الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفندقية السورية

دراسة تطبيقية

دراسة أعدت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب

سمير محمود عبد الله

إشراف الدكتور

حسن زكي

الأستاذ في قسم المحاسبة ـ كلية الاقتصاد

دمشق: ٢٠١١ م

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

﴿ قَالُوا۟ سُبْحَٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَآ ۖ إِنَّكَ
أَنتَ ٱلْعَلِيمُ ٱلْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾ ﴾

صدق الله العظيم

البقرة: ٣٢

إهداء إلى

أمي

صديقتي وتوأم روحي .. عنوان حياتي ..

ومن في دعائها سر نجاحي

أبي

من مدني بالصبر وأضاء العتمة في دربي ..

اخوتي و أبنائهم

سندي و شموخ المستقبل

أصدقائي

إلى من وسعهم قلبي .. ولم تسعهم صفحاتي

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم و الحمد و الشكر له لهدايته و تيسيره أمري و توفيقي في إعداد هذا البحث. و الصلاة و السلام على أشرف الخلق و سيد المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.

و بعد

يتقدم الباحث بخالص الشكر و العرفان و الإجلال **للدكتور حسن زكي** الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق – و ذلك لتكرم سيادته و قبوله بالإشراف على هذا البحث، و كذلك الجهد و الوقت المبذول من سيادته، و توجيهاته و نصائحه العلمية القيمة التي أوصلت البحث إلى صورته النهائية، و عن ذلك كله جزاه الله كل خير.

و يتوجه الباحث بجزيل الشكر و التقدير **للدكتور نواف فخر** الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق – على تفضل سيادته و قبوله الاشتراك في لجنة الحكم و للجهد المبذول في دراسة و قراءة و مناقشة البحث.

كما يتوجه الباحث بجزيل الشكر و التقدير **للدكتورة منى فرحات** المدرسة في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق – على تفضلها بقبول الاشتراك في لجنة الحكم و للجهد المبذول في دراسة و قراءة و مناقشة البحث.

و يتقدم الباحث بخالص الشكر و الامتنان للأستاذ **الدكتور حسين دحدوح** رئيس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق – و إلى جميع أساتذة قسم المحاسبة و الأقسام الأخرى لتعاونهم المشكور و تشجيعهم المستمر للباحث.

و الله ولي الأمر و التوفيق

الباحث

الفهرس

فهرس المحتويات	الصفحة
فهرس الجداول	ه
فهرس الأشكال	و
الملخص	ز- ح
المقدمة	١
أولاً: مشكلة البحث	٢
ثانياً: أهمية البحث	٢
ثالثاً: هدف البحث	٣
رابعاً: الدراسات السابقة	٣
خامساً: فروض البحث	٨
سادساً: منهج البحث	٨
الفصل الأول: مدخل إلى الصناعة الفندقية	
المبحث الأول: طبيعة الصناعة الفندقية و خصائصها	١٠
تمهيد	١٠
أولاً: تعريف الصناعة الفندقية	١١
ثانياً: أهمية الصناعة الفندقية	١١
ثالثاً: أنواع المؤسسات الفندقية	١٤
١) أنواع الفنادق من حيث موقعها	١٤
٢) أنواع الفنادق من حيث الخدمات التي تقدمها	١٥
رابعاً: خصائص الصناعة الفندقية	١٦
١) موسمية الطلب على الخدمات الفندقية	١٧
٢) إن الخدمات الفندقية تجمع بين نشاط الخدمات و النشاط التجاري و الصناعي	١٧
٣) زيادة الاستثمارات في الأصول الثابتة عنها في الأصول المتداولة	١٧
٤) إن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة قابلة للفناء و التلف	١٨
٥) أهمية كفاءة و خبرة العنصر الإنساني في الخدمات الفندقية	١٨

فهرس المحتويات	الصفحة
٦) تعاملات الفندق مع نزلائه و رواده تتم نقداً	١٨
المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي في المؤسسات الفندقية	١٩
أولاً: الأقسام الفندقية التشغيلية (الفنية)	١٩
ثانياً: الأقسام الفندقية الخدمية (المساعدة)	٢٢
الفصل الثاني: نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها	
المبحث الأول: واقع نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية	٢٤
تمهيد	٢٤
أولاً: مقومات نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية	٢٥
١) تحديد مراكز التكلفة	٢٥
٢) تحديد وحدات التكلفة	٢٦
٣) تحديد عناصر التكاليف و تبويبها	٢٧
٤) تحديد مجموعة مستندية و دفترية سليمة	٢٨
٥) الفترة التكاليفية	٢٨
ثانياً: أهداف نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية	٢٩
١) قياس التكلفة	٢٩
٢) الرقابة و التخطيط و تقييم الأداء	٣٠
المبحث الثاني: نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و دورها في القياس و التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء	٣١
تمهيد	٣١
أولاً: تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة و توزيعها على مراكز التكاليف	٣٢
ثانياً: إعادة توزيع تكاليف الأقسام الخدمية على الأقسام الفنية (التشغيلية)	٣٣
ثالثاً: تحميل تكاليف الأقسام الفندقية الفنية على وحدات التكلفة	٣٤
رابعاً: علاقة نظام التكاليف بنظام الموازنات التخطيطية (التشغيلية)	٣٤
المبحث الثالث: أوجه القصور في نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها	٣٧

فهرس المحتويات	الصفحة
تمهيد	٣٧
أولاً: أثر البيئة الحديثة في نظم التكاليف	٣٨
ثانياً: مدى ملاءمة مفاهيم و أسس نظم التكاليف التقليدية للبيئة الجديدة	٣٩
١) التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة	٤٠
٢) أسس توزيع التكاليف غير المباشرة و تكاليف مراكز الخدمات	٤٠
٣) التكاليف التقديرية و الموازنة التخطيطية	٤١
الفصل الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	
المبحث الأول: أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٤٦
تمهيد	٤٦
أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٤٨
ثانياً: عناصر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٤٩
١) الموارد	٤٩
٢) الأنشطة	٥٠
٣) مراكز الأنشطة (مجمعات التكاليف)	٥١
٤) مسببات التكلفة	٥٢
ثالثاً: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٥٣
رابعاً: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٥٤
المبحث الثاني: مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٥٦
تمهيد	٥٦
خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٥٧
١) تحديد أهداف و توقيت و نطاق مشروع تصميم النظام	٥٧
٢) تشكيل فريق العمل	٥٧
٣) التخطيط	٥٧
٤) القيام بالتدريب على مشروع ABC	٥٧
٥) جمع البيانات و المعلومات	٥٧

فهرس المحتويات	الصفحة
٦) تصميم و تطبيق نموذج لنظام ABC	٥٨
أ) تحديد الأنشطة	٥٨
ب) تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة	٦٠
ت) قياس تكلفة مراكز الأنشطة	٦١
ث) قياس تكلفة المخرجات	٦١
المبحث الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة (Activity-Based Budgeting (ABB	٦٢
المبحث الرابع: أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الفندقية	٦٧
تمهيد	٦٧
أولاً: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير نظم التكاليف التقليدية	٦٩
١) تصنيف التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة	٦٩
٢) دقة حساب تكاليف المنتج الفندقي	٦٩
٣) التمييز بين الموارد بالقدر المتوفر و الموارد بالقدر المستخدم و تقرير الانحرافات	٧٠
ثانياً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و تخفيض التكاليف	٧٢
ثالثاً: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم عملية اتخاذ القرارات	٧٣
رابعاً: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	٧٥
الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية	
• توصيف نظام التكاليف في فندق ميريديان دمشق و مقوماته و دوره في خدمة الإدارة	٨١
• إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في فندق ميريديان دمشق	٨٨
النتائج	١٠٨
التوصيات	١١٠
المراجع	١١١
ملخص البحث باللغة الأجنبية.	I-II

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	مراكز التكلفة في المؤسسات الفندقية	٢٦
٢	عناصر التكاليف الفندقية وأسس توزيعها	٨١-٨٢
٣	تخصيص و توزيع عناصر التكاليف الفندقية على مراكز التكاليف	٨٤
٤	قائمة الدخل حسب الأقسام عن السنة المنتهية في ٣١-١٢-٢٠٠٧	٨٥
٥	الموازنة التقديرية لعام ٢٠٠٨	٨٧
٦	الأنشطة الفندقية على مستوى الخدمة	٨٩
٧	الأنشطة الفندقية على مستوى الدفعة	٨٩
٨	الأنشطة الفندقية على مستوى المنتج الفندقي	٩٠
٩	الأنشطة الفندقية على مستوى المؤسسة الفندقية ككل	٩٠
١٠	توصيف مراكز الأنشطة الفندقية و مسببات تكلفتها	٩١ - ٩٢
١١	عناصر التكاليف الفندقية على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة الملائمة لها	٩٣ - ٩٤
١٢	التكاليف المباشرة للأنشطة الفندقية	٩٥
١٣	التكاليف العمومية على مستوى المؤسسة الفندقية	٩٦
١٤	توزيع التكاليف الفندقية على أساس الأنشطة	٩٧- ٩٨
١٥	مسببات تكاليف الأنشطة الفندقية	٩٩
١٦	تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على الخدمات الفندقية	١٠٠
١٧	مصفوفة الموازنة على أساس الأنشطة	١٠٢- ١٠٣

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
١	التأثير و التداخل بين الصناعة الفندقية و صناعة السياحة و بقية الأنشطة الإنسانية	١٢
٢	هيكل تنظيمي لفندق كبير " النشاط الفندقي "	٢٠
٣	مصفوفة التبعية بين التكلفة و النشاط	٦٠
٤	مصفوفة النشاط	٦٥
٥	انعكاسات البيئة الاقتصادية الحديثة على محاسبة التكاليف	٦٨
٦	العلاقة بين أداء و تكاليف النشاط	٧١
٧	أشكال التحسين	٧٤

ملخص الدراسة

أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفندقية السورية " دراسة تطبيقية "

إعداد الطالب

سمير عبد الله

إشراف

أ.د. حسن زكي

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطوير أساليب و إجراءات محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية، بغية مساعدة هذه المؤسسات في القياس الدقيق و الموضوعي للتكاليف الفندقية، و إحكام الرقابة على عناصر هذه التكاليف. و ذلك في ظل التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية بعامة، و في قطاع الصناعة الفندقية بخاصة، سواء من حيث اتساع مفهوم المنافسة ليشمل قدرة المؤسسة على تقديم خدمات فندقية عالية الجودة بتكاليف اقل، أم من حيث خصائص الصناعة الفندقية بحد ذاتها و هيكل تكلفتها الذي فرضته متطلبات النزلاء و خدماتهم.

لقد تمت محاكاة هدف الدراسة إياه من خلال دراسة تطبيقية أجراها الباحث في إحدى المؤسسات الفندقية، و تقديم إطار مقترح لقياس تكلفة الخدمات الفندقية و الرقابة عليها يقوم أساساً على التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و الموازنة على أساس الأنشطة ABB. و في إطار تحقيق هذه الأهداف تمت دراسة و تحليل تأثير البيئة الاقتصادية الحديثة في مفاهيم محاسبة التكاليف التقليدية و أسسها، و إبراز أوجه قصور هذه النظم في عملية قياس التكلفة و الرقابة عليها في ظل البيئة المستجدة.

و بالاستناد إلى نتائج الدراسة التطبيقية خلص الباحث إلى أهمية التكامل بين نظام ABC و ABB في زيادة فعالية محاسبة التكاليف في القياس و الرقابة و تقييم الأداء. فمن خلال نظام ABC أمكن تطوير بعض أركان و مقومات دورة تحميل و توزيع التكاليف التقليدية، من خلال تركيزه على العلاقة السببية المباشرة بين الموارد و الأنشطة الفندقية و الخدمات المقدمة. الأمر الذي يساعد على حل مشكلة قياس و تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه المؤسسات، سواء من حيث زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للخدمة،

أم من خلال دوره في اختيار الأساس الملائم لتحميل هـذه التكـاليف علـى الخـدمات المقدمـة، بما يضمن تقديم تكاليف أكثر دقة.

في حين أسهمت ABB في إحكام الرقابة على عناصـر التكـاليف الفندقيـة و المسـاعدة على وضع موازنة تخطيطية لموارد المؤسسة الفندقية على أساس الأنشطة، من خلال نقل الاهتمام عند تخطيط التكلفة و رقابتها من تكلفة العنصر المحدد إلى المسبب المتحكم في مقدار هذه التكلفة.

المقدمة:

على الرغم من عقود القبول و الاستحسان التي حظي بها نظام محاسبة التكاليف التقليـدي، إلا أنه كغيره من أنظمة المحاسبة لابد و أن يتلاءم مع التغيرات و المستجدات التي حدثت في البيئة الاقتصادية المحيطة به، بحيث أن أي تغيير قد يحدث في هذه البيئة يؤدي بالضـرورة إلـى خلـل و قصور في المعلومات التي يقدمها النظام. و في هذا المجال لا يحتاج الأمر إلى تأكيد على تغيـر بيئة الأعمال الحديثة في جوانب متعددة، فمن التغير الجوهري في هيكل تكلفة الإنتاج، إلـى تزايـد الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة و ما ارتبط بها مـن مشـاكل تحديـد تكلفـة المنتجـات، إضافة إلى ظهور العديد من التساؤلات المرتبطـة بنظـام الرقابـة و تقيـيم الأداء و مـدى دوره في تحقيق أهدافه في ظل الظروف المستجدة.

و انطلاقاً من ذلك فقد واجهت نظم محاسبة التكاليف في ظل البيئة الإقتصادية الحديثة تحدياً حقيقياً تمثل في ضرورة تطوير أساليبها و إجراءاتها لتتواءم و المتغيـرات المسـتجدة، و تصـميم نظمها التي تتيح الحصول على بيانات تكاليفية أكثر دقة و ملائمة. فكـان لـذلك نظـام التكـاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC. و الذي عد استحداثه خطوة أساسية في طريق توفير المعلومات المناسبة و اللازمة حتى يسترد نظام التكاليف فعاليته في البيئة الجديدة.

و في هذا المجال شهد الأدب المحاسبي عدداً كبيراً من الأبحاث و الدراسات التي تناولـت الأساس النظري و الإطار الفكري لنظام ABC و دوره في تغيير مفاهيم نظم التكـاليف التقليديـة. حيث بينت كفاءة و فعالية هذا النظام في قياس التكاليف و الرقابة عليها.

تأسيساً على ما سبق فإن أهمية هذا البحث تكمن في تناوله قطاعاً خدمياً (الصناعة الفندقية) له طبيعته و خصوصيته المميزة. بهدف التعرف إلى نظم قياس التكلفة و الرقابة عليهـا فـي هـذا القطاع، و البحث في إمكان تطبيق نظام ABC في المؤسسات الفندقية، من خلال تقديم إطار مقترح لتطبيق النظام في إحدى المؤسسات الفندقية لغرض تحقيق المزايا التي يوفرها، سواء فيمـا يتعلـق بتوفير المعلومات الدقيقة و الملائمة عن تكلفة المنتج الفندقي، أم فيما يتعلق بالرقابة على التكـاليف و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات.

أولاً: مشكلة البحث:

انطلاقاً من تعاظم الدور الذي تضطلع به الصناعة الفندقية في البيئة الاقتصادية الحديثة، و نتيجة لزيادة حدة المنافسة و اتساع نطاقها فيما بين المؤسسات الفندقية لتقديم الخدمة الفندقية الأمثل، فقد تعددت الأنشطة الفندقية و تعقدت عملياتها و أهدافها لتشمل تقديم خدمات متكاملة لنزلائها تفي باحتياجاتهم كافة. الأمر الذي ساهم بشكل كبير في تقادم أساليب و إجراءات نظم محاسبة التكاليف المطبقة في المؤسسات الفندقية، و بالتالي عجزها عن السيطرة على التكاليف غير المباشرة المتزايدة، و توفير المعلومات الملائمة عن التكلفة الحقيقية للخدمة الفندقية بما يتناسب مع التطور في مجال الفكر المحاسبي و نظم و أساليب المحاسبة الإدارية.

تأسيساً على ما سبق، تنبع مشكلة البحث من التحدي الحقيقي الذي يتمثل في كيفية توفير المعلومات التكاليفية التي تتلاءم و بيئة الأعمال المستجدة، بما يعنيه ذلك من ضرورة تطوير السبل و الوسائل المناسبة لإدارة الموارد المتاحة في المؤسسات الفندقية، و قياس التكاليف الفندقية و الرقابة عليها و المساعدة في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات. لذا فإن المشكلة التي تحاول هذه الدراسة مناقشتها تتمثل في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

١) هل يتلاءم نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الفندقية مع زيادة تعقيد عمليات و أنشطة تقديم الخدمات الفندقية.

٢) هل يساعد نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الفندقية على القياس الدقيق لتكلفة هذه الخدمات، و توفير تخصيص دقيق للتكاليف غير المباشرة المتزايدة.

٣) هل يوفر نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الفندقية إمكان إحكام الرقابة على عناصر التكاليف الفندقية بما يساعد على تقليل الهدر و رفع الكفاءة.

٤) هل يمكن من الناحية العملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الفندقية، بما يمكن من توفير المعلومات بالقدر و النوعية اللازمة.

هذا و تمتد مشكلة البحث لتشمل عملية تقييم الأداء و إمكان تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB لتجاوز أوجه القصور في عملية الرقابة و تقييم الأداء في المؤسسات الفندقية.

ثانياً: أهمية البحث

تبرز أهمية هذا البحث من خلال تعرضه لنظم التكاليف المطبقة في المؤسسات الفندقية، و دراسة مدى صلاحية و ملائمة البيانات و المعلومات الناتجة عنها في ظل التنافسية المتزايدة، و الحاجة إلى معالجة مسائل ضبط و إدارة النفقات و الموارد في هذه المؤسسات، مع التركيز

على أهمية استخدام نظام ABC لتحسين أداء نظام العمليات و القياس الموضوعي للتكاليف و الرقابة عليها و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات في المؤسسات الفندقية.

ثالثاً: هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى الارتقاء بمحاسبة التكاليف الفندقية، و تطوير أساليبها و إجراءاتها بما يتلاءم مع التطورات المستجدة في البيئة الاقتصادية الحديثة، بغية مساعدة هذه المؤسسات على استخدام الموارد المتاحة بأقصى كفاءة و فعالية، و تعزيز وضعها التنافسي.

و ينبثق عن هذا الهدف أهداف فرعية أخرى يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

١) دراسة و تحليل تأثيرات البيئة الاقتصادية الحديثة في مفاهيم و أسس محاسبة التكاليف التقليدية، و إبراز أوجه قصور هذه النظم في عملية قياس التكلفة و الرقابة عليها في ظل البيئة المستجدة.

٢) الوقوف على جوهر نظام ABC و تحليل مقوماته و أركانه، و بيان الفوائد و المزايا المتحققة من تطبيقه.

٣) دراسة إمكان تصميم نظام ABC للاستخدام في المؤسسات الفندقية من خلال تقديم إطار مقترح للنظام، و مناقشة استخداماته المختلفة مع التركيز بشكل خاص على تأثير نظام ABC في زيادة دقة قياس تكلفة الخدمات الفندقية و الرقابة عليها.

رابعاً: الدراسات السابقة

١) **دراسة فهمي (١٩٩٦):**[١]

هدفت الدراسة إلى وضع إطار علمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، و استخدام هذا الإطار في القياس و التقرير عن تكاليف الجودة، و تطوير أساليب إعداد الموازنات التخطيطية لمنشآت الأعمال، و تطوير أدوات قياس الأداء.

و لتحقيق ذلك قام الباحث ببيان مدى تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال حالة عملية لإحدى الشركات التي تطبق نظم التكاليف التقليدية، و بيان النتائج التي يمكن أن تتوصل إليها إدارة الشركة من خلال هذا النظام، مبرزاً المشكلات التي تتعرض لها الإدارة و تؤدي إلى اتخاذ قرار بالتحول إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة. و قد أوضحت نتائج الدراسة ما يلي:

---

[١] فهمي، علي محمود محمد،" **ترشيد قرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط** "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٦.

- أهمية نظام ABC في زيادة دقة حساب تكلفة المنتج، تفسير و تحسين أداء الأنشطة و تطـــوير أسلوب التحميل ذي المرحلتين لتحميل التكاليف غير المباشرة.
- أثر نظام ABC في تغيير العديد من مفاهيم نظم التكاليف التقليدية.
- ضرورة ربط نظام الموازنات التخطيطية بالأنشطة بما يدعم نظام محاسبة المسؤولية و يحســن آلية قياس الأداء.
- اهتمام نظام ABC بقياس الأداء على مستوى كل من الأنشطة و المــوارد داخــل الأنشــطة، و ذلك من خلال مسببات التكاليف و مقاييس الإنتاجية و الكفاءة و الفعالية، و كذلك من خــلال تحليل الانحرافات.

٢) دراسة Zhu (١٩٩٩):[١]

سعى الباحث من خلال دراسته لتطوير مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشــطة ABC و إعداد نموذج للنظام على الحاسوب، و ذلك بالاعتماد على مســتويات متعــددة لمســببات التكلفة التي تساعد على ربط تكاليف الموارد بالمنتجات.

و توصل الباحث إلى نموذج علمي ذي أربع مراحل لتطبيق نظام ABC، يساعد على تتبع التكلفة من خلال أربعة مستويات (القسم، الوظيفة، النشاط و المنتج)، في حين يبسط النظام القــائم على الحاسوب عملية تطبيق نظام ABC٤ و يحدد وظائف مختلفة لأداء الأنشطة.

كما أكد الباحث على دور المنهج المقترح في تحليل التكاليف على عدة مستويات كالربحية، معدل تكلفة النشاط ....الخ، مبرزاً العيب المرتبط بتعقيد النظام و حاجته لقدر كبير من المعلومــات التي قد لا تكون متاحة، أو من الصعب الحصول عليها.

٣) دراسة Granof, et. al (٢٠٠٠): [٢]

هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام ABC في أحد أقسام مؤسسة للتعليم العالي، و بيــان دوره في توفير المعلومات اللازمة مقارنة مع الأنظمة المطبقة. حيث أكدت الدراســة إلــى أن اختيــار الجامعات كان نتيجة للاهتمام الواسع بالتكاليف المتزايدة للتعليم العالي، إضــافة إلــى الخصــائص

---

[١] Zhu .J, " **Four Stage Activity-Based Costing (ABC) System Modeling and Computer-Based Application Design**, West Virginia University,١٩٩٩.

[٢] Granof. M, and Platt.D and Vaysman. I," **Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively**", Grant Report, College of Business Administration, University of Texas at Austin, January ٢٠٠٠.

الفريدة للجامعات و التي تتمثل بغياب المنتجات المحددة القابلة للقياس، والعلاقة الداخلية غير النمطية بين المخرجات و القيود المرنة على استخدام التكاليف.

و قد بينت نتائج الدراسة قابلية تطبيق نظام ABC في الجامعات و الأنواع الأخرى من المؤسسات الحكومية و غير الربحية التي تمارس أنشطة و برامج متعددة الأوجه، و دوره في توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف هذه البرامج والأنشطة. مؤكدة أنه كلما كان نظام معلومات الإدارة المطبق في هذه المؤسسات أقوى كلما كان تطبيق نظام ABC أسهل.

٤) دراسة مصطفى (٢٠٠١):[١]

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار عام متكامل للتطبيقات المتعددة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عموماً، و بيان إمكانية تطبيقه في حالة دراسية على أحد المصارف التجارية الكبرى في مصر. و لتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتقديم نموذج وصفي لتطبيق نظام ABC في قياس أغراض التكاليف المختلفة، إضافة إلى اقتراح نموذج إحصائي لتحليل أثر " مسببات التكلفة "- سواء منها الهيكلية أم التنفيذية - على التكاليف و عناصرها في البنوك التجارية.

و قد خلصت هذه الدراسة إلى نتائج أكدت في معظمها على أهمية نظام ABC في ربط التكلفة بالعديد من مسببات التكلفة التي تؤثر عليها، مؤكداً وجود العديد من مسببات التكلفة في المصارف التجارية (حجم البنك، حجم الحساب، كثافة العمليات المصرفية، درجة تعقيد نظام تقديم الخدمة، كثافة تكنولوجيا المعلومات) و التي تؤثر على التكلفة و مكوناتها بخلاف حجم الإنتاج. الأمر الذي يزيد من دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى توضيح دور نظام ABC في القياس الدقيق لتكاليف المنتج، ربحية العميل و إعداد الموازنات التخطيطية في ظل الاحتياجات الفعلية لكل نشاط من الموارد المستهلكة.

٥) دراسة Kennedy & Graves (٢٠٠١):[٢]

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية أثر نظام ABC كنظام للمحاسبة الإدارية في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية، و على وجه التحديد لعينة من الشركات البريطانية. حيث بينت الدراسة من خلال الاعتماد على معايير مختلفة لقياس الأداء، زيادة قيمة الوحدات الاقتصادية التي تتبنى نظام ABC مقارنة مع تلك التي لا تطبق النظام بمعدل تقريبي ٢٧% اعتباراً من بداية استخدام نظام ABC في القطاع المصرفي لأول مرة.

---

(١) مصطفى، أحمد محمود حنفي " **استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية** " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠١.

(٢) Kennedy. T and Affleck-Graves. J, "**The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance**", Journal of Management Accounting Research, volume Thirteen,٢٠٠١.

و خلصت الدراسة، إلى أهمية نظام ABC في زيادة قيمة الوحدات الاقتصادية من خلال وضع ضوابط أفضل لاستخدام التكلفة، إلى جانب دورها في توفير قاعدة كبيرة من المعلومات التي تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

٦) **دراسة فرحات (٢٠٠٤):**[١]

هدفت الدراسة إلى وضع إطار للإجراءات العملية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة العامة لمرفأ طرطوس و الشركة العامة لمرفأ اللاذقية، و ذلك لتمكين إدارة هاتين الشركتين من إحكام الرقابة على الموارد المتاحة و بالتالي رفع كفاءة الأعمال. و لتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بعرض الأسباب التي دعت للتحول إلى قياس التكلفة على أساس الأنشطة، و مزايا استخدام هذا النظام الجديد في الحصول على بيانات تكلفة أكثر دقة. كما أوضحت المراحل التي مر فيها نظام ABC و مدى تكامله مع النظم الأخرى المطبقة في الشركتين للاستفادة من كافة المنافع المرجوة من تطبيقه.

٧) **دراسة عابورة (٢٠٠٥):**[٢]

هدفت الدراسة اختبار مجموعة من الفرضيات التي تدور جميعها حول أهمية تطبيق نظام ABC في المستشفى الإسلامي في الأردن سواء فيما يتعلق بمعالجة مشكلة التكاليف غير المباشرة و تخصيصها على الخدمات المقدمة، أم فيما يتعلق بدوره في إيجاد نظام رقابة أكثر فعالية، و بالتالي أهميته في الحصول على بيانات ملائمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة الخاصة بالخدمات العلاجية المقدمة. حيث أكد اختبار هذه الفرضيات على عجز نظام التكاليف التقليدي للمستشفى عن توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الخدمات الطبية المقدمة، و بالتالي عدم الثقة بمخرجاته لاتخاذ القرارات الإدارية. في حين تم تأكيد أهمية نظام ABC في توفير المعلومات اللازمة لتجاوز عيوب النظم التقليدية، و بالتالي أهميته لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات الخاصة بسير العمل في أقسام المستشفى.

٨) **دراسة تاتفي (٢٠٠٥):**[٣]

هدفت الدراسة بيان مدى عجز نظام التكاليف التقليدي عن الوفاء باحتياجات الإدارة، و عدم قدرته على الضبط الداخلي و القياس الدقيق لتكاليف الخدمات المصرفية. و لتحقيق ذلك

---

[١] فرحات، منى خالد،" **نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سوريا** "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٤.

[٢] عابورة، أشرف جمال" **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، ٢٠٠٥.

[٣] تاتفي، أحمد محمد " **نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية الواقع و آفاق التطوير وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ٢٠٠٥.

عرض الباحث خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المصرف التجاري السوري فرع (٢) في حلب، مبيناً دور هذا النظام في تلافي عيوب و حدود نظام التكاليف التقليدي المطبق في المصرف.

٩) <u>دراسة سودة (٢٠٠٩)</u>:[١]

هدفت الدراسة إلى التوصل لأسس مناسبة لقياس تكلفة نشاط الأطعمة و المشروبات و نشاط تأجير الغرف للحد من التشويه في الأرقام التكاليفية لكل منهما. حيث أشارت الدراسة إلى مجموعة من الفوائد المرتبطة بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفندق موضع الدراسة، سواء فيما يتعلق بتحليل تكلفة وجبات العاملين و الوصول إلى التكلفة الحقيقية و الدقيقة، أم فيما يتعلق بالمساعدة على إجراء دراسات و تحليلات لتكلفة مبيعات جميع أصناف الأطعمة و المشروبات و العمل على تحسين ربحيتها، من خلال إضافة أصناف جديدة ذات شعبية عالية و هامش ربح مرتفع، و استبعاد المواد التي لا تسهم بشكل مجدٍ في تحقيق الربح. إضافة إلى تحديد عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة المرتبطة بنشاط تأجير الغرف، و بالتالي المساعدة على تحديد متوسط تكلفة السرير (ليلة المبيت) بدقة و بشكل موضوعي.

و انطلاقاً مما سبق، و على الرغم من الكم الكبير من الدراسات التي تناولت تحليل و تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC. فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تناولها لجانب مختلف لتطبيقات نظام ABC يقوم على وضع إطار مقترح لتطبيقات النظام في المؤسسة الفندقية ككل مع تقسيمه إلى قسمين:

<u>القسم الأول</u>: يتناول خطوات و إجراءات تطبيق نظامABC في المؤسسة الفندقية ككل، في ضوء خصائص الصناعة الفندقية و هيكل تكلفتها التي فرضته متطلبات النزلاء و خدماتهم. بهدف قياس التكاليف الفندقية المباشرة و غير المباشرة، و ضبط تكاليف الأنشطة المختلفة المكونة للمؤسسة.

<u>القسم الثاني</u>: يتناول الموازنة على أساس الأنشطة ABB كأداة من الأدوات الإدارية الهامة في مجال دعم سياسات المؤسسة الفندقية، و توفير إطار متكامل لتقييم الأداء فيها.

---

[١] سودة، محمد زكريا " **رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف في المنشات الفندقية باستخدام نظام تكاليف الأنشطة: دراسة تطبيقية** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ٢٠٠٩.

خامساً: فروض البحث

يهدف البحث إلى اختبار الفروض التالية:

١) يوفر نظام ABC تخصيصاً و توزيعاً للتكاليف أكثر دقة و موضوعية من التخصيص الذي توفره نظم محاسبة التكاليف التقليدية.

٢) يوفر نظام ABC قياساً لتكاليف الخدمات الفندقية أكثر دقة و موضوعية من ذلك الذي توفره نظم محاسبة التكاليف التقليدية.

٣) يتيح نظام ABC ضبطاً منهجياً للتكاليف و تقييماً للأداء أكثر دقة من ذلك الذي تتيحه نظم محاسبة التكاليف التقليدية.

سادساً: منهج البحث

إن المنهج المتبع في الدراسة هو منهج مركب يتضمن في أحد جوانبه المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك من خلال دراسة نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الفندقية و المبني على أساس نظام محاسبة الأقسام، و تحليل أوجه القصور الذي يعاني منها.

و في الجانب الآخر المنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الفندقية، لتجاوز حدود و عيوب النظام التقليدي المطبق فيها بهدف قياس و رقابة تكلفة الخدمات الفندقية بالشكل الأمثل.

الفصل الأول

مدخل إلى الصناعة الفندقية

يشهد العالم تحولات سريعة و جذرية في المجالات كافة، السياسية منها و الاقتصادية و الاجتماعية نحو العولمة الاقتصادية، حيث تذوب العوائق أمام حركة رؤوس الأموال و الاستثمار و الأفراد، الأمر الذي انعكس بتأثيرات متعددة الأوجه في النشاط الاقتصادي على الصعيد الوطني و العالمي. حيث أصبحت التنمية الشاملة الشغل الشاغل لمعظم دول العالم و حكوماته بما تتطلبه من تعبئة و تجنيد كافة الموارد المادية المتاحة في إطار سياسات و استراتيجيات وفق ما يسمى بالهندسة الشاملة للاقتصاد[١].

