

Year: 2023

Volume: 13

Issue: 1

**Journal of Current Researches  
on Business and Economics  
(JoCReBE)  
ISSN: 2547-9628**



<http://www.jocrebe.com>

## **The role of hotel sector cost systems in developing competitive advantage: An applied study of a sample of first-class hotels in Baghdad**

Raed Naeem RASHED<sup>1</sup>

### **Keywords**

Hotel sector, competitive advantage, cost systems.

### **Abstract**

The current research seeks to identify the role of hotel sector cost systems in developing the competitive advantage. In order to achieve the objectives of the current research, the researcher relied on the analytical descriptive approach through a sample of workers in first-class hotels in Baghdad amounted to (150) individuals according to a group of demographic variables. In order to collect the necessary data and information, a questionnaire was designed consisting of three parts, the first about the demographic variables of the sample, the second about cost systems, and the third about their competitive advantage. The researcher verified the validity and reliability of the tool, and after applying it to the research sample, the study reached the following results:

1. The hotel cost systems in the first-class hotels in Baghdad are largely achieved, as it obtained a weighted average (2.40) with a weight percentile of (80%).
2. The hotel's market share has been achieved to a large extent, as the paragraphs obtained a weighted average above (2), which was the total weighted average of the field.
3. The items in the field of quality development for hotels are achieved to a certain extent among the sample, where all the items got a weighted mean above (2) with a total weighted average for the field (2.39).
4. There is a statistically significant effect of cost systems in developing the competitive advantage of first-class hotels in Baghdad, as the value of the correlation coefficient (R) was (0.78), which is a statistically significant value and indicates the degree of statistically significant correlation between the independent variable and the dependent variable, and the value of ( R-square (0.61), which is a statistically significant value that explains the ability of cost systems to develop the competitive advantage of first-class hotels; As the cost systems explain (61%) of the change in the competitive advantage of first-class hotels, and the test value (F) was (93.34) with a statistical significance of (0.00).

### **Article History**

Received  
10 Jan, 2023  
Accepted  
27 Apr, 2023

<sup>1</sup> Corresponding Author. ORCID: 0000-0003-1087-7626. Faculty of Engineering, Wasit University, khuddur.abbj@yahoo.com

دور نظم تكاليف القطاع الفندقى فى تطوير الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية لعينه من فنادق  
الدرجة الاولى فى بغداد)

م.م. رائد نعيم راشد

**Raed Naeem Rashed**

كلية الهندسة/ جامعة واسط

**Faculty of Engineering, Wasit University**

**E-Mail: khuddur.abbj@yahoo.com**

المخلص

نسى من خلال الدراسة الى بيان الدور الذى يقوم به نظم القطاع الفندقى فى عمليات التطوير المتعلقة بالميزة التنافسية من خلال تطبيق الدراسة على مجموعة من الفنادق التى تصنف ضمن الدرجة الاولى فى بغداد. ومن اجل ذلك تبنت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى من خلال تطبيق الاستبانة على عينة من الموظفين العاملين فى فنادق الدرجة الاولى بلغت (150) فرد محكومة بعدد من المتغيرات الديمغرافية، ولجمع البيانات اعتمدت الدراسة على الاستبانة كونها اداة مناسبة لاهداف البحث الحالى، وبعد ان تحقق الباحث من صدق وثبات الاستبانة، وتطبيقها على عينة البحث توصلت الدراسة الى ما يلى:

1. حقق نظم التكاليف الفندقية فى فنادق الدرجة الاولى فى بغداد درجة عالية حيث حصلت على متوسط مرجح (2.40) ووزن (80%).
2. تم تحقيق الحصة السوقية للفندق بشكل كبير حيث حصلت الفقرات على متوسط مرجح أعلى من (2) وهو المتوسط المرجح الإجمالى لهذه المتغير.
3. تحققت فقرات مجال تطوير الجودة للفنادق إلى حد ما لدى أفراد العينة، حيث حصلت جميع الفقرات على متوسط مرجح أعلى من (2)، مع متوسط مرجح كلى للمجال (2.39).
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأنظمة التكلفة فى تنمية الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الاولى فى مدينة بغداد، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.78) R) وهى قيمة ذات دلالة إحصائية وتدل على درجتها لوجود علاقة إحصائية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وكانت قيمة (0.61) (R-square) وهى قيمة ذات دلالة إحصائية توضح قدرة أنظمة التكلفة فى تطوير الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الاولى. كما تفسر أنظمة التكلفة (61%) التغير الذى حدث فى الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الاولى، وكانت قيمة اختبار (F) (93.34) وذات دلالة إحصائية (0.00).

El papel de los sistemas de costes del sector hotelero en el desarrollo de ventajas competitivas (un estudio aplicado sobre una muestra de hoteles de primera clase en Bagdad)

milímetro. Raed Naeem Rashid

Raed Naeem Rashed

Facultad de Ingeniería/Universidad de Wasit

Facultad de Ingeniería, Universidad de Wasit

Correo electrónico: khuddur.abbj@yahoo.com

## Resumen

A través del estudio se busca esclarecer el papel que desempeñan los sistemas del sector hotelero en los procesos de desarrollo relacionados con la ventaja competitiva, aplicando el estudio a un grupo de hoteles clasificados como de primera clase en Bagdad, para ello se adoptó el método descriptivo. enfoque analítico aplicando el cuestionario a una muestra de Los empleados que trabajan en hoteles de primera categoría ascendieron a (150) individuos, regido por una serie de variables demográficas. Para recopilar datos, el estudio se basó en el cuestionario ya que es una herramienta adecuada para los objetivos de la presente investigación. Después de que el investigador verificó la validez y confiabilidad del cuestionario y lo aplicó a la muestra de la investigación, el estudio concluyó lo siguiente:

1. Los sistemas de costes hoteleros en hoteles de primera categoría de Bagdad obtuvieron una puntuación alta, obteniendo una media ponderada de (2,40) y un peso de (80%).
2. La participación de mercado del hotel se logró de manera significativa, ya que los ítems obtuvieron un promedio ponderado superior a (2), que es el promedio ponderado general de esta variable.
3. Los ítems del ámbito de desarrollo de la calidad para hoteles se alcanzaron en cierta medida entre los miembros de la muestra, ya que todos los ítems obtuvieron una media ponderada superior a (2), con una media ponderada global del ámbito (2,39).

4. Existe un efecto estadísticamente significativo de los sistemas de costos en el desarrollo de la ventaja competitiva de los hoteles de primera clase en la ciudad de Bagdad, ya que el valor del coeficiente de correlación (R) alcanzó 0,78, que es un valor estadísticamente significativo y su grado indica la existencia de una relación estadística. Existe una relación estadísticamente significativa entre la variable independiente y la variable dependiente. El valor de (R-cuadrado) fue (0.61), el cual es un valor estadísticamente significativo que demuestra la capacidad de los sistemas de costos en el desarrollo. la ventaja competitiva de los hoteles de primera clase. Los sistemas de costos también explican (61%) el cambio ocurrido en la ventaja competitiva de los hoteles de primera categoría, y el valor de la prueba (F) fue (93,34) y estadísticamente significativo (0,00).

مقدمة

بدأت محاسبة التكاليف تحتل مكانها في كافة المؤسسات والشركات بعد ظهور الثروة الصناعية وزيادة حجم الإنتاج وتراكمه من جهة، والتطورات الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية من جهة أخرى. لذلك تعتبر أنظمة التكلفة من الأنظمة المحاسبية التي تتأثر بالبيئة المحيطة حيث أن التغيرات التي تحدث في بيئة الإنتاج تتضمن التكنولوجيا الحديثة الاستخدام المكثف للتكنولوجيا المتقدمة.

