



استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في

الفنادق المصرية (الواقع والمأمول)

The Use of Time-Driven Activity-Based Costing in Egyptian Hotels (Reality and Aspirations)

إعداد

عصام محمد العيسوي شاهين

Essam Mohamed El-Esawy Shahin

محمد عبد الفتاح زهري

Mohamed Abdel Fattah Zohry

كلية السياحة والفنادق - جامعة المنصورة

Doi: 10.21608/kjao.2025.453345

استلام البحث ٢٠٢٤٥ / ٦ / ٣٠

قبول البحث ٢٠٢٥ / ٨ / ٢٦

شاهين، عصام محمد العيسوي و زهري، محمد عبد الفتاح (٢٠٢٥). استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق المصرية (الواقع والمأمول)، *المجلة العربية لعلوم السياحة والضيافة والأثار*، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، مصر، ٦ (١١)، ٨٧ - ١٢٨.

<http://kjao.journals.ekb.eg>

استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت فى الفنادق المصرية (الواقع والمأمول)

المستخلص:

هدف هذا البحث إلى استكشاف واقع ومأمول نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بالفنادق المصرية ولتحقيق هذا الهدف تم عرض نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بكافة جوانبه من حيث المفهوم، والمقومات، والمزايا التى يتمتع بها هذا النظام والمزايا المترتبة على تطبيقه ومن أهم هذه المنافع هى تطوير الأداء المالى فى الفنادق والذى يسهم فى إتاحة الموارد المالية وغيرها ويزود الفندق بفرص للاستثمار فى ميادين الأداء المختلفة التى تساعد فى تلبية إحتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم، لذا فقد تم إستعراض عدد من الدراسات السابقة التى تناولت أسلوب (TDABC)، ومن خلال التعرف على أثر استخدام أسلوب (TDABC) على تطوير الأداء المالى لفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ فقد تم تطبيقه نظريا على أحد فنادق العينة وهو فندق الباتروس بالاس بشرم الشيخ، وذلك من خلال التعرف على تطبيق هذه الفنادق لإسلوب التكاليف الموجه بالوقت (TDABC) وكذلك تم استخدام قائمة إستقصاء أعدت وتم توزيعها على (١٧) فندق خمس نجوم بشرم الشيخ كعينة وتم تجميعها وتحليلها إحصائيا، ومن خلال النتائج التى تم التوصل إليها تم وضع بعض التوصيات منها أنه على الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ تبنى أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت من أجل المساعدة فى تخفيض التكاليف الخاصة بالخدمات التشغيلية الفندقية من خلال استخدام معادلات الوقت، وايضا تسليط الضوء على الطاقة الغير مستغلة التى يمكن تجنبها وأيضا المساهمة فى توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف العمليات التشغيلية للفندق والتى تعد ضرورية لتطوير الأداء المالى للفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.

الكلمات المفتاحية: التكاليف -الأداء المالى - أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) - الفنادق المصرية.

Abstract:

This research aims to explore the reality and aspirations of applying the Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) system in Egyptian hotels. To achieve this objective, the study comprehensively presents the TDABC system, covering its concept, components, advantages, and the benefits derived from its implementation. Among the most significant benefits is the improvement of financial performance in hotels, which facilitates the availability of financial and other resources and

provides hotels with investment opportunities in various performance areas. This contributes to meeting the needs of stakeholders and achieving their goals. The study reviews several previous studies that addressed the TDABC approach. By examining the impact of using TDABC on improving the financial performance of five-star hotels in Sharm El-Sheikh, the system was theoretically applied to one of the sampled hotels, namely Albatros Palace Hotel in Sharm El-Sheikh. This was done by analyzing the application of TDABC in these hotels. Additionally, a survey questionnaire was designed and distributed to 17 five-star hotels in Sharm El-Sheikh as a sample, and the responses were collected and statistically analyzed. Based on the results, several recommendations were proposed, including that five-star hotels in Sharm El-Sheikh should adopt the TDABC approach to help reduce the costs of hotel operational services through the use of time equations. The approach also highlights unutilized capacity that can be avoided and contributes to providing more accurate information about the costs of hotel operational processes, which is essential for enhancing the financial performance of five-star hotels in Sharm El-Sheikh.

Keywords: Costing, Financial Performance, Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), Egyptian Hotels.

المقدمة

مع تعرض المنشآت الخدمية (ومنها الفنادق) للمنافسة الشديدة ظهرت الحاجة إلى القياس الدقيق لتكلفة الخدمات المقدمة، وتكلفة العملاء، والاهتمام بتحسين الجودة، وكفاءة أداء الأنشطة، وترشيد توزيع الموارد (فرحات، ٢٠١٥). وظهر نظام التكاليف على أساس النشاط بشكل أساسي لمعالجة التكاليف غير المباشرة، حيث يتم تخصيص الموارد على أساس الأنشطة وليس على أساس الأقسام، وبالرغم من حداثة ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط إلا أنه واجه بعض الانتقادات منها: إرتفاع تكاليف تطبيقه، ويحتاج إلى بيانات تحليلية وتفصيل كثيرة، والتعامل مع أعداد كثيرة من الأنشطة وعمليات تشغيلية معقدة؛ مما يؤدي إلى إرتفاع تكاليف تشغيل النظام من الوقت والجهد، (Horngren et al., 2011). ومع وجود

انتقادات لهذا النظام تم تطويره وتقديم نظام جديد لقياس التكاليف وهو نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت Time Driven Activity Based Costing System (TD-ABC)، وهذا النظام تجاوز نقاط ضعف الأنظمة السابقة، ويقوم نظام TD-ABC على أساس تخصيص الموارد على الأنشطة باستخدام معادلات الوقت Time Equations. وتقوم فكرة نظام TD-ABC على أساس تحويل مسببات التكلفة Cost Drivers إلى معادلات الوقت، التي تعبر عن الوقت المطلوب في إنجاز الأنشطة، وتستهلك مسببات الوقت وقت النشاط (رحيل وصدافة، ٢٠١٦).

المشكلة البحثية

إن استخدام الفنادق الخمس نجوم في مصر لنظم التكاليف التقليدية يؤدي إلى إهدار الموارد المتاحة، وعدم القدرة على تخصيص التكاليف بصورة دقيقة مما يترتب عليه تحديد تكاليف للخدمات المقدمة بطريقة غير سليمة كما أن الانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) أدت إلى ظهور الضعف في معالجة التكاليف بالشكل الصحيح في ظل النظم التكاليفية السابقة من قبل فنادق الخمس نجوم في مصر جعل من عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط الموجه بالوقت أمرا مهما لقياس تكلفة الخدمات الفندقية بشكل موضوعي ودقيق، ومع إزدياد حدة المنافسة والتقدم التكنولوجي والعلمي الكبير وضعت الفنادق المصرية خاصة الخمس نجوم أمام تحديات كبيرة أذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على إستمراريتها وتقديم خدمات عالية الجودة ومن أجل ذلك كان لزاما على إدارة الفنادق أن تبحث عن الطرق والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة لروادها ونزلاءها، (فرحات، ٢٠١٥).

فروض البحث

- ١- توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.
- ٢- توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

أهداف البحث

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في استكشاف واقع استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لفنادق الخمس نجوم في مصر ، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- ١- تحديد متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق.
 - ٢- تحديد أهم التحديات والمعوقات التي يمكن ان تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي تتناوله من الناحية العلمية والعملية على النحو التالي:

١ - الأهمية العلمية:

(أ) يمثل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت أحد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة نسبياً، والتي تعالج مشكلات أنظمة التكاليف التقليدية، وتحقق بعض المزايا في قياس التكاليف بدقة أعلى، وتشير الدراسات السابقة إلى نجاح تطبيقه في المنشآت الصناعية وبعض الأنشطة الخدمية، ويسعى البحث الحالية إلى تطبيقه في المنشآت الفندقية.

(ب) قلة الدراسات العربية التي تناولت تطبيق النظام في قطاع الفنادق السياحية، وبشكل خاص في جمهورية مصر العربية، وتساهم الدراسة الحالية في سد جزء من هذه الفجوة.

٢ - الأهمية العملية:

(أ) إهتمام الإدارة في المنشآت الفندقية إلى استخدام نظام محاسبة تكاليف يكون قادر على قياس التكاليف بدقة أعلى؛ ليساهم في تحقيق مزايا تنافسية لها، وهذا ما يمكن أن يحققه نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) كركيزة أساسية لها، وبشكل خاص في معالجة التكاليف غير المباشرة والتي تمثل نسبة كبيرة من تكاليف المنشآت الفندقية.

(ب) مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومات دقيقة حول الطاقة غير المستغلة والأنشطة التي لا تضيف قيمة في المنشآت الفندقية، وبالتالي يمكن استبعادها عند قياس التكلفة، وإعادة توجيهها لأفضل استخدام، واستغلالها في توليد إيرادات إضافية؛ مما يؤدي إلى إيجاد ميزة تنافسية للفندق، في ظل المنافسة الشديدة بين الفنادق في جذب النزلاء.

نطاق وحدود البحث

تم إجراء البحث في إطار النطاق والحدود التالية:

-الحدود المكانية:- تم إجراء الدراسة الميدانية على عينة من الفنادق الخمس نجوم بمدينة شرم الشيخ دون غيرها من المناطق السياحية في مصر.

-الحدود الزمانية:- تم إجراء الدراسة الميدانية من بداية شهر مارس ٢٠٢١ إلى آخر شهر ديسمبر ٢٠٢٢.

منهجية البحث

من خلال هدف البحث يتم تحديد منهج البحث الذي يجب أتباعه وتجمع منهجية البحث بين كل من استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يتضمن استخدام

الأسلوب الميداني في جمع البيانات وتحليلها بواسطة قائمة الإستقصاء وتحليلها إحصائياً .