و في هذا المجال تعد السياحة إحدى أهم القطاعات الاقتصادية التي تشهد نمواً سريعاً، يزداد تأثيرها و مساهمتها في مجموع النشاط الاقتصادي، حيث ارتفعت حصيلة السياحة الدولية (حسب بيانات المنظمة العالمية للسياحة) بمعدل متوسط بلغ (٨.٢ %) سنوياً خلال فترة التسعينات من القرن الماضي، حيث بلغت ٢٢١.٢ مليار دولار سنة ١٩٨٩، و ٤٣٩ مليار دولار في سنة ١٩٩٨، كما بلغت حصيلة السياحة الدولية مضافاً إليها السفر (نقل الركاب) أكثر من ٥٠٤ مليار دولار سنة ١٩٩٩، و من المتوقع أن تبلغ ١٥٥٠ مليار دولار بحلول عام ٢٠١٠. الأمر الذي يجعل من السياحة واحدة من أهم القطاعات التصديرية في العالم[٢].

هذا وتلعب المؤسسات الفندقية الدور الأول و الرئيس في صناعة السياحة و تنميتها، حيث شهدت السنوات الأخيرة تطوراً و اهتماماً واسعاً إلى أن أصبحت تشكل ركناً أساسياً في صناعة السياحة[٣].

---

[١] معراج، هواري _ جردات، محمد سليمان " **السياحة و أثرها في التنمية الاقتصادية العالمية: حالة الاقتصاد الجزائري** "، مجلة الباحث، العدد الأول، ٢٠٠٤، ص ٢١.

[٢] شعوبي، محمود فوزي " **السياحة و الفندقة في الجزائر دراسة قياسية ١٩٧٤-٢٠٠٢**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٧، ص١٣.

[٣] توفيق، ماهر عبد العزيز" **صناعة السياحة** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٧، ص ٩٤.

المبحث الأول

طبيعة الصناعة الفندقية و خصائصها.

تمهيد

عرف الإنسان النشاط الفندقي منذ القدم، و كان الخان (بدايات الفنـــدق)، الـــذي انتشـــر في طرق الترحال و أطراف المدن، هو المكان الذي تقدم فيه الخدمات الفندقية، و التـــي اقتصـــرت في ذلك الوقت على خدمة الإيواء و الإطعام، حيث ازدهرت هذه الخانات البدائية في حضارة وادي النيل و الرافدين و فلسطين، وذلك لازدهار نشاط التجارة فيها في تلك العصور[١].

و بمرور الزمن تطور الخان البدائي إلى فنـــدق صـــغير، و بـــدأ يأخـــذ طـــرازاً محـــدداً يتفق و متطلبات الخدمة المقدمة، حيث عرف الإغريق الفندقة الدينية التي نشأت في أحضان المعابد و الأماكن المقدسة لإيواء الحجيج، كما ظهرت عندهم الفندقة العلاجية، و في وقت لاحق ظهـــرت الفندقة التجارية و السياحية و التي كانت تعنى بإيواء كبار التجار و الحكام و إطعامهم. و وجـــدت الصورة ذاتها عند الرومان من خلال تنظـــيم الفندقـــة مـــن النـــاحيتين الشـــكلية و القانونيـــة[٢]. و استمر هذا التطور خلال العصور الوسطى، حيث ظهـــر فـــي هـــذه المرحلـــة، و لأول مـــرة، اسم الفندق على لافتات كبيرة معلقة على شرفاتها.

إلا أن التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية التي حدثت بعد الثورة الصناعية، و مـــا رافقهـــا من تطور هائل في وسائل النقل و طرق المواصلات، بالإضافة إلـــى ارتفـــاع مســـتوى المعيشـــة و تنوع حاجات و رغبات المسافرين، ساهمت في تطور الفنادق الصغيرة و تحولها إلى مؤسســـات فندقية متخصصة تتنافس فيما بينها بهدف جذب العملاء و النزلاء. الأمر الذي ساعد على خلق بيئة فندقية تتميز بالتجدد و التغير المستمر وفقاً لتغيـــر أذواق النـــزلاء و أنمـــاط حيـــاتهم المختلفـــة. و تحول النشاط الفندقي بالتالي إلى صناعة قائمة بحد ذاتها لها تأثيراتها المتعددة، سواء في السياحة، كونها الصناعة المسؤولة عن توفير احتياجات المسافرين المادية من مبيت و إطعام و ترفيه ... الخ. أم في اقتصاديات الدول من خلال الحد من البطالة و توفير النقد الأجنبي المتأتي من شراء الســـائح للخدمات الفندقية.

---

[١] توفيق، ماهر عبد العزيز " **علم إدارة الفنادق** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦، ص ٩.

[٢] شعوبي، محمود فوزي، " **السياحة و الفندقة في الجزائر دراسة قياسية ١٩٧٤-٢٠٠٢**"، مرجع سابق، ص١٨.

أولاً: تعريف الصناعة الفندقية.

باتت الصناعة الفندقية صناعة رائدة و دائمة التطور حيث عرف الفندق بأنه:" مؤسسة ذات طابع خدمي في الغالب، تقدم تحت سقف واحد أو بناية أو مجمع، خدمة الإيواء و الأطعمة و المشروبات كخدمات أساسية، كما تقدم خدمات مختلفة مثل الغسيل و الكي و خدمات الاتصالات (الهاتف، الانترنت، الفاكس) و خدمات الترجمة و النسخ و التصوير، بالإضافة إلى وسائل التسلية و الترفيه و صالات الأفراح و المؤتمرات و النوادي الصحية و صالونات التجميل و المكاتب السياحية .....الخ"[١].

كما و يدخل في مفهوم الفندق كافة الموتيلات و القرى السياحية و الأجنحة و الشقق الفندقية و الأنشطة المكملة أو المرتبطة بها، سواء أكانت خدمية أم ترفيهية أم رياضية أم تجارية أم ثقافية، أو تلك الأنشطة الملحقة بالفنادق كقاعات السينما و المكتبات، و طالما لم يتخذ أي منها صورة النشاط المستقل عن الفندق[٢].

وبناءً عليه تعرف الصناعة الفندقية بأنها:" مجموع الصناعات و التكنولوجيات المستخدمة في تجهيز الفنادق و المطاعم و دور الترفيه، بهدف تسهيل الخدمات الفندقية و السياحية التي تقدمها. و كذلك فن الترويج و الدعاية للمعالم الأثرية و التراثية و السياحية، و إدارة رحلات الاستجمام و تنظيمها و تأمين الحجوزات إليها و تقديم الخدمات فيها"[٣].

ثانياً: أهمية الصناعة الفندقية.

تعد الصناعة الفندقية من الصناعات الحديثة نسبياً، حيث بدأ الاهتمام بها بشكل واسع كنتيجة للدور الهام الذي يمكن أن تلعبه في تنمية الموارد الاقتصادية، من حيث قدرتها على توفير العملات الأجنبية و خلق فرص عمل جديدة باعتبارها من الصناعات كثيفة الأيدي العاملة.

و نظراً لهذه الأهمية، فقد اتجهت الدول من خلال سياساتها العامة نحو استقطاب و اجتذاب السياح، و توفير جملة من الحوافز و التسهيلات التي من شأنها تشجيع إنشاء و إقامة مشاريع سياحية و فندقية تسهم في تنشيط الحركة الاقتصادية. حيث تشير بعض المصادر[٤] إلى تطور الحركة السياحية الوافدة إلى سوريا خلال الأعوام السابقة و بالتالي تطور الصناعة الفندقية.

---

[١] حلوة حنان، رضوان،" **محاسبة المؤسسات الفندقية: محاسبة الفنادق- محاسبة المطاعم . التحليل المالي و الإحصائي"**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص ١٧.

[٢] لطفي، أمين السيد احمد،" **المحاسبة و التحليل المالي في الفنادق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ١٣.

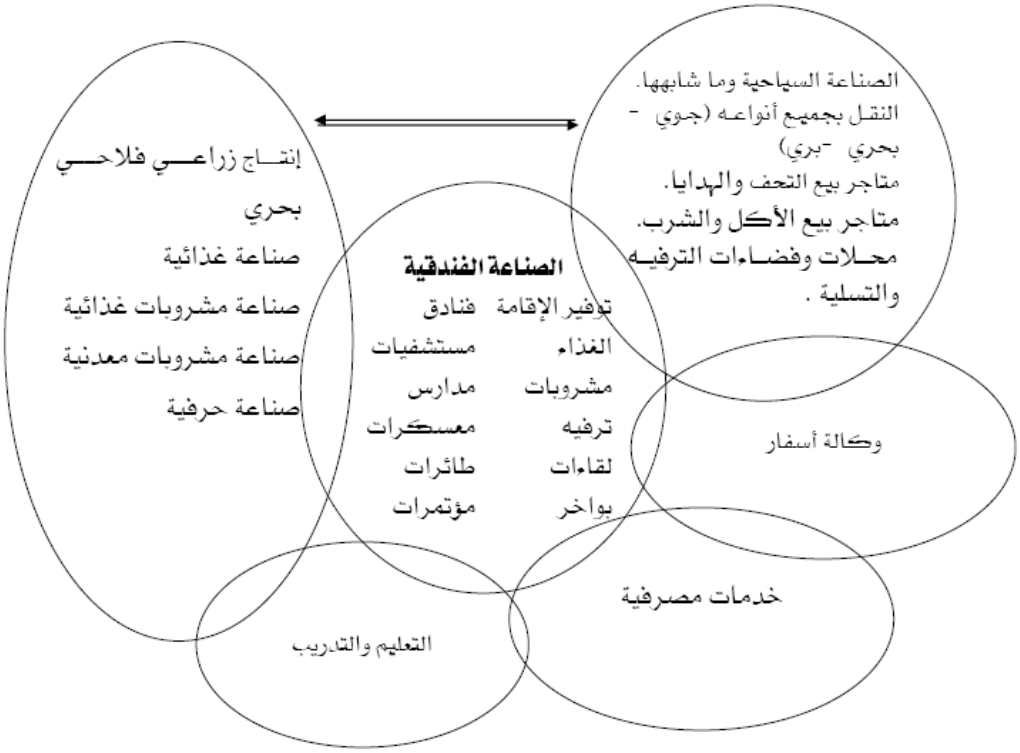
[٣] معجم مفاهيم التنمية، موقع أنترنت، http://glossary.imamsadrfoundation.org/

[٤] المجموعة الإحصائية، المكتب المركزي للإحصاء، دمشق، ٢٠٠٨.

فبينما كان حجم الحركة السياحية الدولية إلى سوريا بما في ذلك عدد الزوار اليوميين ٣ مليون سائح عام ٢٠٠٠، نجد هذا العدد يرتفع إلى ٥.٨ مليون سائح عام ٢٠٠٥، ليصل إلى ٦ مليون سائح عام ٢٠٠٧. و بالمثل نلاحظ زيادة عدد الفنادق من ٥٦٦ فندقاً عام ٢٠٠٥، إلى ٦٠٤ فندقاً عام ٢٠٠٦، و نحو ٦٣١ فندقاً عام ٢٠٠٧ و ليصل إلى ٦٥١ فندقاً عام ٢٠٠٨.

و في أيامنا هذه و نظراً لتطور دور الفنادق في المجتمع و تحولها إلى مركز إشعاع اقتصادي و اجتماعي متميز، برز اتجاه جديد للصناعة الفندقية يتمثل في صناعة السياحة بحد ذاتها. حيث أخذت بعض الفنادق على عاتقها تنظيم برامج السفرات و الجولات السياحية الداخلية و الخارجية للبلد الذي تقام فيه بالاتفاق مع شركات النقل المختلفة، على أن يتم الإيواء في الفندق نفسه، مما يظهر دور الصناعة الفندقية المتنامي في الاقتصاد القومي من خلال التأثير الفعال للصناعة الفندقية في جميع القطاعات الأخرى من زراعية و خدمية و غيرها[1]، كما يوضحه الشكل التالي.

الشكل رقم (١) التأثير و التداخل بين الصناعة الفندقية و صناعة السياحة و بقية الأنشطة الإنسانية



(المصدر: منشورات المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، " **أساسيات الفندقة** "، ص٥)

[1] توفيق، ماهر عبد العزيز، " **صناعة السياحة** "، مرجع سابق، ص ٩٥.

و بالإضافة إلى ما سبق من أهمية، يؤكد العديد من الباحثين[١] على جملة من الآثار المترتبة على مزاولة النشاط الفندقي و التي تعتبر بمثابة انعكاس مباشر للطبيعة المميزة للصناعة الفندقية، سواء فيما يتعلق بدورها في تدعيم تعارف و تقريب الصلة بين الشعوب، و بالتالي تحقيق تبادل حضاري و سلوكي ناتج عن اختلاط السائحين بالمواطنين، أم فيما يتعلق بتأثيرات الصناعة الفندقية و دورها في قيام صناعات موازية زراعية منها و خدمية تساعد على الحد من البطالة و خلق فرص عمل جديدة.

و من جهة أخرى، و انطلاقاً من ارتباط أهمية الصناعة الفندقية بمدى قدرتها على تحقيق النجاح في البيئة الفندقية ذات التغيرات السريعة، فقد أشار بعض الباحثين[٢] إلى مجموعة من المهارات و القدرات التي يجب أن تتمتع بها المؤسسات الفندقية، و التي تساعدها على التعامل مع الطلب الفندقي بكفاءة و فعالية، و بالتالي تحقيق النمو و البقاء و الربحية منها:

أ) **إدراك و فهم البيئة العالمية المتغيرة و التنافسية**، و ذلك من خلال تبني المؤسسة الفندقية تفكيراً عالمياً لا ينحصر فقط على مستوى الإدارة العامة في المركز الرئيسي فقط، بل على مستوى الإدارات العاملة في كل الفروع.

ب) **التكيف مع متغيرات البيئة الفندقية و صياغة الاستراتيجيات و تنفيذها في الوقت المناسب**، و ذلك انطلاقاً من التغير المستمر في الفرص الكامنة في الصناعة الفندقية.

ت) **مراعاة الاختلافات الثقافية في أسواق الصناعة الفندقية و العمل على الحد منها من خلال:**

- تجزئة السوق الفندقية في ضوء الثقافات المتعددة.
- توظيف عاملين يتحدثون لغات متعددة.
- قبول بطاقات الائتمان الأجنبية المتعددة.
- توفير مواد ترويجية و تعريفية بلغات متعددة.

ث) **المحافظة على تراثية المكان الفندقي و السياحي في المجتمعات المختلفة**، و ذلك من خلال الاهتمام بالجانب النوعي الذي يركز على الجوانب الفنية في بناء الفندق الداخلي و الخارجي و هيكله، و ذلك بهدف المحافظة على تراثية المكان و المجتمع الذي يعمل فيه.

---

[١] منشورات المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، " **أساسيات الفندقة** "، إعداد الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، موقع أنترنت، ص٥.

[٢] النسور، جاسر عبد الرزاق _ أبو فارة ، يوسف " **ركائز صياغة إستراتيجية تسويق الخدمات الفندقية** "، المؤتمر العلمي الرابع (الريادة و الإبداع)، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة فلادليفيا، الأردن، ٢٠٠٥، ص ١٠- ١١.

ج) المشاركة في دعم عمليات تعليم و تدريب وتأهيل الموارد البشـــرية، و ذلـــك علـــى اعتبـــار أن نقص هذه الموارد يؤدي إلى مواجهة المؤسسات الفندقية مجموعة من الضغوط التنافسية.

و مما سبق يؤكد الباحث على أهمية الصناعة الفندقية و دورهـــا المتزايـــد فـــي خلـــق نـــوع من التكامل فيما بين الأهداف المتنوعة و المتداخلة لكل من المؤسسات الفندقيـــة و النـــزلاء فيهـــا، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف التنمية و التطوير في البيئة التي تعمل فيها.

ثالثاً: أنواع المؤسسات الفندقية.

إن ازدياد رغبات و حاجات المســـافرين نتيجـــة للتطـــورات الاقتصـــادية و الاجتماعيـــة التي حدثت في القرن الماضي، انعكست على كمية و نوعية الخدمات الفندقية التي تعـــد ضـــرورية لتقديم منتج فندقي يتميز بدرجة عالية من الراحة و الكفاءة و الدقة و الإتقان. الأمـــر الـــذي ســـاهم في ظهور مؤسسات فندقية متخصصة في مجالات محـــددة اقتصـــادية أو اجتماعيـــة أو ترفيهيـــة أو علاجية أو رياضية..... الخ.

و بشكل عام يمكن تصنيف هذه المؤسسات سواء من حيث موقعها، أم من حيث الخـــدمات التي تقدمها كما يلي[1]:

١) أنواع الفنادق من حيث موقعها:

- **فنادق المدن:** تضم هذه المجموعة تنوعاً كبيراً من الفنـــادق المنتشـــرة فـــي المـــدن الكبـــرى و المتوسطة الحجم سواء من حيث درجتها أم سعتها. تأخذ هذه الفنادق في بنائها عادة الشـــكل الرأسي نظراً لارتفاع تكلفة العقارات في المدن، و تقدم خدماتها بشكل أساس للسياح و رجـــال الأعمال، حيث تتراوح مدة الإقامة فيها من عدة ساعات إلى عدة أيام.
- **فنادق المطارات:** تقع هذه الفنادق بالقرب من المطارات، و معظـــم نزلائهـــا مـــن مســـتخدمي الطائرات أو المسافرين الذين يضطرون للتوقف عن متابعة السفر إما لأسباب فنية في الطائرة، أو لسوء الأحوال الجوية، أو بسبب تغيير الطائرة بأخرى. معظم هذه الفنادق تمتلك وسائل نقل خاصة بها و ذلك لنقل المسافرين من المطار إلى الفندق و بالعكس.
- **فنادق العبور (الموتيل):** تنتشر هذه الأنواع من الفنادق على طول الطرق البريـــة الســـريعة و في ضواحي المدن الكبرى، و تتميز بقصر مدة الإقامة فيها حيث لا تتعدى الليلـــة الواحـــدة. توفر هذه الفنادق للمسافرين بالإضافة إلى المبيت و الطعام و الشراب ورش لإصلاح و خدمـــة السيارات، بالإضافة إلى محطات تزويد بالوقود.

---

[1] توفيق، ماهر عبد العزيز، " **علم إدارة الفنادق** "، مرجع سابق، ص ٢١- ٥٤.

❖ **فنادق المنتجعات:** إن الهدف الأساسي للمنتجعات هو تسلية و ترفيه المسافرين الهاربين من ضجة المدينة و صخبها. لذلك يتم اختيار موقعها بالقرب من مراكز الأنشطة الترفيهية كالسباحة و الغطس و التزحلق على الجليد و تسلق الجبال .... الخ.

تتوفر في هذه المنتجعات كافة الخدمات الفندقية المعروفة من مسابح و مطاعم و ملاعب و اتصالات و خدمات مصرفية ... الخ. و ذلك بهدف جذب السائحين للبقاء أطول فترة ممكنة، و التي قد تمتد إلى موسم كامل.

تأخذ المنتجعات أشكالاً مختلفة، فقد تبنى على شكل شاليهات متفرقة منفصلة يحتوي كل منها على غرفة للنوم و حمام مستقل ملاصق لها و موقف للسيارة، أو قد تكون مجموعة من الغرف المتجمعة و ملحق بها موقف للسيارات[1].

٢) أنواع الفنادق من حيث الخدمات التي تقدمها:

❖ **الفنادق التجارية:** إن طبيعة هذه الفنادق المخصصة لاستقبال رجال الأعمال تفترض قربها من المناطق المزدحمة بمكاتب الشركات و الأعمال في قلب المدن الرئيسية أو بالقرب من المطارات. و هي في الغالب فنادق ضخمة و كبيرة تقدم لنزلائها كافة الخدمات الفندقية المعروفة بما في ذلك توفير قاعات خاصة لعقد الاجتماعات و الصفقات.

تتميز هذه الفنادق عن غيرها من الفنادق الأخرى بانخفاض نسبة إشغالها في أوقات العطل الرسمية و الأسبوعية، نظراً لتوقف الأعمال.

❖ **فنادق الإقامة الدائمة:** موقع هذا النوع من الفنادق في المدن و المراكز التجارية قريبة من خطوط المواصلات. تشبه في شكلها الخارجي المجمعات السكنية، حيث تتكون من شقق أو غرف فندقية منفصلة، لكل منها لوازم الطبخ و وسائل التدفئة و الغاز الخاصة به، و ذلك نظراً لاقتصار الخدمة الفندقية فيها على التدبير الفندقي. معظم نزلاء هذه الفنادق هم من الغرباء القادمين إلى المدينة طلباً للعمل أو الدراسة .... الخ.

❖ **بيوت الشباب:** هي عبارة عن فندق أو نزل مخصص لإيواء الشباب المحب للسفر و الترحال. يتصف هذا النوع من الفنادق ببساطة التجهيزات، حيث تحتوي كل غرفة على كل ما هو ضروري كسرير بسيط و طاولة و خزانة و مغسلة، و تعتمد على خدمة الشخص نفسه بنفسه نتيجة لانعدام أي نوع من الخدمات الفندقية.

---

[1] توفيق، ماهر عبد العزيز، " **مبادئ إدارة الفنادق** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٦، ص ١٤.

❖ **الفنادق المتحركة:** و هي عبارة عن الفنادق المحمولة على إحدى و سائل النقل المعروفة. تتميز هذه الأنواع من الفنادق بارتفاع أسعار الغرف فيها، حيث تكون عادة لطبقة معينة من المجتمع، هذا بالإضافة إلى التفاوت في درجات و مستويات الخدمة الفندقية المقدمة فيها. و بشكل عام يمكن تقسيم هذه الفنادق إلى[١]:

- الفنادق العائمة: و هي عبارة عن السفن الكبيرة التي تجوب البحار و تنقل المسافرين من دولة لأخرى، و من قارة لأخرى.
- الفنادق البرية المتحركة: و هي عبارة عن الغرف الفندقية المتواجدة في القطارات.
- الفنادق الطائرة: و هي عبارة عن الغرف و الشقق الفندقية المتواجدة على متن الطائرات.

❖ **الفنادق العلاجية:** معظم نزلاء هذه الفنادق هم من المسافرين للأغراض العلاجية أو الاستجمام، حيث توفر لهم كافة أنواع التسهيلات و الخدمات التي يحتاجها النزيل المريض بالإضافة إلى النزيل العادي، بدءاً من الوجبات الغذائية الصحية و المتناسبة مع كل نزيل، وصولاً إلى توفير أحواض للمياه المعدنية و خبراء مختصون بالعلاج الطبيعي.

تختلف مدة الإقامة في هذه الفنادق من شخص إلى آخر، و لكن بشكل عام تتراوح من ثلاثة أيام إلى أسبوعين.

❖ **الفنادق الرياضية:** تنتشر هذه الفنادق في معظم المدن الرياضية بالقرب من الملاعب و المراكز الرياضية. يتسم نشاطها بالموسمية نتيجة للطبيعة الخاصة للأحداث الرياضية، تتكون من قسم خاص للاعبين المشاركين بالفرق الرياضية و قسم آخر للمشجعين. يتميز هذا النوع من الفنادق بارتفاع نسبة الإشغال في المواسم الرياضية و انخفاضها في باقي أوقات السنة.

رابعاً: خصائص الصناعة الفندقية

لما كان النشاط الفندقي و بيع الخدمات الفندقية يرتبط أساساً بنسبة الإشغال الفندقية، و لما كانت طبيعة الاستثمارات في الصناعة الفندقية تضفي على هذه الصناعة مجموعة من الخصائص و الاعتبارات التي تميزها عن غيرها من القطاعات الاقتصادية الأخرى سواء الخدمية أم الصناعية أم التجارية أم الزراعية، فإن هنالك مجموعة من الانعكاسات و المحددات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند إعداد و تصميم النظام المحاسبي للفنادق، و من أهمها[٢]:

---

[١] توفيق، ماهر عبد العزيز، " **مبادئ إدارة الفنادق** "، مرجع سابق، ص ٤٩ – ٥٢.

[٢] زكي، حسن _ حمادة، رشا _ العدي، إبراهيم، " **المحاسبة المتقدمة (٢)** "، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٧، ص ١٦-٢٠.

١) موسمية الطلب على الخدمات الفندقية:

يتسم النشاط الفندقي بالموسمية، و التي تعني عدم استقرار حجم مبيعات الخدمات الفندقية في الفترات المختلفة، كنتيجة لتقلب الطلب على هذه الخدمات. حيث يزداد الطلب على الخدمات الفندقية في بعض الأوقات من السنة و بالتالي يزداد حجم النشاط (أيام عيد الميلاد و رأس السنة، المناسبات السنوية)، في حين ينخفض الطلب و بالتالي ينخفض حجم النشاط في أوقات أخرى.

و يترتب على ذلك عدم تجانس إيرادات الفندق على مدار السنة، إضافة إلى احتمال وجود طاقة غير مستغلة بالفندق. الأمر الذي يلقي على عاتق إدارة الفندق مسؤولية التخطيط و التمويل للأنشطة المتنوعة في الفترات المختلفة من العام، بالإضافة إلى مسؤولية تنفيذ رقابة داخلية فعالة لضمان عدم حدوث أي تلاعب في فترات الذروة تحت تأثير ضغط العمل.

٢) إن الخدمات الفندقية تجمع بين نشاط الخدمات و النشاط التجاري و الصناعي:

يعتبر النشاط الفندقي نشاطاً خدمياً، حيث يقدم الفندق خدمات متنوعة من مبيت و طعام و خدمات ترفيهية و رياضية و ثقافية، بالإضافة إلى الحفلات و الندوات و غيرها. و لتأمين مستلزمات هذا النشاط الخدمي و لضمان جودته يباشر الفندق نشاطاً تجارياً بهدف شراء الاحتياجات المختلفة في الأقسام كافة بما في ذلك شراء المواد الأولية لتقديم الوجبات، بالإضافة إلى تأجير المحلات لتقديم الخدمات المختلفة كبيع الجرائد و المجلات و الزهور و غيرها من الأنشطة التجارية الأخرى. كما يتميز النشاط الفندقي بأنه نشاط صناعي (تصنيعي) و ذلك نتيجة للعمليات التي تتم في مطابخ الفندق، و التي يتم بموجبها تحويل المواد الغذائية الأولية إلى أطباق شهية تقدم للنزلاء[١].

إن هذا التنوع و عدم التجانس في الأنشطة المكونة للمنتج الفندقي يبرز ضرورة وجود نظام محاسبي قادر على تتبع و إثبات عناصر التكاليف المختلفة في الأنشطة المتنوعة، يساعد على تحديد نتائج العمليات الخدمية منفصلة عن نتائج الأنشطة التجارية و الصناعية، و من ثم الحكم على مدى كفاءة كل نوع من الأنشطة.

٣) زيادة الاستثمارات في الأصول الثابتة عنها في الأصول المتداولة:

إن النشاط الفندقي كنشاط خدمي يتميز عن غيره من الأنشطة الأخرى بارتفاع نسبة إجمالي الاستثمارات في الأصول الثابتة مقارنة مع الاستثمارات الأخرى، و ذلك على اعتبار أن كمية و نوعية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الفندقية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكمية و نوعية المتاح من الأصول الثابتة كالمباني و الأثاث و المعدات و التجهيزات .... الخ. و هنا تبرز الحاجة

---

[١] علام، محمد نبيل،" **محاسبة المؤسسات الفندقية** "، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩١، ص ٢١.

إلى فرض رقابة فعالة على هذه الموارد المالية الكبيرة، بهدف التأكد من حسن إدارة و استثمار الأصول المقتناة و حمايتها و المحافظة عليها و تجديدها.

أما فيما يتعلق برأس المال العامل، فإنه يتميز في الصناعة الفندقية بسرعة دورانه و صغر نسبته إلى إجمالي الاستثمارات، و ذلك لانخفاض قيمة المخزون السلعي و بالتالي انخفاض أهميته في المؤسسات الفندقية، و اقتصاره على بعض المؤن الغذائية التي يتم شراؤها بصورة متعاقبة و على فترات قصيرة نسبياً نظراً لقابليتها للتلف أو فقدان النكهة إذا ما احتفظ بها لفترة طويلة[١].

٤) إن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة قابلة للفناء و التلف:

إن المنتج في الصناعة الفندقية هو عبارة عن خدمة المبيت و الخدمات الأخرى المكملة لها، و هي في غالبيتها منتجات غير ملموسة قابلة للفناء و التلف بمجرد مرور الزمن، و لذلك فإن المنتج الفندقي على عكس المنتجات في الصناعات الأخرى لا يمكن تخزينه لحين طلبه دون أن يتحمل الفندق تكلفة. **فمثلاً** الغرفة التي لا تباع تعتبر خسارة و فرصة ضائعة لا تعوضها مبيعات اليوم التالي. كل ذلك يحتم على النظام المحاسبي في المؤسسات الفندقية أن يكون قادراً على توفير البيانات اللازمة و المتعلقة بمستويات الإشغال الفندقية خلال العام، مما يتيح تحديد حجم الطاقات غير المستغلة في المستقبل بهدف وضع سياسات التوظيف و التشغيل و السياسات السعرية المناسبة.

٥) أهمية كفاءة و خبرة العنصر الإنساني في الخدمات الفندقية:

تتميز الصناعة الفندقية بكون العنصر البشري الذي يقدم الخدمة هو جزء من الخدمة ذاتها، و بالتالي فإن طريقة تقديم الموظف للخدمة تؤثر في مستوى هذه الخدمة في تقدير النزيل. لذلك انصب اهتمام معظم الدول على ضرورة تأهيل و تدريب الكوادر البشرية الوطنية من خلال إنشاء الكليات و المعاهد العليا و المتوسطة، بهدف رفع مستواها و كفاءتها و قدرتها على التأثير الإيجابي في جودة الخدمة الفندقية.

٦) تعاملات الفندق مع نزلائه و رواده تتم نقداً:

تتميز التعاملات المالية في الصناعة الفندقية بالسرعة و النقدية، فحساب النزيل الذي أقام لفترة محدودة في الفندق و الذي هو عبارة عن ثمن مجموع الخدمات التي قدمت له خلال فترة وجوده، يجب أن يسدد قبل مغادرة الفندق سواء كان ذلك نقداً أو عن طريق بطاقة الائتمان. هذه الخاصية تتطلب وجود نظام محاسبي كفء قادر على ضبط و رقابة تلك التعاملات النقدية السريعة، بالإضافة إلى ضرورة المراجعة الدورية و المستمرة لأرصدة حسابات النزلاء، لصعوبة تصحيح أي خطأ فيما بعد نتيجة لانتهاء علاقة النزيل بالفندق بمجرد مغادرته.

---

[١] عطية، هاشم أحمد _ محمد، محمد محمود عبد ربه، " **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشات الخدمية (الفنادق) "**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠، ص ٢٧.

المبحث الثاني

الهيكل التنظيمي في المؤسسات الفندقية.

إن التنوع الكبير في المؤسسات الفندقية من حيث درجة و نوعية و كفاءة الخدمات المقدمة و اللازمة لتحقيق أهدافها، بالإضافة إلى الاختلاف الكبير في تلك الخدمات سوف ينعكس بالضرورة اختلافاً في التنظيم الإداري لهذه المؤسسات.

و لكن على الرغم من اختلاف درجات الفنادق و فئاتها فإن وظائف أي فندق لن تخرج من حيث طبيعتها عن تبويبها إلى أحد الأقسام الفندقية التشغيلية أو الخدمية، مع ملاحظة أن وظائف كل مجموعة ليست واحدة في جميع المؤسسات الفندقية، بل تختلف من فندق لآخر حسب درجته و سعته، بالإضافة إلى إمكانية دمج مجموعة من الوظائف معاً لأغراض إدارية. و يوضح الشكل رقم (٢) الهيكل التنظيمي لفندق كبير.