العالم اليوم يشبه قرية صغيرة بلا حدود مما أدى إلى ضرورة الإسراع في العمل الإداري وإيجاد البدائل واتخاذ القرارات المحاسبية المناسبة لتعظيم الأرباح وتقليل التكاليف وتحسين جودة الخدمات مما أدى إلى ضرورة لتطوير أو السعي لتطوير أنظمة التكلفة.

ان وسائل محاسبة التكاليف تطورت كما تطورت اجراءاتها كنتيجة لتطور اهدافها والحاجة الى بياناتها في كلفة المشروعات المختلفة, ولم يعد دور محاسبة التكاليف يقتصر على الميدان الصناعي والذي لعبه في دورا بارزا في ترشيد القرارات الادارية, فقد امتد اهتمامها الى ميادين اخرى مثل قطاع الفنادق...وعدت محاسبة التكاليف تخدم اهداف الفنادق على اختلاف انواعها وتتطور وتتجدد مع الزمن لتيسير تطور الحياة الاقتصادية .

ومع اشتداد المنافسة وتطور العمل الفندقي على المستوى الدولي وعولمة السوق السياحية والفندقية اضحت الادارة الفندقية امام تحديات كبيرة وتنافس محموم وادركت تلك الادارات انها لكي تستمر عليها ان تمتلك سمات خاصة بأدائها وتقديم خدماتها بحيث تختلف بها عن بقية المنظمات العامة وهو ما يمكن التعبير عنه بالميزة التنافسية .

تمثل فنادق الدرجة الاولى في العراق قطاعا هاما من قطاع الاقتصاد الوطني, يوجد العديد منها في ارجاء مختلفة من العراق وفي العاصمة بغداد تحديدا, وتقوم هذه الفنادق بتقديم الخدمات الى القطاع السياحي وذلك في محاولة لاستقطاب السياح من مختلف دوال العالم مما يشكل عاملا مهما في دعم الاقتصادي الوطني .

### الفصل الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة

تمهيد: سنتقدم في هذا الفصل مجمل منهجية البحث من خلال بيان مشكلة واهمية واهداف وفرضيات البحث فضلا عن الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع البحث الحالي :

#### المبحث الاول : منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث

تواجه المنشآت الفندقية تحديات كبيرة في ظل الظروف الراهنة, حيث تعاني الفنادق في العراق من ارتفاع عناصر التكلفة وانخفاض مستوى أدائها. ويشير واقع المنشآت الفندقية بشكل عام إلى أن مستوى نجاح أي منشأة يعتمد على مدى امكانية تطوير تكاليفها وفي نفس الوقت امكانية تحقيق ميزة تنافسية جيدة في السوق. يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال التالي:

هل بالإمكان تحديد دور لنظم تكاليف القطاع الفندقي ومدى علاقتها في تطوير ميزتها التنافسية (دراسة تطبيقية لعينه من فنادق الدرجة الاولى في بغداد) ؟

ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة التالية :

1. هل هنالك اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير الحصة السوقية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد ؟

2. هل هنالك اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير النوعية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد ؟

ثانيا: اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من خلال الاتي:

1. اهمية تطوير نظم التكاليف الحديثة المعاصرة من اجل تخفيض الكلف بالنسبة للمؤسسات الخدمية كالفنادق من اجل تعظيم ارباحها .

2. اهمية الميزة التنافسية بالنسبة للقطاع الفندقي في بغداد, حيث شهد هذا القطاع منذ ما يقارب من سنتين نشاط سياحي من داخل وخارج العراق مما انعكس على الميزة التنافسية لهذا القطاع .

3. يعد القطاع الفندقي في العراق احد القطاعات الهمة التي تدعم الاقتصاد المحلي, لذلك يجب الاهتمام به وتطوير انظمة التكاليف فيه من خلال تعزيز الميزة التنافسية فيه .

4. امكانية الخروج بمجموعة من التوصيات الى الجهات المختصة التي لها علاقة بموضوع البحث من اجل تطوير الواقع الفعلي للقطاع الفندقي .

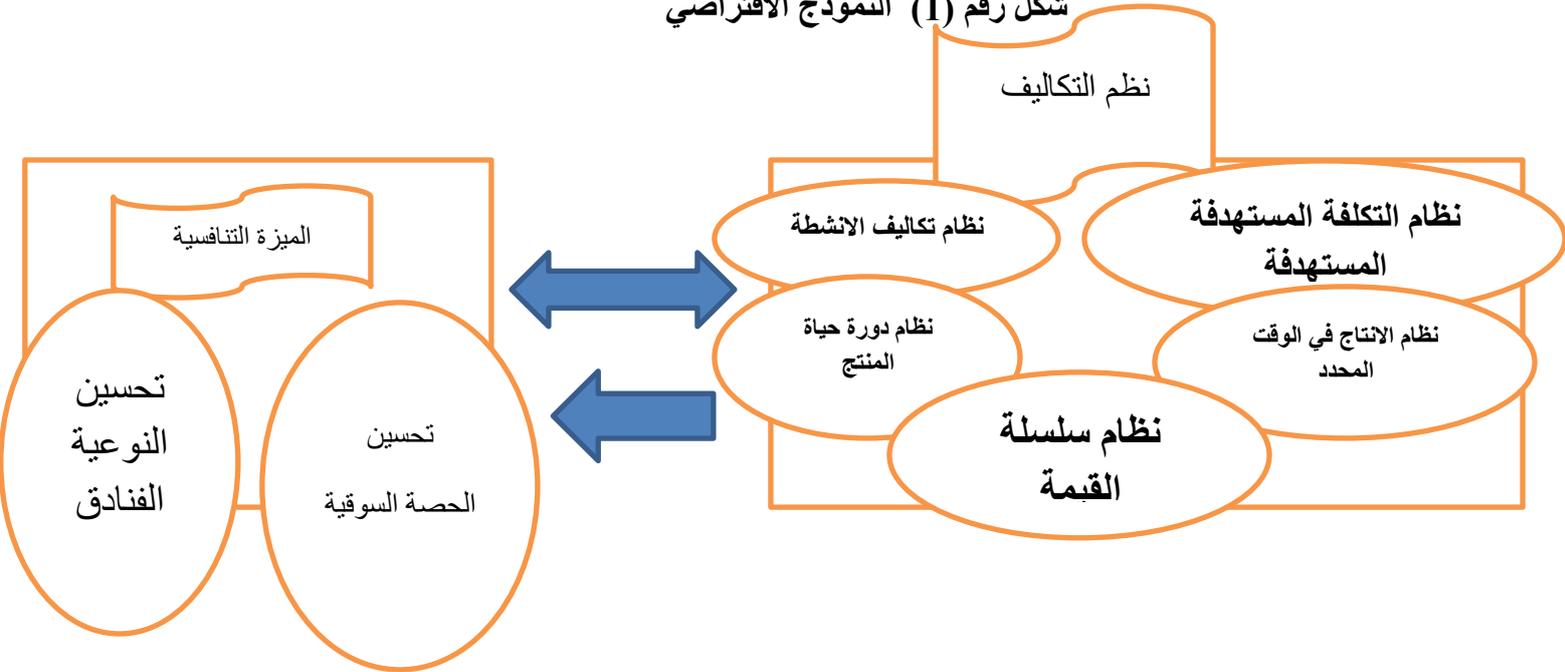
ثالثا: اهداف البحث

تسعى الدراسة الحالية الى التعرف على :

1. تحديد دور نظم التكاليف في فنادق الدرجة الاولى في بغداد
2. تحقيق الميزة التنافسية بين فنادق الدرجة الاولى في بغداد
3. ايجاد علاقة ما بين دور نظم تكاليف القطاع الفندقي في تطوير ميزتها التنافسية

رابعا: المخطط الفرضي

شكل رقم (1) النموذج الافتراضي



فرضيات البحث

1. لا يوجد اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير الحصة السوقية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد .
2. لا يوجد اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير النوعية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد .

سابعا: منهج البحث

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي. واستخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة البحث المختارة، وذلك من خلال فحص علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة.

والمحور الثاني: الدراسات السابقة

تساهم الدراسات السابقة في بلورة فكرة واضحة للباحث عن مسار واتجاه العمل وتمكنه من تقييم مدى توافق نتائج دراسته أو اختلافها مع الدراسات السابقة. ولذلك تم الحصول على مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية، على النحو التالي:

اولا: الدراسات المتعلقة بنظم التكاليف

دراسة (Pineno, 2011) ، بعنوان : " بطاقة الأداء المتوازن مع نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت : النهج التدريجي لادارة التكلفة في مجال الرعاية الصحية "

"هدفت الدراسة لصياغة نموذج بطاقة الاداء المتوازن باستخدام نظام التكاليف المبني على الانشطة الموجه بالوقت ، من خلال البيانات المالية وغير المالية، وتحليل مساهمة الربح في قطاع الصحة بالولايات المتحدة الامريكية، وتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات في مدينة واشنطن ، واهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ان النهج التدريجي لبطاقة الاداء المتوازن" .

دراسة (Hajjha, Alishah, 2011)، بعنوان " تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة الموجه بالوقت وتحليل ربحية الزبون في صناعة الضيافة " التطبيق في ايران " .

"هدفت الدراسة الى بيان جدوى التطبيق الزمني لنظام التكلفة المبني على الأنشطة الموجه بالوقت في قطاع الضيافة وتحليلات الربحية من مختلف فئات المستهلكين الإيرانيين. وتمت مقارنة نتائج هذا النظام مع تلك في نظام التكاليف التقليدية في فندق في ايران اسمه بارزيان (كدراسة حالة). وظهرت النتائج ان استخدام النظام كنموذج بالمقارنة مع النظام التقليدي القائم في فندق بارزيان، يوفر المزيد من البيانات المناسبة على التكلفة والربحية من العملاء، ايضا يميز النموذج المقترح لانشطة القيمة غير المضافة ويوضح القدرة الحقيقية من كل انحاء الفندق، لذلك فان مديري شركات الخدمات، وخاصة في قطاع الضيافة، يمكنهم حساب الوقت اللازم للأنشطة في معادلة النظام. وبالتالي يمكنهم القيام بالاجراءات اللازمة لتقليل هذا الوقت وزيادة ربحية الفنادق" .

ثانيا: لدراسات المتعلقة بالميزة التنافسية

دراسة (Chang, 2011) وبعنوان :

(تأثير الاخلاقيات البيئية للشركات على الميزة التنافسية : الدور الوسيط للابتكار الاخضر)

"هدفت هذه الدراسة لاستكشاف التأثير الايجابي للاخلاقيات البيئية للشركات على الميزة التنافسية في الصناعة التحويلية التايوانية عن طريق الدور الوسيط لاداء الابتكار الاخضر. وتقسم هذه الدراسة الابتكار الاخضر الى ابتكار المنتجات الخضراء وابتكار العمليات الخضراء. وظهرت النتائج التجريبية ان الاخلاقيات البيئية للشركات تؤثر بشكل ايجابي على ابتكار المنتجات

الخضراء وابتكار العمليات الخضراء. بالإضافة الى ذلك، تتحقق هذه الدراسة من ان ابتكار المنتجات الخضراء يتوسط العلاقة الايجابية بين الاخلاقيات البيئية للشركات والميزة التنافسية ، الا ان الابتكار في العمليات الخضراء لايفعل ذلك . لذلك، لايمكن للاخلاقيات البيئية للشركات ان تؤثر فقط على الميزة التنافسية فقط، بل تؤثر ايضا بشكل غير مباشر من خلال ابتكار المنتجات الخضراء في الصناعة التحويلية التايوانية" .

**دراسة : (Ljubojevic et al., 2012) بعنوان : (المسؤولية الاجتماعية والمزايا التنافسية للشركات في صربيا)**

"ينعكس هدف هذه الدراسة من خلال فهم تطبيق مفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركات كوسيلة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. وتم استخدام طريقة المسح الشامل للشركات على شكل وثائق واستبيانات خاصة من اجل الحصول على آراء ذات صلة من مديري المؤسسات المالية فيما يتعلق بالآثار العملية للمسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية المستدامة. وقد اشار ادراك المستجيبين للانشطة الاستراتيجية لشركاتهم والمتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات الى وجود صلة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات ودورها التنافسي. ويؤكد المستجيبون بقوة على ان المسؤولية الاجتماعية للشركات تساعد على خلق استدامة الشركة ، وتحسين من موقعها، وتعتبر حاسمة في تحديد سمعة الشركة" .

### **الفصل الثاني : اطار نظري**

تمهيد: سنتطرق في هذا الفصل الى مجمل الاطار النظري المتعلق بمتغيري البحث الحالي(نظم التكاليف,الميزة التنافسية) في فنادق الدرجة الاولى في بغداد وكما يلي:

### **المبحث الاول: نظم التكاليف**

#### **مفهوم التكلفة**

تنفق الوحدات الاقتصادية في سبيل أداء واجباتها جزءاً من مواردها، ممثلة في مكون المواد، وعنصر العمل، وعنصر الخدمات الصناعية الأخر. ويسمى هذا الإنفاق التكلفة. لقد أعطى عدد من الكتاب معاني مختلفة للتكلفة لتحديد مفهوم التكلفة، وذلك حسب الجزء الذي يتناوله الكاتب وفيما يلي نستعرض مفهوم التكلفة:

عادة ما يعرف المحاسبون التكلفة بأنها المورد الذي يتم التضحية به من أجل تحقيق هدف محدد. وتقاس التكلفة حسابياً بالقيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات (أحمد، 1997: 10). كما أوضح مؤلف آخر في تعريف التكلفة أن كلمة التكلفة تعني التضحية بالقيمة الاقتصادية من أجل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل (أحمد، 1982: 10)

يشير مصطلح التكاليف إلى مجموعة النفقات المدفوعة من أجل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل (نائل، 2007: 16). وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموعة النفقات المدفوعة من أجل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيرادات أو خدمات. منفعة ناتجة عن بيعه أو استعماله. وإذا لم تتحقق الإيرادات فإن النفقات المتكبدة تعتبر خسارة للمشروع (أحمد، 1989: 39).

وقد تم تعريف التكلفة على أنها بمثابة تضحية بسيطة بأشياء مادية أو حتى معنوية لها دلالة اقتصادية من أجل تحقيق منفعة في الوقت الراهن في المستقبل ويشترط أن لا تقل قيمتها في المستقبل (عبد الحقي، 1997: 14).

ومن خلال مراجعة التعريفات السابقة للتكلفة توصل الباحث إلى ما يلي:

1. التكلفة هي التضحية الطوعية بجزء من الموارد.
2. يمكن التعبير عن التكلفة بالوحدات النقدية.
3. من أجل الحصول على المنافع يجب على المشروع أن يتحمل تكاليف تعويض هذه المنافع.
4. يمكن التنبؤ بالتكلفة وتحديد قيمتها مسبقاً.
5. التكلفة تتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل.

يرى الباحث أن التكلفة هي تضحية اقتصادية يمكن قياسها نقداً، ويتحملها المشروع مقابل الحصول على خدمة أو منفعة من أجل تحقيق أهدافه وفق معايير محددة مسبقاً. وتختلف آثارها المحاسبية حسب العلاقة الزمنية القائمة بين توقيت الأضحية وتوقيت الحصول على المنفعة. إذا كانت التكلفة لا تتوافق مع خدمة أو منفعة، فإنها تعتبر خسارة لموارد المشروع.

#### اهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف الى تطوير مجموعة متعددة ومختلفة من الاهداف، وقد علمت محاسبة التكاليف منذ ظهورها على خدمة هدف اساسي واحد هو تحديد تكلفة الانتاج ، ولكن مع تحسن السوق الاقتصادي، وتنوع الحاجات والاستخدامات التي من اجلها تطلب بيانات التكاليف، اصبح الامر مهما لمحاسبة التكاليف ان تتطور وتتأقلم وتعمل على اشباع حاجات المؤسسات، فأصبحت اهداف نظام محاسبة التكاليف متعددة وشاملة.

وكشف الفراء (2012: 44) ان اهداف نظام محاسبة التكاليف تتمثل في :

استعمال الاسس المتعارف عليها في تحديد تكلفة الانتاج والخدمات والانشطة المتنوعة الاخرى بالمؤسسة بهدف الوصول الى تكلفة الوحدة المنتجة لأهداف محاسبية، ومساعدة الادارة على الرقابة على التكاليف، من خلال امدادها بالبيانات المهمة عن التكاليف بصورة تحليلية تجعلها قادرة على التعرف على نقاط الضعف التي تؤدي للإسراف. واخيراً، مساعدة المؤسسة في تحديد وتخطيط سياسات الانتاج والتشغيل والسياسة العامة للمؤسسة كخطة عمل بأمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة مع التكاليف الاخرى .

## نظم التكاليف الحديثة

يمكن النظر إلى أنظمة التكلفة الحديثة من منظور استراتيجي، وأهمها من وجهة نظر الباحث نظام التكلفة المستهدفة (TC)، ونظام تكلفة الأنشطة (ABC)، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT). ونظام دورة حياة المنتج (PLC)، ونظام سلسلة القيمة (VC):  
أولاً: نظام التكاليف المستهدفة (TC)

يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تقليل تكلفة المنتج خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، وذلك بسبب سرعة وحجم التوفير الكبير الذي يمكن تحقيقه في تلك المرحلة مقارنة بما يلي: مراحلها، مع الحفاظ على جودة المنتج، وقدراته الوظيفية، ودرجة الثقة العملاء" (فودة، 2007: 309).

كما يعرفه البعض بأنه "نشاط يهدف إلى تقليل تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج ومتطلبات العملاء الأخرى، وذلك من خلال دراسة جميع الأفكار المقترحة لخفض التكاليف خلال مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، من خلال دراسة وتقييم التصميمات المختلفة المتاحة لتقليل التكلفة" (عبد الدايم، 2001: 470).

### ثانياً: نظام تكاليف الأنشطة (ABC)

(Garrison, et, al., 2012) "يعرف نظام تكلفة النشاط (ABC) بأنه وسيلة لحساب التكاليف، وهو مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى التي من المحتمل أن تؤثر على القدرة الإنتاجية أيضاً كتكاليف ثابتة بالإضافة إلى تكاليف متغيرة، وأضاف أن نظام تكاليف النشاط (ABC) يستخدم عادة كمكمل لنظام التكاليف العادية في المنظمة وليس بديلاً عنه، في حين عرف (هورنجرين وآخرون، 2013) فهو النظام الذي يقوم بتصحيح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى من خلال التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي".

"كما يعرف نظام ABC تكاليف النشاط بأنها وسيلة لقياس التكاليف وأغراضها وأداء الأنشطة، حيث يتم توزيع التكاليف على الأنشطة على أساس مقدار استخدامها لمصادر التكلفة، ومن ثم يتم تخصيص التكاليف على أغراضها على أساس حجم استخدامها للأنشطة. لذا فإن نظام ABC يعرف العلاقة السببية بين ناقلات التكلفة والأنشطة" (Gox, James, 2012:92)

ثالثاً: نظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) ".

"يرى المطرنة (2007: 32) أن نظام الإنتاج في الوقت المناسب يعتمد على التكنولوجيا لتقليل الهدر وقت الشراء والإنتاج، والاستغناء عن كافة أنواع المخزون بما يؤدي إلى خفض التكاليف للمستهلك، فهو عملية الإنتاج وزيادة الإنتاج وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب وبكميات محددة".

"يعتمد الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) على الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بجودة مناسبة، مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طريقة الأداء. الأنشطة، والاستفادة الجيدة من الموارد بأفضل طريقة ممكنة. تقوم فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب على ضرورة الوصول إلى الحد الأدنى من مستويات المخزون، سواء بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج قيد التشغيل أو الإنتاج النهائي، باعتبار أن تراكم المخزون يعني تكبد تكاليف يمكن تجنبها إذا تم وصول المخزون إلى أدنى مستوى له، ورغم أن وجود نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعني نظرياً وصول مستوى المخزون إلى السوق، إلا أن ذلك غير ممكن عملياً".

رابعاً: نظام دورة حياة المنتج (PLC).

"لخص بلوخز (2002: 145) مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج بأنه "تقدير للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج" ووصفها بأنها تقنية تساعد على تحديد المنتج والتحكم فيه خلال دورة حياته "البحث والتطوير". والتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع".

"تعتمد المحاسبة على دورة حياة المنتج على فلسفة جمع تكاليف الأنشطة التي تحدث خلال عمر المنتج منذ البداية وحتى تسليمه للعميل وربطها بهذا المنتج. ووفقاً لهذا المفهوم فإن هذه التكاليف تشمل تكلفة جميع الأنشطة التي تتم منذ بداية المنتج مروراً بتخطيط الإنتاج والتصميم الأولي والتصميم النهائي ومن ثم الإنتاج. وأخيراً كافة الأنشطة المتعلقة بتسويقه وتسليمه للعميل، بل يشمل أيضاً تكاليف الصيانة والضمان اللاحقة بعد تسليمه للعملاء وتكاليف الأقسام المالية والإدارية المرتبطة بهذا المنتج".

خامساً: نظام سلسلة القيمة (VC)

ويقصد بمصطلح سلسلة القيمة مجموعة من الأنشطة المترابطة، كل منها يضيف قيمة إلى النشاط السابق. لقد ركز الفكر الإداري جهوده على تقسيم أنشطة الشركة إلى عدة مجموعات من الأنشطة، توفر كل منها قيمة إضافية للنمو السابق

تعرض سلسلة القيمة كيفية انتقال المنتج من مرحلة المواد الخام حتى يصبح منتجاً نهائياً. ولذلك تقوم المنظمة بتقسيم عملها إلى مجموعات من الأنشطة، وكل جزء من أنشطة سلسلة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الإجمالية المقدمة للعميل، كما يساهم في جزء من إجمالي الأرباح لأن المفهوم الأساسي لسلسلة القيمة هو "إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وقياس المساهمة في قيمة وربح كل جزء من السلسلة" (ماكميلان وتامبو: 2000: 11).

## المبحث الثاني الميزة التنافسية

### مفهوم الميزة التنافسية

يعتبر بورتر من أوائل المؤلفين في مجال الاقتصاد والإدارة الإستراتيجية وتحليل الميزة التنافسية للمنظمات. ويعتقد أن الميزة التنافسية لا تقتصر على الدولة، بل على المنظمة. تنشأ الميزة التنافسية بشكل أساسي من القيمة التي تمكنت المنظمة من خلقها لعملائها، بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار أقل مقارنة بأسعار المنافسين بفوائد متساوية، ومن خلال تقديم منتج بمزايا تعوض ارتفاع الأسعار (السعر مشحون). (بورتر، 1993: 54)

لقد تعددت مفاهيم الميزة التنافسية نتيجة لتعدد الأنشطة والمجالات التي تطبق فيها. ويعرفها الزعبي (2005: ص 138) بأنها: صفة أو مجموعة من الخصائص النسبية التي ينفرد بها التنظيم، والتي يستطيع الحفاظ عليها لفترة طويلة نسبياً لصعوبة تقليده، وخلال تلك الفترة كان يحقق له الفائدة ويمكنه من التفوق. المنافسون في الخدمات والسلع التي يقدمونها.