الدراسات السابقة

هناك العديد من الجهود البحثية العربية والأجنبية التي بذلت لدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)، وذلك للوقوف على ماهية النظام ومدى جدوى إستخدامه وكذلك مقومات تطبيقه، ومن هذه الدراسات مايلي: -

١- دراسة عمار والعربي (٢٠٢٠): تمت الدراسة تحت عنوان " مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي- دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف ". استهدفت الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت "TDABC" على المؤسسة الجزائرية كونه فلسفة إدارية جديدة تساهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية صناعية كانت أو خدمية ودعم موقفها التنافسي، وللوصول إلى النتائج المرجوة تم تناول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) التقليدي وأهم الانتقادات الموجهة له، ثم ظهور نظام (TD-ABC) لمعالجة الانتقادات الموجهة إلى نظام (ABC) مع توضيح أهم الفروق بينهما. وقامت الدراسة بتطبيق نظام (TD-ABC) على فندق ومطعم الربيع سطيف، وتوصلت الدراسة إلى الوصول إلى مخرجات دقيقة حول مسار تكاليفها الاستراتيجي واعتمادها في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي بالعمل على إعادة إدماج الطاقة غير المستغلة من كل نشاط والتركيز على زبائن المجموعات كونهم أهم زبائن الفندق بتقديم خدمات وعروض تنافسية أفضل.

٢- دراسة بركات (٢٠١٧): تمت الدراسة تحت عنوان " إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكلفة الخدمات الفندقية: مع دراسة حالة في بيئة الأعمال المصرية ". هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) على قطاع السياحة والفنادق بهدف قياس تكلفة الخدمة الفندقية المقدمة للعملاء في الفنادق المصرية، وذلك بهدف توعية المنشآت الخدمية بالمزايا التي يقدمها نظام (TD-ABC) والعمل على تحسين نقاط الضعف في نظم التكاليف الأخرى، وذلك من خلال تطبيق هذا النظام على فندق مونت كارلو ريزورت بشرم الشيخ. وتوصلت الدراسة إلى أنه ظل تطبيق نظام (TD-ABC) يحقق وفر في التكاليف عن استخدام نظام (ABC) قدره ١٧٦٠٢٣٠.٣٠ جنية، ولذلك يجب على المنشأة استغلال هذا الوفرة في التكاليف (التكاليف غير المستغلة) في استحداث خدمات جديدة تتناسب مع احتياجات العملاء مما يعود بعائد على الفندق.

٣- دراسة عودة (٢٠١٦): بعنوان " تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في قطاع الفنادق في الأردن: دراسة حالة ". هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في قطاع الفنادق في الأردن؛ وذلك لاحتساب تكلفة الغرف في أحد فنادق الدرجة الأولى في الأردن، وتم الاعتماد على البيانات المالية والجداول الإحصائية لعام (٢٠١٥) في احتساب تكلفة الغرف، ومقارنتها بنتائج نظام التكاليف التقليدي المطبق في الفندق (عينة الدراسة). وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق، كما هو مطبق في المنشآت الصناعية، وأن احتساب التكلفة باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت أسهل وأقل تكلفة وأكثر دقة من نظام التكاليف التقليدي المطبق في الفندق، وقدرة نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت على الفصل بين الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة، وهذا ما لا يوفره نظام التكاليف التقليدي المطبق في الفندق، وأن الطاقة غير المستغلة للأجور غير المباشرة في الفندق مرتفعة كثيراً، وكذلك الاعتماد على وحدة الوقت في تخصيص التكاليف غير المباشرة تتميز بالمنطقية والدقة من طريقة تخصيص التكاليف في نظام التكاليف التقليدي المطبق في الفندق. وأوصت الدراسة بضرورة عدم الاعتماد على أسعار السوق في تحديد أسعار الغرف حيث نلاحظ أن هناك اختلافات كبيرة بين تكلفة الأجنحة وسعر بيعها، ويفضل تخفيض أسعار الغرف وخاصة الأجنحة منها؛ لأن هناك مغالاة في ذلك بشكل كبير بالمقارنة مع تكلفتها، وإمكانية تحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة للغرف، تستطيع إدارة الفندق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت بتوفير كادر محاسبي مؤهل لتطبيق هذا النظام .

٤- دراسة حاتم (٢٠١٥): تم إجراء الدراسة تحت عنوان " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية : (دراسة تطبيقية في فندق النجف)". إن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يساهم في توفير المنهجية السليمة في قياس تكلفة الخدمة الفندقية من خلال توفير المعلومات الكفوية المتعلقة بالخدمات الفندقية و بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها الأساسية في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرار لذلك تكمن مشكلة البحث بعدم توفر الأسلوب التكاليفي السليم في قياس تكلفة الخدمة الفندقية في الفندق عينة البحث مما يتطلب الحاجة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) الذي يتميز بالسرعة والسهولة في الاستخدام و التطبيق و التقدير و الذي يتجاوز نقاط ضعف أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) الذي يتميز بارتفاع تكاليف تطبيقه إضافة إلى انه يتطلب بيانات و تفاصيل كثيرة و أنشطة و عمليات متعددة .وقد توصل

الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها : أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يوفر المعلومات عن تكلفة كل خدمة فندقية يقدمها الفندق و التي يمكن الاستفادة منها لأغراض تسعير خدماتها و تحليل ربحيتها و كذلك قدرة هذا الأسلوب على التمييز بين (الطاقة المستخدمة و الطاقة غير المستخدمة لعاطلة) و بالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية و هذا ما يعجز عنه أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) . وتوصلت إلى مجموعة من التوصيات أهمها : إمكانية تطبيق هذا الأسلوب في مختلف الفنادق مع مراعاة خصوصية كل فندق و عدد الأنشطة المستخدمة فيه و موجهات تكلفة تلك الأنشطة و كذلك ضرورة الاستفادة من المعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب لغرض إدارة الأنشطة و تحليلها و تقويم أدائها باستخدام مقاييس أداء داخلية و خارجية إضافة إلى ضرورة إقامة الدورات التدريبية للمساعدة في فهم آلية عمل هذا الأسلوب و توفير إجراءات و مستلزمات تطبيقه.

٥- دراسة أبو العنين (٢٠١٤): جاءت الدراسة بعنوان " مدخل مقترح لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المنشآت الصناعية: دراسة حالة في صناعة الأغذية ". هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المنشآت الصناعية مع تقديم دراسة حالة في صناعة الأغذية، وذلك من خلال دراسة مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في بيئة الصناعة المصرية، ودراسة معوقات تطبيق المدخل المقترح للنظام في بيئة الصناعة المصرية. وقد تم تقديم دراسة حالة في صناعة الأغذية كإحدى الصناعات المهمة في بيئة الصناعة المصرية، و تم إختيار صناعة الأغذية نظرا لتعدد وتنوع المنتجات واشتراكها في الاستفادة من أنشطة الخدمات الإنتاجية بنسب مختلفة، إلى جانب ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية إلى تكلفة العمل المباشر، واعتماد الإنتاج بدرجة مرتفعة على الآلية، ووجود منافسة شديدة في مجال إنتاج المنتجات الغذائية نتيجة تعدد المنشآت العاملة في هذا المجال، وحاجة المنشآت إلى الوصول إلى معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج حتى تستطيع المنافسة. وتوصلت تلك الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يمكنه حل بعض المشاكل التي واجهت نظام التكلفة على أساس النشاط التقليدي والتي من أهمها؛ التمكن من تحديث النظام بسهولة ويسر وذلك من خلال الإعتماد على معادلات الوقت، تبسيط المرحلة الأولى في تخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك لأن هذا النظام يتجنب تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، وإنما يستخدم الوقت لتوزيع تكاليف الموارد بشكل مباشر على أهداف التكلفة، تبسيط تطبيق النظام بشكل عام؛ حيث لا يتطلب نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت عمل

دراسات مسحية (استقصاءات) دورية للعاملين لتحديد توزيع وقت العمل بين الأنشطة المختلفة، إمكانية تحديد الطاقة غير المستغلة وتكاليفها، الأمر الذي يُمكن إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد إما لإستغلال تلك الطاقة أو الحد منها. قدمت الدراسة للمنشآت بعض التوصيات حتى يُمكن تطبيق المدخل المقترح والإعتماد على نتائجها، وتتمثل تلك الاقتراحات في؛ وجود نظم آلية لحساب وقت النشاط بدقة، كما يُفضل إستخدام الأسلوب التحليلي في حساب الطاقة العملية للوصول إلى نتائج أقرب للدقة، استخدام برامج لحفظ المعلومات التفصيلية لمحركات التكلفة، عدم الإعتماد على الوقت كمحرك تكلفة فقط وإنما يجب التنوع في المحركات باختلاف نوع المورد الذي سيتم توزيع تكلفته حتى يمكن إيجاد علاقة السبب/الأثر، إشراك العاملين في وضع النظام، وضع معايير للعمل وعمل خريطه بالأنشطة التي يقوم بها كل قسم وتحديد اختصاصات كل عامل بدقة، حتى يسهل بناء النظام.