أولاً: الأقسام الفندقية التشغيلية (الفنية):

سميت بالتشغيلية نظراً لعلاقتها المباشرة مع النزلاء، و بالتالي قدرتها على التأثير في الإيرادات. و هي عبارة عن تلك الوظائف التي تتميز و تنفرد بها المؤسسات الفندقية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى. حيث تتكون هذه الأقسام التشغيلية من الأقسام الفرعية التالية:

١) قسم الغرف و الأدوار:

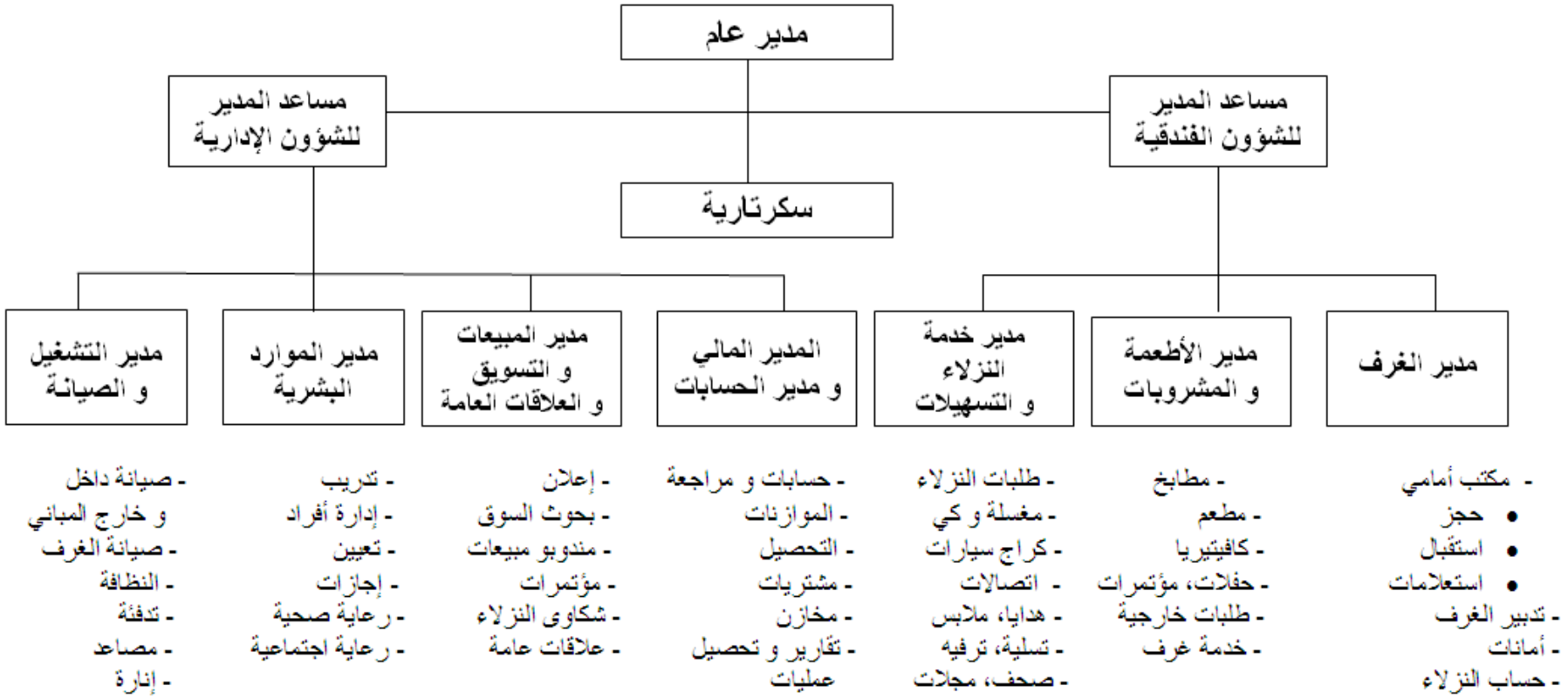
يعتبر من أقسام الفندق التشغيلية نظراً لتشعب واجباته و تعدد مسؤولياته، حيث يشتمل بدوره على مجموعة من الأقسام و الوظائف الفرعية الأخرى التي تؤدي خدماتها مباشرة للنزلاء و هي:

أ) قسم المكاتب الأمامية: يعتبر قسم المكاتب الأمامية واجهة الفندق الأساسية، تلعب فيه فخامة التجهيزات من ديكور و أثاث و غيرها، بالإضافة إلى كفاءة العاملين فيه دوراً أساسياً في أداء مهامه على الوجه الأمثل. موقع هذا القسم في الصالة الرئيسية للفندق لغرض الإشراف و تقديم المساعدة.

يتكون قسم المكاتب الأمامية من المكاتب و الوظائف الفرعية التالية:

- ❖ مكتب الاستقبال.
- ❖ مكتب الاستعلامات.
- ❖ مكتب الحجز.

الشكل رقم (٢) هيكل تنظيمي لفندق كبير " النشاط الفندقي "



(المصدر: حلوة حنان، رضوان، " **محاسبة المؤسسات الفندقية** "، ص ٤٠)

كما يمتد إشراف قسم المكاتب الأمامية إلى أقسام أخرى مثل[١]:

- صراف المكاتب الأمامية: يتبع صراف المكاتب الأمامية قسم الحسابات فنياً و يرتبط بالمكاتب الأمامية إدارياً.
- الحمالون: الذين يقومون بوظيفة إنزال أمتعة النزيل حال وصوله أو مغادرته.
- سعاة الفندق: سواء داخل أم خارج الفندق و يطلق عليهم سعاة المراسلة، سعاة المصعد، سعاة دورات المياه..... الخ.

ب) قسم التدبير الفندقي: و هو عبارة عن القسم المسؤول عن المنتوج الرئيس للفندق و المتمثل بالغرف، حيث يشرف على ترتيبها و صيانتها و خدمتها و توفير كل مستلزماتها بحيث تكون جاهزة لاستقبال النزلاء. بالإضافة إلى دور هذا القسم في تنظيف مكاتب الموظفين و الصالات و الممرات و القاعات في الفندق.

٢) قسم الأطعمة و المشروبات.

إن الدور الرئيس لهذا القسم هو إعداد الأطعمة و المشروبات و تقديمها في جميع المناطق البيعية في الفندق كالمطعم و الكافيتيريا و غرف النزلاء، و ذلك بهدف توفير خدمة مكملة لخدمة الإيواء و ضرورية لاستمراريتها.

غير أن مسؤولية قسم الأطعمة و المشروبات لا تقتصر على إعداد قوائم الطعام و تجهيزها فقط، بل تتعدى ذلك إلى مكان و شكل تقديم الخدمة، و الذي يعتبر في كثير من الأحيان أهم من الخدمة ذاتها. فتصميم المطاعم و تأثيثها و تنسيقها الداخلي و درجة تدريب و خبرة العناصر البشرية يلعب دوراً كبيراً في جودة الخدمة المقدمة.

إن هذه الطبيعة الخاصة لقسم الأطعمة و المشروبات و تعامله مع أكثر المجالات عرضة للغش و التلاعب، تفرض إحكام الرقابة الداخلية على تكلفة شراء و إنتاج و تقديم الطعام.

٣) قسم خدمة النزلاء و التسهيلات.

يعتبر هذا المجال من أهم مجالات الخدمة الفندقية و خدماته لا تقل في الأهمية عن خدمات المبيت و الطعام و الشراب، بل إن نسبة الإشغال في الفندق تتأثر إلى حد كبير بمدى نوعية و كفاءة الخدمات التي تقدم في هذا المجال للنزلاء و التي تميز فندق عن آخر[٢].

---

[١] حمزة، محمود أحمد _ عبد القادر، زينب عبد الرحمن " **الإشراف الداخلي في صناعة الفنادق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،٢٠٠٦، ص ١٨.

[٢] علام، محمد نبيل،" **محاسبة المؤسسات الفندقية** "، مرجع سابق، ص ٥٦.

يشرف هذا القسم على الأقسام و الوظائف التالية:

- ❖ قسم الاتصالات.
- ❖ قسم الغسيل و الكي.
- ❖ الأقسام الإيرادية الأخرى: و هي عبارة عن الأقسام التي ألحقت بالنشاط الفندقي نتيجة تطور الصناعة الفندقية و تحول الفندق إلى مركز نشاط متميز، و التي تعمل على تقديم الخدمات غير المتوفرة داخل الفندق كمثال: الحلاقة، الكوافير، مكاتب شركات الطيران و محلات بيع الصحف و الهدايا و الزهور ..... الخ.

تجدر الإشارة هنا إلى أن رغبة العميل هي الفيصل في الحصول على أعمال قسم خدمة النزلاء و التسهيلات، و ذلك لأنها تؤدى بأجر و يترتب على هذا الأمر أن يقوم النزيل بالتوقيع على نموذج " إشعار قيد مصروف "، حيث يوضح هذا الإشعار نوع الخدمة التي قدمت له و قيمة المبلغ المقابل لها[١].

ثانياً: الأقسام الفندقية الخدمية (المساعدة).

يقصد بالأقسام الفندقية الخدمية تلك التي تؤدي مجموعة من الوظائف و الأنشطة الداعمة و المساعدة للأقسام التشغيلية لأداء مهامها بالوجه الأمثل.

الأقسام الخدمية هي عبارة عن أقسام غير منتجة للإيراد و لكن هذا لا يعني أنها أقل أهمية من الأقسام التشغيلية حيث لا يمكن لإحداهما أن يعمل دون الآخر، فلابد من أن يتفاعلان و يتكاملان معاً لتقديم أفضل خدمة للزبائن، و كل خطأ أو تقصير في إحداهما أو أي قسم من أقسام الفندق سوف يعود بالضرر على الفندق كله[٢]. و هذه الأقسام كما يلي:

١) قسم التشغيل و الصيانة.

٢) قسم التسويق و العلاقات العامة.

٣) قسم الشؤون المالية و الإدارية.

---

[١] راضي، محمد سامي، " **المحاسبة في صناعة الفنادق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٤١.

[٢] الحمدان، سهيل،" **الإدارة الحديثة للمؤسسات السياحية و الفندقية** "، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠١، ص ١١٧.

الفصل الثاني

نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها

ساهم ارتباط علم المحاسبة بمجموعة من التحولات الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية في تأخر ظهور محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية كأحد حقول المحاسبة القائمة على المبادئ و القواعد العلمية. و على الرغم من ذلك فإن محاسبة التكاليف قد تطورت خلال فترة قصيرة نسبياً، و أصبحت تشكل الركيزة الأساسية التي تقوم عليها إدارة الوحدات الاقتصادية في العصر الحديث. حيث إن اهتمامها لم يعد يقتصر على المنشآت الصناعية التي تنتج سلعاً مادية بل امتد ليشمل أوجه النشاط الاقتصادي كافة و منها القطاع الفندقي.

و بشكل عام سيتناول الباحث في هذا الفصل دراسة تحليلية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها، و ذلك من خلال تحديد أهداف تلك النظم و مقوماتها في قياس تكلفة الخدمات الفندقية، و مدى ملاءمة هذه المقومات لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات. وذلك من خلال التعرض للنقاط التالية:

١) واقع نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية – مقوماتها – أهدافها.

٢) نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية ودورها في القياس و التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء.

٣) أوجه القصور في نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها.

المبحث الأول

واقع نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية

تمهيد

إن التطور العلمي و التقدم التكنولوجي الهائل الذي شهده العالم خلال القرن العشرين و ما رافقه من تطور في الفكر المحاسبي، ساهم بشكل كبير في ازدياد أهمية نظم قياس التكلفة في جميع الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها، حيث تطورت نظم محاسبة التكاليف و أصبحت تشكل إحدى أهم مقومات استقرار الوحدات الاقتصادية و ازدهارها و قدرتها على المنافسة.

و يظهر هذا التطور بوضوح في التحول الكبير في اهتماماتها و تعدد أهدافها، وعدم الاقتصار على قياس تكلفة المنتجات النهائية لغرض إعداد التقارير الختامية للمستخدمين الخارجيين. إضافة إلى بروز موضوعات جديدة تركز على الاستخدامات الإدارية لمخرجاتها و مدى مساهمتها في توفير البيانات و المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات، و ذلك بهدف تعزيز دورها في ضبط العمليات الداخلية (التشغيلية) و الرقابة عليها تحقيقاً للاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية و البشرية المتاحة للوحدة الاقتصادية.

و بتطور استخدام نظم محاسبة التكاليف و زيادة الوعي بأهميتها باعتبارها أداة رئيسية لمساعدة الإدارة على أداء وظائفها، و نتيجة لكبر حجم المؤسسات الفندقية و تعدد نشاطاتها و تشعبها و تزايد التحديات المختلفة التي تواجهها، ظهرت أهمية الاستفادة من نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية بهدف قياس تكلفة كل نشاط و كل خدمة فندقية تقدمها لنزلائها. و تطورت هذه الأهمية لتشمل تطوير أدوات و أساليب متعددة لاستخدامها في إعداد وتنفيذ الخطط والقيام بالمهام الرقابية على الأنشطة المختلفة.

و بالتالي أصبح لاستخدام نظم محاسبة التكاليف في الفنادق مجموعة من القواعد و الأساليب الخاصة بها والتي تتفق مع طبيعة النشاط، باعتباره أحد الأنشطة النوعية التي تفرض طبيعته تصميم نظم محاسبة التكاليف الملائمة من حيث تجميع و تحليل و تسجيل عناصر التكاليف المختلفة و الرقابة عليها لخدمة إدارة الفنادق و ترشيد قراراتها[1].

---

[1] القباني، ثناء علي،" **محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية و الفندقية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢، ص ١.

أولاً: مقومات نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية

تعبر مقومات نظام محاسبة التكاليف عن مجموعة من الأسس و الإجراءات الواجب إتباعها و التي تستهدف تجميع بيانات التكاليف و ضبط حركة عناصرها المختلفة، بهدف التقرير عن وحدات المخرجات من السلع و الخدمات و مقدار استهلاكها من الموارد المتاحة.

و من ثم فإن مقومات و أركان نظام محاسبة التكاليف في الفنادق لا تختلف عن غيرها من المؤسسات الأخرى، حيث يقتضي الأمر فقط تطويع هذه المقومات لأغراض قياس تكلفة الخدمات الفندقية تبعاً لاختلاف طبيعة الصناعة الفندقية و الفنون الإنتاجية المطبقة فيها، و طبيعة و خصائص مخرجاتها من السلع و الخدمات[١]، و علاقة هذه المخرجات بأهداف الإدارة و احتياجاتها فيما يتعلق بقياس و رقابة عمليات التشغيل و نوعية البيانات المقدمة و اللازمة للتنبؤ و رسم السياسات المستقبلية.

سيتناول الباحث من خلال الفقرات التالية، هيكل نظام محاسبة التكاليف بهدف تحديد مقوماته و عناصره في المؤسسات الفندقية، و مدى انسجام هذه المقومات مع طبيعة النشاط الفندقي.

١) تحديد مراكز التكلفة:

مراكز التكلفة هي عبارة عن تقسيم وظيفي للمؤسسة الفندقية مرتبط بالهيكل التنظيمي الإداري المطبق فيها، يتم بموجبه تقسيم الفندق إلى وحدات إدارية صغيرة تمثل كل منها مجال نشاط فني أو إداري، ينفذ وفق خطة محددة تحت إشراف و مسؤولية شخص معين، بهدف تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الفندقية و بشكل يضمن تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد[٢].

وبشكل عام إن تحديد مراكز التكاليف في المؤسسات الفندقية يتطلب و جود توصيف دقيق للوظائف و الخدمات التي تقدمها، بهدف تقسيم الفندق إلى مجموعة من مراكز التكاليف على أساس الوظيفة التي يخدمها هذا المركز داخل المؤسسة الفندقية[٣]. و في هذا الإطار تعتبر الأقسام الفندقية التشغيلية (قسم الغرف، قسم الأغذية و المشروبات.....الخ) مراكز تكلفة رئيسية (تشغيلية) يتم فيها إنتاج و تقديم كافة الخدمات التي يشتمل عليها النشاط الفندقي (كخدمة الإيواء، خدمة الطعام و الشراب.....الخ). في حين تعتبر الأقسام الفندقية التي تساند الأقسام و المراكز

---

[١] مرعي، عبد الحي،" **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة** "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٣، ص ٣٥.

[٢] حلوة حنان، رضوان،" **محاسبة المؤسسات الفندقية: محاسبة الفنادق- محاسبة المطاعم . التحليل المالي و الإحصائي** "، مرجع سابق، ص ٣٢.

[٣] جعفر، عبد الإله نعمة،" **محاسبة التكاليف في البنوك التجارية** "، دار الشروق، عمان، الأردن، ٢٠٠٢، ص١٩.

السابقة في أداء عملها مراكز تكلفة مساندة (داعمة) كمثال (مركز الطاقة و القوى المحركة، مركز الصيانة.....الخ).

أما فيما يتعلق بالأقسام الإدارية و المالية (إدارة الفندق، الحسابات، الأمن و الحراسة ..الخ) فتعتبر بمثابة مراكز تكلفة عمومية تقدم خدماتها لجميع مراكز التكلفة السابقة. و بذلك تظهر مراكز التكلفة في المؤسسات الفندقية كما يلي:

جدول رقم /١/ مراكز التكلفة في المؤسسات الفندقية

الوظائف الفندقية الفنية (مراكز الإنتاج)	مركز تكلفة الغرف و الأدوار.
	مركز تكلفة الأطعمة و المشروبات
	مراكز تكلفة خدمة النزلاء و التسهيلات.
الوظائف المساعدة (مراكز الخدمات الإنتاجية)	مركز تكلفة التسويق.
	مركز تكلفة التشغيل و الصيانة.
	مركز تكلفة الوقود و القوى المحركة و الإنارة
مراكز الخدمات الإدارية و المالية	مركز الشؤون الإدارية
	مركز الشؤون المالية و العلاقات العامة

المصدر: كتاب محاسبة المؤسسات الفندقية، د محمد نبيل علام، السابق ذكره.

٢) تحديد وحدات التكلفة:

تعرف وحدة التكلفة بأنها " وحدة نشاط قابلة للقياس، تستخدم كمقياس كمي لغرض توجيه عناصر التكاليف و قياس التكلفة"[١]. تتوقف طبيعتها على طبيعة الشيء الذي تحدد تكلفته، فليس من الضروري أن تكون وحدات التكلفة وحدات ملموسة أو عينية بل يمكن أن تتخذ شكل خدمة أو عائد نقدي[٢].

---

[١] باسيلي، مكرم عبد المسيح،" **محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة** "، الجزء الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، ٢٠٠٢، ص ٢٦٨.

[٢] السيدية، محمد علي_ محمود، هاني جبر_ داؤود، سها سليمان،" **أهمية نظام محاسبة التكاليف في الفنادق: بالتطبيق على فندق الموصل الدولي**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (٥٤)، العدد(٢٠)، ١٩٩٨، ص ٢٣٧.

و يلاحظ، بالنسبة إلى وحدات التكلفة في المؤسسات الفندقية تعدد و تنوع و تباين المقاييس المستخدمة للتعبير عنها، حيث يمكن أن تتخذ شكل مقاييس عامة لتحديد كمية معينة من متغير ما كساعات العمل المباشر، عدد النزلاء، وزن المواد .....الخ. كما و يمكن التعبير عنها بمجموعة من المقاييس المركبة (نزيل/ سرير/ يوم)، (نزيل / يوم) .....الخ. إضافة إلى إمكانية اتخاذ التكلفة الإجمالية لنشاط ما كوحدة تكلفة للتعبير عن مخرجات ذلك النشاط في حال صعوبة تحديد وحدات تكلفة كمية فيه، كاتخاذ المقياس (تكلفة / إيراد) للتعبير عن وحدات التكلفة في مركز وحدات مؤجرة و مباعة متنوعة. الأمر الذي يتطلب من مصمم النظام دراسة الأنشطة الفندقية على مستوى الأقسام الفندقية و تحليلها و حصرها في مجموعات، تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتجانسة و اختيار المقاييس المناسبة (وحدة التكلفة) التي تعبر عنها، و نسب عناصر التكاليف إليها، و ذلك كخطوة أساسية في إعداد القوائم التكاليفية التي تهدف في النهاية إلى تحديد تكلفة الخدمات الفندقية.

٣) تحديد عناصر التكاليف و تبويبها:

تعبر عناصر التكاليف عن مجموعة نفقات و أعباء ذات قيمة مالية معينة تمثل مبالغ مدفوعة ثمناً لسلعة أو خدمة أولية لابد من حدوثها لإتمام عملية إنتاجية معينة، سواء أكانت منتجاً معين أم مرحلة إنتاجية معينة أم غير ذلك من وحدات التكلفة الأخرى[١]. وعليه فإن عملية تحديد التكاليف في الوحدة الاقتصادية كأحد المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، تعنى بشكل أساس في تجميع عناصر تلك الأعباء و النفقات و تبويبها في مجموعات رئيسية و فرعية متجانسة، بهدف المساعدة على قياس التكلفة و تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المادية و البشرية، إضافة إلى تحقيق أهداف الإدارة و مساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة.

ففي المؤسسات الفندقية كغيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى تتضافر مجموعة من عوامل الإنتاج متمثلة في المواد و الأجور و المصروفات، في تقديم المنتجات النهائية و المتمثلة في الخدمات الفندقية المتنوعة. وعليه فإن التبويب النوعي لعناصر التكاليف الفندقية يعني تحليلها حسب عناصرها الرئيسية إلى ثلاث مجموعات رئيسية كما يلي:

أ) **المواد أو المستلزمات السلعية:** تتمثل في المكون المادي الأساس الذي يستخدم في الإنتاج و تقديم الخدمات، و تشمل (تكاليف المواد الغذائية التي تدخل في تركيب المأكولات و المشروبات و غيرها.....الخ) و التي تحمل مباشرة على مراكز التكلفة المستفيدة.

---

[١] عطية ،هاشم أحمد _ محمد، محمد محمود عبد ربه،" **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية (الفنادق)**"، مرجع سابق، ص ١٧٨.

ب) الرواتب و الأجور: تعرف الرواتب و الأجور بأنها التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية (سواء أكان ذلك بالأجر أم المرتب، بالعمولة، بالمكافأة.....الخ)، مقابل الجهد الذهني أو العضلي لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة[1]. و تشمل المبالغ المدفوعة كمرتبات و أجور و مخصصات و مكافآت للعاملين في الفندق من فنيين و إداريين.

ت) المصروفات العمومية غير المباشرة: و تشتمل على كافة أنواع التكاليف و النفقات التي تلزم لإتمام دورة النشاط الاقتصادي و التي لا يمكن تتبعها إلى الخدمات المقدمة بشكل اقتصادي، على أن لا تصنف هذه النفقات ضمن مجموعتي الأجور و المواد. و تتطلب هذه المصروفات إجراءات خاصة لتجميعها و تحميلها على الخدمات الفندقية، حيث تتمثل في المؤسسات الفندقية بالمبالغ المدفوعة مقابل صيانة و خدمة المؤسسة بالكامل، و نفقات المبيعات و التسويق و غيرها من النفقات الإدارية العامة الأخرى.

٤) تحديد مجموعة مستندية و دفترية سليمة:

بعد تحديد عناصر التكاليف و مكوناتها الأساسية في الأقسام المختلفة، تأتي مرحلة تصميم مجموعة من المستندات و السجلات و الدفاتر التكاليفية لاستخدامها كأداة لتحقيق الضبط الداخلي و الرقابة، و بالتالي حصر و تجميع تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف و تسجيله و تبويبه و تتبع مساره داخل الوحدة الاقتصادية.

ففي المؤسسات الفندقية و لأغراض محاسبة التكاليف يتم تصميم مجموعة من المستندات و الكشوف التحليلية، لاعتمادها كدليل مادي لإثبات صحة و سلامة تعاملات الفندق. حيث يكون لكل مستند دورته الخاصة به و التي يخدم بها أغراضاً كثيرة و مراكز مسؤولية متعددة. الأمر الذي يتطلب العناية بتصميم و إعداد هذه المستندات بحيث تتضمن البيانات الضرورية و التي تفيد في تحقيق الأهداف المرجوة منها[2].

٥) الفترة التكاليفية:

فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال بصفة دورية، و قد تكون هذه الفترة شهرية أم ربع سنوية أم سنوية، و قد ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات. و يرتبط تحديد الفترة التكاليفية بعدة عوامل

---

[1] الرزق، صالح عبد الله _ خليل، عطا الله وراد، " **محاسبة التكاليف الفعلية** "، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، ١٩٩٩، ص ٣٧.

[2] باسيلي، مكرم عبد المسيح، " **محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة** "، مرجع سابق، ص ٢٧٧.

من بينها، احتياجات الإدارة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات، طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية[١].

ثانياً: أهداف نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية

لا تختلف أهداف محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية عنها في أي مؤسسة اقتصادية أخرى تجارية أو صناعية أو حتى خدمية، حيث يرتبط تصميم و تطوير نظام محاسبة التكاليف بأهداف إدارة الوحدة الاقتصادية الرامية إلى توجيه الجهود نحو تطوير الوحدة و تحسين مركزها التنافسي. و بشكل عام تتلخص هذه الأهداف بما يلي:

١) قياس التكلفة:

يعرف قياس التكلفة بأنه " مجموعة الأساليب و الخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً" [٢]. ويشكل هذا الهدف جوهر نظام محاسبة التكاليف، و وسيلة أساسية لجمع و توليد المعلومات الضرورية عن عوامل الإنتاج المستنفذه في العمليات التشغيلية و المتمثلة في المستلزمات السلعية و العمالة و كافة الخدمات الأخرى، بهدف قياس تكاليف استخدام هذه العوامل و تبويبها و تحليلها تبعاً لارتباطها بمنتج معين أو نشاط معين أو وحدة تنظيمية محددة. حيث لا يقتصر هدف قياس التكلفة على تحديد التكلفة الإجمالية لوحدات المنتج النهائي، و إنما يمتد إلى تحديد تكاليف كل مرحلة من مراحل التشغيل، و كل عملية من العمليات التشغيلية، و كل مركز من مراكز التكلفة التي تشتمل عليها الوحدة الاقتصادية.

و تبرز أهمية هذا الهدف في المؤسسات الفندقية نتيجة لتعدد وتعقد العمليات والأنشطة التي تمارسها، والحاجة إلى أساليب فنية تعتمد على قدر كبير من البيانات التحليلية لعناصر التكلفة، سواء على مستوى الخدمات الفندقية الأساسية و ما يرتبط بها من خدمات مساعدة، أم على مستوى الأقسام والإدارات بفروعها المختلفة.

هذا و يمكن القول إن سعي محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية نحو تحقيق هذا الهدف يساعد في الوقت نفسه على تحقيق مجموعة الأهداف التالية:[٣]

---

[١] عطية ،هاشم أحمد _ محمد، محمد محمود عبد ربه،" **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية (الفنادق)**"، مرجع سابق ، ص ١٨٠.

[٢] الرزق، صالح عبد الله _ خليل، عطا الله وراد، " **محاسبة التكاليف الفعلية** "، مرجع سابق، ص ٩.

[٣] عماره، مجدي و آخرون،" **دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية**"، الطبعة الأولى، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، ١٩٩٢، ص٥٥.

- ❖ المساهمة في تحديد سعر بيع كل خدمة، فقياس التكلفة على مستوى الخدمة الفندقية المقدمة (خدمة المبيت، تنظيم الحفلات و المناسبات، تقديم الأطعمة و المشروبات.... الخ) يسمح للإدارة بتحديد و دراسة سعر بيع هذه الخدمات و مدى ملاءمتها للظروف السائدة في السوق، وإمكانية تخطيطها في الفترات المختلفة كفترات الذروة (الموسمية) و فترات اللاموسمية..إلخ.
- ❖ المساعدة على تحديد مزيج الخدمات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة للمؤسسة الفندقية في ظل الظروف و الإمكانات المتوفرة، و ذلك باستبعاد الخدمات غير الضرورية و التي تسبب خسارة للمؤسسة.
- ❖ المساعدة على تحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، و تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة.

٢) الرقابة و التخطيط و تقييم الأداء:

إن الرقابة و تقييم الأداء هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة اللازمة لدفع النشاط الفعلي للوحدة الاقتصادية للسير و فق الخطط المرسومة. وبالتالي فإن الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف لم يعد يقتصر فقط على توفير المعلومات المقارنة للتكاليف الفعلية في الفترات الزمنية المتعاقبة مع بعضها البعض بهدف التعرف على اتجاهاتها و التغيرات التي تطرأ على تكلفتها الإجمالية، بل تعدى ذلك إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تخفيض التكلفة و الانتقال من مستوى تكاليفي معين إلى مستوى أدنى منه[١]، و ذلك من خلال المساعدة على إعداد مجموعة من المعايير الخاصة على شكل خطة متكاملة تساعد الإدارة على تقويم و تصحيح و تعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع الأهداف.

و من جهة أخرى، ترتبط فاعلية و كفاءة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الفندقية إلى حد كبير بدرجة تأثيره في أداء الإدارة العليا لوظائفها الأساسية في التخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية، و يتمثل هذا التأثير بقدرة النظام على إنتاج بيانات و معلومات ملائمة عن الطاقات الإنتاجية المتاحة في كل قسم و عناصر التكلفة في كل منها. بما يمكن الإدارة من تخطيط عملياتها و تحديد مزيج الخدمات الملائمة اللازمة لتحقيق أهدافها على أفضل صورة ممكنة[٢]. إضافة إلى توفيره لمجموعة من التقارير التي تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالخدمات المقدمة كإلغاء خدمة معينة أو الاستمرار في تقديمها، تقديم خدمات جديدة ، قبول حجوزات بسعر معين..... الخ.

---

[١] السامرائي، عدنان هاشم، " **محاسبة التكاليف** "، الجزء الأول المبادئ الأساسية، بدون ناشر، طرابلس، ليبيا، ١٩٩٢، ص ٣٣.

[٢] مرعي، عبد الحي ، " **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة** "، مرجع سابق، ص ٧.

المبحث الثاني

نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و دورها في القياس و التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء

تمهيد

تعد وظائف القياس و التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء بمثابة الوظائف الأساسية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية قبل أن تتسع أهدافها و تشمل المجالات الجديدة في التسعير،اتخاذ القرارات و غيرها. حيث يستند القياس إلى الأساس التاريخي للتكلفة، و ذلك نظراً لحاجة إدارة المؤسسة الفندقية إلى تحديد مقدار الموارد الفعلية التي تم التضحية بها في سبيل تقديم الخدمات الفندقية المختلفة. و بالتالي تحديد التكلفة الفعلية لتلك الخدمات و التي يتم مقابلتها بالحد الأدنى لسعر بيعها.

إلا أن اختلاف سلوك عناصر التكاليف عندما تنسب إلى وحدة قياس معينة يثير مشكلة هامة عند محاولة تحميل هذه العناصر على الخدمات الفندقية المقدمة، و تتمثل هذه المشكلة في عدم القدرة على تخصيص كل عنصر تكلفة لخدمة فندقية معينة بذاتها و بشكل يمكن معه القول بأن هذا العنصر يخص بالكامل الخدمة المحددة[1].

و لتجاوز هذه المشكلة فإن نظام محاسبة التكاليف التقليدية يقوم بتتبع و تخصيص عناصر التكاليف الفندقية إلى الخدمات المقدمة من خلال المراحل التالية :

أ) تقسيم المؤسسة الفندقية إلى أقسام إنتاجية و أخرى خدمية (مراكز تكاليف إنتاجية و مساعدة).

ب) حصر و تجميع عناصر التكاليف الفندقية بناءً على تبويب " طبيعي" كالمواد، العمالة و الخدمات. و ذلك من خلال نظام تكاليف الأقسام كما مر معنا سابقاً.

ت) تعيين هذه التكلفة لأغراض قياس تكلفة الخدمات المقدمة، و ذلك من خلال:

- تتبع عناصر التكاليف التي يكون بينها و بين وحدات التكلفة علاقة مباشرة بحيث يمكن ردها إليها بطريقة مباشرة.
- تحميل عناصر التكاليف التي يصعب تتبعها إلى وحدات التكلفة بطريقة ممكنة اقتصادياً (بشكل مباشر).

و بعبارة أخرى يمكن القول أن عناصر التكاليف المباشرة (كالمواد المباشرة و الأجور المباشرة) التي تحدث كنتيجة مباشرة لتقديم خدمة معينة، هي تلك التكاليف التي يتم تتبعها إلى وحدة

---

[1] الرزق، صالح عبد الله _ خليل، عطا الله وراد، " **محاسبة التكاليف الفعلية** "، مرجع سابق، ص ٢٣١ .

التكلفة، و ذلك من خلال واقع أذونات صرف المواد و جداول الأجور التحليلية. و بطبيعة الحال فإن هذه العناصر لا تثير أي مشكلة عند تحميلها على الخدمات النهائية المرتبطة بها.