تُعرف التنافسية على مستوى المنظمة بأنها: القدرة على تزويد المستهلك بالمنتجات والخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق، مما يعني استمرار النجاح لهذه المنظمة في ظل غياب الدعم والحماية من الحكومة (آل- القحطاني، 2010: 32).

وكما يعرفها مرسى (1996: 3) بأنها: "ميزة أو عنصر تفوق للمنظمة يتحقق إذا اتبعت استراتيجية تنافسية محددة". ويرى بورت (1985: 19) أن الميزة التنافسية تنشأ بشكل رئيسي من القيمة التي تمكنت المنظمة من خلقها لعملائها، بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار أقل مقارنة بالمنافسين ذوي المزايا المتساوية، أو من خلال تقديم خدمات فريدة و فوائد في المنتج تعوض الزيادة المفروضة في الأسعار.

وقد عرفها (Willi, 2010) بأنها تحقيق التقدم عن المنافسين الآخرين، وتوسيع هذه الفجوة عنهم، من خلال الفرق بين القيمة المتحققة التي يحصل عليها الزبون، والقيمة المالية التي يدفعها لقاء حصوله على ذلك المنتج .

ولقد عرفها (مصطفى ، 2010: 76) على انها: " خدمة تقدمها المنظمة على نحو متميز مقارنة بما يقدمه المنافسون " .

وعرفها (ظلمية ، 2009: 76) بأنها " مجموعة من العوامل والامكانيات التي تمكن المنظمة من التغلب على منافسيها والتي تساعد على تحقيق اداء عال وعلى سبيل الاستمرار " .

### خصائص الميزة التنافسية :

تتفق كثير من الادبيات على عدد من الخصائص الاساسية للميزة التنافسية والتي يأتي في مقدمتها الاستمرارية والتجديد والمرونة، فيما اضافت العديد من المصادر خصائص اخرى يرون انها تسهم في تحسين الميزات التنافسية في المؤسسات :

حيث ذكر (الغالبى وادريس، 2011: 310) مجموعة من الخصائص للميزة التنافسية اهمها :

1. انها مستمرة ومستدامة .
2. يجب أن تكون متجددة وفقاً لمعطيات البيئة الخارجية من جهة وإمكانيات المنظمة ومواردها الداخلية من جهة أخرى.
3. أن تكون مرنة، وذلك من خلال إمكانية استبدال ميزة تنافسية بأخرى بسهولة ويسر.
4. يجب أن يتوافق استخدام المزايا التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها.

واورد (الدوري، واحمد، 2009، ص26) مجموعة من الخصائص اهمها :

1. ان الميزة التنافسية تقدم دعماً هاماً يساهم في نجاح الاعمال.
2. ان الميزة التنافسية تتصف بالديمومة والقوة وصعوبة تقليد المنافسين لها.
3. ان الميزة التنافسية تقدم اساساً للتحسينات المستقبلية لأنها تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وموارد المنظمة الداخلية من جهة اخرى.
4. ان الميزة التنافسية مرنة .
5. ان الميزة التنافسية تحدد بالاعتماد على حاجات ورغبات الزبون .

#### اهمية الميزة التنافسية :

تتبع اهمية الميزة التنافسية من حقيقة مفادها ان كل المؤسسات تحرص على تحسين وتطوير ادائها وصولاً الى الاداء المتوقع ، وان واقع المؤسسات يشير الى ان مستوى نجاح المؤسسات في تحقيق ذلك يتفاوت حسب كفاءتها في ادارة استراتيجياتها ، وانطلاقاً من هنا باتت ممارسة مؤسساتنا العامة والخاصة للميزة التنافسية بشكل ضروري وعاجل ولا مفر منها إذا أرادت زيادة طاقتها الإنتاجية وتطوير أدائها. بل أصبحت هي السبيل الوحيد لبقائها واستمرارها في الأسواق الاقتصادية، خاصة بعد الاتجاه المتزايد نحو المزيد من الانفتاح والعولمة. ومن هنا تبرز أهمية القدرة التنافسية من خلال النقاط التالية (Zyl, 2006: 19) :

1. ايجاد قيمة تلبي احتياجات العملاء وتضمن ولاءهم وتحسن من سمعتها لديهم.
2. تحقيق التميز الاستراتيجي في الاستراتيجيات والخدمات والموارد والكفاءات على المنافسين .
3. تحقيق حصة سوقية وتحصيل مكانة متميزة في السوق في ظل المنافسة الشديدة .

#### الفصل الثالث: اجراءات البحث

سيتم في هذا الفصل تناول إجراءات البحث التي قام بها الباحث من خلال شرح منهجية الدراسة الحالية، ومجتمع وعينة البحث، وكذلك إجراءات بناء وإعداد أدوات البحث والتحقق من صدقها وثباتها. وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة وهي كما يلي:

### أولاً: منهجية البحث

وظف الباحث المنهج الوصفي التحليلي عن طريق تحليل بيانات الدراسة الحالية من خلال الاستبانة من أجل التحقق من دور نظم التكاليف في تطوير الميزة التنافسية الفندقية

### ثانياً : مجتمع البحث

تكون مجتمع الدراسة الحالية من جميع العاملين في فنادق الدرجة الاولى في بغداد للعام الدراسي 2022-2023.

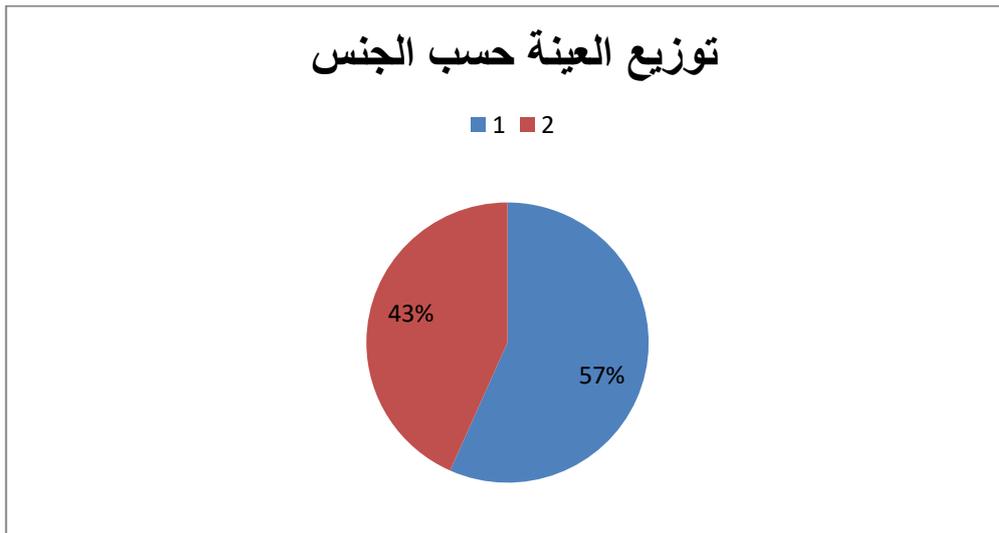
### ثالثاً: عينة البحث:

تم اختيار عينة عشوائية طبقية من العاملين في فنادق الدرجة الاولى في بغداد مكونة من (150) فرد من خمسة فنادق تصنف على انها فنادق درجة اولى ,وقد توزعت العينة وفقاً للمتغيرات الديمغرافية التالية:

### 1-المتغيرات الديمغرافية حسب الجنس

جدول (1) المتغيرات الديمغرافية حسب الجنس :

المتغيرات	N	%
نوع الجنس		
ذكر	85	57%
انثى	65	43%
المجموع	150	100%

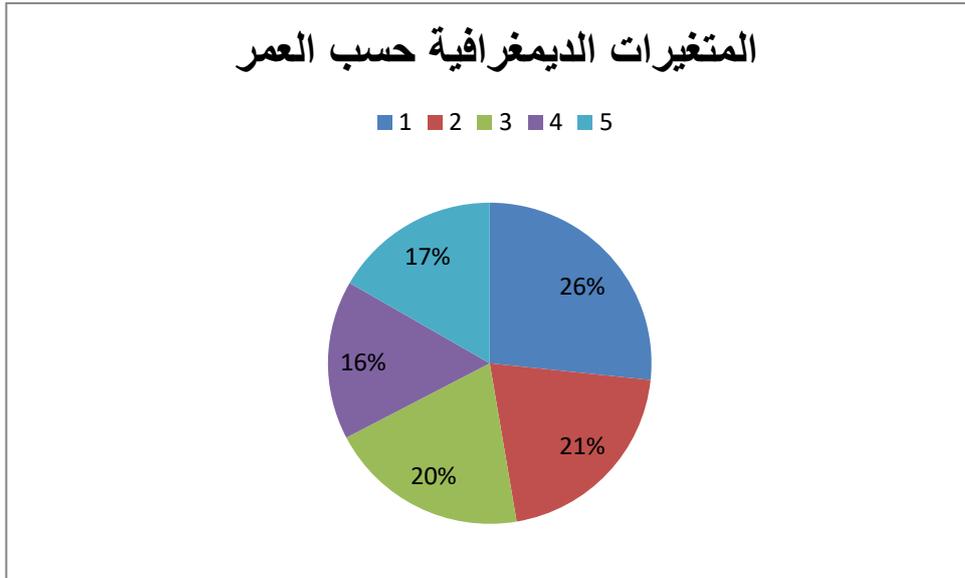


شكل (1) توزيع العينة حسب الجنس

### 2-المتغيرات الديمغرافية للعينة حسب العمر

جدول (2) المتغيرات الديمغرافية حسب العمر :

المتغيرات	N	%
العمر		
31 فأقل	40	27%
39-31	31	21%
49-40	30	20%
59-50	24	16%
60 فأكثر	25	16%
المجموع	150	100%

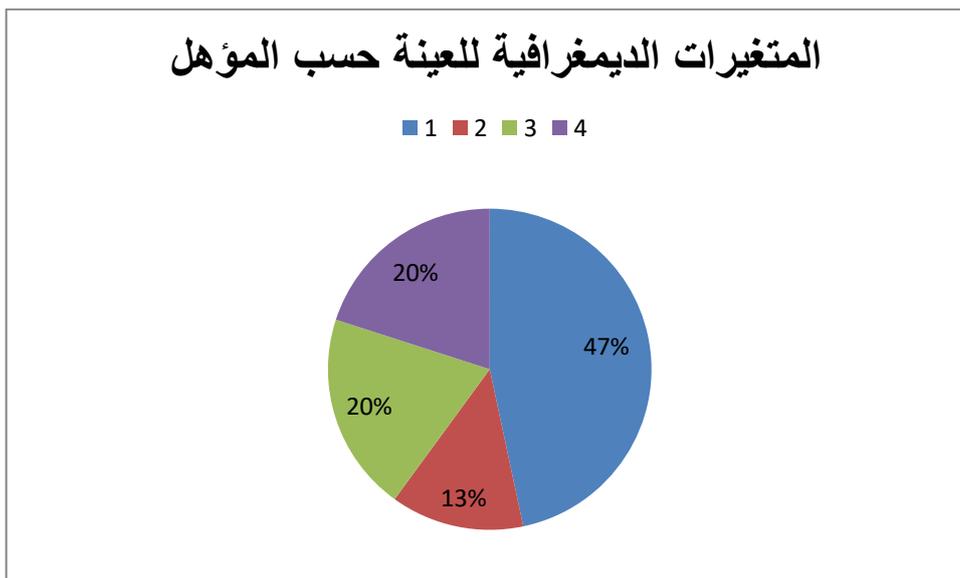


شكل (2) المتغيرات الديمغرافية حسب العمر

### 3- حسب المؤهل العلمي

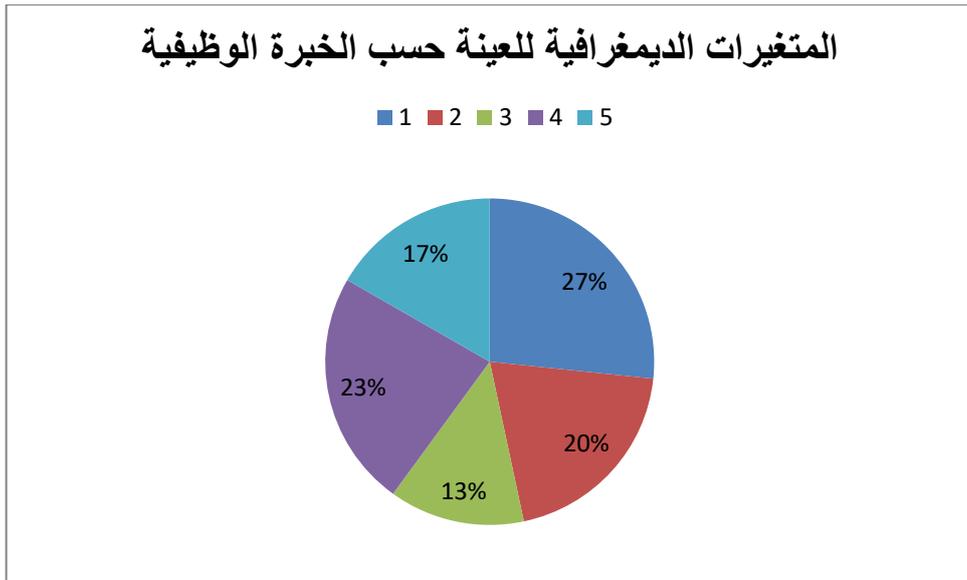
جدول (3) المتغيرات الديمغرافية حسب المؤهل العلمي :

المتغيرات	N	%
المؤهل		
بكالوريوس	70	47%
دبلوم عالي	20	13%
ماجستير	30	20%
دكتورة	30	20%
المجموع	150	100%



شكل (3) المتغيرات الديمغرافية للعينة حسب المؤهل العلمي  
 4- المتغيرات الديمغرافية للعينة حسب الخبرة الوظيفية  
 جدول (4) المتغيرات الديمغرافية حسب الخبرة الوظيفية :

المتغيرات	N	%
الخبرة الوظيفية		
5 فأقل	40	27%
6-9	30	20%
10-14	20	13%
15-19	35	23%
20 فأكثر	25	17%
المجموع	150	100%



شكل (4) المتغيرات الديمغرافية للعينة حسب الخبرة الوظيفية

#### ثالثاً: اداة البحث

تم بناء أداة البحث الحالية على أساس مراجعة الإطار النظري المتعلق بأنظمة التكلفة والميزة التنافسية. وقد تم تقسيم الاستبيان إلى الأجزاء التالية:

الجزء الأول: يتضمن مجموعة من المعلومات الديموغرافية عن عينة البحث: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، والخبرة الوظيفية.