٦- دراسة (Danci et al, 2009) بعنوان :- تحليل ربحية العميل باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على فندق. هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى إمكانية تحليل العميل باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وتم تطبيق تلك الدراسة على فندق أربع نجوم في تركيا يحتوى على مائة غرفة ويتعامل مع ثمانى مجموعات مختلفة من العملاء وتم جمع البيانات عن طريق اللقاء مع العاملين بالفندق والملاحظات المباشرة مع جمع بعض المستندات من الفندق. توصلت تلك الدراسة إلى أن إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يمكن من تحليل ربحية العميل بشكل أكثر دقة من النظام التقليدي للتكلفة على أساس النشاط فلقد أظهرت تلك الدراسة أن النظام التقليدي للتكلفة على أساس النشاط ليس أداة قياس كافية لتحليل الربحية، فهو يتجاهل مدى خطورة تخصيص تكاليف الموارد غير المستغلة على مجموعة العملاء المختلفة. فاستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يوفر معلومات تساعد مديري الفنادق فى صنع القرارات الإدارية المختلفة، فما ينتج من هذا النظام ليمكنهم من تحديد أى المناطق تحتاج إلى تحسين إنتاجيتها، وكيفية تأثير تلك التحسينات على القيمة الخارجية للمنظمة والربحية الإجمالية لها ككل، كما أن إعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على معادلات الوقت يعطى لمديري الفنادق فرصة تحديث النظام بسهولة وبشكل سريع بدون الحاجة لإعادة إجراء المقابلات، كما يستطيع النظام إعطاء رؤية واضحة حول الطاقة غير المستغلة، الأمر الذى يجعل لدى الإدارة فرصة كاملة لتعظيم إستخدام الطاقة أو إيجاد حلول بديلة لإستغلالها، كما يحدد هذا النظام للإدارة أى الأنشطة تأخذ وقتاً أطول حتى تتخذ الإجراءات الضرورية لتخفيض وقت تلك الأنشطة وبالتالي تخفيض تكلفة العميل، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على الفنادق وهى منشأة خدمية تتناسب مواردها مع الوقت كمحرك تكلفة.

جدول رقم (١): مميزات الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

المجال	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
الموضوعات	ركزت الدراسة الحالية على أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم.	ركزت الدراسات السابقة على أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وأثر تقنيته على تكاليف الخدمات المصرفية، والخدمات الصحية، وكذلك على أثر نظام التكاليف على سياسة توزيع الأرباح في شركات المساهمة، ومدى ترشيد التكاليف البيئية بغرض تدعيم القدرة التنافسية، وأيضا الشركات الزراعية وشركات النقل البرى والجوى وشركات التأمين وغيرها من الشركات.
الأهداف	هدفت الدراسة الحالية على بيان ميزة استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تطوير وتحسين الأداء المالي في فنادق الخمس نجوم في مصر، وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة والتغلب على معوقات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الإدارة، وإعطاء رؤية واضحة حول الطاقة غير المستغلة.	هدفت الدراسات السابقة على استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في الشركات الصناعية والتجارية والزراعية وفي الخدمات الصحية والمصرفية وشركات التأمين والنقل الجوى والأغذية وشركات المحمول وغيرها من الشركات.
المنهجية	دراسة ميدانية، ودراسة حالة كعينة من الفنادق الخمس نجوم.	دراسات تطبيقية تقوم على اختبار فرضيات الدراسة وعمل دراسة تحليلية .
بيئة الدراسة	تم إجراء الدراسة الحالية في البيئة المصرية وبالتحديد فنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، لأن إدارات هذه الفنادق منفتحة على كل ماهو جديد، ولأنها تمثل منطقة جذب سياحى كبير.	تم إجراء الدراسات السابقة فى دول عربية واجنبية.
مجتمع الدراسة والعينة	مجتمع الدراسة فنادق الخمس نجوم بمدينة شرم الشيخ والعينة فندق بيتش الباتروس المنتزه – شرم الشيخ، لأنه يتميز بتعدد الأنشطة الموجودة به وعدد الغرف وعدد المطاعم...الخ.	الدول السالف ذكره أنفا والعينة الشركات الخاصة بالأغذية والأدوية وقطاع الصناعة والزراعة وشركات النقل الجوى والمحمول.

الإطار النظري للبحث

يتناول البحث في الإطار النظري العناصر التالية:

أولاً: التعريف المحاسبي للتكلفة:

إن التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المنشأة ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين مقاساً بوحدة النقد، فإذا قامت المنشأة بشراء خامات نقداً أو بشيك فإن التكلفة هذه تتمثل في المبالغ التي دفعتها المنشأة نقداً أو بشيك، أما إذا قامت بشراء مواد أولية بالأجل، فتتمثل التكلفة في المبالغ التي تلتزم المنشأة بدفعها للدائنين (أو الموردين) الذين قاموا بتوريد تلك الخامات ويترتب على التكلفة حصول المنشأة على منافع ملموسة في شكل سلع لها وجود مادي ملموس مثل شراء خامات وقطع غيار، ومواد تعبئة وتغليف أو منافع غير ملموسة (ليس لها وجود مادي ملموس) مثل الحصول على خدمات العمل والصيانة والإعلان والتأمين والخدمات المصرفية (باسيلي، ٢٠١٤).

ثانياً: مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط:

يعرف (Garrison, et al., 2012) نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنه طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وأضاف أن نظام (ABC) عادة ما يستخدم كامكمل لنظام التكاليف العادي للشركة وليس بديلاً عنه. ويمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمثل أسلوباً استراتيجياً حديثاً، يمكن من خلاله إنجاز الكثير من المنافع والخدمات للمنشأة، حيث يسهم بشكل فاعل في الأداء كونه يعد أسلوباً استراتيجياً لإدارة التكلفة، وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف والتي تحقق منفعة وإضافة للمنتج، وبالتالي استبعاد أو تقليص الأنشطة عديمة الفائدة والتي لا تضيف قيمة للمنتج، مما يتيح للإدارة فرصة كبيرة لإعادة توزيع وتخصيص الموارد بشكل أدق (علوان، ٢٠١٩).

ويرى حجاج (٢٠٢٠) أنه لا يقضي استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات ومثال على تلك التكاليف إهلاك مباني المصنع أو التأمين على المباني أو الضريبة. وذكر سامي (٢٠٢٠) أن تحديد أنشطة الشركة بدقة ووضوح يعتبر من أهم التحديات التي تواجه نظام (ABC) في ظل الإجراءات المعقدة وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى إقناع الإدارة بأهمية ومنافع النظام مع بطء الاستجابة من المديرين العاملين.

ثالثاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط المبني على الوقت:
أن قدرة نظام (TDABC) على احتواء نقاط قوة (ABC) وتجاوزه معظم نقاط ضعفه ساعد مفهوم توزيع التكلفة على أساس النشاط للعودة للصدارة، والتحول من نظام مالي معقد ومكلف إلى أداة تقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة بشكل أقل تكلفة (الشعراني، ٢٠١٠). وتم تصميم مدخل التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت (TDABC) خصيصاً لتبسيط عملية تنفيذ وصيانة نظم إدارة التكلفة، من خلال استخدام مقياس وحيد لطاقة الموارد ومحرك لتكلفة الموارد، ومن المرجح أن تستفيد الشركات الخدمية ذات الأعداد الكبيرة من الموارد البشرية وأنشطة التشغيل الموحدة من النموذج ويعتمد هذا الأسلوب على تحويل محركات التكلفة إلى معادلات الوقت والتي تعبر عن الوقت الضروري لأداء النشاط، وذلك على اعتبار أن معظم الموارد المتاحة تمتلك قدرات وطاقات يمكن أن يتم قياسها بسهولة ودقة بواسطة عنصر الزمن وبالتالي تكون الفترة الزمنية هي المسبب الرئيسي لوقوع تكلفة النشاط (Lambino, 2007)، وبالتالي يمثل عنصر الزمن دوراً محورياً في تخصيص الموارد لأغراض التكلفة، وفقاً لهذا الأسلوب يتم تعيين الموارد لأول مرة على الأنشطة بل يتم تجميعها في مستوى أعلى ويتم تقدير استخدام الموارد مباشرة باستخدام معادلات (عملية) زمنية والتي تعبر عن الوقت المطلوب لتنفيذ نشاط معين (Sophie Hoozée & Stephen, 2014).

وتتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في ست خطوات (Kaplan & Anderson, ٢٠١٥؛ Barrett, 2015) (2007).

- ١) تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.
 - ٢) تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.
 - ٣) تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).
 - ٤) حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.
 - ٥) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.
 - ٦) حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.
- رابعاً: مسببات ومحركات التكلفة والوقت:

عرف (Kaplan, et al., 2014) محرك التكلفة بأنه ذلك النشاط أو المتغير الذي يسبب التكلفة، أما (Horngren, et al., 2012) فيرى أن محرك التكلفة هو

العامل الرئيس المتسبب في الزيادة أو النقصان في التكلفة حسب استخدامه، بينما عرّف مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحدة القياس. وتعتبر معادلات الوقت Time Equations من إحدى خطوات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت (Kaplan and Anderson, 2004)، وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط (Kaplan et, al., 2014).

وتعرف مسببات الوقت بأنها متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب لأداء النشاط، وتتميز بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت، وتأخذ مسببات الوقت أشكالاً عدة، فمنها ما هو مستمر/ متصل Continuous variable مثل الوزن والمسافة ومنها ما هو منفصل Discrete Variable مثل عدد الأوامر، عدد فواتير الدفع، عدد شيكات الإئتمان، كما قد تأخذ مسببات الوقت شكل متغير وهمي Dummy أو مؤشر Indicator مثل نوع العميل (قديم، جديد) أو نوع الأمر (عادي، عاجل) أو خصائص إستلام (بريد إلكتروني، فاكس). (سيد، ٢٠٠٩).

خامساً: مقارنة بين منهج ABC ومنهج TDABC أوضح Macurova & Wrigt, 2013 بأنه يوجد العديد من الاختلافات بين منهج التكلفة على أساس النشاط ومنهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والجدول التالي رقم (٢) يوضح ذلك.