أما بقية عناصر التكاليف الأخرى بخلاف المواد المباشرة و الأجور المباشرة، كتلك التي تشترك في الاستفادة منها مجموعة من الخدمات الفندقية، أو تلك التي تحدث كنتيجة لسياسة إدارية في المؤسسة، و التي لا يمكن بطبيعة الحال تتبعها و نسبتها للخدمات المقدمة بشكل مباشر و دقيق، فإن الأمر يتطلب من محاسب التكاليف محاولة إيجاد أسس عادلة لتحديد نصيب وحدة الخدمة الفندقية منها. و ذلك من خلال توسيط مراكز التكاليف الفندقية التي تستخدم تلك العناصر " و تكون بالتالي وحدات التكلفة و كأنها قد استفادت – من خلال مراكز التكاليف – من عناصر التكاليف غير المباشرة "[١] و ذلك كما يلي:

أولاً: تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة و توزيعها على مراكز التكاليف

و هي الخطوة الأولى في تحميل الخدمات الفندقية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة، حيث يمكن تقسيم عناصر التكاليف غير المباشرة في علاقتها بمراكز التكاليف إلى مجموعتين كما يلي:[٢]

- **عناصر تكاليف خاصة:** و هي عبارة عن عناصر التكاليف غير المباشرة على الخدمات الفندقية و لكنها ترتبط بمركز تكلفة محدد و معروف، بحيث يمكن و بشكل مباشر تخصيص تلك التكاليف إلى مراكز التكلفة المستفيدة، و من أمثلتها:
  - البياضات و مهمات التشغيل المستهلكة داخل مركز تكلفة الغرف.
  - أجور مشرفي العمال داخل كل مركز.
  - تكاليف خدمة نقل النزلاء.
- **عناصر تكاليف عامة أو مشتركة:** و هي عبارة عن عناصر التكاليف غير المباشرة التي تخص المؤسسة الفندقية ككل بأقسامها المختلفة، بحيث يصعب تخصيصها على قسم معين بذاته. الأمر الذي يستوجب من محاسب التكاليف تحميلها على الأقسام الفندقية الرئيسة و المساعدة من خلال ربط هذه التكاليف بالعوامل المسببة لها وفق أفضل الأسس تناسباً مع طبيعة النفقة. حيث يعرف الأساس المناسب للتوزيع بأنه " ذلك الأساس الذي يسهل عملية التنبؤ بالمتغيرات

---

[١] الرزق، صالح عبد الله _ خليل، عطا الله وراد، **" محاسبة التكاليف الفعلية "**، مرجع السابق، ص ٢٣٢.

[٢] عماره، مجدي و آخرون،**"دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية"**، مرجع سابق، ص ٦٠٦.

في إجمالي التكلفة، و الذي يصور بدقة العلاقات القائمة بين التكلفة و النشاط بصرف النظر عما إذا كان أحدهما هو السبب و الآخر هو النتيجة "[١].

ثانياً: إعادة توزيع تكاليف الأقسام الخدمية على الأقسام الفنية (التشغيلية)

سبق و أن ذكرنا أن الغاية من توسيط مراكز التكاليف في عملية القياس هو المساعدة على " امتصاص" التكاليف غير المباشرة من خلال الخدمات الفندقية النهائية التي تمر بهذه المراكز وفقاً لمعدل التحميل المناسب لكل مركز. إلا أن إجراءات تحديد تكلفة الخدمات الفندقية تتطلب ضرورة ربط جميع التكاليف في المؤسسة الفندقية بالأقسام الرئيسية تمهيداً لتحميلها على الخدمات الفندقية المقدمة في هذه الأقسام، و ما يتضمنه ذلك من ضرورة توزيع تكاليف الأقسام الفندقية الخدمية على الأقسام الفنية / التشغيلية. حيث تعزى عملية إعادة التوزيع هذه لسببين رئيسيين هما:

١) عدم تقديم المراكز الفندقية الخدمية لمنتجات عينية خاصة بها حتى تتحمل بتكاليفها، إضافة إلى غياب العلاقة المباشرة بين هذه المراكز و الخدمات الفندقية النهائية.

٢) ارتباط وجود المراكز الخدمية أساساً بتسهيل تقديم الخدمات الفندقية المرتبطة بالمراكز الفنية / التشغيلية، و بالتالي فهي مراكز لم تنشأ كغاية بحد ذاتها و إنما كوسيلة لخدمة المراكز الأخرى.

هذا و يواجه محاسب التكاليف عند قيامه بإعادة توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الفنية مشكلتين أساسيتين تتمثلان بضرورة تحديد كل من[٢]:

- **أساس توزيع تكاليف المراكز الخدمية:** حيث يجب أن يكون هذا الأساس منطقياً و مرتبطاً بتكاليف المركز الخدمي، بحيث يعكس نوع النشاط الذي يقوم به.

غير أنه في بعض الحالات يصعب إيجاد أساس توزيع مناسب لتكاليف المركز الخدمي، الأمر الذي يضطر المحاسب إلى توزيع تكاليف المركز وفقاً لأسس حكمية (تقديرية) تتناسب مع مدى استفادة المراكز الفنية[٣].

- **أسلوب توزيع تكاليف المراكز الخدمية:** و الذي يتم بموجبه تتبع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات إلى المراكز المستفيدة، باعتماد الطرق المعروفة و هي:
  - طريقة التوزيع المباشر، الإجمالي أو الإفرادي.

---

[١] نور، أحمد،" **محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية** "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٠ ، ص ٤٧٧.

[٢] محمد، محمد الفيومي،" **أصول محاسبة التكاليف** "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٩، ص ٥٢٢.

[٣] عماره، مجدي و آخرون،"**دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية**"، مرجع سابق، ص ٦١١.

- طريقة التوزيع وفق مبدأ الاستفادة التنازلي.
- طريقة التوزيع وفق مبدأ الاستفادة المتبادلة.

ثالثاً: تحميل تكاليف الأقسام الفندقية الفنية على وحدات التكلفة

تتم في هذه الخطوة إيجاد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لكل قسم من الأقسام، التي تعتبر تقديراً لتلك التكاليف خلال الفترة. حيث يتم التوصل إلى معدلات التحميل هذه من خلال المعادلة التالية:

معدل التحميل الفعلي / التقديري = التكاليف غير المباشرة الفعلية / التقديرية للفندق أو لقسم معين
حجم النشاط الفعلي / التقديري للفندق أو للقسم المحدد

حيث يتم التعبير عن حجم النشاط باستخدام أسس مختلفة كعدد وحدات المنتج أو الخدمة، ساعات العمل المباشر، تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.

و هذه الإجراءات و إن كانت تبدو بسيطة إلى حد ما، إلا أن فاعلية النظام نفسه تتوقف على دقة التحديد المتعلق بعنصري التكاليف غير المباشرة و حجم النشاط. و عموماً فان الخبرة و طول فترة ممارسة محاسبة التكاليف تؤدي إلى الحصول على معدلات أكثر دقة لتحميل التكاليف غير المباشرة.

رابعاً: علاقة نظام التكاليف بنظام الموازنات التخطيطية (التشغيلية)

تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة على ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط و تنسيق و تنظيم و رقابة. فالموازنة في أبسط صورها تمثل الأداة التي تتكامل من خلالها الأنشطة التشغيلية و التسويقية و الإدارية على مستوى المؤسسة الفندقية ككل، كما على مستوى الإدارات و الأقسام المختلفة فيها كل على حدة، حيث يتم بموجبها الترجمة الكمية والقيمية للاحتياجات اللازمة لأداء هذه الأنشطة. كما و أنها تعتبر في الوقت ذاته أداة فعالة للرقابة و تقييم الأداء من خلال توزيع تقديراتها على مستوى مراكز المسؤولية بشكل يمكن معه متابعة أداء تلك المراكز، و التعرف على مدى التقدم في إنجاز الأهداف المحددة و معالجة الانحرافات إن وجدت.

هذا و تختلف الموازنات التخطيطية باختلاف طبيعة بنودها، و ما يهمنا في هذا المبحث هو الموازنة التشغيلية الخاصة بعمليات التشغيل اليومي بالفندق و التي تنقسم بدورها إلى مجموعة من الموازنات الفرعية الأخرى، يعنى بعضها بتقدير الإيرادات الناتجة عن مبيعات الفندق كإيرادات قسم الغرف و إيرادات قسم الأطعمة و المشروبات و إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى،

في حين يعنى بعضها الآخر بتقدير التكاليف سواء المباشرة أم غير المباشرة الخاصة بكل نشاط من الأنشطة الفندقية، و ذلك بناءً على التنبؤات و التقديرات السابقة[١].

و حتى يحقق نظام الموازنات التخطيطية الأهداف المرجوة منه كأسلوب تخطيطي و رقابي، فإنه لابد من تقدير عناصر الموازنة بناءً على أسس علمية ممكنة التنفيذ بالاستناد إلى البيانات و الأرقام عن الماضي و الحاضر و اتجاهات المستقبل و توقعاته. الأمر الذي يبرز دور معلومات نظام التكاليف في خدمة عملية إعداد هذه الموازنات، و ذلك من خلال المساعدة في المجالات الآتية[٢]:

١) **تقدير عناصر التكاليف المباشرة :** فعند إعداد الموازنات التخطيطية لاحتياجات التشغيل من المواد المباشرة، فإن نظام التكاليف يوفر البيانات و المعلومات المتعلقة بالمواصفات الفنية للمواد المستخدمة في إنتاج الوحدة التكاليفية، بشكل يسهل إعداد خريطة تفصيلية للمواد بالنسبة إلى كل خدمة مقدمة، و على أساس مجموعة الخرائط التوصيفية يتم إعداد ملخص لمعايير المواد بالكمية و السعر.

أما فيما يتعلق بالموازنة التخطيطية للأجور المباشرة، فإن نظام التكاليف يعتبر الأساس في إعداد هذه الموازنات، و ذلك بتوفيره للبيانات اللازمة عن ساعات العمل المباشرة لكل وحدة تكاليفية، بالإضافة إلى البيانات اللازمة عن معدل أجر الساعة لكل نوع من أنواع العمالة[٣].

٢) **تقدير عناصر التكاليف غير المباشرة:** نظراً لانعدام العلاقة المباشرة بين عناصر التكاليف غير المباشرة و حجم النشاط، فإن التخطيط و الرقابة لهذه العناصر لا يكونان عن طريق معدلات التكلفة، و إنما باستخدام معدلات تحميل تقديرية مدروسة. فهنالك جزء من التكاليف غير المباشرة يتحمله الفندق بغض النظر عن مستوى النشاط (تكاليف غير مباشرة ثابتة)، في حين يتغير الجزء الآخر مع التغير في مستويات النشاط (تكاليف غير مباشرة متغيرة). و إن كان من الملاحظ أن معظم عناصر تكاليف تلك المجموعة تميل في عموميتها إلى الثبات أكثر من التغير.

---

[١] علام، نبيل،" **محاسبة المؤسسات الفندقية** "، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

[٢] فخر، نواف،" **التنظيم المعياري للوحدات الإنتاجية الصناعية** "، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية، اللاذقية، ١٩٩٨، ص ٨٧ – ٩١.

[٣] عيد، صلاح بسيوني _ عبد الله، عبد المنعم فليح،" **المحاسبة الإدارية** "، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٢٩.

و تقرر إدارة الفندق – على مستوى كل عنصر من عناصر تكاليف تلك المجموعة – نسبة تغير العنصر مع التغير في مستوى نشاط الفندق في ضوء عدة اعتبارات[1] سواء منها ما يتعلق بخبرة القائمين على عملية التقدير، أم ما يتعلق بطبيعة العنصر ذاته و مدى استجابته للتغيرات في حجم النشاط الفندقي و التي تظهره نتائج الأداء السابقة.

و بذلك فإن دور نظام التكاليف عند إعداد الموازنة التخطيطية للتكاليف غير المباشرة يرتكز بشكل عام على المساعدة على تحديد سلوك كل نوع من أنواع التكاليف، بهدف فصل الجزء المتغير منها عن الجزء الثابت، و تقديم المعلومات الناتجة لنظام الموازنات التخطيطية لتسهيل إعداد هذه الموازنات التي يصعب إعدادها بصورة دقيقة بدونها.

---

[1] عطية ،هاشم أحمد _ محمد، محمد محمود عبد ربه،" **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية (الفنادق)**"، مرجع سابق ، ص ٢٦٨.

المبحث الثالث

أوجه القصور في نظم محاسبة التكاليف التقليدية في المؤسسات الفندقية و الحاجة إلى تطويرها

تمهيد

سبق لنا الإشارة إلى ارتباط محاسبة التكاليف بالتحولات الاقتصادية و الاجتماعية التي تحدث في بيئتها، و بالتالي فإن مشكلة تطوير أساليب محاسبة التكاليف في القياس و الرقابة و التخطيط بهدف استيعاب المتغيرات الاقتصادية و التكنولوجية السائدة على الساحة الدولية، و تعزيز المنافسة و الصمود في دنيا الأعمال، كانت و ما تزال محل جدل واسع في الفكر الاقتصادي والمحاسبي و خصوصاً في العقود الأخيرة الماضية. حيث تغيرت الأهمية النسبية لمكونات التكلفة في الوحدات الاقتصادية، في ضوء تعاظم حدة المنافسة و الانفتاح في الأسواق و تنوع و تعقد المنتجات و الخدمات المقدمة. الأمر الذي رتب أن تغيرت النظرة إلى أهداف محاسبة التكاليف و تبلور نظرة جديدة في بعدين[1]:

١) اختلاف الترتيب التاريخي للأهمية النسبية لأهداف نظم المحاسبة عن التكاليف، حيث أصبح لهدف الرقابة على التكاليف الأولوية رغم حداثته تاريخياً، و اختلفت بالتالي النظرة لوظائف محاسبة التكاليف من مجرد تسجيل التكاليف و تحميلها على وحدات التكلفة، إلى دراسة هذه التكاليف لبيان جوانب الضعف و القوة في الأداء و ترشيد الإدارة في اتخاذ قراراتها.

٢) ضرورة تطوير أدوات محاسبة التكاليف و مقوماتها لمواكبة مستلزمات السرعة و الدقة في تحديد و تحليل و تحميل عناصر التكاليف، إضافة إلى الدقة في تخطيط الأنشطة و الرقابة عليها.

و في الفقرات التالية سيتناول الباحث أثر البيئة الاقتصادية الحديثة على هيكل نظم محاسبة التكاليف، بهدف الوقوف على أهم انعكاسات هذا الأثر على أركان هذه النظم و مقوماتها، و مدى الحاجة إلى نظم أخرى بديلة للمحاسبة عن التكلفة.

---

[1] عيد، صلاح بسيوني" **مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية** "، مجلة التكاليف، ١٩٩٨، ص ٩.

أولاً: أثر البيئة الحديثة في نظم التكاليف:

تلعب نظم المعلومات في الوحدات الاقتصادية دوراً أساسياً في خدمة أغراض اتخاذ القرارات و حل المشكلات الإدارية على المستويات التنظيمية كافة، و هي بذلك تسهم في نجاح و استمرار هذه الوحدات في البيئة الاقتصادية المحيطة. فإذا ما تعرضت هذه البيئة إلى تغيرات أدت إلى انخفاض أهمية بعض المعلومات المتوافرة، أو أثرت في طرق و إجراءات تشغيل البيانات، أو أوجدت الحاجة إلى توافر المزيد من المعلومات التي لم تكن موجودة من قبل، فإنه يكون لزاماً على نظام المعلومات أن يتغير و يتطور لمواجهة هذه التغيرات[١].

و هذا ما حدث فيما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف، فعلى الرغم من الدور الكبير الذي لعبه هذا النظام على مدى العقود السابقة في مجال تخطيط و رقابة تكلفة كل من المواد المباشرة و الأجور المباشرة و التي كانت تمثل في ذلك الوقت النسبة الأكبر من تكلفة المنتج أو الخدمة، إلا أن أهميته بدأت تتعرض لانتقادات عدة نتيجة جملة التغيرات في بيئة الأعمال و التي كان لها بالغ الأثر في الأساليب المحاسبية المطبقة و خاصة فيما يتعلق بالقياس و تقييم الأداء، حيث يمكن إيجاز هذه الآثار بالنواحي التالية[٢]:

١) زيادة أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية، و تحولها من مجرد عبء تحاول الإدارة تخفيضه قدر الإمكان إلى تكاليف مرتبطة بوظائف لها أهميتها بالنسبة إلى العميل و الإدارة على حد سواء، كوظائف تصميم المنتج و الرقابة على الجودة و خدمة العميل و تخطيط الإنتاج و غيرها من الوظائف المساعدة الأخرى.

٢) زيادة تنوع المنتجات و زيادة الاختلاف فيما بينها من حيث الحجم و المواصفات و درجة التعقيد في الأنشطة اللازمة لإنتاجها، و بالتالي عجز أسس التخصيص بمفهومها التقليدي عن تتبع العلاقة السببية بين التكاليف و بين الأنشطة الرئيسية المسببة لها.

٣) سعي إدارة الوحدات الاقتصادية لترشيد استخداماتها لمواردها المتاحة في ظل زيادة حدة المنافسة، و ما شهده العالم من حرية التجارة الدولية و انفتاح الأسواق، و ذلك من خلال تركيزها على زيادة ربحية منتجاتها في ظل مستوى المبيعات الحالي دون المساس بالأسعار السائدة.

---

[١] القاضي، محمد بهاء الدين بديع، " **اثر البيئة الصناعة الحديثة و بيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية و دورها في خدمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية** "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، العدد (٢)، ١٩٩٧، ص ٨٥.

[٢] غنام ، غريب جبر " **نظام التكاليف كمدخل معاصر** "، ندوة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة في غرفة تجارة دمشق، ٢٠٠٧، ص ٣٥ – ٣٦.

٤) التغير في احتياجات إدارة الوحدات الاقتصادية و عدم اقتصارها على التقارير الدورية عن حجم الإنتاج و القوائم المالية التقليدية، و بروز الحاجة إلى بيانات و معلومات عن استهلاك موارد هذه الوحدات و غيرها من المعلومات الأخرى التي يقع توفيرها على عاتق محاسب التكاليف[١].

و بشكل عام يرى الباحث أنه كنتيجة لهذه الآثار و غيرها، فقد تغيرت النظرة إلى نظم محاسبة التكاليف و مدى قدرتها على الوفاء بأهدافها. و بالتالي ظهرت محاولات جادة لتطوير مداخل و نظم تكاليف أخرى لمواكبة التطورات المستجدة، و بما يساعد على تحفيز المديرين على مقابلة الاستراتيجيات الجديدة للتشغيل و الأهداف التنافسية.

ثانياً: مدى ملاءمة مفاهيم و أسس نظم التكاليف التقليدية للبيئة الجديدة:

من البديهي أن فشل الوحدات الاقتصادية في إجراء التعديلات المناسبة في أنظمتها التكاليفية بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجديدة، سوف يؤثر سلباً على دقة مخرجات تلك الأنظمة و مدى ملاءمة البيانات و المعلومات الناتجة عنها لاتخاذ القرارات اللازمة ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى[٢]:

- ❖ فقد نظم التكاليف المكانة التي تحتلها باعتبارها أحد أهم أنظمة المعلومات الفرعية إنتاجاً للبيانات و المعلومات المحاسبية و توريداً لها.
- ❖ فقد الوحدات الاقتصادية لقدرتها التنافسية المحلية و الدولية، لأنها لا تمتلك المعلومات اللازمة للتشغيل في ظل هذه البيئة.

و انطلاقاً من ذلك فقد تعرض العديد من الباحثين لأوجه النقد و القصور في نظم التكاليف التقليدية، حيث تضمنت الكتابات الاقتصادية و المحاسبية العديد من المناقشات حول مشكلة ملاءمة المفاهيم و الأسس التي تقوم عليها هذه النظم مع تغير البيئة التي أعدت و صممت لها. و فيما يلي عرض موجز لبعض هذه المناقشات:

---

[١] الدليمي، خليل، " **نظام التكاليف المبني على الأنشطة و إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية** "، أبحاث اليرموك، ٢٠٠٥، ص ٦١٦ - ٦١٧ .

[٢] زغلول، جودت عبد الرؤوف محمد،" **نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة و فعالية نظام التكلفة/الإدارة على أساس النشاط** "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (٢)، ٢٠٠٣، ص ٢٦٨.

١) التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة

إن مفهوم " المباشرة " لعناصر التكاليف عبارة عن صفة لاستخدام هذه العناصر و لطريقة تحميلها و ليست صفة مرتبطة بالعناصر نفسها[١]. و لذلك فإن تبويب التكاليف المباشرة كتكاليف متغيرة، و إن كان يصح بالنسبة إلى المواد إلا أنه لا يصح في جميع الحالات بالنسبة إلى تكلفة العمل. فتكلفة تجهيز و إعداد غرفة معينة لاستقبال نزيل معين و على الرغم من ثبات تكلفتها مع تغير عدد ليالي الإقامة، إلا أنها تعتبر تكلفة مباشرة على خدمة المبيت لأنها حدثت من أجلها و هي المسؤولة عن حدوثها.

و من جهة أخرى فإن التكاليف المباشرة لا تقتصر فقط على التكاليف الإنتاجية كما درجت الكتابات التقليدية على تبويبها، بل تمتد لتشمل تكاليف أخرى غير إنتاجية كعمولات شركات السياحة لقاء الحجوزات المقدمة كتكلفة مباشرة و متغيرة، و أجور رجال البيع المسؤولين عن تسويق سلعة أو خدمة معينة كتكلفة مباشرة و ثابتة[٢].

أما فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة[٣] فإن المشكلة هنا ليست في صلاحية نظام التكاليف التقليدي و مدى قدرته على العمل، و إنما تكمن في تغير البيئة التي صمم من أجلها، و ما أفرزته من زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة مع تلك المباشرة، بالإضافة إلى ميل هذه التكاليف في البيئة الجديدة إلى الثبات كنتيجة لزيادة حجم الاستثمارات في الأصول الثابتة.

مما سبق نلاحظ ضرورة إعادة النظر بمفهوم التكاليف المباشرة و غير المباشرة، بهدف إيجاد أسس حديثة لربط هذه التكاليف بالمنتج أو الخدمة سواء أكانت إنتاجية أم غير إنتاجية ثابتة أم متغيرة.

٢) أسس توزيع التكاليف غير المباشرة و تكاليف مراكز الخدمات

تعتبر مشكلة تخصيص و توزيع التكاليف غير المباشرة من أهم جوانب العمل المحاسبي التي تزايدت أهميتها في البيئة الاقتصادية الجديدة، و ذلك نظراً لارتباط هذه التكاليف بمجالات متعددة لها انعكاساتها على الوحدة الاقتصادية و الأنشطة المختلفة التي تقوم بها، حيث تتحدد على أساسها قرارات الإدارة فيما يتعلق بتسعير منتجاتها أو طرح منتجات جديدة أو الاستغناء عن إحداها و غيرها من القرارات التي ترتكز بشكل كبير على مدى دقة و سلامة إجراءات و أساليب تخصيص التكاليف.

---

[١] بلبع، محمد توفيق، " **محاسبة التكاليف** "، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، ١٩٩٨، ص ٦٢.

[٢] عبد الله، عبد المنعم فليح، " **محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة** "، مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد(٩)، ١٩٩٤، ص ٢٢٤.

[٣] حسين، أحمد حسين علي، " **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات** "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد (١٨)، العدد (١)، ١٩٩٤، ص٧.

و انطلاقاً من هذه الأهمية المتزايدة لتحميل التكاليف غير المباشرة فقد تعرض نظام محاسبة التكاليف التقليدي إلى الكثير من الانتقادات، التي تركز في جوهرها على التشوه الناتج عن أسس التخصيص المعتمدة و التي تقتصر على بعض المؤشرات المرتبطة بحجم الإنتاج. و بشكل عام يمكن إيجاز هذه الانتقادات في النقاط الآتية:

أ) التغير الجوهري في هيكل تكلفة الإنتاج من بيئة تقليدية ارتبطت معظم التكاليف فيها بالتكلفة المباشرة كالعمالة و الخامات و التي كانت تمثل الجزء الأكبر من التكلفة، إلى بيئة جديدة انخفضت فيها نسبة التكلفة المباشرة إلى إجمالي التكاليف، الأمر الذي أدى إلى عدم دقة و سلامة استخدام ساعات العمل المباشر أو تكلفة المواد كأسس لتخصيص التكاليف في الوحدات الاقتصادية و توزيعها.

ب) تركيز نظم محاسبة التكاليف التقليدية على التكاليف أكثر من تركيزها على المصدر الذي تسبب في هذه التكاليف، ما يقلل من فاعلية هذه النظم كأداة لرقابة التكاليف[١].

ت) عدم وضوح المسؤولية عن بعض النفقات التي تتم المحاسبة عنها، نظراً لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بصفة عامة و التكاليف الثابتة منها بصفه خاصة، الأمر الذي أدى إلى انخفاض أهمية تقارير مراكز التكاليف[٢].

ث) فشل الأنظمة التقليدية في توفير المعلومات اللازمة و المرتبطة بتخصيص تكاليف طاقتها الإنتاجية على المنتجات، كنتيجة لعدم توافر المعلومات الدقيقة عن الربحية النسبية للمنتجات، و ما يعني ذلك من الفشل في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة[٣].

ج) عجز التخصيص التقليدي في القياس الدقيق لتكلفة المنتج، بسبب طمس العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و بين ما استخدمه من موارد الوحدة الاقتصادية، و ما يترتب على ذلك من تحميل المنتجات ذات الحجوم المنخفضة بأقل مما ينبغي من تلك التكاليف، في حين يتم تحميل حجوم الإنتاج الكبيرة بأكثر مما ينبغي من تلك التكاليف.

٣) التكاليف التقديرية و الموازنة التخطيطية

على الرغم من الأهمية الفكرية و التطبيقية للتكاليف التقديرية على مدى العقود الزمنية السابقة، و دورها الكبير كأداة فعالة في كثير من المجالات المرتبطة بإعداد الموازنة التخطيطية

---

[١] إبراهيم، فؤاد خليل،" **تقييم محاسبة تكلفة النشاط باعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع و رقابة التكاليف غير المباشرة**"، مجلة التكاليف، العدد (٢)، ١٩٩٣، ص ٩.

[٢] الدليمي، خليل،" **نظام التكاليف المبني على الأنشطة و إمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية** "، مرجع سابق، ص ٦١٩.

[٣] غنام، غريب جبر " **نظام التكاليف كمدخل معاصر** "، مرجع سابق، ص ٣٦.

و الرقابة و تقييم الأداء، فقد تعرض نظام التكاليف التقديرية للعديد من الانتقادات ركزت في معظمها على مدى دقة و ملاءمة التقديرات المستخدمة، و مدى مسايرتها للاتجاهات المتطورة في نظم و أساليب الإدارة. و هذا ما ساهم في خلق حالة من سوء التقييم التي حجبت عن الإدارة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، و بالتالي انكماش أهمية و دور التكاليف التقديرية في ظل التغيرات البيئية الجديدة، و الحاجة إلى تطوير أدوات جديدة لتحفيز و دفع الإدارة قدماً لتنفيذ الخطط الموضوعة و تحسين الأداء.

و بشكل عام يمكن للباحث إبراز أهم أوجه قصور أسلوب الموازنة التخطيطية التقليدية كأداة للرقابة و تقويم الأداء و ذلك كما يلي:

أ) صعوبة إعداد المعايير الفنية و بخاصة تلك المتعلقة بالعناصر غير المباشرة، و ذلك بسبب تنوع هذه العناصر و عدم ارتباطها بمركز تكلفة معين[١].

ب) عجز الموازنات التخطيطية ببياناتها الإجمالية عن قياس الأداء على مستوى كل نشاط على حدة، و ما يترتب على ذلك من نقص واضح في المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات و قصور في نظام التغذية العكسية[٢].

ت) اعتماد الموازنات التخطيطية على افتراض ثبات العمليات الإنتاجية و نمطية المنتجات كشرط أساس لنجاح استخدام نظام التكاليف التقديرية، و ذلك على الرغم مما أصاب هذه العمليات من تغيير كنتيجة لتنوع و تعقد المنتجات[٣].

ث) تغطية الموازنة التخطيطية لفترة سنة مالية كاملة، و ما يترتب على ذلك من تجميع الانحرافات عن هذه الفترة دون بيان أو تحليل سلوك التكاليف عند نقاط زمنية محددة داخل هذه الفترة.

ج) ضرورة أن يكون النظام الرقابي أكثر إيجابية، بحيث تتجاوز أهدافه مجرد مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي لتشمل أهداف أخرى تطويرية و تنموية، بحيث تكون الرقابة في حدود أفضل فرص بديلة محتملة و ليس في حدود المخطط فقط[٤].

---

[١] عيد، أحمد " **نحو إطار متطور للتكاليف المعيارية** "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (١٨)، العدد (١)، ١٩٩٤، ص٥٠.

[٢] فهمي، علي محمود محمد، " **ترشيد قرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط** "، مرجع سابق، ص ١٥٣ .

[٣] محمود، عبد الحميد العيسوي، " **نماذج تحليل انحرافات التكاليف باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٥، ص ٧.

[٤] الجبالي، محمد مصطفى، " **دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجياً** "، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة (١٣)، العدد (٢)، ١٩٩٣،ص ٧٨.

و هنا تجدر ملاحظة أن الانتقادات السابقة للموازنة التخطيطية ركزت في مجملها على انتقاد مدى سلامة و ملاءمة المعايير المستخدمة و قدرتها على تقييم الأداء، و بالتالي انتقاد أسلوب إعداد الموازنة في ظل البيئة التنافسية المستجدة المحيطة بها، و التي تتطلب مرونة الموازنة و شمولها لكافة أوجه النشاط، و المشاركة و الواقعية و الموضوعية في إعدادها.

و في المؤسسات الفندقية، و كنتيجة للعوامل الحديثة المؤثرة في أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة فيها، و انعكاساتها على أركان و مقومات و مفاهيم نظم التكاليف. فقد تأثرت فعالية هذه النظم و دورها في توليد المعلومات الملائمة و اللازمة للوفاء بمتطلبات قياس و رقابة و تخطيط التكاليف في ظل البيئة الحديثة.

فمن ناحية قياس التكلفة فشلت نظم التكاليف التقليدية في توفير البيانات الدقيقة عن تكلفة الخدمات الفندقية، نتيجة عجزها عن التوزيع العادل للتكاليف غير المباشرة في ظل تنوع الخدمات الفندقية المستفيدة منها، و اعتمادها على أسس تخصيص تقليدية لا تتلاءم و تطورات أهداف محاسبة التكاليف في البيئة الحديثة. الأمر الذي أدى إلى تشوه تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة، و بالتالي التأثير في الكثير من القرارات الإدارية، كتلك المرتبطة بتسعير هذه الخدمات، تحديد المزيج الأمثل منها و الذي يعظم أرباح المؤسسة الفندقية .

أما من ناحية رقابة و تقييم الأداء فإن تركيز نظم التكاليف التقليدية على انحرافات حجم الخدمات المقدمة و مدى القدرة على تحقيق التقديرات من عدمها أثارت الشكوك حول مدى كفاءة تطبيق هذه النظم في ظل المتغيرات و المستجدات الحديثة، التي تتطلب التعرف بصورة كافية على أسباب حدوث التكلفة، بهدف التخلص من أوجه عدم الكفاءة في التشغيل و استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما ينعكس إيجاباً على ربحية المؤسسة الفندقية و استمراريتها.

و على ذلك فإن مواجهة هذه المتغيرات و العوامل التي استجدت و تأثيراتها في نظم التكاليف التقليدية، ألقت على عاتق المحاسبين و مصممي نظم المعلومات مسؤولية تطوير نظم التكاليف لتتناسب مع هذه البيئة المستجدة بحيث تساعد من جهة، على تطوير عمليات تخصيص التكاليف غير المباشرة بالتحديد المباشر لها وفق العمليات و المنتجات، و تساعد من جهة أخرى على التركيز على أسباب حدوث التكلفة، من خلال التحول إلى المعايير على مستوى الأنشطة، و خاصة فيما يتعلق بالعناصر غير المباشرة.

و انطلاقاً مما سبق، سيتناول البحث في الفصول اللاحقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، و دوره في مواجهة الاحتياجات

المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في المؤسسات الفندقية بما يتناسب و البيئة الاقتصادية الحديثة، كنظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب أرقام التكاليف و الرقابة عليها، و ذلك بتوفير قياس سليم و دقيق لتكاليف المنتجات أو الخدمات. و تطبيق رقابة فعالة على العمليات التشغيلية، بما يساعد على تحسين نظام العمليات و قياس الأداء في هذه المؤسسات.