الجزء الثاني: يتضمن هذا الجزء فقرات تغطي المتغير المستقل (أنظمة التكلفة) وتم بناؤه باستخدام مجموعة من الدراسات السابقة يتكون الجزء من (12) فقرة

الباب الثالث: يتضمن هذا الجزء فقرات تغطي المتغير التابع (الميزة التنافسية) وتم بناؤه باستخدام مجموعة من الدراسات السابقة، حيث توزعت الفقرات حسب المجالين التاليين:

أ. الحصة السوقية للفندق : 1-5 فقرات

ب. تطوير النوعية للفنادق: 6-10

#### اختبارات الصدق والثبات

##### أولاً: الصدق

تحقق الباحث من صحة الاستبيان من خلال صدق المحكمين. وقد تم عرض الاستبيان مع التعريف النظري لكل متغير والمجالات الخاصة بكل مجال على عينة مكونة من (5) خبراء ومتخصصين. وطلب منهم الحكم على الفقرات وبيان مدى صحتها من الناحية اللغوية ومدى انتماء الفقرة إلى المجال أو المجال. وبالنسبة للمتغير فقد اعتمدت الدراسة على نسبة موافقة لا تقل عن

(80%) من عينة الخبراء، وبناء على هذا المعيار اعتبرت جميع الفقرات صالحة لقياس ما صممت من أجله.

ثانياً : الثبات

تم التحقق من ثبات الاستبانة من خلال تطبيق معادلة ألفا كرونباخ على مجالات الاستبيان كما يلي:

نوع المتغير	الابعاد	قيمة الفا كرونباخ
المتغير المستقل: نظم التكاليف	-----	0.765
	الحصة السوقية للفندق	0.714
	تطوير النوعية للفنادق	0.834
	المجموع	0.735
المتغير التابع : الميزة التنافسية		

من خلال ما سبق يتضح ان هنالك مستوى جيد من الثبات بالنسبة لابعاد متغيري الدراسة الحالية

أساليب إحصائية

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1. الوسط الحسابي
2. الانحراف المعياري
3. نسبة الوزن
4. معامل ارتباط بيرسون
5. معادلة ألفا كرونباخ

## الفصل الرابع: نتائج البحث والاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث الوصفية

أولاً سيتم تحديد معيار التصنيف المعتمد في الدراسة الحالية قبل الشروع بتحديد الاحصاء الوصفي لمتغيري الدراسة الحالية من خلال الجدول التالي:

#### جدول ( ) يوضح معيار التصنيف لمجالات الدراسة

ت	التصنيف	النسبة
1	ممتاز	100-85%
2	جيد جدا	84-75%
3	جيد	74-65%
4	مقبولة	64-50
5	ضعيف	أقل من 50%

أولاً: الاحصاءات الوصفية للمتغير المستقل (نظم التكاليف)

من اجل بيان طبيعة المستوى المتحقق بالنسبة لانظمة التكاليف , فسيتم تحديد متوسط وانحراف معياري ووزن نسبي لكل فقرة من فقرات المجال وكما يلي:

#### جدول (4)

#### الوسط المرجح والوزن المنوي لفقرات مجال نظام التكاليف

الترتيب	س في الاستبيان	الى أي مدى ترى ان نظم التكاليف متحققة في الفندق من خلال ؟	المرجح	الوزن المنوي
1	5	هل نظم محاسبة التكاليف بأدواته المختلفة يكون قادرا على توفير المعلومات التي تفيد فنادق الدرجة الاولى في تحديد تكاليف الخدمات	2.64	88%
2	12	هل نظم محاسبة التكاليف بأدواته المختلفة يكون قادرا على توفير المعلومات التي تفيد فنادق الدرجة الاولى في تحديد رقابة التكلفة	2.60	86%
3	10	هل نظم محاسبة التكاليف بأدواته المختلفة يكون قادرا على توفير المعلومات التي تفيد فنادق	2.57	85%

		الدرجة الاولى في اتخاذ القرارات المناسبة من بين البدائل المتاحة		
83%	2.50	هل يوفر نظم محاسبة التكاليف بالفندق معلومات تكلفية تفصيلية وتحليلية لإدارة الفندق	9	4
82%	2.47	هل هنالك تقسيم لتكلفة الخدمات بالفندق بصورة شاملة الى عناصرها الاولى	11	5
81%	2.43	لا يتم تحديد تكاليف الخدمات لكل ادارة بالدقة المطلوبة	7	6
79%	2.39	هل من الضروري تقسيم الفندق لمراكز تكلفة لقياس تكاليف الخدمات	8	7
78%	2.36	هل يعتمد الفندق في تحديد تكاليف الخدمات على الموازنات التقديرية	4	8
77%	2.31	هل تتم تقديرات الموازنات بالاعتماد على الخبرة الشخصية	6	9
75%	2.26	هل يتم اعداد الموازنات وفقا للاحصائيات	3	10
73%	2.19	هل تنتج انحرافات في تقديرات الموازنات نتيجة لعدم التقدير السليم لتكاليف الخدمات	2	11
79%	2.11	هل هنالك ضرورة لاستخدام نظام تكاليف معيارية لمقارنة الاداء الفعلي مع الاداء المخطط	1	12
80%	2.40			المجال ككل

يتضح ان فقرات المتغير قد تحققت بنسبة مئوية بلغت (80%) وهي نسبة جيدة .  
ثانيا: الاحصاءات الوصفية للمتغير التابع (الميزة التنافسية) :

#### اولا: الحصة السوقية للفندق

تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المجال وكما يلي:  
جدول (5)

الترتيب	س في الاستبيان	الى أي مدى ترى ان الحصة السوقية للفندق متحققة من خلال	الوسط المرجح	الوزن المئوي
1	2	تهدف ادارة الفندق الى زيادة حجم تعاملات المشتركين مع الفندق	2.45	%81
2	5	تعمل ادارة الفندق على استقطاب عملاء جدد والحفاظ على العملاء السابقين	2.42	%80
3	4	خدمات الفندق تمكنت من اختراق قطاعات سوقية عديدة	2.33	%77
4	1	يملك الفندق اكبر عدد من العملاء ذوي الولاء لها عن باقي المنافسين	2.21	%73
5	3	تسعلا ادارة الفندق الى تخفيض شكاوى العملاء والاسراع في حلها	2.11	%70
المجال ككل			2.304	%76

يتبين ان الحصة السوقية متحققة الى حد بعيد نظرا لكون وسطها الحسابي المرجح اكبر من الوسط الفرضي المعتمد في الدراسة الحالية .

ثانياً : تطوير النوعية للفنادق

تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من الفقرات وكما يلي:

#### جدول (6)

الترتيب	س في الاستبيان	الى أي مدى ترى ان تطوير النوعية للفندق متحققة من خلال :	الوسط المرجح	الوزن المئوي
6	7	تلتزم الادارة العليا بالفندق بالتحسين المستمر لخدماتها	2.68	%89
7	6	تهتم الادارة العليا بتدريب العاملين حسب رغبات العملاء الحاليين	2.58	%86
8	10	تتعاون الادارة العليا مع الموردين الحاصلين على شهادة الجودة	2.53	%84
9	8	تحرص الادارة العليا على تقديم الفندق خدماته عند الطلب	2.49	%83
10	9	يوصف الفندق بالابتكارية والتطور السريع بتقديم الخدمات الجديدة	2.44	%81
للمجال ككل			2.39	%79

يتضح ان الوسط الحسابي العام اكبر من الوسط الفرضي وبالتالي يمكن الحكم على وجود مستوى جيد من المجال من وجهة نظر العاملين .

#### ثانياً: التحقق من الفرضيات

يقوم البحث الحالي على التحقق من فرضيتي البحث التالية:

1. لا يوجد اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير الحصة السوقية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد .

2. لا يوجد اثر لدور نظم تكاليف الفنادق على تطوير النوعية لفنادق الدرجة الاولى في بغداد .

وللتحقق من صحة فرضيتي البحث الحالي تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة اثر نظم التكاليف في تطوير الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الاولى، الجدول رقم ( ) يوضح ذلك .