جدول رقم (٢): مقارنة بين منهج ABC ومنهج TDABC

وجه المقارنة	منهج ABC	منهج TDABC
١- صفة العوامل لتخصيص التكلفة	مسببات التكلفة تعمل مع عدد من العوامل الحادثة مثل عدد مرات إعداد الألات	مسببات الوقت تعمل مع وقت فترة التشغيل، والتي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الألات.
٢- عدد عوامل تخصيص التكلفة	عامل واحد	لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل، مع وجود علاقة متينة / روحية بين العوامل يتم أخذها في الحسبان.
٣- دقة الطريقة / المنهج	المنهج لا يمكن من السيطرة / تحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة.	المنهج يتمكن من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة ، وبالتالي أكثر دقة من منهج ABC.
٤- شمولية المنهج في تخصيص التكلفة	كل إختلاف في إنجاز النشاط يحتاج على تطبيق نشاط جديد منفصل	لكل نشاط تحتاج فقط معادلة الوقت والتي تحتوي / تسير على كل تحديدات وإختلافات النشاط.

٥- الوقت المستنفد لتحديث النظام	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة	بالمقارنة أقل من ABC لأن معدلات التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت .
٦- القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	لا	نعم

(المصدر: Macurova & Wrigt , 2013)

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة:

١- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من العاملين بالفنادق السياحية فئة خمسة نجوم بمدينة شرم الشيخ، التابعة لمحافظة جنوب سيناء بجمهورية مصر العربية، ويبلغ عدد الفنادق الخمس نجوم بمدينة شرم الشيخ (٤١) فندقاً في عام ٢٠٢٢م.

٢- عينة الدراسة:

تم استخدام أسلوب العينة العشوائية الطبقية لاختبار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة، والمتمثلة في المديرين الماليين أو ما ينوب عنهم بعدد (١٧) فندق فئة الخمس نجوم في مدينة شرم الشيخ، حيث تم بين توزيع قوائم الاستبيان على عينة الدراسة بطريقة التخصيص، حيث تم تخصيص عدد (٧) استمارات لكل فندق وعدد (٩) استمارات لفندق واحد من هذه الفنادق. وتم استخدام رقم كودى للفنادق عينة البحث لإعبارات أخلاقية. ويبين الجدول رقم (٣) قائمة بأكواد الفنادق محل الدراسة الميدانية.

جدول (٣) قائمة بأكواد الفنادق عينة الدراسة في شرم الشيخ وعدد الاستثمارات المخصصة لكل فندق

م	كود الفندق	عدد الاستثمارات
١	Ho1	٧
٢	Ho2	٧
٣	Ho3	٧
٤	Ho4	٧
٥	Ho5	٧
٦	Ho6	٧
٧	Ho7	٧
٨	Ho8	٧
٩	Ho9	٧
١٠	Ho10	٧
١١	Ho11	٧

١٢	Ho12	٧
١٣	Ho13	٧
١٤	Ho14	٩
١٥	Ho15	٧
١٦	Ho16	٧
١٧	Ho17	٧
المجموع		١٢١

تصميم أداة الدراسة:

تم تصميم إستمارة الإستبيان على أساس علمي وتم تحكيمها لتكون الأداة الرئيسية لجمع البيانات اللازمة لإختبار صحة الفروض البحثية بهدف تحقيق أهداف الدراسة، وتم الإعتماد على (حمدان، ٢٠١٤) و(ابراهيم وآخرون، ٢٠١٩) في إعداد محاور عبارات الإستبيان وتم تقسيم إستمارة الإستبيان إلى قسمين شمل القسم الأول البيانات الشخصية التي تتعلق بالمتغيرات الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة، والقسم الثاني الأسئلة الموضوعية المتعلقة باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث يقوم المستقصى منه بالإجابة على الأسئلة من خلال اختيار إحدى الإجابات المدونة في استمارة الاستبيان. وتتكون استمارة الإستبيان من (٥٨) سؤالاً رئيسياً موزعة على النحو التالي:

١ - البيانات الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة:

يضم القسم الأول البيانات الشخصية الديموغرافية، وشمل (٤) أسئلة تناولت البيانات الديموغرافية من حيث (النوع – العمر – الخبرة – المؤهل العلمي).

٢ - البيانات الموضوعية:

يتعلق القسم الثاني بالبيانات الموضوعية وشملت (٢٧) سؤالاً، حيث تناول المحور الأول قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، وتكون من (٩) اسئلة، وتناول المحور الثاني مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، وتكون من (٩) اسئلة، وتناول المحور الثالث معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، وتكون من (٩) اسئلة. طريقة قياس متغيرات الدراسة:

تم صياغة أسئلة استمارة الاستبيان طبقاً لمقياس ليكرت Likert الخماسي، تتدرج من (غير موافق بشدة) ثم (غير موافق) ثم (محايد) ثم (موافق) وتنتهي بـ (موافق بشدة)، وتم تصنيف درجات المقياس الخماسي على النحو الآتي:

الاجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥



تم حساب المدى للمقياس الخماسي المستخدم في الدراسة كما يلي:

$$\text{حساب المدى للعبارة والمحور} = (5 - 1) \div 0.8 = 5$$

ويتم تقدير الأهمية النسبية لعبارات الاستبيان طبقاً للمقياس الموضح التالي:

الأهمية النسبية	منخفضة جداً (غير موافق بشدة)	منخفضة (غير موافق)	متوسطة (محايد)	مرتفعة (موافق)	مرتفعة جداً (موافق بشدة)
المتوسط الحسابي	من ١.٠ إلى ١.٨	من ١.٨ إلى ٢.٦	من ٢.٦ إلى ٣.٤	من ٣.٤ إلى ٤.٢	من ٤.٢ إلى ٥.٠

وتم البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع قوائم إستبيان لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي، الأصدار رقم ٢٤ وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة. اختبار صدق المقياس:

يدل صدق مقياس الاستبيان على مدى صلاحيته لقياس ما أعد لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال قياس صدق الاتساق الداخلي، الذي يوضح مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، باستخدام الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبيان ومتوسط الاستجابات للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول: قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت: فيما يلي معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، مع متوسط الاستجابات للمحور نفسه.

جدول (٤): صدق الاتساق الداخلي باستخدام ارتباط بيرسون للمحور الأول قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت

م	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
١	تطبق الفنادق نظام التكاليف الموجه بالوقت	٠.٥٥٦**	٠.٠٠٠
٢	القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة لهذا الغرض.	٠.١٥٦**	٠.٠٨٨
٣	الفنادق لديها القدرة على إعداد وتطبيق معادلات الوقت اللازمة	٠.٣٥٣**	٠.٠٠٠

		لكل نشاط من أنشطتها.	
٤	٠.٣٨٤**	٠.٠٠٠	الفنادق لديها القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة
٥	٠.٢٢٦**	٠.٠١٣	الفنادق لديها القدرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أى من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة
٦	٠.٤٠٠**	٠.٠٠٠	الفنادق تقوم بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات
٧	٠.٦٠٣**	٠.٠٠٠	الفنادق تعمل على تشكيل فريق متكامل لتطبيق أساليب توزيع التكاليف على أساس الأنشطة
٨	٠.٦٨١**	٠.٠٠٠	الفنادق تقوم بتحديد الزمن اللازم لكل نشاط من أنشطتها
٩	٠.٥٨١**	٠.٠٠٠	الفنادق تقوم بتحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط

يلاحظ من الجدول السابق أن كل معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات محور قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومتوسط الاستجابات للمحور نفسه كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥، باستثناء الفقرة الثانية وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة من الاتساق الداخلي لفقرات المحور المتعلق بقياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الثانى: مميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ
فيما يلي معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور مميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، مع متوسط الاستجابات للمحور نفسه.

جدول (٥): صدق الاتساق الداخلي باستخدام (ارتباط بيرسون) للمحور الثانى
مميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فى الفنادق
الخمس نجوم بشرم الشيخ

م	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
١	الصلاحية والاستمرار والسرعة فى التطبيق العملى .	٠.٣٤٣**	٠.٠٠٠
٢	يمكن تحديث النظام لى يعكس التغيرات فى العمليات وتنوع الأوامر وتكاليف الموارد ببسر وسهولة .	٠.٢٩١**	٠.٠٠١
٣	تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة ويقدم تقديرا أكثر دقة	٠.١٧٢**	٠.٠٦٠

		للتكلفة من نظام ABC حيث يعتمد الفحص العملي للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذي يستغرقه أو يستنفذه العاملون للقيام بأعمالهم.	
٤	٠.٢٩٢**	سهولة تطبيق النظام بصورة تدريجية على الفنادق كبيرة الحجم لمعالجة ملايين العمليات من خلال تكنولوجيا تطبيقات البرامج وقواعد البيانات .	٠.٠٠١
٥	٠.٣٥٢**	يبين النظام طاقة الموارد المتاحة وطاقة الموارد غير المستغلة لكي تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات اللازمة لاستغلال الجزء غير المستغل من طاقة الموارد الكلية وأيضا يبين كفاءة العمليات التشغيلية وإستغلال الطاقة.	٠.٠٠٠
٦	٠.٣٥٠**	يستخدم النظام معادلات الوقت والتي تجسد الاختلاف في الأوامر وسلوك العملاء دون تعقيد، كما يربط التكاليف بالأوامر التشغيلية.	٠.٠٠٠
٧	٠.٣٨٩**	يوفر النظام معلومات ملائمة تساعد المستخدمين على تحديد الأسباب الرئيسية للمشاكل التي تواجههم في العمل.	٠.٠٠٠
٨	٠.٥٧٥**	الإستغناء عن إجراء المقابلات وحصر الموظفين عند تحميل تكاليف الموارد على الأنشطة، كما يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة.	٠.٠٠٠
٩	٠.٦٤٦**	يساعد الفنادق في تقدير موارد الطلب لكل من العملية والمنتج والخدمة والعمل مع الأخذ في الحسبان الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة وتكلفة طاقة وحدة الزمن.	٠.٠٠٠

يلاحظ من الجدول (٥) أن كل معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات محور مميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ ومتوسط الاستجابات للمحور نفسه كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥، باستثناء الفقرة الثالثة وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة من الاتساق الداخلي لفقرات المحور المتعلق بمميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ. صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث: معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ فيما يلي معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، مع متوسط الاستجابات للمحور نفسه.