الفصل الثالث

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من الأهمية الكبيرة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في الفترة الماضية، و دورها في اتخاذ القرارات و حل المشكلات على كافة المستويات الإدارية آنذاك، إلا أن التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية و انعكاساتها المتعددة على الوحدات الاقتصادية المختلفة ومنها المؤسسات الفندقية، و ما رافقها من الجدل و التساؤل حول مدى ملاءمة أساليب و إجراءات نظم التكاليف المتبعة فيها و مدى مناسبتها للبيئة الجديدة، قد ساهمت بشكل كبير في دفع القائمين على إدارة هذه الوحدات و كافة الجهات المعنية، من محاسبين و مصممي نظم المعلومات، إلى بذل جهود مستمرة لتطوير نظم و فلسفة محاسبة التكاليف لمقابلة هذه التغيرات حتى تتمكن من الصمود في دنيا الأعمال. و قد أثمرت هذه الجهود مدخلاً مبتكراً لمحاسبة التكاليف يطلق عليه " نظام التكاليف على أساس الأنشطة " Activity-Based Costing (ABC) " لتتبع التكاليف و تخصيصها مباشرة لأغراض التكلفة من منتجات، عمليات، خدمات أو زبائن. الأمر الذي يساعد في القياس الدقيق و الموضوعي للتكاليف و الرقابة عليها، و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات الصحيحة.

و عليه يقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

١) أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

٢) مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

٣) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity-Based Budgeting

٤) أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الفندقية.

المبحث الأول

أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد

انطلاقاً من الانتقادات و أوجه القصور في نظم التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة، و عجزها عن توفير المعلومات الدقيقة و المناسبة اللازمة للتحكم بتكلفة الإنتاج و الرقابة عليها، إضافة إلى الزيادة الكبيرة في أنواع منتجات الوحدات الاقتصادية و تعدد نماذج و مواصفات كل منتج، و تعقد العمليات الإنتاجية و التكاليف غير المباشرة المرافقة لها [١]. فقد أصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بإيجاد و تطوير أنظمة و أدوات جديدة توفر لها المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب و التي تجعلها قادرة على خفض التكاليف و رفع كفاءة الأداء في آن واحد. و كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة وليد هذه الأبحاث و الدراسات حيث نال و بشكل سريع استحسان العديد من مديري الوحدات الاقتصادية الذين لم يتوانوا عن تطبيقه.

و في السنوات الأخيرة زاد اهتمام الباحثين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث ظهر عدد كبير من المقالات و الأبحاث و الدراسات التي تناولت تحليل النظام، و بيان خطوات و إجراءات تطبيقه في الوحدات الاقتصادية المختلفة، و دوره في حل المشكلات الإدارية المستجدة. حيث اتفقت في معظمها على اعتبار نظام ABC أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتغيرة في بيئة الأعمال.

و بشكل عام، يقوم نظام ABC بتلافي عيوب المحاسبة التقليدية من خلال تركيزه على أنشطة العمل في الوحدات الاقتصادية، و بالتالي إنتاج بيانات من نوع مختلف أكثر فائدة في عمليات القياس و الرقابة و اتخاذ القرارات[٢]. فبدلاً من إدراج عناصر التكلفة و تخصيصها على المنتجات بالاعتماد على أسس حكمية اعتباطية، يقوم ABC بفحص تدفق العمل و العمليات بهدف تمييز الأنشطة و تجميعها في مراكز الأنشطة، بحيث يتم في مرحلة لاحقة تخصيص تكلفة هذه المراكز على المنتجات. و بذلك فإن كل عنصر تكلفة (وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة) لابد و أن يرتبط بنشاط معين يكون السبب وراء وجود هذا العنصر، بحيث يمكن من خلاله تتبع هذا العنصر من التكلفة إلى وحدة المنتج. الأمر الذي يؤدي إلى تغيير طبيعة الكثير

---

[١] عبد الله، عبد المنعم فليح " **محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة** "، مرجع سابق، ص٢٢٢ .

[٢] Cokins .G," **Activity based costing: Optional or Required?**", AACE International Transaction, ٢٠٠٢, p ٣.

من عناصر التكاليف و خاصة تلك المصنفة كتكاليف غير مباشرة على المنتجات وفقاً لنظام التكاليف التقليدي بحيث يمكن اعتبارها وفقاً لنظام ABC من الآن ضمن التكاليف المباشرة[١].

و من ناحية أخرى، يمكن استخدام إطار نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة للرقابة على الأنشطة المحدثة للتكلفة بشكل مباشر بدلاً من رقابة التكلفة بحد ذاتها، و بالتالي المساعدة على الكشف عن التجاوز في الإنفاق عند كل نشاط بمفرده[٢]. الأمر الذي يمهد بدوره للتوصل إلى أسلوب لتحليل الانحرافات على مستوى استهلاك الأنشطة و ليس على مستوى وحدات إنتاج بعينها. و بهذا المفهوم يصبح نظام ABC أداة أساسية للتخطيط الإداري، حيث سيتركز اهتمام المدراء على القرارات التي تؤثر في الموارد اللازمة للأنشطة المؤداة في الوحدة الاقتصادية وفقاً للتوقعات الخاصة بحجم و تشكيلة و مراحل الإنتاج، حيث يمكن لإدارة الوحدات الاقتصادية استخدام المعلومات المرتبطة بالأنشطة للتحكم بالتكاليف كتخفيض المتاح من الموارد أو تبرير أي إنفاق إضافي لزيادة المتاح منها، هذا بالإضافة إلى الاستخدامات الأخرى سواء في مجال التسعير، أم قياس ربحية المنتج أو العميل، اضافة أو إلغاء منتج معين ... الخ[٣].

و بناءً على ما سبق و على ضوء الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية، يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة تطوراً هاماً في مجال تصميم نظم المعلومات التكاليفية و أداة هامة للوحدات الاقتصادية لتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة لاتخاذ القرارات. حيث يساعد على تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة من خلال توفيره أسس متعددة لتخصيص هذه التكاليف في ضوء علاقة السبب و النتيجة، إضافة إلى دوره في قياس و رقابة جميع الموارد من خلال تحليل أنشطة الوحدة الاقتصادية و تحديد العوامل التي توجهها.

---

[١] حسين، أحمد حسين علي " **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات** "، مرجع سابق، ص٤.

[٢] Innes .J and Mitchell .F, " **The Application of Activity-based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions** ", The Service Industries Journal, Vol.١٧, No.l (January ١٩٩٧), p.١٩٠-٢٠٣.

[٣] يوسف، أحمد محمود " **القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف : محاكاة تجريبية**"، المجلة العلمية لكلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة القاهرة، العدد (٩)، ١٩٩٨، ص٢٩٣.

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ترجع بدايات ظهور ABC إلى دراسة Vatter حينما اقترح إطاراً لتطوير التكاليف بما ينسجم مع هيكل أنشطة الوحدة الاقتصادية. غير أن بداية الاهتمام الأكاديمي بهذا النظام تنسب إلى Staubus الذي انتقد تخصيص و توزيع تكلفة الموارد و التكاليف غير المباشرة وفقاً لمعايير ترتبط بحجم الإنتاج، حيث أكد على وجود تشويه في معلومات تكلفة المنتج الناتجة عن استخدام أسس التوزيع المتعارف عليها، و ذلك من خلال تحميل بعض المنتجات بأقل من التكاليف الخاصة بها أو أكثر[١].

أما مرحلة التأصيل العلمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فتعزى إلى كل من Robin Cooper من جامعة Claremont و Robert Kaplan من جامعة Harvard، اللذين وجدا أن مفهوم نظام ABC كان يطبق في عدد محدود من الشركات الصناعية الأمريكية الضخمة التي لم تكن راضية على ما يبدو عن النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، حيث قاما بنشر تجارب هذه الشركات كأمثلة عملية في جامعة Harvard و التي بدورها أصدرت سلسلة من المقالات و المواد التي شرحت و طورت تطبيق نظام ABC[٢].

و بشكل عام، يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاماً لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على تحديد الموارد و الأنشطة و أهداف التكلفة، إضافة إلى مجموعة من الإجراءات و المقاييس التي تكفل الربط السليم و الدقيق بين المدخلات و المخرجات.

و بخلاف نظم قياس التكاليف التقليدية، لا يبدأ نظام ABC بفرضية أن العمالة المباشرة و المواد المباشرة يساعدان على الاستدلال على التكاليف الإضافية. حيث يفترض نظام ABC أن المنتجات تتحمل التكاليف غير المباشرة بتطلبها الأنشطة المستهلكة للموارد مثل التخزين، الجدولة، الإشراف و غيرها [٣]. بالإضافة إلى ذلك يفترض نظام ABC أن حجم هذه الأنشطة و ليس حجم الإنتاج هو الذي يستهلك الموارد غير المباشرة، و بالتالي هو الذي يحدد مستوى استهلاك الموارد[٤].

و بعبارة أخرى، فإن فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقوم أساساً على تحليل أنشطة الوحدة الاقتصادية اللازمة لأداء مهامها و وظائفها، و تحديد سلوك عناصر التكاليف

---

[١] الفضل، مؤيد،" **أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة: دراسة تجريبية**"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٢٥، العدد٢، ١٩٩٨، ص ٢٨٣.

[٢] Zhu .J, " **Four Stage Activity-Based Costing (ABC) System Modeling and Computer-Based Application Design**, op. cit, p٨.

[٣] Ibid., p٦.

[٤] Singh Deo. B, " **Operation Based costing Model for Measuring Productivity in production Systems**", PhD degree, Department of Mechanical & Industrial Engineering, University of Manitoba,Canada, ٢٠٠١, p ٢٧.

و مسببات حدوثها، ثم البحث عن كيفية الربط بين تلك الأنشطة و وحدات الإنتاج المستفيدة. و ذلك على اعتبار أن التكلفة تحدث نتيجة حدوث نشاط معين، و أن وحدات الإنتاج هي السبب الأساس لوجود النشاط. لذلك فإنه من الضروري تحديد العوامل المسببة لحدوث الأنشطة من جهة، و تحديد العلاقة فيما بين الأنشطة و وحدات الإنتاج من جهة أخرى[١].

و هكذا يقوم نظام ABC على مرحلتين لتخصيص التكاليف على المنتجات، يتم في المرحلة الأولى تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي سببت وجود هذه التكاليف، بهدف الوقوف على تكلفة كل نشاط. في حين يتم في المرحلة الثانية تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، و ذلك باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المعينة. و بما يساعد على توفير قياس موضوعي مباشر لتكاليف المنتجات. مما سيكون له كبير الأثر على قيمة الوحدة الاقتصادية و ربحيتها و ترشيد القرارات في مجال تصميم و تسعير و تحديد مزيج المنتج.

ثانياً: عناصر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يظهر الواقع العملي وجود أربعة عناصر أساسية يرتكز عليها نظام (ABC) لتحميل التكاليف و رقابتها على أساس الأنشطة. و بالتالي لابد عند تصميم هذا النظام من دراسة و تحليل هذه العناصر و المتمثلة بما يلي:

١) الموارد

و هي عبارة عن العناصر الاقتصادية الموجهة لأداء الأنشطة المختلفة، و التي يسبب استهلاكها في العملية التشغيلية إحداث التكاليف التي تحمل على الأنشطة، فهي بذلك تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجاته. و تتضمن الموارد بنوداً متعددة كالعنصر البشري (العمل)، التكنولوجيا، التسهيلات، و الخدمات المشتراة من خارج الوحدة الاقتصادية كالإعلان و الخدمات المحاسبية و القانونية و غيرها من الموارد الأخرى المرتبطة بأداء الأنشطة[٢].

و في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن إنشاء مجموعة الموارد أو المدخلات المادية قد يتطلب من مصممي النظام دمج بعض حسابات الأستاذ المتشابهة و التي تعبر عن نفس المورد، مثل حساب أجور العمال و حساب المزايا و المكافآت الممنوحة لهم و التي يتم ضمها في قسم واحد تعبيراً عن أحد مدخلات نظام التكاليف على أساس الأنشطة. و من ناحية أخرى

---

[١] الجبالي، محمد مصطفى،" **دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجياً** "، مرجع سابق، ص ٦٢.

[٢] حلس، سالم،" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات** "، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد (١٥)، العدد (١)، ٢٠٠٧، ص ٢٢٠.

فقد يلجأ المصممون إلى فصل الحسابات المعبرة عن الموارد المختلفة التي تستخدم في أنشطة مختلفة (كضرورة قيام المصممين بتمييز و إبراز أقسام مختلفة للعمل غير المباشر)، بحيث يكون كل مورد مستهلك منفصل عن الآخر كالشؤون الإدارية، و الشؤون المالية، و شؤون إدارة الأفراد ....الخ[١].

٢) الأنشطة

و تنبع أهمية تحديد الأنشطة من دورها في توضيح طريقة توظيف الوحدة الاقتصادية للزمن و الموارد في سبيل تقديم منتجاتها أو خدماتها، إضافة لدورها في توفير مجموعة من المقاييس التكاليفية و غير التكاليفية المتعلقة بوجود هذه الأنشطة. حيث تعرف الأنشطة بأنها[٢] " مجموعة من الإجراءات في دورة الإنتاج، و التي تقوم باستهلاك موارد الشركة من رأسمال و عمالة و مواد و تكنولوجيا و أية موارد أخرى، و ذلك لإنتاج و تقديم مخرجات الشركة و التي يمكن أن تأخذ شكل وحدات من المنتج النهائي سواء أكانت سلعة أم خدمة".

و تسهيلاً لفهم العلاقة بين الأنشطة كمسببات للتكلفة و التكاليف الإضافية الناتجة عنها، لابد للمصمم من إعداد قائمة توضح تعريف و توصيف المهام الأساسية التي يؤديها كل النشاط و مسلك التكاليف و أثرها في عملية اتخاذ القرارات.

و في هذا المجال فقد قسمت الأنشطة في نظام ABC إلى أربعة مستويات كما يأتي[٣]:

- ❖ الأنشطة على مستوى الوحدة: و هي الأنشطة التي تتغير مع تغير الحجم الكلي للإنتاج، حيث يتم أداء هذه الأنشطة عند إنتاج كل وحدة من وحدات المنتج أو الخدمة.
- ❖ الأنشطة على مستوى الدفعة: و هي تلك الأنشطة التي لا تتأثر بعدد الوحدات المنتجة، حيث تؤدى في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة جديدة من المنتج، و هي بالتالي تتغير مع تغير عدد دفعات الإنتاج، بالرغم من ثباتها بالنسبة لعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة إنتاجية، و من أمثلتها إصدار أوامر الشراء، جدولة الإنتاج.....الخ.

---

[١] لوندري، فهيم صالح." **أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة مقارنة لتطبيقاته في الدول المتقدمة**"، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق (٢)، العدد (٢)، ١٩٩٨، ص ١١.

[٢] غنام، غريب جبر، " **نظام التكاليف كمدخل معاصر**" ، مرجع سابق، ص ٨.

[٣] لمزيد من التفاصيل انظر:

- Cooper, R," **Cost Classification in Unit-Based and Activity Based Manufacturing cost system**", Journal of Cost Management, (USA) Fall, ١٩٩٠, p ٤-١٣.

- محمد، نصر عبد الكريم _ الكخن، رشيد فائق،**" مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية و ميدانية "**، الإدارة العامة، المجلد (٣٦)، العدد (٤)، ١٩٩٧، ص ٦٢٦.

- عطية، أحمد صلاح " **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص٧٣- ٧٤

- ❖ الأنشطة على مستوى المنتج : و هي تلك الأنشطة التي تؤدى لدعم و خدمة منتجات معينة تقوم الوحدة الاقتصادية بتقديمها، و بذلك ترتبط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات المستفيدة، بحيث تميل تكاليف هذه الأنشطة للزيادة بزيادة عدد المنتجات المختلفة، مثل: صيانة المعدات و الآلات، تنفيذ التغيرات الهندسية، إجراء الاختبارات الخاصة.....الخ.
- ❖ الأنشطة على مستوى الوحدة الاقتصادية: و هي تلك الأنشطة المستقلة عن حجم الإنتاج أو المزيج البيعي، و التي تؤدى بهدف دعم و خدمة العمليات التي تتم على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل. و من أمثلتها أنشطة الشؤون المالية، و الأنشطة الإدارية....الخ.

و يلاحظ أن التقسيم السابق يساعد المديرين على تتبع العلاقة بين الموارد و الأنشطة التي تستهلكها، إذ يحتاج المدير إلى التفرقة بين المواد المباشرة و العمل المباشر، و بين الموارد الأخرى المستخدمة على مستوى وحدة الإنتاج أو دفعة الإنتاج أو الوحدة الاقتصادية، من حيث تكلفة هذه الموارد و حركة التدفقات بين نشاط محدد و غيره من الأنشطة و أساليب الرقابة عليها، و مدى توافق المخرجات في كل مستوى مع المدخلات اللازمة[١].

٣) مراكز الأنشطة (مجمعات التكاليف)

قد يُظهر تحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج أو تقديم كل خدمة عشرات من الأنشطة المؤداة، لذلك لابد لمصمم النظام من اتخاذ القرار بشأن الأنشطة التي يجب التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل باعتبارها مراكز أنشطة مستقلة Activity Center . و لهذا فقد يسعى مصمم النظام إلى تجميع (دمج) بعض الأنشطة المتجانسة معاً في مجمعات تكلفة Cost Pool تكون بمثابة حلقة الوصل بين موارد الوحدة الاقتصادية و المنتجات النهائية، و ذلك بهدف تقليل تكلفة المتابعة و إعداد تقارير التكاليف[٢]. بحيث تكون جميع التكاليف المخصصة إلى المجمع متأثرة أو موجهة بواسطة عامل مشترك[٣].

إن تحديد العدد المناسب من مجمعات التكاليف يعد احد أهم المقومات الأساسية لنجاح نظام ABC، حيث أن انخفاضها عن العدد المناسب يؤدي إلى رجوع إجراءات المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة إلى تلك الإجراءات التقليدية القائمة على استخدام عدد محدود نسبياً من مجمعات التكاليف و التي أطلق عليها " مراكز التكلفة ". في حين أن زيادتها بشكل مفرط يؤدي

---

[١] مصطفى، أحمد محمود حنفي " **استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية** "، مرجع سابق، ص ٢٣.

[٢] الملحم ، عدنان بن عبد الله، " **نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة تحليلية و تطبيقية على المنشات الصناعية السعودية** "، البحوث المحاسبية، المجلد (٦)، العدد (٢)، ٢٠٠٢، ص ٩٧.

[٣] Granof. M, and Platt.D and Vaysman. I," **Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively**", op. cit, p٨.

إلى ارتفاع تكلفة تشغيل النظام، و ذلك كنتيجة لتكرارية أعمال المحاسبة عن التكلفة و الناجمة عن تكرارية العمل الخاص بالمجمعات الزائدة[١].

٤) مسببات التكلفة

يشكل مسبب التكلفة العامل الأساس لتدفق التكلفة سواء في ظل نظام التكاليف التقليدي أم نظام ABC، حيث يعد بمثابة العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل داخل الوحدة الاقتصادية[٢]. و بعبارة أخرى، أن مسبب التكلفة هو ذلك الشيء الذي يسبب حدوث التكلفة. فعدد مرات استدعاء الصيانة (كمسبب تكلفة) مثلاً هي التي تسبب حدوث تكلفة نشاط الصيانة، كما أن وزن أو عدد القطع المغسولة هي التي تسبب حدوث تكلفة نشاط الغسيل و الكي في المنشآت الفندقية..... الخ.

و لأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف و الخاصة بتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، و هي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز الأنشطة و من أمثلتها عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين...الخ. أما النوع الثاني و هو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، و هي تستخدم في تحميل تكاليف مراكز الأنشطة على المخرجات، و يمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة[٣].

و نظراً لأهمية التحديد الدقيق لمسببات التكلفة في نجاح نظام ABC و تحقيقه لأهدافه، فانه لابد من مراعاة الدقة في تحديدها و اختيارها بناءً على مجموعة من الاعتبارات و العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار و التي يمكن إجمالها بما يلي[٤]:

- ❖ اختيار العدد المناسب من مسببات التكلفة بما ينسجم و مستوى الدقة المطلوبة.
- ❖ سهولة الحصول على المعلومات المتعلقة بمسببات التكلفة، بحيث تتناسب تكلفة قياسها مع المنفعة المتوقعة منها، و ذلك حتى تتحقق الجدوى الاقتصادية من استخدامها.
- ❖ أن تعكس مسببات التكلفة العلاقة السببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها و بين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

---

[١] ضو، سعيد يحيى،" **مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحميل تكلفة إدارة المشتريات على وحدات التكلفة – مدخل مقترح**"، مجلة التكاليف، العدد (٣٢)، ١٩٩٧، ص ٧.

[٢] الفضل، مؤيد،" **أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة: دراسة تجريبية**"، مرجع سابق، ص ٢٨٣.

[٣] حلس، سالم،" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات** "، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

[٤] غنام، غريب جبر، " **نظام التكاليف كمدخل معاصر**"، مرجع سابق، ص ٨.

ثالثاً: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من صعوبة و تعقيد تطبيق نظام ABC و استنفاده للكثير من الوقت و الجهد و المال، و حتى يحقق هذا النظام الغاية المرجوة من وجوده، لابد من توافر مجموعة من المقومات، سواء ما يرتبط منها بالوحدات الاقتصادية محل التطبيق، أم تلك المرتبطة باقتصاديات تطبيقه، و التي يصبح بموجبها دراسة فكرة تطبيق نظام ABC أمراً مقبولاً. حيث أن التطبيق الناجح للنظام إنما يعتمد على عدة مقومات من ضمنها الحجم، نوع الإنتاج، تنوع المنتج و نسبة التكاليف المباشرة إلى التكاليف الكلية، و غيرها من الخصائص الأخرى التي يمكن إجمالها بما يلي[١]:

١) اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة لديها و المستندة على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة تشوه تكلفة المنتج.

٢) تزايد استخدام الأنشطة المساندة في الوحدات الاقتصادية كالبرمجة، الإدارة، التسويق، المحاسبة، الصيانة..... الخ.

٣) التنوع الكبير في المنتجات و تعقيد العمليات الإنتاجية، بحيث تتداخل عناصر التكاليف فيما بين الأنشطة الإنتاجية المختلفة.

٤) صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، و بالتالي عدم القدرة على قياس ربحيتها و تفسيرها.

٥) القدرة على توفير الموارد، سواء أكانت موارد داخلية كعنصر الوقت، المحاسبين و الكادر القائم على التشغيل. أم كانت موارد خارجية كبرامج الحاسب الآلي الذي يساعد على بناء هيكل التطبيق، أو المستشارين الذين يساعدون في تطبيق النظام و رفع كفاءة القائمين عليه[٢].

٦) ضرورة أن يفوق العائد من تطبيق نظام ABC التكلفة المترتبة على تطبيقه، و ذلك من خلال توفر أنظمة محاسبية قادرة على توفير البيانات و المعلومات الدقيقة و التفصيلية بشكل سهل و ميسور، بحيث لا يكون تطبيق نظام ABC هدفاً بحد ذاته[٣].

---

[١] درغام، ماهر موسى " **مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية** "، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد (١٥)، العدد (٢)، ٢٠٠٧، ص٦٩٨.

[٢] صبره، مراد السيد " **استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي: دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٣٧.

[٣] ضو، سعيد يحيى" **مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحميل تكلفة إدارة المشتريات على وحدات التكلفة – مدخل مقترح**"، مرجع سابق، ص ٢٢.

رابعاً: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تطور نظام ABC في البيئة الاقتصادية الحديثة، و اتسع نطاق تطبيقه ليشمل كافة الوحدات الاقتصادية من صناعية، صحية، مصرفية، تجارية، جامعية و فندقية... الخ. و انطلاقاً من ذلك، فقد أكد أحد الباحثين على مجموعة المعالم و الخصائص الرئيسة الواجب توافرها في نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدات الاقتصادية المختلفة، و التي يمكن إجمالها بما يلي[١]:

١) إن نظام ABC هو " تقنية جديدة " قادرة على التعامل مع أساس التكلفة المتزايد التعقيد.

٢) إن نظام ABC يوفر توزيعاً / تخصيصاً أكثر عدالة للتكاليف غير المباشرة من خلال تحديد " المسبب " الأساس للتكلفة.

٣) إن نظام ABC يمكن من تحديد إجراءات النشاط من خلال دمج الجوانب المالية و غير المالية و تكاملها.

ففي الجوهر بالتركيز على الأنشطة، و بالنظر إلى التكاليف المتعلقة بتعقيد العمليات الإنتاجية بدلاً من التمييز التقليدي بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، يعد نظام ABC بمثابة منهج متكامل لقياس و رقابة التكلفة، يساعد الإدارة على توفير إجابات لعدد من الأسئلة مثل[٢]:

أ) كم يكلف تقديم خدمة معينة، و كم يؤثر ذلك في الإيرادات المتأتية من تلك الخدمة؟

ب) ما هو النشاط الأساس الذي يؤدي إلى رفع تكلفة الخدمة عند تقديمها؟

ت) ما هي التغيرات الضرورية التي يجب أن تطرأ على الوقت اللازم و الموارد المستخدمة لتقديم خدمة معينة في حال حدوث أي تغيير في الإجراءات المتبعة لتقديم هذه الخدمة؟

هذا و تشير أدبيات المحاسبة إلى أن الوحدات الاقتصادية و منها المؤسسات الفندقية تتبنى نظام ABC لتحصل على مزايا مفيدة في إدارة التكاليف، تحسين الربحية، تطوير برامج تسعير أكثر ملائمة..... الخ، و التي يمكن إجمالها في المجالات التالية:

- التعرف على الأنشطة، و من يقوم بأدائها و عدد الأفراد اللازم لكل نشاط و نوعية المدخلات اللازمة و مصادر هذه المدخلات و تحديد المخرجات و وجهتها، و تكلفة هذه الأنشطة و الأحداث أو العوامل التي تتسبب في التكلفة. بحيث لا يخفى أن الإجابة عن هذه التساؤلات ضرورة لا غنى عنها لإدارة التكاليف بكفاءة[٣].

---

[١] Kennedy. T and Affleck-Graves. J, "**The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance**", op. cit, p٢٢.

[٢] عابورة، أشرف جمال " **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)**"، مرجع سابق، ص ٢٧.

[٣] مصطفى، أحمد محمود حنفي " **استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية** "، مرجع سابق، ص ٨٦.

- التعرف على مكامن الربحية النسبية للمنتجات أو الخدمات المقدمة، حيث يساعد التتبع الدقيق لاستهلاك الموارد إلى الناتج النهائي على وضوح الرؤيا حول مقدار استنفاد التكاليف، و بالتالي المساعدة على وضع أسعار البيع لتوليد المستويات المطلوبة من الربحية، و التوصل إلى تشكيلة المنتجات أو الخدمات التي تؤدي إلى تجميع إيرادات أكبر لنفس مستوى الاستهلاك الحالي.
- استخدام المعلومات التي يوفرها النظام في التنبؤ بالتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة التغيرات في حجم و تشكيلة المنتجات أو الخدمات، تقديم منتجات أو خدمات جديدة، إيقاف أخرى حالية أو تحسين عملية التشغيل. و بالتالي يمكن التنبؤ بما قد يحدث من عجز أو زيادة في الموارد المتاحة نتيجة للتغيرات في الطلب على الأنشطة المستخدمة لهذه الموارد. و بذلك تكون المعلومات التي يوفرها نظام ABC هي المدخلات الرئيسية لأغراض التخطيط و إعداد الموازنات[1].

و أخيراً يمكن القول بأنه و على الرغم من أن مفهوم نظام ABC كان قد طور بداية في سياق صناعي، إلا أن تطبيقاته سرعان ما امتدت لتشمل باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى، حيث يبرز دوره في المؤسسات الفندقية في توفير القدر اللازم من المعلومات على أساس عدد كبير من مجمعات التكلفة، وفقاً لمقاييس مالية و غير مالية، بناءً على العلاقة السببية بين عناصر التكاليف و الأنشطة الفندقية المتنوعة. و بالتالي توفير بيانات أكثر دقة عن تكلفة الخدمات المقدمة، و زيادة فعالية الاعتماد عليها في مجال الرقابة و اتخاذ القرارات.

[1] حسين،أحمد حسين علي،" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات** "، مرجع سابق، ص ٣١.

المبحث الثاني

مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد.

سبق أن ذكرنا أهمية نظام ABC في البيئة الاقتصادية الحديثة، و دوره في توفير البيانات و المعلومات الدقيقة عن تكلفة الأنشطة و تكلفة الإنتاج اللازمة لدعم وظائف الإدارة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات. و خاصة في ضوء التنافس الشديد فيما بين الوحدات الاقتصادية و التطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات، حيث يمكن إذا ما أحسن تصميمه و تطبيقه في أي وحدة اقتصادية أن يلعب دوراً هاماً في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة و الواقعية، و بالتالي المساعدة على الكشف عن المجالات المحتملة للتحسين في الأنشطة المؤداة.

و بشكل عام، فإنه من الهام جداً أن يتسم نظام ABC بالتفصيل المناسب، من خلال إدراك مصمم هذا النظام دوره المتمثل في توفير المعلومات عن تكلفة المنتجات أو الخدمات في شكل مراكز أنشطة و مسببات تكلفة، بحيث لا يحتاج مستخدم هذه المعلومات إلى إجراء أي تحليل تفصيلي إضافي[١]. و بما يساعد على قياس تكاليف الوحدات الاقتصادية بما يتوافق مع مبدأ العدالة في التحميل، مبدأ درجة الاستفادة، مبدأ السببية و القدرة على التحمل و غيرها من المبادئ المقبولة الأخرى.

و بعبارة أخرى، ضرورة أن يبرز النظام الجديد درجة تعقيد المنتجات أو الخدمات المقدمة و التي تتأثر بها عملية التخصيص، من خلال توضيحه لكيفية تأثير المخرجات المختلفة في استهلاك الأنشطة و التسبب في التكلفة. و بالتالي مساعدة إدارة الوحدات الاقتصادية على التقرير بدقة أكبر عن الاستراتيجيات الواجب إتباعها[٢].

---

[١] لوندري، فهيم صالح " **أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة مقارنة لتطبيقاته في الدول المتقدمة**"، مرجع سابق، ص ١٤.

[٢] Chiang. H, " **An empirical study of the Impact of Management's cost system Selection on Earnings-Per-Share: Activity-Based Costing vs. Traditional Costing**", PhD of Business Administration, Nova Southeastern University, ٢٠٠٠,p٤٨.

خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

فيما يلي عرض موجز لأهم هذه الخطوات[١]:

١) تحديد أهداف و توقيت و نطاق مشروع تصميم النظام، و ذلك من خلال تحديد مراحل إنتاج المنتجات أو الخدمات و الأصول الثابتة و الفترة الزمنية اللازمة لإتمام تصميم النظام. إضافة إلى تحديد المتغيرات الأساسية للنشاط موضع التطبيق، و نوعية المعلومات التي ترغب الإدارة في الحصول عليها[٢].

٢) تشكيل فريق العمل، يتم في هذه الخطوة تجميع كوادر متعددة الاختصاصات في التشغيل، التسويق، و المحاسبة بهدف تنفيذ تصميم النظام، مع ضرورة تعيين مدير لمشروع التصميم يمتلك قدرات قيادية و معرفة بتقنيات نظام ABC.

٣) التخطيط، يتم في هذه الخطوة وضع خطة مفصلة تبين مراحل العمل الواجب اتباعها لإكمال تصميم نظام ABC على أكمل وجه، بما في ذلك تقدير الوقت الذي سيستغرقه كل إجراء من إجراءات التصميم و التي قد يأخذ كل منها أسبوعاً ، شهراً أو أكثر اعتماداً على نوع و تعقيد المؤسسة و بنيتها.

٤) القيام بالتدريب على مشروع ABC، حيث يعتبر التدريب من الخطوات شديدة الأهمية للمساعدة على التطبيق والتنفيذ الفعال. حيث يُمثل عملية مستمرة تجري طوال فترة حياة المشروع، يتم من خلاله توضيح الإجراءات التقنية للتصميم.