## جدول (7)

نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة اثر نظم التكاليف في تطوير الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الاولى

البعد	$\beta$	T	الدلالة الاحصائية	R	$R^2$	R Square Adjusted	F	الدلالة الاحصائية
الحصة السوقية	0,05	1,30	2,20	0,78	0,61	0,60	93,34	0,00
تطوير النوعية للفنادق	0,71	19,45	0,00					

يظهر من الجدول ( ) أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لأنظمة التكلفة في تنمية الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى في بغداد، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ( $R = 0.78$ ) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية وتشير إلى درجة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. وبلغت قيمة ( $R\text{-square} = 0.61$ ) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية توضح قدرة أنظمة التكلفة في تطوير الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى. كما تفسر أنظمة التكلفة ما (61%) من التغيير الذي حدث في الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى، فقد بلغت قيمة اختبار (  $F = 93.34$ ) ذو دلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى أهمية (0.05). ويدل على وجود تأثير على قدرة المتغير المستقل في التأثير على الميزة التنافسية الفندقية، وبالتالي يقبل فرضيتي البحث

### رابعاً: الاستنتاجات

1. حقق نظم التكاليف الفندقية في فنادق الدرجة الأولى في بغداد درجة عالية حيث حصلت على متوسط مرجح (2.40) ووزن (80%).
2. تم تحقيق الحصة السوقية للفندق بشكل كبير حيث حصلت الفقرات على متوسط مرجح أعلى من (2) وهو المتوسط المرجح الإجمالي لهذه المتغير.
3. تحققت فقرات مجال تطوير الجودة للفنادق إلى حد ما لدى أفراد العينة، حيث حصلت جميع الفقرات على متوسط مرجح أعلى من (2)، مع متوسط مرجح كلي للمجال (2.39).
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأنظمة التكلفة في تنمية الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى في مدينة بغداد، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ( $R = 0.78$ ) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية وتدل على درجتها لوجود علاقة إحصائية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وكانت قيمة ( $R\text{-square} = 0.61$ ) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية توضح قدرة أنظمة التكلفة في تطوير الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى. كما تفسر أنظمة التكلفة (61%) التغيير الذي حدث في الميزة التنافسية لفنادق الدرجة الأولى، وكانت قيمة اختبار (  $F = 93.34$ ) وذات دلالة إحصائية (0.00).

## خامسا: التوصيات

1. يفضل تخفيض اسعار بيع الغرف وخاصة الاجنحة لان هناك مغالاة في ذلك بشكل كبير وكذلك عدم الاعتماد على السعر السوقي وميزة اطلالة الغرف في تحديد سعر بيع الغرف
2. تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت,لما للنظام من ايجابيات في تحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة للغرف,وهذا يساعد ادارة الفندق في استغلال الطاقة غير المستغلة وتطوير اعمالها وزيادة حصتها في السوق .
3. يفضل قيام ادارة الفندق تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت وذلك لتوفير مقومات تطبيق النظام في الفندق .
4. وجود عمل ورشات عمل وندوات حول تفعيل الاستراتيجيات التنافسية من اجل تعزيز الميزة التنافسية في فنادق الدرجة الاولى .
5. ضرورة دعم الدولة لفنادق الدرجة الاولى من اجل تعزيز وتقوية ميزتها التنافسية وان هذا الدعم يستهدف تحيز البيئة الخارجية العامة وضمان جاهزيتها وملائمتها لتحقيق هذا الغرض .
6. الاهتمام باعداد كوادر متخصصة في مجال الميزة التنافسية واستراتيجياتها والاطلاع على جميع المبادرات الدولية مع الاهتمام وبشكل متوازي بالكوادر العاملة في تحقيق الميزة التنافسية .

## المصادر

- ابو بكر، مصطفى محمود (2008): ادارة الموارد البشرية: مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، القاهرة .
- اكرم عبد الرحمن عبد الكريم، احمد مجيد حميد(2017): أثر تدريب الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية في عينة من فنادق الدرجة الممتازة, مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, المجلد , العدد 53 .
- الحمود، نبيه محمد عيسى (2010): معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى الفنادق في الأردن : دراسة ميدانية,رسالة ماجستير,جامعة اهل البيت,كلية ادار المال والاعمال,عمان,الاردن .
- الزعبي، حسن علي، نظم المعلومات الاستراتيجية، مدخل استراتيجي، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن ، 2005.
- عبد الحي، نائل (1997)، " نظم التكاليف لاغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات " ، الاسكندرية : الدار الجامعية .
- الغالبي، طاهر محسن منصور وادريس، وائل محمد صبحي (2007): الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، الاردن ، عمان: دار وائل.
- الغنيمات، إبراهيم وعزت، هشام وعبد المعبود، أشرف السيد(2019): دور استراتيجيات إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة مقارنة بين فنادق الخمس نجوم بمصر والأردن, المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة,مجلد(13),العدد(2).

- الفراء، عبد الشكور، 2012، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الازهر بغزة، سلسلة العلوم الانسانية ، 2012، المجلد 14، العدد 2 .
- فوده، شوقي السيد، بركات، آية سمير محمد محمد، سرور، محمد إبراهيم(2017): تطوير عملية تخصيص التكاليف وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت : دراسة حالة على أحد الفنادق بجمهورية مصر العربية , المجلة المصرية للدراسات التجارية،مجلد(41)،العدد(2)
- القحطاني، فيصل (2010): الادارة الاستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للشركات وفقا لمعايير الاداء الاستراتيجي وادارة الجودة الشاملة. رسالة ماجستير. الجامعة الدولية البريطانية .
- مرسي، نبيل خليل (1996): الميزة التنافسية في مجال الاعمال: بيروت: الدار الجامعية .
- المطارنة، غسان فلاح، وسليمان حسين البشتاوي (2007)، " اثر تطبيق نظام تكاليف الانتاج في الوقت المحدد (JIT) على الاداء التشغيلي في الشركات الصناعية الاردنية" ، مجلة دراسات ، العلوم الادارية، المجلد 34 ، العدد 2

#### ثانيا: الاجنبية

- 1- Blocher, Edward, Chen, Kung, & Lin, Thomas. (2002). Cases And Readings In Strategic Cost Management For Use With Cost Management: A Strategic Emphasis Author: Edward Blocher.
- 2- Chang, C.-H. (2011). The Influence of Corporate Environmental Ethics on Competitive Advantage:The Mediator Role of Green Innovation. Journal of business ethics, 104 (3), 361- 370
- 3- Cox, James F., Theory of Constraints International Certification, Organization. (2012). The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professional.
- 4- Gereffi, G., 2000 " International Trade & 5- Industrial up grading in the Apparel Commodity Chain " Journal of International Economics, Vol. 48, No., 1,
- 5- Horngren, C.T., Foster, G., Datar , S.M., Rajan , M., Ittner, C. and Baldwin, A.A., 2015. Cost accounting: A managerial emphasis. Lssues in Accounting Education, 25 (4), pp. 789-790.
- 6- Ljubojevic, C., Ljubojevic, G., & Maksimovic, N. (2012). Social Responsibility And Competitive Advantage Of The Companies In Serbia. Paper Presented at the MIC 2012: Managing Transformation with Creativity; Proceedings of the 13th International Conference, Budapest , 22-24 November 2012 {Selected Papers.}

- 7- Porter , Michael E. (1985): Competitive Advantage: Creating And Sustaining Superior Performance, Free Press, 1998.
- 8- Zyl, Charlene Rowena Van (2006): Intellectual Capital And Marketing Strategy Intersect For Increased Sustainable Competitive Advantage, Magister Thesis In Stratebic Management, Faculty Of Management , University Of Johannesburg .