جدول (٦): صدق الاتساق الداخلي باستخدام (ارتباط بيرسون) للمحور الثالث معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

م	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
١	يركز نظام TDABC على تكاليف الإنتاج وبشكل في إنشاء ملخص تفصيلي لتكاليف التطبيقات المختلفة للعمليات الثابتة.	٠.٥٩٦**	٠.٠٠٠
٢	يحدد نظام (TDABC) بيانات وقت الدورة بصورة لانتقال الجدول إلا ان التكاليف عادة ماتتضمن مدخلات شخصية لمديرى الإدارات وخاصة أن الإدارات تؤدي عدة نشاطات مما قد يشوه بيانات النظام.	٠.٥٠٤**	٠.٠٠٠
٣	يوجد مشاكل في قياس الزمن (الوقت) خصوصا في الأنشطة الخدمية بسبب ان مرات (أوقات) نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة وربما هذا يؤدي إلى تشوه في حساب التكلفة بوجب هذا النظام.	٠.١٠٨**	٠.٢٣٨
٤	الإقتراض بسهولة بأن الطاقة العملية تمثل من ٨٠% - ٨٥% من الطاقة النظرية قد يبدي الإرتياب في دقة نتائج نظام التكاليف.	٠.٤٠٢**	٠.٠٠٠
٥	الإدعاء بأن نظام (TDABC) يؤدي إلى دقة أكبر حيث لا يوجد دليل تجريبي لإثبات هذا الإدعاء ومن الصعب التوفيق بين هذا الإدعاء والإقتراح بأن هذا النظام يجب أن يستخدم تقديرات لأوقات الدورة التشغيلية.	٠.٤٣٧**	٠.٠٠٠
٦	يتطلب الحصول على نتائج دقيقة باستخدام نظام (TDABC) توفير بيانات من برامج معدة أليا ويتم تحديثها بصورة منتظمة ، أما إذا كانت البيانات قديمة أو مبنية على تقديرات فإن معلومات التكلفة الناتجة قد تتضمن أخطاء جوهرية خاصة مع زيادة عدد العمليات .	٠.٥٢٩**	٠.٠٠٠
٧	يتطلب لتطبيق نظام (TDABC) بنجاح وإستخدام المعلومات الناتجة منه بفاعلية تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد المنشأة ERP ، ونظام إدارة علاقات الزبائن CRM.	٠.٥٢١**	٠.٠٠٠
٨	تطبيق نظام (TDABC) في الفنادق التى لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات ربما تواجه مشاكل في تطبيق النظام .	٠.٥٧٩**	٠.٠٠٠
٩	مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في نظام (TDABC) ليست إكتشافا حديثا حيث نوقشت هذه القضية في الدراسات السابقة.	٠.٥٩٣**	٠.٠٠٠

يلاحظ من الجدول (٦) أن كل معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات محور معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ ومتوسط الاستجابات للمحور نفسه كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥ ، باستثناء الفقرة الثالثة وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة

من الاتساق الداخلي لفقرات المحور المتعلق بمعوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ. اختبار ثبات فقرات استمارة الاستبيان:

تم اختبار ثبات المقياس لاستمارة الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha الذي يفيد في التحقق من درجة ثبات المقياس المستخدم، باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS, V.24)

جدول (٧): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور استمارة الاستبيان

المحور	العنوان	عدد الفقرات	الفا كرونباخ
الاول	قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت	٩	٠.٥٥٠
الثاني	مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ	٩	٠.٥٦٠
الثالث	معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ	٩	٠.٥١٤

يتضح من الجدول (٧) ان معامل ألفا كرونباخ للمحور الاول قياس مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ٠.٥٥٠، وبلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ ٠.٥٦٠، وبلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ الإدارية ٠.٥١٤ مما يشير الى وجود درجة ثبات لفقرات استمارة الاستبيان. التحليل الاحصائي للبيانات الشخصية:

شملت البيانات الشخصية لعينة الدراسة التي تناولت البيانات الديموغرافية (النوع – العمر – الخبرة – المؤهل العلمي) وجاءت النتائج كما يلي:

• النوع:

جدول رقم (٨): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
ذكر	١٢٠	٩٩.٢	١.٠٠	٠.٠٩
انثى	١	٠.٨		
المجموع	١٢١	١٠٠%		

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب النوع حيث بلغ عدد عينة الدراسة من الذكور (١٢٠) فرداً، بنسبة (٩٩.٢%)، وبلغ عدد عينة الدراسة من الاناث (١)، بنسبة (٠.٨%)، وقد بلغ المتوسط الحسابي (١.٠٠)، وبلغ الانحراف المعياري (٠.٠٩)، مما يشير الى تجانس اراء عينة الدراسة.

• العمر:

يتبين من الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب العمر أنه جاء في المرتبة الاولى من ٥٥ سنة فاكتر بعدد (٧٦)، فرداً بنسبة (٦٢.٨%)، وجاء في المرتبة الثانية من ٤٥ لاقل من ٥٥ سنة بعدد (٣٤)، فرداً بنسبة (٢٨.١%)، وفي المرتبة الثالثة جاء من ٣٥ لاقل ٤٥ سنة بعدد (١١) فرداً بنسبة (٩.١%)، وقد بلغ المتوسط الحسابي (٣.٥٣)، وبلغ الانحراف المعياري (٠.٦٥) مما يشير الى تشتت اراء عينة الدراسة.

جدول رقم (٩): توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اقل من ٣٥ سنة	٠	٠	٣.٥٣	٠.٦٥
من ٣٥ لاقل من ٤٥ سنة	١١	٩.١		
من ٤٥ لاقل من ٥٥ سنة	٣٤	٢٨.١		
٥٥ سنة فاكثر	٧٦	٦٢.٨		
المجموع	١٢١	١٠٠%		

• الخبرة:

جدول رقم (١٠): توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اقل من ٥ سنوات	٠	٠	٣.٦٨	٠.٤٨
من ٥ لاقل من ١٠ سنة	١	٠.٨		
من ١٠ لاقل من ١٥ سنة	٣٦	٢٩.٨		
١٥ سنة فاكتر	٨٤	٦٩.٤		
المجموع	١٢١	١٠٠%		

تبين من بيانات الجدول رقم (١٠) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة أنه جاء في المرتبة الاولى ١٥ سنة فاكتر حيث بلغ عددهم (٨٤) فرداً بنسبة (٦٩.٤%)، وجاء في المرتبة الثانية من ١٠ لاقل من ١٥ سنة وبلغ عددهم (٣٦) فرداً بنسبة (٢٩.٨%)، وفي المرتبة الثالثة من ٥ لاقل من ١٠ سنة وبلغ عددهم (١) فرداً بنسبة (٠.٨%)، وفي المرتبة الرابعة من ١٥ سنة فاكتر وبلغ عددهم (٨٤) فرداً بنسبة (٦٩.٤%)، وفي المرتبة الخامسة من ٢٠ سنة فاكتر وبلغ عددهم (١) فرداً بنسبة (٠.٨%).

(٠.٨%)، وقد بلغ المتوسط الحسابي (٣.٦٨)، وبلغ الانحراف المعياري (٤.٨)، مما يدل على تجانس آراء عينة الدراسة.

• المؤهل التعليمي:

جدول رقم (١١): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي

المؤهل التعليمي	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط	٠	٠	٢.٠٥	٠.٣٢
جامعي	١١٧	٩٦.٧		
ماجستير	١	٠.٨		
دكتوراه	٣	٢.٥		
المجموع	١٢١	١٠٠%		

تبين من بيانات الجدول رقم (١١) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي أنه جاء في المرتبة الاولى جامعي بعدد (١١٧) فردًا بنسبة (٩٦.٧%)، وجاء في المرتبة الثانية دكتوراه بعدد (٣) فردًا بنسبة (٢.٥%)، وجاء في المرتبة الثالثة ماجستير بعدد (١) فردًا بنسبة (٠.٨%)، وقد بلغ المتوسط الحسابي (٢.٠٥) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٣٢)، مما يدل على تجانس آراء عينة الدراسة.

نتائج المحور الاول: مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت

يبين الجدول التالي نتائج التحليل الاحصائي لآراء عينة الدراسة حول مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت كما يلي:

جدول (١٢): التحليل الاحصائي لآراء عينة الدراسة حول مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
تطبق الفنادق نظام التكاليف الموجهة بالوقت	التكرار	١	٢	١٥	٤٤	٥٩	٤.٣٠	٠.٨١	٨٦.٠
	%	٠.٨	١.٧	١٢.٤	٣٦.٤	٤٨.٨			
القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير	التكرار	٠	٠	٨	٧٤	٣٩	٤.٢٥	٠.٥٧	٨٥.٠
	%	٠	٠	٦.٦	٦١.٢	٣٢.٢			

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة لهذا الغرض									
الفنادق لديها القدرة على إعداد وتطبيق معادلات الوقت اللازمة لكل نشاط من أنشطتها	التكرار %	٠	٢	٣٦	٢٨	٥٥	٤.١٢	٠.٨٩	٨٢.٤
الفنادق لديها القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة	التكرار %	١	١	١٤	٣٠	٧٥	٤.٤٦	٠.٧٩	٨٩.٢
الفنادق لديها القدرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أي من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة	التكرار %	٠	٠	١٨	٣٢	٧١	٤.٤٣	٠.٧٤	٨٨.٦
الفنادق تقوم بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات	التكرار %	٠	٠	١٢	٣٤	٧٥	٤.٥٢	٠.٦٧	٩٠.٤
الفنادق تعمل على تشكيل فريق متكامل لتطبيق أساليب توزيع التكاليف على أساس الأنشطة	التكرار %	٠	٢	٣	٥٧	٥٩	٤.٤٢	٠.٦٣	٨٨.٤