٥) جمع البيانات و المعلومات، بغية تحقيق هذه الخطوة ينبغي على فريق العمل معرفة نوع المعلومات اللازمة و كيفية البحث عنها، حيث تتنوع تقنيات جمع المعلومات التي يعتمد عليها الفريق في أدائه لمهامه بحيث تشمل:

- أنظمة معلومات المؤسسة: و التي تمثل قاعدة بيانات يمكن أن توفر ثروة من المعلومات، المباشرة منها و غير المباشرة و اللازمة لفريق العمل.
- السجلات العامة: و التي تعتبر بمثابة معلومات مالية موجودة تبين التكاليف الحالية للمؤسسة، حيث ينبغي على الفريق تحويلها إلى بيانات مفيدة يمكن استخدامها في مشروع التصميم.

---

[١] khaisaeng . S , " **Cost evaluation Using Activity-Based Coating in a Manufacturing Firm** ", Master dissertation of science, Department of Industrial Engineering, University of Louisville, December ١٩٩٨, p٢٤.

[٢] عيسى، حسين محمد، " **دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة** "، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧. ص ١٤٤.

- المقابلات: تعتبر المقابلات بمثابة أداة هامة للحصول على كمية كبيرة من المعلومات المباشرة من مصادر داخلية، و تتطلب من فريق العمل تحديد الأفراد ضمن كل قسم من ذوي المعرفة بالأعمال الجارية داخل تلك الأقسام. حيث يبدأ الفريق بالسؤال عن الموارد، الأنشطة و الخدمات في كل قسم مع التأكد من طرح الأسئلة على الأفراد المسؤولين مباشرة عن هذه الأهداف.
- الملاحظات و الاستبيانات: و التي تعتبر من الطرق السهلة و المفيدة للحصول على المعلومات، حيث يحتاج فريق نظام ABC إعداد أسئلة استبيان مناسبة للوصول إلى البيانات اللازمة.

٦) تصميم و تطبيق نموذج لنظام ABC، قد تكون أهم خطوة في تصميم نظام ABC هي إعداد نموذج له مؤلف من مجموعة من الموارد، مسببات الموارد، مراكز الأنشطة، مسببات الأنشطة. و ذلك وفقاً لمستوى التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة. و من جهة أخرى تتوقف دقة تحديد تكلفة المخرجات على قدرة النظام على تحديد الجزء الملائم من التكاليف غير المباشرة التي يجب تخصيصها لكل منتج أو خدمة مقدمة[١].

و بشكل عام، إن تصميم و تطبيق نظام ABC بهدف قياس التكلفة يتطلب اتباع مجموعة الإجراءات الآتية:

أ) تحديد الأنشطة

يجب على مصمم النظام تحديد جميع الأنشطة و العمليات الأساسية و الفرعية التي تشتمل عليها دورة حياة المنتج أو الخدمة، بدءاً من الأنشطة التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج وصولاً إلى أنشطة البيع، و ذلك بهدف تبويبها و إعداد مخطط تدفق لها.

توفر هذه الخطوة تحليلاً تفصيلياً لاستهلاك الموارد داخل المؤسسة، و ذلك من خلال المساعدة على فهم كيفية استنفاد الموارد و العوامل التي تسبب زيادة (أو خفض) التكاليف. و بالتالي توفير الأساس اللازم لتحديد الموارد التي يجب تخصيصها على الأنشطة و التي تحقق أهداف المؤسسة[٢].

و من الجدير بالذكر في هذا المجال أن الأنشطة إن كان لها هدف واحد ففي مجموعها تمثل وظيفة، كما أن كل نشاط من هذه الأنشطة يتطلب تنفيذ مجموعة من المهام و الأنشطة الفرعية

---

[١] منصور، محمد محمد،" **دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة** "، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد(٢)، السنة الرابعة، ٢٠٠٠، ص ٨٨.

[٢] مابرلي، جولي _ ترجمة احمد زامل، " **تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية**"، معهد الإدارة العامة، الرياض، ٢٠٠٤، ص ٧٩.

الممثلة لخطوات تنفيذ النشاط، و بذلك يكون هنالك مهمة أو العديد من المهام لكل نشـــاط و العديـــد من الأنشطة لكل وظيفة و عدد من الوظائف على مستوى المؤسسة[١]. و هكذا تساعد هذه الخطـــوة بما تتضمنه من تحليل لأعمال المؤسسة إلى الأنشطة المكونة لها و دراسة العلاقـــات فيمـــا بينهـــا، على تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة، هذا بالإضافة إلى مساعدتها على تحديد الطاقـــة المتاحـــة و المطلوبة من كل نشاط من الأنشطة[٢].

و يتضح مما سبق أن أداء هذه الخطوة يعتمد على مدى تفهم مصمم النظام لطبيعة الأنشطة و حجم تلك الأنشطة، و ما تتضمنه من وظائف و مراحل و مهام و عمليـــات. حيـــث يـــتم إتبـــاع مجموعة من الخطوات لتحليل هذه الأنشطة تقوم على تحديد مجال الأنشطة التي يطبق عليها النظام و تبويب و توصيف هذه الأنشطة و تحديد وحدات قياسها[٣] و ذلك كما يلي:

- **تحديد مجال الأنشطة التي يطبق عليها النظام**، حيث يسعى الباحث إلى تطبيـــق نظـــام ABC على الأنشطة كافة التي تسهم في إنتاج و تقديم المنتجات أو الخدمات.
- **تحديد وحدات قياس الأنشـــطة**، من خلال دراسة سير العمليات و تدفق التكلفـــة فـــي الأقســـام المختلفة. و إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين في المؤسسة.
- **توصيف الأنشطة**، و ذلك من خلال تكوين فكرة وصفية عن كل نشـــاط مـــن خـــلال فحـــص السجلات التاريخية، إضافة إلى تحليل مراحل العمل و غيرها من الوظائف ذات الصلة بـــأداء الأنشطة.
- **تبويب الأنشطة**، يتم في هذه الخطوة تبويب الأنشطة الخاصة بالعمليات التشغيلية و المســـاعدة في المؤسسة (أنشطة على مستوى الوحدة المنتجـــة، الدفعـــة، المنـــتج والمؤسســـة ككـــل)، و ذلك من خلال تحليل الأنشطة التي تتطلبها تقديم الخدمة المعينة.

و في مرحلة لاحقة، يبرز دور مسببات الأنشطة في تكوين مراكز للأنشطة التي تـــم تحديـــدها (تجميع الأنشطة المتجانسة)، فعندما يُستخدم نفس المسبب فـــي توزيـــع تكـــاليف عـــدة أنشـــطة على المنتجات أو الخدمات المقدمة، فانه من الطبيعي أن يتم تجميع الأنشطة التي تحمل معاً نفـــس المسبب في مركز نشاط واحد[٤].

---

[١] فايد، عادل طه، " **تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط و دراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق و رقابة الجودة في الوحدات الاقتصادية** "، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، ١٩٩٧، ص١٣٧.

[٢] قاسم، عبد الرزاق محمد، " **استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية** "، مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٦)، العدد (٢)، ٢٠٠٠، ص٧٢.

[٣] يوسف، محمد محمود، " **نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة و دقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٣٢)، العدد (١)، ١٩٩٥، ص ٤٥-٤٦.

[٤] لونـدري، فهيم صـالح " **أهميـة نظـام التكـاليف علـى أسـاس الأنشـطة: دراسـة مقارنـة لتطبيقاتـه فـي الـدول المتقدمـة**"، مرجع سابق، ص ١٣.

ب) تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة:

بعد الانتهاء من تحليل و تحديد مراكز الأنشطة، ينبغي تحديد عناصر التكاليف في مختلف الأنشطة المؤدية للعمليات. و في هذه الخطوة يتم الربط بين التكلفة و مركز النشاط، بناءً على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين عناصر التكاليف و الأنشطة المقابلة لها. مع ملاحظة أن العديد من الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها، في حين يتطلب بعضها الآخر، كمصاريف الطاقة و غيرها، إجراءات خاصة لتوزيعها على الأنشطة.

و لتحقيق ذلك يتم بناء مصفوفة التبعية بين تكلفة الموارد و مراكز الأنشطة[١]، بحيث تشكل مراكز الأنشطة التي تم تحديدها في المؤسسة أعمدة هذه المصفوفة، في حين تشكل العناصر الأساسية للتكلفة الصفوف فيها، حيث تدل الإشارة في الخلية على وجود ارتباط لابد من قياسه.

الشكل رقم (٣) مصفوفة التبعية بين التكلفة و النشاط

الأنشطة / الموارد	مركز النشاط (١)	مركز النشاط (٢)	مركز النشاط (٣)	مركز النشاط (٤)
المورد (١)	***		***	***
المورد (٢)	***	***		
المورد (٣)		***	***	***
المورد (٤)	***	***		***

المصدر : عابورة، اشرف " تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)"، ص ٦٩.

و هكذا و في هذه الخطوة يتم تحديد احتياجات كل مركز نشاط من موارد المؤسسة، و ذلك انطلاقاً من افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد هي التي تسبب التكاليف. و هذا بدوره يمكن الإدارة من[٢]:

- إدارة و تخطيط عمليات الإنفاق المختلفة، و تخصيص الموارد بشكل سليم و دقيق.
- إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الأنشطة المختلفة في مكان تسبب تلك التكاليف، و ليس فقط في مكان تحققها.
- دراسة و تقييم سلوك عناصر التكاليف.
- توجيه عناصر التكاليف نحو الأنشطة المسببة لها.

---

[١] عابورة، أشرف جمال، " **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)** "، مرجع سابق، ص ٦٨.

[٢] تاتفي، أحمد محمد " **نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية الواقع و آفاق التطوير وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة** "، مرجع سابق، ص٧٦.

- المساعدة على تمييز الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة و الأنشطة التـــي لا تضـــيف قيمة.

ت) قياس تكلفة مراكز الأنشطة

و في هذه الخطوة يتم التعبير الكمي عن العلاقة السابقة، و ذلـــك باســـتبدال إشـــارة (*) في المصفوفة السابقة بنسبة استهلاك معينة بالاعتماد على مسببات تكلفة الموارد، و التي تمثل نسبة ما يستهلكه مركز النشاط من مجموعة التكاليف المحددة. و ذلك مع ملاحظة أن مجمـــوع النســـب في كل سطر من أسطر المصفوفة يجب أن تساوي الواحد الصحيح.

و هنا يجدر التأكيد أن دقة قياس تكلفة مراكز الأنشطة، و بالتالي نجاح تطبيق نظام ABC إنما تتوقف على التحديد الدقيق و الملائم لمسببات تكلفة الموارد و نسب استهلاكها، و ذلـــك نظـــراً لأهمية دور هذه المسببات في زيادة مستوى دقة مخرجات نظام ABC من المعلومات.

ث) قياس تكلفة المخرجات

فانطلاقاً من أن مركز النشاط يمثل ذلك الجزء من العملية التشغيلية الـــذي يـــؤدي عمـــلاً متكرراً لأداء وظيفة معينة، فإنه يسهل تتبع تكاليف مراكز الأنشـــطة لأغـــراض التكلفـــة النهائيـــة باستخدام مسببات تكلفة الأنشطة، وفقاً لاحتياجات المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المعينة.

و هكذا يتأكد الدور المحوري لنظام ABC كنظام تحليلي لاحتساب التكاليف، يتم من خلاله توزيع موارد المؤسسة على الأنشطة التشغيلية فيها، و من ثم تحميل تكاليف هـــذه الأنشـــطة بنـــاءً على تحديد الوظائف التي تولد أو تخلق التكلفة. فهو من ناحية، يساعد فـــي حـــل مشـــكلة تحميـــل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات المقدمة، من خلال توفيره وســـائل أكثـــر دقـــة لتخصيص هذه التكاليف. و من ناحية أخرى، يلعب دوراً هاماً في توفير القدر اللازم من المعلومات الدقيقة و الموضوعية اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المختلفة بكفاءة و فعالية، و المتعلقة بعمليات المؤسسة في التشغيل و التسعير..... الخ.

المبحث الثالث

الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity-based budgeting

تعرض نظام الموازنات التخطيطية بشكله التقليدي للعديد من الانتقادات و محاولات التشكيك بأهميته و جدوى تطبيقه في ظل التغيرات و المستجدات الراهنة، إضافة إلى مدى ملاءمة المعلومات التي يوفرها لتحفيز و دفع الإدارة للسير قدماً لتنفيذ الخطوات الموضوعة و تحسين الأداء.

و انطلاقاً من ذلك فقد تضمنت العديد من الدراسات المحاسبية الحديثة في مجالات المحاسبة الإدارية و التكاليف اهتماماً متزايداً بتقديم إطار موضوعي للموازنة، و ذلك بهدف دعم سياسات الوحدة الاقتصادية و إيجاد إطار متطور لتقييم الأداء فيها. حيث تطور هذا الاهتمام في السنوات الأخيرة ليشمل تطوير دور الموازنات كأداة لإدارة الوظائف الإدارية سواء ما يتعلق منها بتخصيص الموارد و تقييم الأداء، أم ما يتعلق بنمذجة عمليات التشغيل. بما يساعد في النهاية على تحديد التكاليف بشكل دقيق و تقييم الأداء بشكل أفضل[١].

و في هذا المجال بينت العديد من الدراسات[٢] إمكانية اعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة Activity based budgeting (ABB)، بما يساعد على تقدير التكاليف بشكل أدق و قياس الأداء بصورة موضوعية، و ذلك انطلاقاً من دور نظام ABC في التوفيق بين ثلاثة أبعاد تحكم تحديد تكاليف المنتج المقدم للمستهلك، كالتبعية للمنتجات Traceability و السببية في استهلاك الموارد Casualty و المسؤولية عن رقابة التكاليف Responsibility. حيث يتم بموجبها التحول من متغيرات الحجم كمصدر لتحديد القيمة كما في نظم التكاليف التقليدية إلى مسببات التكلفة كما في نظام ABC.

إن أهمية ABB تنطلق من عجز الموازنات التقليدية عن تلبية الهدف الشامل الذي يتطلب بأن تكون أداة تحليل كما هي أداة ضبط، حيث ينبغي في الموازنة أن تعمل على تحديد متطلبات الموارد اللازمة للناتج المبرمج، لا أن تضع حدوداً للإنفاق. و في هذا المجال تعد ABB أحد الحلول الممكنة لمعالجة هذا الخلل في عملية وضع الموازنة،

---

[١] يوسف، محمد محمود، **" نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة و دقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط"**، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

[٢] السيد، عماد سيد قطب، **" إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة و منشور الأداء "**، المجلة العملية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠٣، ص ٤٦٢.

فهي تزيد من مشاركة الموظفين الفعلية في وضع الموازنة، و توفر بالتالي للإدارة فرصة لتغيير التفكير المؤسساتي التقليدي[١].

فعلى اعتبار أن الإجراءات المطلوبة لكل وظيفة تؤدى من خلال الأنشطة المتنوعة، فمن الضروري تجزئة تلك الوظائف إلى أنشطتها الأساسية و حساب تكاليفها. حيث سيتم تجميع الأنشطة المطلوبة لكل وظيفة في مخطط تدفق، و في مرحلة لاحقة يتم تجميع كافة مخططات العمليات في مخطط شامل واحد لكل المؤسسة، بحيث يشمل الناتج المتوقع كافة الموارد اللازمة لكافة الأنشطة الوظيفية. الأمر الذي يوفر للإدارة إمكانية المقارنة بين الموارد المتوفرة و تلك المطلوبة عند مستوى الأقسام الوظيفية و مستوى الأنشطة، مما يزود الإدارة بفكرة واضحة حول مناطق الضعف، و من ثم يُمكن من تحديد الموارد اللازمة لإكمال النواقص و استخدام الفائض.

و انطلاقاً مما سبق فإن نقطة البداية في صياغة استراتيجيات الموازنة على أساس الأنشطة تتم من خلال الإجابة عن السؤالين التاليين[٢]:

- ماذا ينبغي علينا فعله.
- كيف يجب أن نفعل ذلك.

ومن ثم يمكن إدخال التكاليف إلى المعادلة و تقدير مستوى الإنفاق المستقبلي، و بالتالي الحصول على موازنة كمية لكافة الأنشطة، و بعد ذلك يمكن تطبيق معدلات مسببات التكلفة لتحويلها إلى موازنة مالية. و ذلك مع مراعاة مستوى التفصيل اللازم بهدف الإبقاء على التزامن اللازم لوضع الموازنة (جمع المعلومات اللازمة في وقت كافٍ)، و الكفاءة في إعدادها (تكلفة معقولة)، إضافة إلى فعاليتها في تحقيق أهدافها (دقة الناتج النهائي)[٣].

و بعبارة أخرى، يتم تقدير التكاليف باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB من خلال ربط كمية الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة بالناتج عن هذه الأنشطة. و ذلك بتحليل سلوك كل مورد على حدة بما ينسجم مع الاحتياجات المتزايدة من المعلومات في البيئة الجديدة،

---

(١) Moustafa. E "**An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions**", Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. ٢١, No. ١, June ٢٠٠٥, p٤٥

(٢) Ibid., P ٢٤.

(٣) Cooper. R and Regine. S," **Activity-Based Budgeting--Part ١** ", Strategic Finance, September, ٢٠٠٠.

و بما يساعد على تقديم الحوافز و الدوافع لتخفيض تكلفة الأنشطة المؤداة و زيادة إنتاجيتها. و ذلك من خلال اتباع مجموعة من الخطوات التي يمكن إجمالها بما يلي[1]:

١) **تحديد أهداف و غايات الموازنة**، و ذلك من خلال رسم الخطوط العريضة لأهداف المؤسسة طويلة و قصيرة الأجل في ضوء الموارد المتاحة لها، و اللازمة لتوجيه الجهود للقيام بالأنشطة المختلفة.

٢) **التنبؤ بحجم المبيعات و الإنتاج عن الفترة المقبلة**، و ذلك من خلال تحديد الطلب المتوقع على كل منتج أو خدمة سيتم بيعها. و تتطلب هذه الخطوة ضرورة توافر مجموعة من المعلومات عن عمليات التشغيل اللازمة لتحقيق حجم المبيعات المتوقع.

٣) **تحديد الأنشطة اللازمة**، حيث يتم في هذه الخطوة تحديد الغرض من كل نشاط، و تحديد مقاييس الأداء التي تقاس بها مخرجاته.

٤) **تحديد معدل استهلاك النشاط The Activity Consumption Rate**، يمثل هذا المعدل العنصر الكمي لمسبب تكلفة النشاط، الذي يقيس استهلاك المنتج أو الخدمة للأنشطة. حيث يتم بموجبه قسمة الموارد المتاحة لأداء نشاط معين على الحد الأقصى لمخرجات هذا النشاط، و ذلك وفق المعادلة التالية.

معدل مسبب تكلفة النشاط = تكلفة النشاط ÷ الطاقة العملية للنشاط.

تعكس هذه المعادلة مدى كفاءة نشاط معين في ضوء قياس تكلفة و كمية الموارد المتوفرة له، و ذلك على اعتبار أن قياس الكفاءة يجب أن يتم في ضوء كمية العمل الواجب أداؤه خلال الفترة المقبلة، و ليس في ضوء كمية العمل المتوقع أداؤه.

٥) **التنبوء بحجم الطلب على الأنشطة**، يتم في هذه الخطوة حساب كمية الأنشطة المطلوبة لتحقيق الطلب المقدر من المنتج أو الخدمة، و ذلك من خلال ضرب الطلب المتوقع و الناتج من الخطوة الثانية، في معدل الاستهلاك للوحدة من النشاط و الناتج من الخطوة الرابعة.

٦) **تحديد معدل استهلاك الموارد The Resources Consumption Rate**، و الذي يمثل العناصر الكمية في معدل مسبب تكلفة الموارد، حيث يقيس مقدار استهلاك الأنشطة للموارد.

---

[1] محمود، عبد الحميد العيسوي " **نماذج تحليل انحرافات التكاليف باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط** "، مرجع سابق، ص ٨٨- ٩٢.

٧) **تحديد حجم الموارد المطلوبة،** يتم في هذه الخطوة تحديد الكمية المطلوبة من الموارد و اللازمة لتلبية الطلب المتوقع، و ذلك من خلال ضرب إجمالي الكمية المطلوبة من الأنشطة في معدل استهلاك وحدة النشاط من الموارد.

و تتطلب هذه الخطوة ضرورة وجود توازن تشغيلي بين كمية الموارد المطلوبة و تلك المتاحة. و في حال وجود أي فائض أو عجز في طاقة الموارد فإن الأمر يتطلب الرجوع إلى الخطوة رقم (٢) و تعديل تشكيلة المنتج المحدد أو تحسين العمليات التشغيلية، بهدف تغيير الطلب على الأنشطة التي تستهلك الموارد، و بالتالي تعديل المدخلات للوصول إلى كمية الموارد المطلوبة و التي تحقق التوازن.

٨) **تحديد تكلفة الموارد المطلوبة و إعداد مصفوفة النشاط،** يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة إجمالي الكمية المطلوبة من كل مورد، و ذلك من خلال ضرب الكمية المطلوبة من كل مورد في تكلفة الوحدة من المورد، و تسجيل ذلك في جدول خاص يسمى مصفوفة النشاط، يتم فيه تسجيل الموارد في صورة صفوف و الأنشطة في صورة أعمدة. و ذلك وفق ما يوضحه الشكل التالي.

الشكل رقم (٤) مصفوفة النشاط

النشاط / الموارد	نشاط (أ)	نشاط (ب)	نشاط (جـ)	الإجمالي
أجور غير مباشرة				
مواد غير مباشرة				
إهلاك				
تكاليف أخرى				
الإجمالي				
حجم النشاط				
تكلفة وحدة النشاط				

المصدر: مصطفى، احمد محمود حنفي " استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية " ص١٣٣.

و هكذا يساعد تحليل الأنشطة التي توفرها الموازنة على أساس الأنشطة ABB على تنظيم المؤسسة الفندقية حول عمليات محددة، من خلال توضيحه لكيفية تأثير الخدمات المختلفة في استهلاك الأنشطة و التسبب في حدوث التكلفة. فهي من ناحية موازنة أكثر وظيفية لمراقبة التكاليف الفندقية، تبين اثر اختلاف مستويات النشاط على تكاليف الخدمات المقابلة، بما يسهم في توفير

معلومات نوعية تساعد الإدارة على ضبط التكاليف الفندقية و تحديد فرص تخفيضها. و من ناحيـــة أخرى تستخدم الموازنة على أساس الأنشطة ABB كمقاييس لأداء الأنشطة الفندقية، حيـــث تمثـــل كميات مسبب التكلفة عادة ناتج النشاط و المميزات الأخرى غير الحجم، و التي تسمح بمراقبة أوجه متعددة للمنتج الفندقي المقدم.

المبحث الرابع
أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
في المؤسسات الفندقية

تمهيد

باستعراض المباحث السابقة يؤكد الباحث على أهمية تطبيق نظام ABC في فهم العمليات التشغيلية للمؤسسة الفندقية، و تحديد الوظائف التي تولد أو تخلق التكلفة فيها. و ذلك باعتباره نظام لحساب تكلفة الخدمات المقدمة، تطوير الموازنات وقياس الأداء. إضافة إلى دوره في حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق تحديد ما يؤثر فعلاً في هذه التكاليف.

و بشكل عام، فإن الاهتمام المتزايد بنظام ABC في الوقت الحاضر على الصعيدين الأكاديمي و المهني، ما هو إلا انعكاس لقناعة الكثيرين بالوفورات المفترضة التي يحققها الاستثمار في هذا النظام. فعلى الصعيد الأكاديمي تناول العديد من الباحثين هذا النظام بالشرح و التحليل و التعديل، و أجمعوا على أهميته و دوره في تجاوز العيوب المرتبطة بأنظمة التكاليف التقليدية. و طبقاً لـ Kaplan فإن تطبيق هذا النظام يمكن أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف غير المباشرة، و ذلك من خلال تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، و بالتالي إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة و إعادة توزيع الموارد إلى الأنشطة الأكثر نفعاً[١].

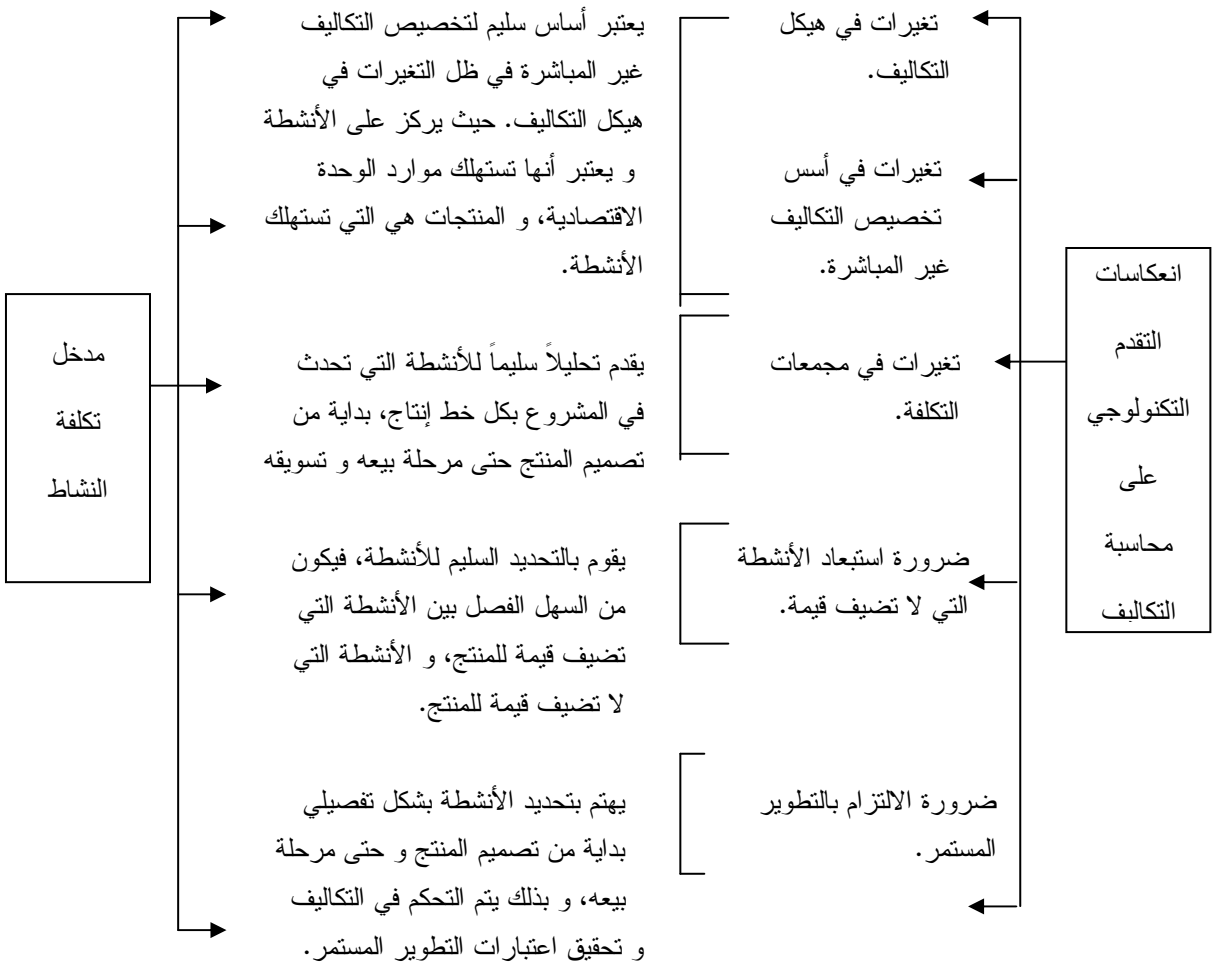
و انطلاقاً من ذلك، فقد قامت العديد من الوحدات الاقتصادية بتطوير نظام ABC خارج نظام المحاسبة المالية، و ذلك لتلبية احتياجات الإدارة لاتخاذ القرارات. حيث تنوعت التكاليف المشمولة في أنظمة ABC من وحدة لأخرى حسب طريقة الاستخدام و التطبيق، حيث يوضح الشكل (٥) دور نظام ABC في معالجة انعكاسات البيئة الاقتصادية الحديثة على محاسبة التكاليف، و الذي يعتبر بدوره منطلقاً لدراسة و تقويم قدرته و آثاره على معالجة الانتقادات و أوجه القصور التي اتسمت بها نظم التكاليف التقليدية، و التي أدت بدورها إلى ظهور نظام ABC[٢].

---

[١] محمد، نصر عبد الكريم _ الكخن، رشيد فائق، " **مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية و ميدانية** "، مرجع سابق، ص ٦٣٠.

[٢] المر، نيرمين على،" **استخدام مدخل تكلفة النشاط في تطوير دور محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية المتقدمة تكنولوجياً** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٩٦، ص ٣١.

شكل رقم (٥) انعكاسات البيئة الاقتصادية الحديثة على محاسبة التكاليف



المصدر: المر، نيرمين على،" استخدام مدخل تكلفة النشاط في تطوير دور محاسبة التكاليف في الوحدات الإقتصادية المتقدمة تكنولوجياً "، ص ٣١.

و من جهة أخرى، يساعد نظام ABC على تحقيق الامتياز للوحدة الاقتصادية، من خلال دوره في تجاوز الأخطاء التي تنتج عن تخصيص التكلفة بالطرق التقليدية. وبالتالي قدرته على توفير معلومات عن كيفية مساهمة مزيج المنتجات و الأنشطة المتنوعة في الوصول إلى الأهداف بعيدة الأجل. هذا بالإضافة إلى دوره في توضيح إمكانية تخفيض التكلفة من خلال التحليل المضيف للقيمة الذي تحتاجه إدارة الوحدات الاقتصادية لمواجهة الجو التنافسي المستجد.

و في الفقرات التالية سيتناول الباحث بيان أهمية تطبيق نظام ABC و مدى قدرته على تطوير محاسبة التكاليف، إضافة إلى دوره في تطوير مفاهيم جديدة تساعد على تخفيض التكاليف و دعم عمليات اتخاذ القرارات، و ذلك كما يلي:

أولاً: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير نظم التكاليف التقليدية.

لا شك أن انتشار استخدام نظام ABC على نطاق واسع كان بسبب الدور الذي يمكن أن يلعبه هذا النظام في تطوير نظم التكاليف التقليدية في الوحدات الاقتصادية و منها المؤسسات الفندقية، سواء فيما يتعلق بدوره في حساب تكاليف المنتج بدقة، و ما يترتب على ذلك من اتخاذ قرارات المزيج المناسب و التسعير. أم فيما يتعلق بالآثار الأخرى المرافقة للنظام و المرتبطة بتصنيف التكاليف و تقرير الانحرافات، و ذلك كما يلي:

١) تصنيف التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة:

كما هو معروف ينشأ هذا التصنيف التقليدي من محاولة تصنيف التغير المحتمل في الإنفاق على الموارد و ذلك باعتبار تغير التكاليف المتغيرة مع حجم الإنتاج، و ما يتطلبه ذلك من ضرورة توزيع تكاليفها على وحدات التكلفة، في حين بقاء التكاليف الثابتة " ثابتة " رغم هذا التغير في حجم الإنتاج. الأمر الذي لا يقدم الكثير من الفهم حول سبب امتلاك (الحصول) على الموارد، و خاصة تلك الثابتة، و لماذا يتم استخدامها حالياً، و مستوى الموارد التي من المحتمل احتياجها في المستقبل[١].

حيث أوضح نظام ABC أن جزءاً كبيراً من التكاليف الثابتة في الواقع يتغير مع تغير عدد من المسببات (عدد ساعات التشغيل بالنسبة لتكاليف الطاقة، رقم الأعمال و غيرها من المسببات الأخرى)، حيث يمكن تسمية هذا الجزء من التكاليف الثابتة بالتكاليف المتغيرة طويلة الأجل Long-term variable costs، في حين يطلق على الجزء المتبقي من التكاليف الثابتة و الذي لا يرتبط مع مسببات محددة " تكاليف عامة ". و بذلك و وفقاً لنظام ABC يصبح لدينا تكاليف غير مباشرة متغيرة قصيرة الأجل و تكاليف غير مباشرة متغيرة طويلة الأجل و تكاليف عامة[٢].

٢) دقة حساب تكاليف المنتج الفندقي:

ففي نظام ABC و في ضوء اعتماده على الأنشطة كوحدات أساسية للعمل، ينظر إلى السلع و الخدمات المقدمة على أنها تستهلك نفقات غير مباشرة مختلفة من خلال أنواع مختلفة من الأنشطة، حيث تحدد مجمعات التكلفة و تقاس لكل نوع من الأنشطة. و في مرحلة لاحقة يتم جمع البيانات المتعلقة بكمية دورات الأنشطة المختلفة، و تحسب التكلفة الوسطية للدورة الواحدة

---

[١] Cooper. R and Kaplan. R, " **Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage** ", Accounting Horizons, September, ١٩٩٢, p٢.

