deviation	.754	.756	.659	.735	.613	.748	.745	.740	.680	.731
Sum	143	125	168	152	159	157	145	148	169	160

Statistics

	السؤال الواحد والعشرون	السؤال الثاني والعشرون	السؤال الثالث والعشرون	السؤال الرابع والعشرون	السؤال الخامس والعشرون	السؤال السادس والعشرون	السؤال السابع والعشرون	السؤال الثامن والعشرون
N Valid	65	65	65	65	65	65	65	65
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.58	2.34	2.45	2.42	2.23	2.28	2.60	2.46
Std. Deviation	.659	.735	.613	.748	.745	.740	.680	.731
Sum	168	152	159	157	145	148	169	160

الملحق رقم 05: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T1	18.122	64	.000	.75000	.6673	.8327

الفرضية الثانية:

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T2	7.973	64	.000	.40256	.3017	.5034

الفرضية الثالثة:

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T3	8.754	64	.000	.34769	.2683	.4270

الفرضية الرابعة:

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T4	10.421	64	.000	.41923	.3389	.4996