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
الفنادق تقوم بتحديد الزمن اللازم لكل نشاط من أنشطتها	التكرار	٠	١	٧	٤١	٧٢	٠.٦٤	٩٠.٤
	%	٠	٠.٨	٥.٨	٣٣.٩	٥٩.٥		
الفنادق تقوم بتحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط	التكرار	١	٠	١	٤٦	٧٣	٠.٦٠	٩١.٤
	%	٠.٨	٠	٠.٨	٣٨.٠	٣٠.٤		
المتوسط العام للمحور								٤.٤٠

بتحليل الجدول (١٢) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب آرائهم في مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، حيث يمكن ترتيب الفقرات وفقاً للوزن النسبي كما يلي:

(١) جاء في المرتبة الأولى الفقرة " الفنادق تقوم بتحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط " بوزن نسبي بلغ ٩١.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٠ مما يشير إلى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٧ والذي يدل على وقوع الإجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٢) جاء في المرتبة الثانية الفقرة " الفنادق تقوم بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات " بوزن نسبي بلغ ٩٠.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٧ مما يشير إلى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٢ والذي يدل على وقوع الإجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٣) جاء في المرتبة الثانية أيضاً الفقرة " الفنادق تقوم بتحديد الزمن اللازم لكل نشاط من أنشطتها " بوزن نسبي بلغ ٩٠.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٤ مما يشير إلى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٢ والذي يدل على وقوع الإجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٤) جاء في المرتبة الثالثة الفقرة " الفنادق لديها القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة " بوزن نسبي بلغ ٨٩.٢% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٩ مما يشير إلى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٦ والذي يدل على وقوع الإجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٥) جاء في المرتبة الرابعة الفقرة " الفنادق لديها القدرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أى من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة " بوزن نسبي بلغ ٨٨.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٤ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٣ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٦) جاء في المرتبة الخامسة الفقرة " الفنادق تعمل على تشكيل فريق متكامل لتطبيق أساليب توزيع التكاليف على أساس الأنشطة " بوزن نسبي بلغ ٨٨.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٣ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٢ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٧) جاء في المرتبة السادسة الفقرة " تطبق الفنادق نظام التكاليف الموجهة بالوقت " بوزن نسبي بلغ ٨٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٨١ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٣٠ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٨) جاء في المرتبة السابعة الفقرة " القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة لهذا الغرض " بوزن نسبي بلغ ٨٥% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٥٧ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٢٥ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٩) جاء في المرتبة الثامنة الفقرة " الفنادق لديها القدرة على إعداد وتطبيق معادلات الوقت اللازمة لكل نشاط من أنشطتها " بوزن نسبي بلغ ٨٢.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٨٩ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.١٢ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق الذي يتراوح بين (٣.٤٠ - ٤.٢٠).

بلغ المتوسط العام لاجابات عينة الدراسة حول محور مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت بلغ (٤.٤٠)، والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠)، ويتفق ذلك مع دراسة يوسف (٢٠١٩) في ان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي إلى مجموعة من المزايا أهمها الدقة والمرونة، كما تتفق مع دراسة (الرشدي، 2019) في ان التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام الزمن الأمثل للتكلفة سوف يحقق تطوراً لنظام إدارة التكلفة ككل، كما تتفق النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة ÖKER & ADIGÜZEL, (2010) في أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مناسب أكثر للمنشآت الخدمية بالمقارنة بالمنشآت الصناعية؛ كما تتفق مع نتائج دراسة (Ali, 2011) في

أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يناسب البيئات عالية المنافسة لأن له تأثير إيجابي على تخفيض التكلفة، وقرارات الإستثمار؛ حيث يعطى صانعي القرارات فى المنشآت معلومات تكاليفية على مستوى عالى من الدقة. المحور الثانى: مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

يبين الجدول التالي نتائج التحليل الاحصائي لاراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ كما يلي:

جدول (١٣): التحليل الاحصائي لاراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
الصلاحيه والإستمرار والسرعة فى التطبيق العملى	التكرار	٠	٠	٥	٥٧	٥٩	٤.٤٤	٠.٥٧	٨٨.٨
	%	٠	٠	٤.١	٤٧.١	٤٨.٨			
يمكن تحديث النظام لكى يعكس التغيرات فى العمليات وتنوع الأوامر وتكاليف الموارد ببسر وسهولة	التكرار	٠	٠	٦	٨١	٣٤	٤.٢٣	٠.٥٢	٨٤.٦
	%	٠	٠	٥.٠	٦٦.٩	٢٨.١			
تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة كما يقدم تقديرا أكثر دقة للتكلفة من نظام (ABC) حيث يعتمد الفحص العملى للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذى	التكرار	٠	٠	٣٤	٣٢	٥٥	٤.١٧	٠.٨٤	٨٣.٤
	%	٠	٠	٢٨.١	٢٦.٤	٤٥.٥			

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
يستغرقه أو يستنفذه العاملون للقيام بأعمالهم									
سهولة تطبيق النظام بصورة تدرجية على الفنادق كبيرة الحجم لمعالجة ملايين العمليات من خلال تكنولوجيا تطبيقات البرامج وقواعد البيانات	التكرار	٠	٠	١٦	٣٥	٧٠	٤.٤٤	٠.٧١	٨٨.٨
	%	٠	٠	١٣.٢	٢٨.٩	٥٧.٩			
يبين النظام طاقة الموارد المتاحة وطاقة الموارد غير المستغلة لكي تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات اللازمة لإستغلال الجزء غير المستغل من طاقة الموارد الكلية وأیضا یبین كفاءة العمليات التشغيلية وإستغلال الطاقة	التكرار	٠	٠	١٠	٣٦	٧٥	٤.٥٣	٠.٦٤	٩٠.٦
	%	٠	٠	٨.٣	٢٩.٨	٦٢.٠			
يستخدم النظام معادلات الوقت والتي تجسد الإختلاف في الأوامر وسلوك العملاء دون تعقيد، كما يربط	التكرار	٠	١	٢١	٣٤	٦٥	٤.٣٤	٠.٧٩	٨٦.٨
	%	٠	١.٧	١٧.٤	٢٨.١	٥٣.٧			

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
التكاليف بالأوامر التشغيلية									
يوفر النظام معلومات ملائمة تساعد المستخدمين على تحديد الأسباب الرئيسية للمشاكل التي تواجههم في العمل	التكرار %	٠	٠	٧	٤١	٧٣	٤.٥٤	٠.٦٠	٩٠.٨
الإستغناء عن إجراء المقابلات وحصر الموظفين عند تحميل تكاليف الموارد على الأنشطة، كما يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة.	التكرار %	٠	٢	٣	٤٥	٧١	٤.٥٢	٠.٦٣	٩٠.٤
يساعد الفنادق في تقدير موارد الطلب لكل من العملية والمنتج والخدمة والعميل مع الأخذ في الحسبان الوقت المطلوب لإنجاز	التكرار %	٠	٠	٢	٣٣	٨٦	٤.٦٩	٠.٤٩	٩٣.٨

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
الأنشطة وتكلفة طاقة وحدة الزمن									
المتوسط العام للمحور							٤.٤٤		

بتحليل الجدول (١٣) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب ارائهم حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ، حيث يمكن ترتيب الفقرات وفقا للوزن النسبي كما يلي:

(١) جاء في المرتبة الاولى العبارة " يساعد الفنادق في تقدير موارد الطلب لكل من العملية والمنتج والخدمة والعمل مع الأخذ في الحسبان الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة وتكلفة طاقة وحدة الزمن " بوزن نسبي بلغ ٩٣.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٤٩ مما يشير الى تجانس الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٦٩ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٢) جاء في المرتبة الثانية العبارة " يوفر النظام معلومات ملائمة تساعد المستخدمين على تحديد الأسباب الرئيسية للمشاكل التي تواجههم في العمل " بوزن نسبي بلغ ٩٠.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٠ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٣) جاء في المرتبة الثالثة العبارة " يبين النظام طاقة الموارد المتاحة وطاقة الموارد غير المستغلة لكي تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات اللازمة لإستغلال الجزء غير المستغل من طاقة الموارد الكلية وأيضا يبين كفاءة العمليات التشغيلية وإستغلال الطاقة" بوزن نسبي بلغ ٩٠.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٤ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٣ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٤) جاء في المرتبة الرابعة العبارة " الإستغناء عن إجراء المقابلات وحصر الموظفين عند تحميل تكاليف الموارد على الأنشطة، كما يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة " بوزن نسبي بلغ ٩٠.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٣ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٥٢ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٥) جاء في المرتبة الخامسة العبارة " الصلاحية والإستمرار والسرعة فى التطبيق العملى " بوزن نسبي بلغ ٨٨.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٥٧ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٦) جاء في المرتبة الخامسة ايضا العبارة " سهولة تطبيق النظام بصورة تدريجية على الفنادق كبيرة الحجم لمعالجة ملايين العمليات من خلال تكنولوجيا تطبيقات البرامج وقواعد البيانات " بوزن نسبي بلغ ٨٨.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧١ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٧) جاء في المرتبة السادسة العبارة " يستخدم النظام معادلات الوقت والتي تجسد الاختلاف فى الأوامر وسلوك العملاء دون تعقيد، كما يربط التكاليف بالأوامر التشغيلية " بوزن نسبي بلغ ٨٦.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٩ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٣٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٨) جاء في المرتبة السابعة العبارة " يمكن تحديث النظام لى يعكس التغيرات فى العمليات وتنوع الأوامر وتكاليف الموارد ببسر وسهولة " بوزن نسبي بلغ ٨٤.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٥٢ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٢٣ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٩) جاء في المرتبة الثامنة العبارة " تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة كما يقدم تقديرا أكثر دقة للتكلفة من نظام (ABC) حيث يعتمد الفحص العملى للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذى يستغرقه أو يستنفذه العاملون للقيام بأعمالهم " بوزن نسبي بلغ ٨٣.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٨٤ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.١٧ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق الذي يتراوح بين (٣.٤٠ - ٤.٢٠).