[٢] فهمي، علي محمود محمد، " **ترشيد قرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط** "، مرجع سابق، ص ٦٧.

لكل نشاط، و تستخدم هذه التكلفة في حساب حصتها في مجمع تكلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام مسببات التكلفة الملائمة[١].

انطلاقاً مما سبق، يمكن بشكل عام ملاحظة اختلافين أساسيين[٢] فيما يتعلق بحساب تكلفة المنتج أو الخدمة بواسطة نظام ABC و نظم التكاليف التقليدية. **الأول:** اختلاف المدخلين حول الافتراضات المتعلقة بكيفية حدوث التكلفة، فبينما تفترض نظم التكاليف التقليدية أن المنتجات أو الخدمات المقدمة هي سبب حدوث التكلفة، ينطلق نظام ABC من افتراض أن تلك المنتجات أو الخدمات هي التي تتسبب في حدوث التكلفة طبقاُ للأنشطة التي تحتاجها. **الثاني:** الاختلاف بين المدخلين فيما يتعلق بعدد مسببات التكلفة اللازمة لتحميل التكاليف غير المباشرة. ففي حين تستخدم النظم التقليدية من واحد إلى ثلاثة أسس تحميل على أساس الحجم لتحميل التكاليف غير المباشرة، يستخدم نظام ABC مسببات تكلفة متعددة – بالاستناد إلى العلاقات السببية – بهدف تحميل الأنشطة بالتكاليف و كذلك توزيع تكاليف الأنشطة المعنية على المنتجات أو الخدمات المقدمة، مما يفرز بيانات و معلومات تكاليفية يمكن الاطمئنان إلى نتائج استخدامها في صنع و اتخاذ القرارات في مختلف المجالات.

٣) التمييز بين الموارد بالقدر المتوفر و الموارد بالقدر المستخدم و تقرير الانحرافات.

يعد هذا الموضوع من أهم القضايا التي اهتم بها نظام ABC، و ذلك سعياً منه للتمييز بين استخدام الموارد و بين الإنفاق عليها. و في هذا المجال فرق Cooper & Kaplan[٣] ما بين قياس التكلفة على أساس الأنشطة للموارد المستخدمة للقيام بالأنشطة الخاصة بالمنتج، الخدمات و الزبائن، و ما بين الحساب المالي لتكاليف الموارد المقدمة لتقديم المنتج أو الخدمة، و ذلك انطلاقاً من مفهوم الطاقة غير المستغلة للموارد المقدمة. و ذلك كما في المعادلة التالية:

الإنفاق على الموارد = تكاليف الموارد المستخدمة + تكاليف الطاقة غير المستغلة

يساعد هذا التمييز الذي يوفره نظام ABC على تقدير الطلبات المعدلة على الموارد من خلال نموذج يعتمد على الأنشطة، و ذلك من خلال الكشف عن العلاقة بين أداء أنشطة محددة و الطلب الذي تقوم به هذه الأنشطة على موارد المؤسسة[٤]. و بالتالي تحديد الموازنات لكل منتج

---

[١] Singh Deo. B, " **Operation Based costing Model for Measuring Productivity in production Systems**", op. cit, p ٢٧.

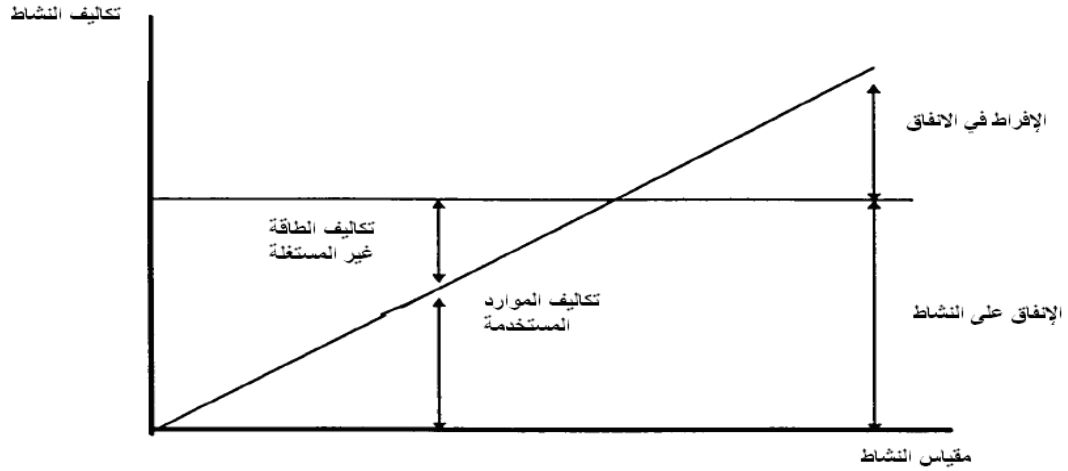
[٢] فهمي، علي محمود محمد، **" ترشيد قرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط "**، مرجع سابق، ص ٦٣.

[٣] Kaplan. R, "**Flexible Budgeting in an Activity- Based Costing Framework**", Accounting Horizons, Vol.(٨), No.(٢), June ١٩٩٤, p ١٠٤.

[٤] Cooper. R and Kaplan. R " **Profit Priorities from Activity-Based Costing**", Harvard Business Review, May-June ١٩٩١,p ١٣٠.

أو خدمة على أساس الأنشطة المطلوبة للحجم و المزيج المتوقعين، و على أساس عمليات الإنتـــاج القائمة[1]. و ذلك وفق ما يوضحه الشكل رقم (٦):

الشكل (٦) العلاقة بين أداء و تكاليف النشاط



Mak. Y and Roush. M ' Managing Activity Costs with Flexible Budgeting and Variance Analysis" Accounting Horizons, Vol. ١٠ No. ٣,١٩٩٦.p١٤٠

فبالنسبة لموارد تم التنبؤ بأنها ستزود بكميات قليلة يقدم التحليل تبريراً لنفقات إضافية بغيـــة زيادة توافرها. أما لمورد تم التنبؤ أنه سيكون بكميات زائدة عن الطلب المتوقع له، يمكن أن يطلب من المدراء تخفيض توافره، و بالتالي تخفيض نفقات ذلك المورد. حيث يمكن إنقاص تكاليف الطاقة غير المستغلة عبر وسائل متعددة كعدم استبدال الموظفين المتقاعدين، أو بإعادة توزيـــع المـــوظفين من الأنشطة التي لم تعد تحتاجهم إلى تلك الأنشطة التي تعاني من نقص في القدرة..... الخ، بحيث تمكن هذه الإجراءات من توليد (الحصول على) نفس العائدات بموارد أقل، و بهذا تسمح بزيـــادة الأرباح.

[1] Cooper. R and Kaplan. R, " **Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage** ", op, cit., p١١.

ثانياً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC و تخفيض التكاليف.

تسعى الوحدات الاقتصادية و منها المؤسسات الفندقية من وجهة النظر الاقتصادية إلى الاستمرار و النمو، و في سبيل ذلك فهي تهدف إلى تحقيق الربح. و على اعتبار أن الربح هو ناتج مقابلة الإيرادات بالتكاليف، فإن مقدرة هذه المؤسسات على تحقيق الربح تتوقف على مقدرتها على التأثير في هذه الإيرادات و التكاليف. و نظراً لصعوبة التحكم في الإيرادات (زيادة السعر أو كمية المبيعات) في ظل ظروف المنافسة القائمة، فلا يبقى أمام هذه المؤسسات سوى العمل على تخفيض التكاليف، أو على الأقل إبقائها عند المستويات المخطط لها[١].

و في هذا المجال، يمكن لنظام ABC المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال توفيره لمعلومات ذات صلة بقرارات التشغيل، مبنية على فهم الأنشطة و مسبباتها، بشكل يساعد المديرين على التخطيط بشكل أفضل و ضبط التكلفة. حيث يوفر نظام ABC أربع طرق لتخفيض التكاليف تتمثل بالآتي[٢]:

١) تخفيض تكلفة الأنشطة

يتم ذلك من خلال تقليل الوقت و المجهود اللازمين لأداء الأنشطة، و ترجمة هذا التقليل إلى تخفيض في تكلفة الموارد المستخدمة، و بالتالي تخفيض التكلفة الإجمالية. و تنطلق أهمية هذه الخطوة من أن هذا التخفيض في تكلفة الأنشطة، سيؤدي بالضرورة إلى تخفيض مماثل في تكلفة تشكيلة الخدمات المقدمة، و ما لذلك من تأثير ايجابي على زيادة قدرة المؤسسة الفندقية على مواجهة المنافسة و تحقيق الأرباح. فعلى سبيل المثال: يمكن تخفيض تكلفة خدمة الغرف من خلال تنظيم الخدمة و استبعاد التعارض ما بين العاملين.

٢) اختيار الأنشطة

و التي ترتبط بقياس تكلفة البدائل المختلفة للأنشطة، حيث يمكن تخفيض التكاليف من خلال اختيار البديل ذو التكلفة الأقل. و في هذا المجال يتمثل دور ABC في تقديم تقديرات دقيقة عن تكاليف الأنشطة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي توضح العلاقة السببية بين الخدمات و الأنشطة، بحيث يتم اختيار الأنشطة ذات التكلفة الأقل.

---

[١] عيد، صلاح بسيوني ،" **مسببات التكلفة : مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية** "، مرجع سابق، ص ٥.

[٢] صبره، مراد السيد، " **استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي: دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة** "، مرجع سابق، ص ٤٥.

٣) استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة

و ذلك من خلال التأثير على مديري التشغيل للتخلص من الأنشطة و الإجراءات غير المضيفة للقيمة، هذا بالإضافة إلى دور نظام ABC في إرشاد خبراء التسويق باتجاه المنتجات و الخدمات المربحة .... الخ .

٤) المشاركة في الأنشطة

و ذلك من خلال دور نظام ABC في إعادة تصميم عمليات التشغيل، بحيث يساعد على توفير استخدام مشترك للأنشطة و عدم تكرار تلك الموجودة فعلاً، و ذلك في حال عدم استخدام الطاقة الكاملة لها.

و أخيراً يؤكد الباحث على دور ABC في تخفيض التكاليف، و ذلك من خلال الجمع بين تخفيض تكلفة بعض الأنشطة المنجزة و زيادة كفاءة بعضها الآخر(استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة)، بما يساعد المؤسسة الفندقية على الإبقاء على كمية العمل المنجز (عدد الخدمات المقدمة)، و كذلك الإبقاء على العائدات بينما يتم تخفيض الطلب على الموارد.

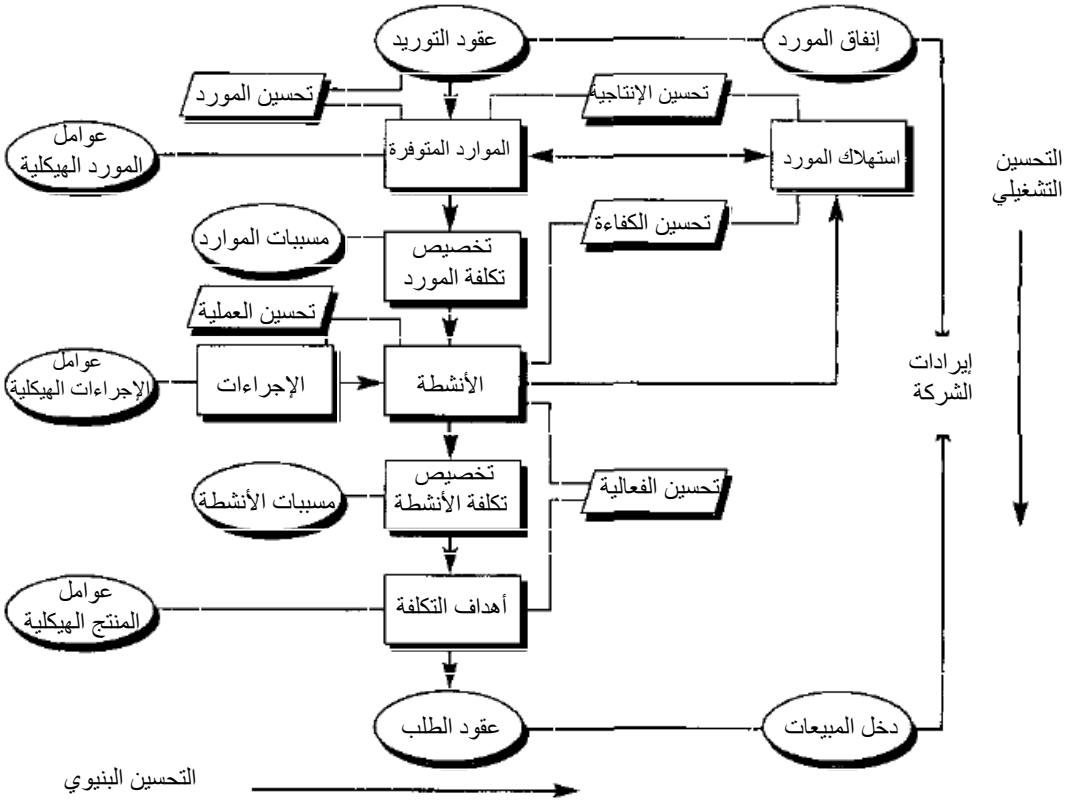
ثالثاً: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم عملية اتخاذ القرارات

يقوم نظام ABC بدعم عملية اتخاذ القرارات من خلال مساهمته في تحديد التحسينات على مستوى النشاط و التي تحسن الأداء العام للمؤسسة الفندقية. و ذلك من خلال تمييزه المدخلات، المخرجات، الموارد، التكاليف و الأنشطة المطبقة فيها، بحيث يمكن و بسهولة تحويل المتغيرات في النموذج الأساسي إلى تغيرات في استهلاك الموارد. و بالتالي يمكن له تصنيف فرص التحسين من حيث التكلفة، الزمن أو الأثر على موارد محددة، بحيث يمكن للإدارة استخدام هذه المعلومات من أجل إجراء التحسينات اللازمة، و لتطوير السياسات للقيام بتخفيض الهدر على المستويات كافة داخل المؤسسة و بشكل متزامن[١].

و الشكل رقم (٧) يبين نموذج شامل للتكلفة وفق نظام ABC و الذي يمكن استخدامه لدعم القرار.

[١] Pohlen. T and La Londe. B, "**Implementing Activity-Based Costing (ABC) in Logistics** ", Journal of Business Logistics,. Vol.(١٥). No.(٢), ١٩٩٤, p١٠.

الشكل (٧) أشكال التحسين



Van Damme. D and Van der Zon. F " Activity Based Costing and Decision Support " The International Journal of Logistics Management, vol (١٠), No (١),١٩٩٩,p٧٥.

من الشكل السابق يمكن تقييم آثار القرارات وفق نظام ABC بطرق عديدة و مختلفة، و بالتالي الوصول إلى التحسينات التي يتضمنها النظام من خلال الطرق التالية[١]:

١) **تحسين الإنتاجية:** و التي تمثل نسبة الداخل إلى الخارج، و التي ينتج عنها أقل إنفاق ممكن على الموارد.

٢) **تحسين الفعالية:** يتعلق هذا الأمر بالقياسات (الإجراءات) الهادفة إلى تخفيض عدد مرات تأدية الأنشطة لكل منتج أو خدمة.

١) **تحسين الكفاءة:** يمكن تعريف الكفاءة بأنها كمية المورد المستهلك لكل نشاط، بمعنى " هل نقوم بأداء الأنشطة بالطريقة الصحيحة "، و الذي يهدف إلى تخفيض مستوى تكاليف الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. و بالتالي تخفيض في استهلاك الموارد و تحقيق فعالية أعلى.

[١]Van Damme. D and Van der Zon. F," **Activity-Based Costing and Decision Support** ", The International Journal of Logistics Management , ١٩٩٩, Vol (١٠), No (١), p ٧١-٨٢.

٢) إلى جانب التحسينات المذكورة أعلاه، يوفر النموذج أيضاً تمييزاً بين التحسينات الهيكلية التي تعتبر مدخلاً استراتيجياً يهتم بالآثار المترتبة على قياس التكلفة في الأجل الطويل، و الذي يهدف إلى محاولة القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المؤسسة. و بين التحسينات التشغيلية الهادفة إلى محاولة تخفيض التكلفة في الأجل القصير[١].

رابعاً: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من أهمية تطبيق نظام ABC و أثره الكبير في قياس تكلفة المنتج و اتخاذ القرارات الملائمة، و غيرها من المزايا الأخرى التي تتحقق بتطبيقه. فقد أشار العديد من الباحثين إلى مجموعة من الانتقادات المرافقة للنظام، و التي تعتبر بمثابة حدود لتطبيقاته، و مدى فعالية أساليبه و إجراءاته. بما يؤدي في النهاية إلى انخفاض محتمل في أهمية بعض المعلومات المتوافرة. و فيما يلي استعراض موجز لأهم هذه الانتقادات[٢]:

١) عجز تعريف النشاط في نظام ABC من الإشارة إلى المحتويات الهيكلية و حدود هذا النشاط، فقد يكون لنشاط ما أنشطة فرعية تمثل وحدات عمل فرعية، و بالتالي لا يساعد تعريف هذا النشاط على تمييز مكونات العمل فيما بينه و بين الأنشطة الفرعية المكونة له.

٢) طبيعة تخصيص تكلفة مراكز الأنشطة للمنتجات أو الخدمات، حيث تفترض طبيعة إجراءات تطبيق نظام ABC أنه لغرض قياس تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة، يتم تحميل كمية وسطية من مجمع التكلفة الخاص بدورة نشاط ما إلى المنتج أو الخدمة المقابلة لها. و لكن في الواقع، قد يحرف هذا الافتراض توزيع التكاليف. فمثلاً: في عملية الصيانة، قد يستغرق إجراء الصيانة أزمنة مختلفة لترتيبات البدء و لإجراءات الصيانة، و مع ذلك فإنه في نظام ABC فإن كل دورة نشاط (مسبب التكلفة) سوف يبين نفس الكمية الوسطية من التكاليف غير المباشرة للأنواع المختلفة من الخدمات.

٣) المقاومة للتغيير، حيث عادة ما تواجه أي عملية تغيير برد فعل طبيعي من الإنسان في شكل تخوف من نتائج هذا التغيير، لذلك فقد يواجه تطبيق نظام ABC في الوحدات الاقتصادية بمعارضة شرسة، و خاصة في تلك الأقسام المتمسكة بنظام التكاليف التقليدي و التي لا ترغب في التغيير، الأمر الذي يؤدي إلى فشل أهدافه التي يسعى إليها.

---

[١] الجبالي، محمد مصطفى،" **دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجياً** "، مرجع سابق، ص ٧٤.

[٢] Singh Deo. B, " **Operation Based Costing Model for Measuring Productivity in Production Systems**", op. cit, p ٣٥.

٤) الطبيعة المتغيرة للإجراءات و العمليات المنفذة في الوحدات الاقتصادية، و خاصة الخدمية منها، حيث أن أي عملية أو إجراء يتطلب يد عاملة هي متغيرة بطبيعتها، فالأشخاص فيها لا يقومون بالأنشطة بشكل متشابه تماماً في كل مرة. هذا بالإضافة إلى طبيعة الإجراءات نفسها و التي نادراً ما تكون بدون تغييرات، حتى و لو تكررت مراراً. حيث أن العديد من هذه الإجراءات عرضة لجملة من الأخطاء، إعادة العمل و غيرها من التغيرات غير المتوقعة، و التي تخلق تأثيراً في أداء العملية. حيث قد يغير هكذا تأثير زمن النشاط، تكلفته و تكرار حدوثه، إضافة إلى تأثيره في علاقته مع الأنشطة الأخرى[١].

٥) الحاجة للتحديثات المنتظمة و رفع التقارير المستمرة، فبدون مجموعة كبيرة من الكوادر فإن نماذج ABC تصبح قديمة بسرعة. فمن الطبيعي أن نجد نظام ABC و معه ٢٠ شخصاً مسؤولين عن تطبيقه و تحديثه و صيانته، إضافة إلى مجموعات دعم مخصصة لمساندتهم[٢].

و على الرغم من هذه الانتقادات، إلا أنها في مجموعها لا تعدو كونها مجموعة من الاعتبارات التي يجب على الوحدات الاقتصادية أخذها في الحسبان عندما تشرع في تطبيق نظام ABC.

---

[١] Back. W and Maxwell. D and Isidore. L, "**Activity-Based Costing as A tool for process improvement evolution**", Journal of Management in Engineering, March/ April, ٢٠٠٠, p ٤٩.

[٢] Max. M, "**ABC Trends in the Banking Sector A Practitioner's Perspective** ", Journal of Performance Management, Volume (١٧), No.(٣), ٢٠٠٤, p٤١.

الفصل الرابع
الدراسة التطبيقية

لمحة تاريخية:

فندق ميريديان دمشق فندق من الدرجة الأولى مملوك لوزارة السياحة بالجمهورية العربية السورية (المالك)، و يدار بمعرفة شركة فنادق ميريديان – شركة مغفلة – (المكلف بالإدارة) و ذلك اعتباراً من ١٦ تشرين الثاني ١٩٧٦ و لمدة ٢٠ عام تنتهي في ٣١ كانون الأول عام ١٩٩٦. و ذلك وفقاً لعقد الإدارة المبرم في ٧ آذار ١٩٧٣.

و قد تم تمديد مدة عقد الإدارة لمدة عشر سنوات أخرى تنتهي في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٦، و في نهاية هذه المدة تم الاتفاق بين وزارة السياحة في الجمهورية العربية السورية و شركة ستاروود على تمديد عقد إدارة الفندق تباعاً حتى تاريخ ٣١ – ١٢ – ٢٠٠٨.

التعريف بالفندق:

يقع الفندق في وسط جزيرة خضراء، الأمر الذي يضفي على مدينة دمشق منظراً بانورامياً، و هو قريب من مناطق الأعمال و التسوق، المتاحف و الأحياء القديمة. يقدم فندق ميريديان دمشق جميع وسائل الراحة المتوفرة في فندق خمس نجوم دولي، حيث تم تجهيز الغرف و الأجنحة بذوق رفيع و بشكل جميل و عصري. هذا بالإضافة إلى ملاعب التنس و المسابح و التي تجعل من الفندق الاختيار الأمثل لكل من رجال الأعمال و السائحين.

كما أن قرب الفندق من وسط المدينة التجاري و معالمها القديمة و قربه من متحفها الوطني يشعر النزيل بالراحة حيث يوفر له سهولة التنقل والاستمتاع بمشاهدة أكثر معالم المدينة أهمية. أما رجال الأعمال فلهم مكانة خاصة في مريديان دمشق حيث خصهم بالطابق الملكي حيث الغرف المتميزة و الأجنحة الفخمة و الردهة المسلية.

الهيكل التنظيمي لفندق ميريديان دمشق:

يتكون الهيكل التنظيمي لفندق ميريديان دمشق من مجموعة من الأقسام الأمامية (الفنية) كقسم الغرف، قسم الأطعمة و المشروبات، قسم الاتصالات، قسم الغسيل و الكي، قسم المسبح و التنس و قسم رجال الأعمال. و مجموعة من الأقسام الخلفية (المساعدة) كقسم الصيانة و الإصلاح، قسم الدعاية و الإعلان و الأقسام الإدارية و العمومية. و فيما يلي عرض موجز لمهام و وظائف هذه الأقسام:

١) قسم الغرف:

تكمن المهمة الأساسية لقسم الغرف في توفير خدمة الإقامة للنزلاء، حيث يحتوي فندق ميريديان دمشق على (٣٧٠) غرفة منها، (١٩٩) غرفة سوبر يور، (٩٤) غرفة ديلوكس، (٢٤) جناح صغير، (٩) أجنحة ديلوكس، (١) جناح دبلوماسي و (١) جناح رئاسي.

هذا و تتنوع أعمال قسم الغرف لتشمل الحجوزات، استقبال النزلاء و الترحيب بهم و حمل الأمتعة، توزيع الغرف، تتبع حالة الغرف، استلام بريد النزلاء و الرسائل الهاتفية، تنظيف غرف النزلاء و الفسح العامة (الردهات)، الإجابة عن أسئلة النزلاء و استفساراتهم و غيرها من الأعمال ذات العلاقة المباشرة مع النزلاء.

٢) قسم الأطعمة و المشروبات:

يتضمن قسم الأطعمة و المشروبات مجموعة الأعمال ذات الصلة بإنتاج و تقديم الأطعمة، حيث يحتوي فندق ميريديان دمشق على مطعم شرق أوسطي يقدم لرواده الطعام و الفلكلور السوري التقليدي، ومطعم إيطالي يقع في منتصف حديقة الفندق، و غيرها من مطاعم الوجبات الخفيفة جانب المسبح، و خدمة توصيل الأطعمة و المشروبات للغرف، و مقهى على طراز مقاهي الشام القديمة، يقدم القهوة التركية و غيرها من الوجبات التقليدية و بار حيث موسيقى البيانو الناعمة.

هذا و يقع ضمن مهام قسم الأطعمة و المشروبات توفير غرف صغيرة للاجتماعات، و غرف أكبر للجلسات العامة، و المعارض التجارية، و المعارض الفنية، و غيرها من الحفلات و المؤتمرات و الندوات و لقاءات العمل و الفعاليات الأخرى.

و تلعب مطابخ الفندق الدور الرئيس في إنجاز أعمال هذا القسم، حيث لا يمكن تصور أية أهمية لخدمات المطاعم و الحفلات و المناسبات دون توافر وجبات شهية تتماشى و احتياجات الزبائن و السوق، للوصول إلى إرضاء رغبات الجميع.

٣) قسم الاتصالات:

يعتبر من الأقسام الفنية المنتجة في الفندق، حيث يحصل على إيراداته نتيجة تأمين اتصالات النزلاء المختلفة سواء الداخلية أم الخارجية، بالإضافة إلى توفيره لخدمة الأنترنت و الفاكس و التلكس لنزلاء الفندق و ضيوفه.

٤) قسم الغسيل و الكي:

هو عبارة عن القسم المسؤول عن كل عمليات الغسيل و الكي في الفندق و التي ترتبط بباقي الأقسام الفندقية. و بشكل عام يمكن تقسيم أعمال هذا القسم إلى مجموعتين أساسيتين، يتم في الأولى اعتبار عمليات الغسيل و الكي بمثابة مركز تكلفة، من خلال تنظيف و كي جميع بياضات الفندق، بالإضافة إلى غسيل الزي الموحد.

في حين يتم النظر إلى المجموعة الثانية كمركز إيرادي يقدم خدمات الغسيل و الكي لنزلاء الفندق و ضيوفه مقابل أجر.

٥) قسم المسبح و التنس:

يتضمن هذا القسم مجموعة من الوظائف و الأعمال التي ألحقت بالنشاط الفندقي و التي تؤدى بأجر، كملاعب التنس، و حمامات السباحة، و صالات الألعاب الرياضية، والنوادي الصحية... الخ، و غيرها من الخدمات الكمالية التي يوفرها الفندق للنزلاء الذين يرغبون في الحصول عليها.

٦) قسم رجال الأعمال:

يتضمن هذا القسم (٣٢) غرفة خاصة برجال الأعمال (سويتات) تقدم من خلالها خدمات الإقامة، بالإضافة إلى خدمات الأنترنت و الفاكسات و غيرها من الخدمات الأخرى مجاناً. هذا بالإضافة إلى وجود مقهى (كافيتريا) خاصة برجال الأعمال يقدم فيها كافة المشروبات الباردة و الساخنة و غيرها.

٧) قسم الدعاية و الإعلان:

تنبع أهمية هذا القسم من السعي الدائم لإدارة الفندق لزيادة نسبة الإشغال الفندقية، و التي تؤدي في النهاية إلى زيادة الأرباح. حيث يسعى قسم الدعاية و الإعلان إلى زيادة بيع مرافق و خدمات الفندق للأفراد أو المجموعات، من خلال الدعاية، الاتصال المباشر و غيرها من وسائل الترويج الحديثة.

٨) قسم الصيانة:

تتمحور مهمة قسم الصيانة حول صيانة مباني الفندق، بهدف المحافظة على شكل الفندق الخارجي بصورة لائقة جذابة. بالإضافة إلى دور هذا القسم في صيانة معدات و تجهيزات الفندق الداخلية، و بالتالي القيام بأعمال السباكة لمواسير و مجاري الفندق و المساهمة في تغيير ديكوراته و تصليح الأثاث، و غيرها من الأعمال المرتبطة بالمطابخ و الحرارة، حاسبات آلية، حجارة و حدادة، أرضيات و دهان.... الخ.

٩) الأقسام الإدارية و العمومية:

لا تقوم هذه الأقسام بأي اتصال مباشر مع النزلاء، و مع ذلك فإنها تلعب دوراً هاماً و حيوياً في رفع كفاءة تشغيل الفندق. و يدخل ضمن اختصاصات هذه الأقسام مجموعة من الأعمال كالميزانية التقديرية و إعداد التقارير، الإيرادات و المدينون، المشتريات و الالتزامات، الموجودات الثابتة، الرواتب، الخزينة، ضبط المخزون، الأمن، الرقابة المالية، التدريب، شؤون الموظفين.. الخ.

توصيف نظام التكاليف في فندق ميريديان دمشق و مقوماته و دوره في خدمة الإدارة

ينطلق نظام التكاليف في الفندق موضع الدراسة و لغرض قياس تكلفة الخدمات الفندقية، من اعتبار الفندق كمجموعة من الأقسام التي تتضمن استخدام مجموعة من الموارد الاقتصادية، وفقاً لنمط إنتاجي معين، و ذلك لتقديم المنتج الفندقي. و الجدول التالي يمثل عناصر التكاليف الفندقية و أسس توزيعها في الفندق موضع الدراسة.

جدول رقم /٢/ عناصر التكاليف الفندقية و أسس توزيعها

عناصر التكاليف	أسس توزيعها
تكلفة الرواتب و الأجور المباشرة و ما في حكمها	و هي عبارة عن وراتب و أجور العاملين في القسم المحدد، إضافة إلى المزايا العينية المقدمة لهم.
تكلفة المستلزمات المباشرة	و هي تلك المستلزمات المرتبطة بقسم محدد و الضرورية للقسم للاستمرار بأداء مهامه.
تجديد بياضات	تخصيص مباشر على قسم الغرف.
عقود نظافة	تخصيص مباشر على قسم الغرف.
عمولة وكالات سفر	تخصيص مباشر على قسم الغرف.
لوازم زبائن	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
هدايا	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
تجديد زجاجيات	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
صافي تكلفة الطعام و الشراب	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
ترفيه و موسيقى	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
لوازم ورقية	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
محروقات (مطبخ)	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
أعباء حفلات	تخصيص مباشر على قسم الأطعمة و المشروبات.
هاتف و تلكس	تخصيص مباشر على الأقسام المختلفة من واقع سجلات قسم الهاتف
مصروفات تعقيم	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
مصروفات سفر و انتقالات	تخصيص مباشر على الأقسام المختلفة من واقع أذونات السفر الخاصة بكل قسم.
لوازم تنظيف	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
تزيينات	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
لوازم مكتبية	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
تكلفة الاتصالات	تخصيص مباشر على قسم الاتصالات.

مهمات حاسب آلي	تخصيص مباشر على قسم الاتصالات.
مهمات و مواد مباشرة	تخصيص مباشر على قسم الغسيل و الكي.
مصروفات غسيل و كي	تخصيص مباشر من واقع سجلات قسم الغسيل و الكي و المرتبطة بكل قسم.
دعوات و ضيافة	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
متنوعة	تخصيص مباشر من واقع طلبات الأقسام المختلفة.
معارض سياحية	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
منشورات دعائية و ملصقات	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
صور و أفلام	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
مصروفات الجرائد و المجلات	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
إعلانات طرق	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
مصروفات ترويج	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
مصروفات تكنولوجيا المعلومات	تخصيص مباشر على قسم الدعاية و الإعلان.
تكاليف الطاقة	و تتضمن تكاليف كل من الكهرباء و المحروقات و المياه.
تكاليف الصيانة و الإصلاح	تخصص مباشرة على قسم الصيانة و الإصلاح.
أعباء تبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات	يتم حسابها من واقع رقم الأعمال بنسبة ٦% من إجمالي الإيرادات.
مصروفات إدارية و عمومية	و هي عبارة عن مصروفات ترتبط بالمؤسسة الفندقية ككل، و لا يمكن ربطها بقسم محدد بذاته
مقابل التنشيط و الدعاية العالمية	يتم حسابها من واقع رقم الأعمال بنسبة ١% من إجمالي الإيرادات.