بلغ المتوسط العام لاجابات عينة الدراسة حول محور مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ بلغ (٤.٤٤)، والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠)، وبنفق ذلك مع دراسة (Kaplan & Anderson, 2007) حيث يرى ان هذا النظام يتسم بالسهولة والسرعة فى الإستخدام والتطبيق، كما يتميز هذا النظام بسهولة تطبيقه على الشركة كبيرة الحجم ويُمكن هذا النظام من إلقاء الضوء على طاقة الموارد غير المستغلة، وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية، وتخفيض أخطاء القياس، كما تتفق مع دراسة (Everaert et al., 2008) في الفوائد العديدة لهذا النظام

ومنها أنه يؤدي إلى رفع كفاءة العمليات اللوجستية وتحسين إدارة الربحية وتحسين تخطيط موارد الشركة.

المحور الثالث: معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

يبين الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ كما يلي:

جدول (١٤): التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
يركز نظام (TDABC) على تكاليف الإنتاج ويقفل في إنشاء ملخص تفصيلي لتكاليف التطبيقات المختلفة للعمليات الثابتة	التكرار	٠	٣	١٢	٤١	٦٥	٤.٣٨	٠.٧٦	٨٧.٦
	%	٠	٢.٥	٩.٩	٣٣.٩	٥٣.٧			
يحدد نظام (TDABC) بيانات وقت الدورة بصورة لا تقبل الجدل إلا ان التكاليف عادة ماتتضمن مدخلات شخصية لمديرى الإدارات وخاصة أن الإدارات تؤدي عدة نشاطات مما قد يشوه بيانات النظام	التكرار	٠	١	١٢	٦٩	٣٩	٤.٢٠	٠.٦٤	٨٤.٠
	%	٠	٠.٨	٩.٩	٥٧.٠	٣٢.٢			
يوجد مشاكل في قياس الزمن (الوقت) خصوصا في الأنشطة الخدمية بسبب ان مرات (أوقات) نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة وربما هذا يؤدي إلى تشوه في حساب التكلفة بوجب هذا النظام	التكرار	٠	٠	٣٢	٢٥	٦٤	٤.٢٦	٠.٨٥	٨٥.٢
	%	٠	٠	٢٦.٤	٢٠.٧	٥٢.٩			
الإقتراض بسهولة بأن الطاقة العملية تمثل من ٨٠%-٨٥% من الطاقة	التكرار	٠	٢	١٩	٣٧	٦٣	٤.٣٣	٠.٧٩	٨٦.٦
	%	٠	١.٧	١٥.٧	٣٠.٦	٥٢.١			

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
النظرية قد يبدى الإرتياب فى دقة نتائج نظام التكاليف									
الإدعاء بأن نظام (TDABC) يؤدى إلى دقة أكبر حيث لا يوجد دليل تجريبي لإثبات هذا الإدعاء ومن الصعب التوفيق بين هذا الإدعاء والإقتراح بأن هذا النظام يجب أن يستخدم تقديرات لأوقات الدورة التشغيلية	التكرار	٠	٠	٢٦	٣٤	٦١	٤.٢٨	٠.٨٠	٨٥.٦
يتطلب الحصول على نتائج دقيقة باستخدام نظام (TDABC) توفير بيانات من برامج معدة ألبا ويتم تحديثها بصورة منتظمة ، أما إذا كانت البيانات قديمة أو مبنية على تقديرات فإن معلومات التكلفة الناتجة قد تتضمن أخطاء جوهرية خاصة مع زيادة عدد العمليات	التكرار	١	١	١٤	٤٤	٦١	٤.٣٤	٠.٧٨	٨٦.٨
يتطلب لتطبيق نظام (TDABC) بنجاح وإستخدام المعلومات الناتجة منه بفاعلية تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد المنشأة ERP ، ونظام إدارة علاقات الزبائن CRM	التكرار	٠	٠	٨	٤٧	٦٦	٤.٤٧	٠.٦٢	٨٩.٤
تطبيق نظام (TDABC) فى الفنادق التى لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات ربما تواجه مشاكل فى تطبيق	التكرار	٠	٠	١	٤٥	٧٥	٤.٦١	٠.٥٠	٩٢.٢

العبارة	التكرار / النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %
النظام								
مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في نظام (TDABC) ليست إكتشافا حديثا حيث نوقشت هذه القضية في الدراسات السابقة	التكرار	٠	٠	٣	٤١	٧٧		
	%	٠	٠	٢.٥	٣٣.٩	٦٣.٦	٤.٦١	٩٢.٢
المتوسط العام للمحور						٤.٣٩		

بتحليل الجدول (١٤) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب آرائهم في معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ ، حيث يمكن ترتيب الفقرات وفقا للوزن النسبي كما يلي:

(١) جاء في المرتبة الاولى العبارة " تطبيق نظام (TDABC) في الفنادق التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات ربما تواجه مشاكل في تطبيق النظام " بوزن نسبي بلغ ٩٢.٢% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٥٠ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٦١ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٢) جاء في المرتبة الاولى ايضا العبارة " مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في نظام (TDABC) ليست إكتشافا حديثا حيث نوقشت هذه القضية في الدراسات السابقة " بوزن نسبي بلغ ٩٢.٢% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٥٣ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٦١ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٣) جاء في المرتبة الثانية العبارة " يتطلب لتطبيق نظام (TDABC) بنجاح وإستخدام المعلومات الناتجة منه بفاعلية تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد المنشأة ERP ، ونظام إدارة علاقات الزبائن CRM " بوزن نسبي بلغ ٨٩.٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٢ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٤٧ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٤) جاء في المرتبة الثالثة العبارة " يركز نظام (TDABC) على تكاليف الإنتاج ويفشل في إنشاء ملخص تفصيلي لتكاليف التطبيقات المختلفة للعمليات الثابتة " بوزن نسبي بلغ ٨٧.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٦ مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٣٨ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

(٥) جاء في المرتبة الرابعة العبارة " يتطلب الحصول على نتائج دقيقة باستخدام نظام (TDABC) توفير بيانات من برامج معدة ألياً ويتم تحديثها بصورة منتظمة ، أما إذا كانت البيانات قديمة أو مبنية على تقديرات فإن معلومات التكلفة الناتجة قد تتضمن أخطاء جوهرية خاصة مع زيادة عدد العمليات" بوزن نسبي بلغ ٨٦.٨% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٨. مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٣٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٦) جاء في المرتبة الخامسة العبارة " الإفتراض بسهولة بأن الطاقة العملية تمثل من ٨٠%-٨٥% من الطاقة النظرية قد يبدي الإرتياب فى دقة نتائج نظام التكاليف " بوزن نسبي بلغ ٨٦.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٧٩. مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٣٣ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٧) جاء في المرتبة السادسة العبارة " الإدعاء بأن نظام (TDABC) يودى إلى دقة أكبر حيث لا يوجد دليل تجريبي لإثبات هذا الإدعاء ومن الصعب التوفيق بين هذا الإدعاء والإقتراح بأن هذا النظام يجب أن يستخدم تقديرات لأوقات الدورة التشغيلية " بوزن نسبي بلغ ٨٥.٦% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٨٠. مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٢٨ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٨) جاء في المرتبة السابعة العبارة " يوجد مشاكل فى قياس الزمن (الوقت) خصوصاً فى الأنشطة الخدمية بسبب ان مرات (أوقات) نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة وربما هذا يودى إلى تشوه فى حساب التكلفة بوجب هذا النظام " بوزن نسبي بلغ ٨٥.٢% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٨٥. مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٢٦ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

(٩) جاء في المرتبة الثامنة العبارة " يحدد نظام (TDABC) بيانات وقت الدورة بصورة لا تقبل الجدل إلا ان التكاليف عادة ماتتضمن مدخلات شخصية لمديرى الإدارات وخاصة أن الإدارات تؤدي عدة نشاطات مما قد يشوه بيانات النظام " بوزن نسبي بلغ ٨٤% وبلغ الانحراف المعياري ٠.٦٤. مما يشير الى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي الذي بلغ ٤.٢٠ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠).

بلغ المتوسط العام لاجابات عينة الدراسة حول محور معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت فى الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ بلغ (٤.٣٩)، والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ - ٥.٠٠)،

ويتفق ذلك دراسة (Kaplan & Anderson, 2004) حيث يرى وجود بعض المشاكل التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، مثل إرتفاع تكاليف التطبيق، وصعوبة تحديد الأنشطة، من خلال تطوير هذا النظام إلى نظام يعتمد زمن النشاط أساساً في توزيع التكاليف العامة، وهو نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، كما يرى (رزق، ٢٠١٠) ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يتطلب وجود تقنيات عالية لمعالجة البيانات، وتقتصر الإنحرافات التي يكشف عنها على الإنحرافات في حجم الأعمال دون الكشف عن الإنحرافات في تكلفة الطاقة، كما يعتمد بشكل كبير على نظم التكاليف المعيارية والأوقات المعيارية التي تشكل أساس النظام وما قد يترتب على ذلك من مشاكل عدة.

اختبار صحة الفروض:

تتمثل الفرضية الاولى للبحث في: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.

وقد تم اختبار صحة الفرضية الثالثة باستخدام اختبار (t test) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) باستخدام برنامج SPSS كما يلي:

جدول (١٥): اختبار (t test) للفرضية الثالثة للدراسة

المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري للمتوسط	اختبار t	٩٥ % فترة الثقة		احتمال الدلالة p
				الحد الأدنى	الحد الأعلى	
٤.٤٤	٠.٢٣٧	٠.٠٢٢	٢٠٦.٠٧٦	٤.٤٠	٤.٤٨	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ان احتمال الدلالة p اصغر من مستوى معنوية (٠.٠٥) ومن ثم فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة انه " توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

تتمثل الفرضية الثانية للدراسة في: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ

وقد تم اختبار صحة الفرضية الرابعة باستخدام اختبار (t test) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) باستخدام برنامج SPSS ويتضح من الجدول التالي ان احتمال الدلالة p اصغر من مستوى معنوية (٠.٠٥) ومن ثم فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة انه " توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.

جدول (١٦): اختبار (T test) للفرضية الرابعة للدراسة

احتمال الدلالة P. value	٩٥ % فترة الثقة لفرق بين الوسطين		اختبار T	الخطأ المعياري للمتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
	الحد الاعلى	الحد الادنى				
٠.٠٠٠	٤.٤٥	٤.٣٣	١٥٠.١٦٤	٠.٠٢٩	٠.٣٢٢	٤.٣٩

النتائج والتوصيات

نتائج البحث:

١- النتائج النظرية

• يتميز نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه يسهم في توزيع عناصر الأعباء الإضافية على أساس مجتمعات التكاليف، ويصنف الأنشطة حسب القيمة المضافة، كما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية، بالإضافة الى خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين مستوى الأداء.

• يواجه نظام التكلفة على أساس النشاط بعض الانتقادات مثل صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات، كما انه لا يقضي على مشكلة تخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فضلاً عن طول الوقت المستنفذ في حصر ومعالجة بيانات التكاليف، وصعوبة تحديد محركات التكلفة ووحدات التكلفة، كما قد يتعارض تطبيق هذا النظام مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل: مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق.

النتائج العملية

• من حيث البيانات الشخصية تبين ان الغالبية العظمى من عينة الدراسة من الذكور بنسبة ٩٩.٢ %، وأنه جاء في المرتبة الاولى من حيث العمر ٥٥ سنة فاكثر بنسبة (٦٢.٨ %)، اما من حيث عدد سنوات الخبرة فقد جاء في المرتبة الاولى ١٥ سنة فاكثر بنسبة (٦٩.٤ %) ومن حيث المستوى التعليمي جاء في المرتبة الاولى التعليم الجامعي بنسبة (٩٦.٧ %)

• جاء متوسط استجابات عينة الدراسة مرتفعة حول محور مدى تطبيق فنادق الخمس نجوم المدرجة في دليل الفنادق المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور ٤.٤٠ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

• جاء متوسط استجابات عينة الدراسة مرتفعة حول محور مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ حيث بلغ المتوسط

الحسابي العام للمحور ٤.٤٤ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

• جاء متوسط استجابات عينة الدراسة مرتفعة حول محور معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور ٤.٣٩ والذي يدل على وقوع الاجابة في المدى موافق بشدة الذي يتراوح بين (٤.٢٠ – ٥.٠٠).

• اوضح التحليل الاستدلالي قبول الفرضية البديلة الثالثة انه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول مميزات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.

• اوضح التحليل الاستدلالي قبول الفرضية البديلة الرابعة انه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في الفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ.

توصيات البحث

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فيمكن إقتراح بعض التوصيات الآتية:-

• تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمة الواحدة بشكل أكثر ملائمة وموضوعية من إستعمال الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الفنادق المصرية الخمس نجوم بشرم الشيخ.

• إن استخدام الأساليب الحديثة الذي يتمثل في أسلوب (TDABC) من قبل الفنادق وذلك من أجل حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل ويتم توزيعها بشكل أفضل وأكثر عدالة على الأقسام الأخرى المساندة، وذلك من أجل تفادي التحميل الخاطئ للتكلفة ولما يساهم به هذا النظام من تخصيص سليم للتكلفة وإتخاذ قرارات مالية رشيدة.

• ضرورة توعية الإدارة العليا لفنادق الخمس نجوم بشرم الشيخ بأهمية تبنى وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصا نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك لتجاوزه سلبيات اسلوب (ABC) والاسلوب التقليدي في عملية تحديد الوقت اللازم لكل نشاط من الأنشطة ولما يوفره من مزايا عديدة منها تخفيض التكاليف غير المباشرة وبالتالي تعظيم الربحية وتقليل الوقت المستخدم في تأدية الخدمات للنزلاء وغيرها من المزايا والتي تؤدي إلى تطوير الأداء المالي للفندق.

• تدريب العاملين والمحاسبين بصورة مستمرة لمواكبة التطورات المتغيرة لأنظمة التكاليف الحديثة.



التوصيات المقترحة لأبحاث مستقبلية:-

لفتح آفاق أمام الباحثين ، على سبيل المثال لا الحصر

١- إجراء دراسة للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ونظام تخطيط موارد المنشأة (ERP) Enterprise Resources Planning .

٢- إجراء دراسة للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ونظام بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) Balance Score Card .

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو العنين ، نسمة محمود (٢٠١٤)، مدخل مقترح لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المنشآت الصناعية : دراسة حالة في صناعة الأغذية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة.

إبراهيم، الهادي آدم محمد؛ خالد، حسن عوض حسن؛ مضوى، عبد الباقي مضوى العشا (٢٠١٩)، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في زيادة الميزة التنافسية في منظمات الأعمال السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث العدد الخامس المجلد الثالث.

الرشيدى، طارق (٢٠١٩)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TD & ABC) "مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١.

باسيلى ،مكرم عبد المسيح (٢٠١٤)، "المحاسبة الإدارية :مدخل معاصر"، المكتبة العصرية.

بركات ،ايه سمير محمد (٢٠١٧)، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكلفة الخدمات الفندقية: مع دراسة حالة في بيئة الأعمال المصرية " مجلد ٤١ العدد ٢.

حاتم، كريم كاظم (٢٠١٥)، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية : (دراسة تطبيقية في فندق النجف). جامعة الكوفة كلية الإدارة والإقتصاد ،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية. مج. ١١، ع ٣٢ .

حمدان، حسام عيسى، عبد الرحمن (٢٠١٤)، أثر تطوير الأنظمة المحاسبية على الأداء المالى فى المنشآت الفندقية، "دراسة ميدانية على فنادق الخمس نجوم فى الأردن"، جامعة الشرق الأوسط ،كلية الأعمال ، قسم المحاسبة والتمويل. حجاج، محمد أحمد (٢٠٢٠)، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.

رحيل، خالد محمد، وصداقة، زينب رجب (٢٠١٦)، أثر التكامل بين إسلوبى القياس المرجعى والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على تعزيز الميزة

- التنافسية المستدامة دراسة ميدانية، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، مجلد ٣٢ عدد (٥).
- رزق، محمود عبد الفتاح أبراهيم (٢٠١٠)، "نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأداة لتوفير البيانات اللازمة لحسن إستغلال الموارد المتاحة بالتطبيق على قطاع الصحة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد (٣٤) ملحق عدد (١) م.
- فرحات، منى خالد (٢٠١٥)، نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية. المجلة العربية للإدارة.
- عوذه، أحمد حماده سعيد (٢٠١٦)، تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة الموجه بالوقت في قطاع الفنادق في الأردن: دراسة حالة. (أطروحة ماجستير). جامعة الإسراء، الأردن.
- علوان، عبد الرضا (٢٠١٩)، أثر تنويع الخدمات الفندقية على الإيرادات في صناعة الفنادق العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والسبعون.
- عمار، قدوري والعربي، ابن عواق (٢٠٢٠)، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDAB" في تحسين أداء المؤسسة و دعم موقفها التنافسي : دراسة حالة فندق و مطعم الربيع سطيف، مجلة تنمية الموارد البشرية، مج. ١١، ع. ١، ص ص. ٢٣٣-٢٥٨.
- سامي، مجدي (٢٠٢٠)، "مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف"، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٢٢، العدد ٢.
- سيد، أيمن (٢٠٠٩)، "استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١، العدد ٢.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Ali,H., (2011), "Using Time –Driven Activity Based Costing for enhancing cost Reduction in the mobile Telecommunication industry in Egypt An Empirical Study ",Master Thesis,Cairo university,2011.

- Barrett, R., (2015), "Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", Business Performance Management Magazine, March.
- Dalci,I,Tanis,V.,& Kosan,L., (2009), Customer Profitability analysis with time-driven activity-based costing:a case study in a hotel ,International journal of contemporary hospitality management ,Vol.22 No.5.
- Everaert P. , Bruggeman W. , Sarens G. , Aderson S. & Levant Y. ,(2008), " Cost Modelling in Logistics using Time-Driven ABC: Experience from a Wholesaler " ,International Journal of Physical Distribution and Logistics Management, Vol. 38,No. 2 , 2008.
- Garrison R., Noreen, E., Brewer, P (2012), "Managerial Accounting", 14th ed, McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York
- Kaplan, R. and Anderson, S.(2004), "Time–Driven Activity–Based Costing", Harvard Business Review, Vol. 82, No. 11, 2004.
- Kaplan R., & Anderson S. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing, A Simpler and More Powerful path to higher profits.
- Kaplan, R. Witkowski, M., Abbott, M. and Guzman, A.(2014), "Using Time–Driven Activity Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities in Healthcare", The Journal of Healthcare Management, Vol. 59, No. 6, 2014.
- Horngren C., Datar T., Strikant M. & Foster G (2011), Cost Accounting: A Managerial Emphasis.14th ed, Englewood Cliffs, Prentice-Hall.

- Lambino C (2007), "Time driven activity based costing", Government Finance Review, vol. 23, No. 4.
- ÖKER, F.& ADIGÜZEL, H. (2010), Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company, Jcaf (2010), Nov-Dec
- Moscove, Stephen A., & Wright Arnold A. (2013), "cost accounting with : managerial Application " Houghton , mifflin co.
- Sophie Hoozée & Stephen C Hansen (2014), " A Comparison of Activity-based Costing and Time-driven Activity-based Costing", Faculty and Researchers Collection.