المصدر: قوائم الدخل للأقسام الفندقية.

و بشكل عام يقوم نظام التكاليف المطبق في الفندق بتصنيف عناصر التكاليف الفندقية من حيث علاقتها بوحدات النشاط، وفقاً لوظائف الفندق، سواء تلك الوظائف الفنية و المتمثلة في توفير الإقامة، و الطعام و الشراب و غيرها من الخدمات الأخرى، كتوفير خدمات الاتصالات، الغسيل و الكي، المسبح و التنس و خدمات رجال الأعمال. أم تلك الوظائف المساعدة كالتسويق و الترويج لخدمات الفندق، الصيانة و الإصلاح و الوظائف الإدارية و العمومية. حيث يمكن تمييز التكاليف التالية:

١) **تكلفة المرتبات و ملحقاتها**، حيث يتم تصنيفها إلى:

- رواتب و أجور تشغيلية: و هي رواتب و أجور العاملين في الأقسام الفنية (قسم الغرف، قسم الأطعمة و المشروبات، قسم الاتصالات، قسم الغسيل و الكي، قسم المسبح و التنس، قسم رجال الأعمال).
- رواتب و أجور الخدمات التسويقية: و هي عبارة عن رواتب و أجور العاملين في وظائف الدعاية و الإعلان.

- رواتب و أجور خدمات الصيانة: و هي عبارة عن رواتب و أجور العاملين في قسم الصيانة.
- رواتب و أجور الخدمات الإدارية والعمومية: و هي عبارة عن رواتب و أجور العاملين في الأقسام الإدارية و العمومية.

و تشمل الرواتب و الأجور جميع الأجور النقدية و العمل الإضافي و الأجر عن أيام الإجازات و المكافآت و المزايا النقدية و العينية الممنوحة، بالإضافة إلى ما يتحمله الفندق من المبالغ المدفوعة للتأمينات الاجتماعية.

٢) **تكلفة المواد المباشرة**، و التي تدخل في تركيب أو تشكيل المنتج، كتكلفة الطعام و الشراب في قسم الأطعمة و المشروبات..... الخ.

٣) **تكلفة المصروفات الأخرى**، و هي عبارة عن المصروفات اللازمة لأداء الخدمات الإنتاجية، التسويقية و الإدارية و غيرها بخلاف تكلفة الأجور و المواد المباشرة، و التي تعتبر ضرورية لإتمام دورة النشاط الاقتصادي بشقيها:

- العناصر غير المباشرة الخاصة، و التي تتوفر فيها إمكان الربط مع القسم المحدد مثل كل من حسابات (اللوازم المكتبية، لوازم التنظيف، الهاتف و التلكس، مصروفات السفر و الانتقال، مصروفات الغسيل و الكي... الخ).
- العناصر غير المباشرة العامة، و التي تتطلب أسساً خاصة لتوزيعها على الأقسام المختلفة، كتكاليف الطاقة، أعباء تبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات، مقابل التنشيط و الدعاية العالمية و المصروفات الإدارية و العمومية.

و الجدول رقم /٣/ يبين تخصيص و توزيع عناصر التكاليف الفندقية على مراكز التكاليف في فندق ميريديان دمشق لعام ٢٠٠٧.

عناصر التكاليف	المجموع	الغرف	الأطعمة و المشروبات	الأقسام التشغيلية الأخرى	الصيانة و الإصلاح	الدعاية و الإعلان	الإدارية و العمومية
الرواتب و الأجـور المباشـرة و ما في حكمها	١٩٨٠٧٣٥٥٧	٣٦٤٠٧٠٤٣	٨٦٣٠٩٦٦٥	٥١٩٥٠٦٩	٢١٨٧٤٩٢٣	٧٢٣٤٤٥٦	٤١٠٥٢٤٠١
المستلزمات المباشرة	١٨١٥٧٢٤٥١	١٧٣٧٥٤٤٨	١١٤٣٣٠٤٩٧	١٢٥٤٤٢٠٧	٢٩٨٤٤٥٩٣	٧٤٧٧٧٠٦	_____
المصروفات العمومية غير المباشرة							
لوازم زبائن	١١٧٩٤٦٠١	٨٢٣١٤٨٢	٣٥٦٣١١٩	_____	_____	_____	_____
هدايا ترحيب	١٣٦٥٦٩٨٦	١٣٦٠٥٢٧٠	_____	_____	_____	٥١٧١٦	_____
هاتف و تلكس	١٥٦٢٨٣٥	٣٣٦٥٣٤	_____	_____	_____	٣٧٣٢٦٢	٨٥٣٠٣٩
مصروفات تعقيم	٤٠٨٠٠٥	٢٥٢٠٠٥	١٥٦٠٠٠	_____	_____	_____	_____
مصروفات سفر و انتقالات	٣٣٣٠٧٤٨	٦٣٠٥٨٤	٢٥٤٥١٥	١٠٢٠٠	_____	١١١٦١٠٨	١٣١٩٣٤١
لوازم تنظيف	٥٨٧٧٩٧٥	٢٦٩٧٥٠٥	٢٧٥٩٨٠٠	٤٢٠٦٧٠	_____	_____	_____
تزيينات	٢١٩٩٥٠٧	١٥٧٧٥٧١	٦٢١٩٣٦	_____	_____	_____	_____
لوازم مكتبية	٢٨٨٢٨٣٩	٥١١٠٠٠	٨١٣١٠٧	٢٥١٣٤٥	٦١٢١٧٢	١٤٠٩٥٩	٥٥٤٢٥٦
مصروفات غسيل و كي	٤٣٩٥٤٠٧	٢٧١٦٩٣٥	١٤٨٦٦٢٢	١٩١٨٥٠	_____	_____	_____
دعوات و ضيافة	٢٣٣٩٣٤١	_____	_____	_____	_____	١٥٠١٢٣٩	٨٣٨١٠٢
مصروفات إدارية وعمومية أخرى	٢١٤٣٧٤٦٥	_____	_____	_____	_____	_____	٢١٤٣٧٤٦٥
المجموع	٤٤٩٥٣١٧١٧	٨٤٣٤١٣٧٧	٢١٠٢٩٥٢٦١	١٨٦١٣٣٤١	٥٢٣٣١٦٨٨	١٧٨٩٥٤٤٦	٦٦٠٥٤٦٠٤

المصدر: قوائم الدخل للأقسام الفندقية لعام ٢٠٠٧.

هذا و يلاحظ أن كل من مصروفات الصيانة و الإصلاح، مصروفات الدعاية و الإعـــلان، تكاليف الطاقة و المصروفات الإدارية و العمومية. إضافة إلى مخصص تبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات و مقابل التنشيط و الدعاية العالمية، تعد من قبيل التكاليف العامة غير المباشرة.

حيث يتضمن حساب كل مصروف من المصـــروفات الســـابقة النفقـــات التـــي يصـــعب تخصيصها أو تحميلها بشكل مباشر أو غير مباشر على الأقسام المستفيدة. و لذلك تستبعد من قياس تكلفة الخدمات الفندقية النهائية، باعتبارها نفقات زمنيـــة تحمـــل لحســـاب الأربـــاح و الخســـائر، و الذي يأخذ الشكل التالي:

جدول رقم /٤/ قائمة الدخل حسب الأقسام عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٧

أقسام التشغيل	صافي الإيرادات	إجمالي التكاليف	صافي الربح
الغرف	٥٥٧٢٧٣٠٣٢	٨٤٣٤١٣٧٧	٤٧٢٩٣١٦٥٥
الأطعمة و المشروبات	٣٩٨٠٦٧٢٤٥	٢١٠٢٩٥٢٦١	١٨٧٧٧١٩٨٤
أقسام التشغيل الأخرى	٢٦١١٨٥٩٥	١٨٦١٣٣٤١	٧٥٠٥٢٥٤
	٩٨١٤٥٨٨٧٢	٣١٣٢٤٩٩٧٩	٦٦٨٢٠٨٨٩٣
مصروفات تشغيلية غير موزعة			
مصروفات إدارية و عمومية	_	٦٦٠٥٤٦٠٤	٦٦٠٥٤٦٠٤
دعاية وإعلان	_	١٧٨٩٥٤٤٦	١٧٨٩٥٤٤٦
تكاليف الطاقة	_	٢١٧٩٤٠٥٤	٢١٧٩٤٠٥٤
صيانة و إصلاح	_	٥٢٣٣١٦٨٨	٥٢٣٣١٦٨٨
مخصص تبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات	_	٥٨٨٨٧٥٣٣	٥٨٨٨٧٥٣٣
مقابل التنشيط و الدعاية العالمية	_	٩٨١٤٥٨٩	٩٨١٤٥٨٩
مجموع المصروفات غير الموزعة	_	٢٢٦٧٧٧٩١٤	٢٢٦٧٧٧٩١٤
المجموع		٥٤٠٠٢٧٨٩٣	٤٤١٤٣٠٩٧٩

المصدر: البيانات الواردة في قائمة الدخل لعام ٢٠٠٧.

و من الجداول السابقة يتبين الدور الذي يقوم به نظام التكاليف في المؤسسات الفندقية، و ذلك من خلال تزويد إدارة هذه المؤسسات بالبيانات و المعلومات عن التكاليف و الإيرادات الإجمالية على مستوى مراكز التكلفة المختلفة بالفندق، على أساس علاقة عناصر التكلفة الفندقية بمستوى الإنتاج في كل مركز، و بما يساعد على قياس الربح الحدي الذي يساهم به كل مركز في تغطية التكاليف الثابتة للوصول إلى صافي الربح على مستوى المؤسسة ككل. بما في ذلك دوره في إعداد قوائم تجميعية شهرية تساعد على عملية القياس و المقارنة و المتابعة.

هذا بالإضافة إلى دور نظام التكاليف بمد الإدارة الفندقية بالبيانات اللازمة لإقامة العلاقات بين التكاليف و كل من حجم الإنتاج أو الأرباح أو المبيعات، حيث تستخدم هذه النسب من خلال مقارنتها مع نسب فترات متعددة في رصد التغيرات الحاصلة في وقت مبكر و دراسة الأسباب و معالجتها. و بالتالي مساعدة الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من تنسيق و تخطيط و اتخاذ القرارات. و لغرض ذلك يتم تقديم مجموعة من الإحصائيات المرتبطة بعدد الغرف المشغولة، عدد الغرف المتاحة، عدد النزلاء، عدد الوجبات و إجمالي عدد الموظفين، و بالتالي حساب النسب الفندقية التالية:

١) نسبة الإشغال = عدد الغرف المباعة / عدد الغرف المتاحة

= (١٠٢١٤٧ / ١٢١٩٣٧) × ١٠٠ = ٨٣,٧ %

٢) وسطي سعر الغرفة = إيرادات قسم الغرف / عدد الغرف المباعة.

٥٥٧٢٧٣٠٣٢ / ١٠٢١٤٧ = ٥٤٥٥.٦ ل. س.

٣) نسبة الراتب للوارد= إجمالي الرواتب / صافي الإيرادات

= ١٩٨٠٧٣٥٥٧ / ٩٨١٤٥٨٨٧٢ = ٢٠.١٨ %

٤) نسبة الإشغال المزدوج = عدد النزلاء / عدد الغرف المشغولة

= ١٣٩٤٧٧ / ١٠٢١٤٧ = ١.٣

أما فيما يتعلق بالموازنة التشغيلية يقوم الفندق بإعداد موازنة إجمالية تغطي كافة جوانب النشاط الفندقي و الأقسام الفندقية فيه كلاً على حدة ، حيث تبنى هذه التقديرات أساساً على التقديرات الواردة بموازنة الإيرادات، و تتخذ أساساً للرقابة من خلال مقارنة الأرقام الواردة فيها مع نتائج الأداء الفعلي للتشغيل. **و الجدول رقم /٥/ يبين الموازنة التقديرية لفندق ميريديان دمشق لعام ٢٠٠٨:**

البيان	المبلغ
التكاليف المباشرة	
تكلفة المأكولات	٦٦٢١٩٦٠٠
تكلفة المشروبات	١٩٩٩٦٢٦٨
تكلفة الأقسام الملحقة	٢٦٠٠٢٠
الرواتب و الأجور و ملحقاتها	
رواتب قسم الغرف	٤١١٦٠٢٩٥
رواتب قسم المطاعم	٩٤٩٣٨٥٥٨
رواتب الأقسام الملحقة	١٤٥٠٨٨٧٨
أجهزة الاستثمار الصغيرة	
قسم الغرف	١٠٩٧٨٠٤٧
قسم المطاعم	١٠٥٩٠٩٠٥
الأقسام الملحقة	–
المصاريف المختلفة	
قسم الغرف	٤٦٨٧٨٥٧١
قسم المطاعم	٣٤١٨٥٨٤٩
الأقسام الملحقة	٥٤٥٣٤١٩
الأقسام المساعدة **الرواتب و الأجور و ملحقاتها**	
قسم الإدارة	٤٨٠٥٦٨٩٨
قسم الدعاية و الترويج	٧٣٠٦٠٤٣
قسم الإصلاح الصيانة	٢١٤٩٧٢١٣
الأعباء الأخرى	
أعباء إدارية و عامة	٣٦٧٣٩٣٧١
أعباء دعاية و ترويج	٢٤٦٤٥٤٧٧
تدفئة و إنارة و قدرة	٣٢٧٢٢٩٣٧
أعباء إصلاح و صيانة	٣٣٨٣٤٠٠٠
المجموع	٥٤٩٩٧٢٣٤٩

المصدر: البيانات الواردة في الموازنة التقديرية لعام ٢٠٠٨

إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في فندق ميريديان دمشق

ترتكز نظم التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مجموعة من الأركـــان و المقومـــات تتسلسل العلاقة بينها في شكل دورة لتتبع و تحميل التكاليف. حيث تمر عملية تصميم النظام بـــأربع خطوات أساسية – كما هو واضح من المناقشة في الفصل السابق – يتم من خلالها إجـــراء تحليـــل منظم و موثق للأنشطة المستهلكة للموارد، من خلال البحث عن العلاقة بـــين تكـــاليف المؤسســـة الفندقية و الخدمات المقدمة، و الدخول في تفصيلات كل عملية مالية. بحيث يستطيع المدراء تحديد و بشكل أوضح ما هي مسببات التكلفة، و كيفية ضبط التكاليف من خلال إقامة الروابط و العلاقات بين الأنشطة الفندقية و التكاليف المستنفذه لأدائها.

خطوات تصميم الإطار المقترح للدراسة:

١) **تحديد و تحليل الأنشطة الملائمة:** و ذلك من خلال القيام بدراسة و تحليل كـــل قســـم و إدارة في المؤسسة الفندقية، و تحديد الأنشطة التي تتضمنها سواء أكانت أنشطة إنتاج أم خدمات.

٢) **تحديد مراكز الأنشطة:** و ذلك من خلال دمج الأنشطة المشتركة بمسببات تكلفتها، بحيث تكـــون حلقة الوصل بين موارد المؤسسة الفندقية و المنتج الفندقي المقدم.

٣) **قياس تكلفة مراكز الأنشطة:** و ذلك من خلال فحص العلاقة السببية بـــين اســـتخدام المـــوارد و مخرجات كل نشاط يشتمل عليه المركز المحدد، و تحديد مسببات حدوث استهلاك المـــوارد التي تؤثر في التكاليف.

٤) **قيـــاس تكلفـــة الخـــدمات الفندقيـــة:** و ذلـــك مـــن خـــلال تحديـــد مســـببات التكلفـــة – مسببات الأنشطة – و التي تستخدم لتحميل تكاليف مراكز الأنشطة على الخـــدمات الفندقيـــة المستفيدة.

و فيمـــا يلـــي عـــرض تفصـــيلي لخطـــوات تصـــميم الإطـــار المقتـــرح للدراســـة على فندق ميريديان دمشق لعام ٢٠٠٧.

الخطوة (١) : <u>تحديد و تحليل الأنشطة الملائمة.</u>

ففي الصناعة الفندقية يمكن التمييز بين الأقسام الأمامية للفندق و الأقسام الخلفية له، حيث يمكن على امتداد هذه الأقسام تحديد العديد من الأنشطة. لذا عمد الباحث إلى توثيق تدفق المنتجات و الخدمات الفندقية، من خلال دراسة خرائط التدفق التي توضح خطوات و مراحل تصنيع المنتج الفندقي، و استخدامها كأساس لتمييز الأنشطة المختلفة بما تتضمنه من مراحل، بحيث يتم إعداد قائمة بجميع المهام اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة على مستوى الخدمة، دفعة الخدمات، المنتج الفندقي و المؤسسة الفندقية ككل. و ذلك كما يلي:

الجدول / ٦ / الأنشطة الفندقية على مستوى الخدمة

قسم الغرف	– نشاط الاستعلامات – نشاط الحجز – نشاط فتح و متابعة حساب النزيل. – نشاط إغلاق و تصفية حساب النزيل. – نشاط الإقامة و خدمة النزلاء
قسم الأطعمة و المشروبات	– نشاط الترحيب بالزبائن. – نشاط التفاعل مع الزبائن (أخذ الطلبات، شرح القوائم....الخ). – نشاط خدمة الزبائن. – نشاط خدمة الغرف. – نشاط خدمة الحفلات و المناسبات.
الأقسام التشغيلية الأخرى	– نشاط الغسيل و الكي. – نشاط الاتصالات. – نشاط المسبح. – نشاط التنس. – أنشطة ترفيهية أخرى. – نشاط رجال الأعمال.

الجدول / ٧ / الأنشطة الفندقية على مستوى الدفعة

قسم الغرف	– نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء. – نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف.
الأطعمة و المشروبات	– نشاط إعداد الطعام. – نشاط إعداد الشراب. – نشاط غسيل الأطباق و الجدران و الأرضيات.. الخ. – نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات.
الأقسام التشغيلية الأخرى	– نشاط إدارة ومراقبة أعمال أقسام التشغيل الأخرى.

الجدول / ٨ / الأنشطة الفندقية على مستوى المنتج الفندقي

نشاط الاستقبال	يقوم بذلك مكتب الاستقبال، و ذلك من خلال استقبال النزلاء إذا كان لهم حجز مسبق، إضافة إلى النزلاء القادمين بدون حجز مسبق. حيث يقوم موظف الاستقبال بالرجوع إلى " لوحة الغرف " الموجودة في المكتب و التي تظهر الغرف الخالية و تلك المشغولة في كل دور من ادوار الفندق. بالإضافة إلى دوره في استقبال رواد المطاعم و رواد باقي أنشطة الفندق الأخرى.
نشاط التدبير الفندقي	يهتم التدبير الفندقي بنظافة منتج الفندق الرئيسي و المتمثل في الغرف، كما يهتم بتنظيف مكاتب الموظفين و صالات و ممرات الفندق و مطاعمه.... الخ.
نشاط الدعاية و الإعلان	و هو النشاط المسؤول عن الترويج للخدمات التي يقدمها الفندق، و الذي يتضمن العديد من الأنشطة الفرعية الأخرى، كالمشاركة في المعارض السياحية، الإشراف على المنشورات الدعائية و الملصقات و إعلانات الطرق... الخ. و التي تسهم في النهاية في زيادة مبيعات الفندق من الخدمات المختلفة.
نشاط الصيانة و الإصلاح	و هو النشاط المسؤول عن كافة أعمال الصيانة و الإصلاح في الفندق من صيانة أبنية و أرضيات إلى عمال الحدادة و التمديدات الصحية و المصاعد و المفروشات و التجهيزات ..... الخ.

الجدول / ٩ / الأنشطة الفندقية على مستوى المؤسسة الفندقية ككل

النشاط	الوصف
- الأنشطة الإدارية.	- و هو المسؤول عن إدارة و مراقبة العمل في كافة الأقسام.
- الأنشطة المالية.	- و تشمل وصف الإجراءات الواجب إتباعها من قبل كل قسم في الفندق عند إجراء عملياته، و للتأكيد على أن هذه العمليات تعد بموجب السياسات و السجلات المالية الضرورية لتسجيلها، ضبطها و تحريرها و إعداد التقارير عنها.
- أنشطة إدارة الأفراد.	- و يعد مسؤول عن متابعة تخطيط و إدارة عمل الموظفين، تطوير سياسات التوظيف ، اختبار و تعيين موظفين جدد في أعمالهم، تقييم السياسات و البرامج التدريبية، تنظيم المحاضرات.....الخ.

المصدر: من إعداد الباحث.

الخطوة (٢) : <u>تحديد مراكز الأنشطة.</u>

يتم في هذه الخطوة التحقيق و البحث في الأنشطة الفندقية المحددة، و الوقوف على الأنشطة المتجانسة و المشتركة بمسببات تكلفتها، و تجميعها معاً في مراكز أنشطة. بحيث يتم من خلالها تتبع التكاليف المرتبطة بجميع الأنشطة و التي تشكل معاً مركز النشاط وفقاً لمعدل استهلاك هذه الأنشطة للموارد الفندقية.

الجدول / ١٠ / توصيف مراكز الأنشطة الفندقية و مسببات تكلفتها

مركز النشاط	الأنشطة	مسببات تكلفة الأنشطة (أساس التخصيص)
مركز نشاط المكاتب الأمامية	– نشاط الاستعلامات. – نشاط الحجز. – نشاط إغلاق و تصفية حساب النزيل. – نشاط فتح و متابعة حساب النزيل.	عدد النزلاء
مركز نشاط الإقامة و خدمة النزلاء.	– نشاط الإقامة و خدمة النزلاء.	عدد الغرف المشغولة
مركز نشاط إعداد غرف النزلاء	– نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء.	عدد المهمات
مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	– نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	رقم أعمال القسم
مركز نشاط المطبخ	– نشاط إعداد الطعام. – نشاط غسيل الأطباق و الجدران و الأرضيات.. الخ.	إجمالي عدد الوجبات
مركز نشاط المطاعم و الصالات	– نشاط الترحيب بالزبائن. – نشاط التفاعل مع الزبائن (اخذ الطلبات، شرح القوائم....الخ). – نشاط خدمة الزبائن.	عدد الوجبات المطاعم و الصالات
مركز نشاط خدمة الغرف	– نشاط تقديم الطعام و الشراب للنزلاء بالغرف.	عدد الوجبات المقدمة في الغرف
مركز نشاط خدمة الحفلات و المناسبات	– نشاط خدمة الحفلات و المناسبات.	عدد الوجبات المقدمة
مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات	– نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات.	رقم أعمال القسم
مركز نشاط الغسيل و الكي	– نشاط الغسيل و الكي.	عدد القطع
مركز نشاط الاتصالات	– نشاط الاتصالات.	عدد الاتصالات
مركز نشاط رجال الأعمال	– نشاط رجال الأعمال	عدد المستفيدين
مركز نشاط الخدمات الترفيهية	– نشاط المسبح. – نشاط التنس. – أنشطة ترفيهية أخرى.	عدد المستفيدين

مركز نشاط إدارة و مراقبة الأقسام التشغيلية الأخرى.	– نشاط إدارة ومراقبة أعمال قسم الغسيل و الكي. – نشاط إدارة ومراقبة أعمال قسم الاتصالات. – نشاط إدارة ومراقبة أعمال قسم رجال الأعمال. – نشاط إدارة ومراقبة أعمال أقسام التشغيل الأخرى.	رقم أعمال القسم
مركز نشاط استقبال النزيل	– نشاط استقبال النزيل.	إجمالي رواد الفندق (نزلاء و غيرهم)
مركز نشاط التدبير الفندقي	– نشاط التدبير الفندقي	عدد المهمات
مركز نشاط الدعاية و الإعلان	– نشاط الدعاية و الإعلان.	إجمالي رقم الأعمال
مركز نشاط الصيانة و الإصلاح	– نشاط الصيانة و الإصلاح.	عدد أوامر الصيانة

المصدر: من إعداد الباحث.

الخطوة (٣) : <u>قياس تكلفة مراكز الأنشطة.</u>

و في هذه الخطوة يتم تحديد تكاليف مدخلات مراكز الأنشطة من الموارد، و التي تتمثل في المؤسسة الفندقية موضع الدراسة بنوعين رئيسيين من الموارد:

- **تكاليف مباشرة:** و هي تلك الموارد التي تقدمها المؤسسة للأنشطة التي تحدث فيها، و التي تقوم أساساً على العلاقة السببية المباشرة ما بين التكلفة و النشاط.
- **تكاليف غير مباشرة :** و التي تتمثل بمخرجات أنشطة أخرى، و المستخدمة كمدخلات لبعض الأنشطة، حيث تفتقد هذه الموارد لتلك العلاقة السببية و بالتالي تتطلب اختيار مسببات التكلفة الملائمة، و لتحقيق هذا الغرض قام الباحث بتوزيع استهلاك الموارد غير المباشرة بإحدى طريقتين: **<u>إما</u>** بالتقصي المباشر عن المورد و تتبع الاستهلاك الفعلي له ، **<u>أو</u>** من خلال مسح الرأي و المقابلات مع المختصين.

و الجدول رقم / ١١ / يبين عناصر التكاليف الفندقية على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة الملائمة لها.

	مسببات التكلفة	مركز نشاط المكاتب الأمامية	مركز نشاط و خدمة النزلاء الإقامة	مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	مركز نشاط المطاعم و الصالات	مركز نشاط خدمة الغرف	مركز نشاط و المناسبات	مركز نشاط المطبخ	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات
الأجور و ما في حكمها	تخصيص مباشر من واقع السجلات									
التكاليف المباشرة الأخرى	تخصيص مباشر على الأنشطة المستفيدة									
تجديد بياضات و زجاجيات	نسبة الاستفادة	—	٤.٧	٢٧.٧	—	١٧.٩	١٣.٢	٢٠.٣	١٠	—
هدايا	نسبة الاستفادة	—	٢٤.٢	٧٥.٤	—	—	—	—	—	—
مصروفات سفر و انتقالات	أذونات السفر	—	—	—	١٩	—	—	—	—	٧
هاتف و تلكس	نسبة الاستفادة	١٩.٢	—	—	٢.٣	—	—	—	—	—
لوازم مكتبية	نسبة الاستفادة	٣.٥	٥.٢	—	٩.١	—	—	١٢.١	—	١٦.١
لوازم زبائن	نسبة الاستفادة	—	٢٩.٦	٢١.٢	—	٦.٨	٤.٥	١٨.٩	—	—
تزيينات	نسبة الاستفادة	١٠	—	٤٥	—	٥.٦	—	٢٢.٧	—	—
مصروفات غسيل و كي	نسبة الاستفادة	٥.٨١	١٥.٩٥	١٣.٩٧	—	١١.٠٦	٩.٠٣	٧.٧١	٦.٠٢	—
دعوات و ضيافة	نسبة الاستفادة	—	—	—	—	—	—	—	—	—
متنوعة	نسبة الاستفادة	٠.٠٦	٠.١٥	٠.١٣	٠.٠٩	١٢.٢٧	١٠.٠٤	١٥.٩٩	٦.٦٩	١١.١٦
أعباء تبديل و تجديد	رقم الأعمال	—	—	—	٥٥٧٢٧٣٠٣٢	—	—	—	—	٣٩٨٠٦٧٢٤٥
تكاليف طاقة	المساحة	٣٤٠٠	٣٥٠٠٠	—	٢٠٠٠	٢٠٩٠٠	—	٥١٠٠	٢٢٠٠	١٨٠٠
	المضاعف	١	١	—	٠.٥	٠.٨	—	٠.٤	١.٩	٠.٥
التكاليف غير المباشرة الأخرى	تخصيص مباشر على الأنشطة الإدارية و المالية وأنشطة إدارة الأفراد									

	مركز نشاط الغسيل و الكي	مركز نشاط الاتصالات	مركز نشاط الخدمات الترفيهية	مركز نشاط رجال الأعمال	مركز نشاط إدارة و رقابة أقسام التشغيل الأخرى	نشاط الاستقبال	نشاط التدبير الفندقي	نشاط الدعاية و الإعلان	نشاط الصيانة و الإصلاح	الأنشطة الإدارية	نشاط إدارة الأفراد	الأنشطة المالية
الأجور و ما في حكمها	تخصيص مباشر من واقع السجلات											
التكاليف المباشرة الأخرى	تخصيص مباشر على الأنشطة المستفيدة											
تجديد بياضات و زجاجيات	—	—	—	٦.٢	—	—	—	—	—	—	—	—
هدايا	—	—	—	—	—	—	—	٠.٤	—	—	—	—
مصروفات سفر و انتقالات	—	—	—	١	—	—	—	٣٤	—	٣٩	—	—
هاتف و تلكس	—	—	—	—	—	—	—	٢٣.٩	—	٤١	—	١٣.٦
لوازم مكتبية	—	—	—	٠.٩	٧.٨	—	—	٤.٩	٢١.٢	٦.٩	٣.٥	٨.٨
لوازم زبائن	—	—	—	١٩	—	—	—	—	—	—	—	—
تزيينات	—	—	—	—	—	١٦.٧	—	—	—	—	—	—
مصروفات غسيل و كي	١.١٤	٠.٤٦	٢.٤٢	٠.٣٤	—	٨.٧٢	١٧.٣٧	—	—	—	—	—
دعوات و ضيافة	—	—	–	—	—	—	—	٦٤.٢	—	٣٥.٨	—	—
متنوعة	٢.٤٥	٢.١٥	١٣.٣٧	٠.٤٨	٢.٣٦	٠.٠٨	٠.١٦	٠.٨٨	١٩.٦٧	٠.٨٨	٠.٣٥	٠.٥٩
أعباء تبديل و تجديد	—	—	–	—	٢٦١١٨٥٩٥	—	—	–	—	—	—	—
تكاليف طاقة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٦٨٠٠	١٠١٠٠	١٥٠٠	٣٠٠٠	—	٢٠٠٠	١٩٠٠	٣٣٠٠	١٥٠٠	٢٢٠٠
	١.٣	١	٠.٧	١	٠.٥	٠.٥	—	٠.٥	١	٠.٥	٠.٥	٠.٥
التكاليف غير المباشرة الأخرى	تخصيص مباشر على الأنشطة الإدارية و المالية وأنشطة إدارة الأفراد											

المصدر: من إعداد الباحث.

و لغرض إعداد مصفوفة التكاليف في الفندق، قام الباحث بإيضاح توزيع بعض عناصر التكاليف بالاعتماد على مسببات التكلفة الواردة في الجدول السابق كما يلي:

التكاليف المباشرة الأخرى:

تتضمن التكاليف المباشرة الأخرى عناصر تكلفة متعددة يرتبط كل منها بنشاط محدد، بحيث يتم تحميلها بالكامل على هذا النشاط. و فيما يلي جدول يوضح هذه التكاليف و الأنشطة المستفيدة.

الجدول رقم / ١٢ / التكاليف المباشرة للأنشطة الفندقية.

عنصر التكلفة	المبلغ	الأنشطة المستفيدة
لوازم تنظيف	٥٨٧٧٩٧٥	نشاط التدبير الفندقي
عقود نظافة	٤٨٠٠٠٠	
مصروفات تعقيم	٤٠٨٠٠٥	
عمولات و كالات سفر	١١٨٨١٤٤٦	نشاط إدارة و مراقبة قسم الغرف
ترفيه و موسيقى	١٢١٦٣٩٢٩	نشاط المطاعم و الصالات
لوازم ورقية	٦٠٤٠٠٠٨	نشاط المطبخ
تكلفة الطعام و الشراب	٨٢٥٩٩٣٠١	
محروقات	٥١٠١٨٠	
أعباء حفلات	٤٧٧٣٥٧	نشاط خدمة الحفلات و المناسبات
مصروفات دعاية و إعلان	٧٤٠٤٨٩٤	نشاط الدعاية و الإعلان
مقابل الدعاية العالمية	٩٨١٤٥٨٩	
مهمات و مواد مباشرة	٣٦٩١٥٦٢	نشاط الغسيل و الكي
تكلفة الاتصالات	٧١٠٨٨٩٦	نشاط الاتصالات
مهمات حاسب آلي	١٥٠٠٠	
تكاليف صيانة و إصلاح	٢٨٢١١٣٤٨	نشاط الصيانة و الإصلاح

المصدر: قوائم الدخل للأقسام الفندقية لعام ٢٠٠٧.

أعباء تبديل و تجديد:

طبقاً لعقد الإدارة و تعديلاته يتم تكوين مخصص لتبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات بنسبة (٦%) من رقم الأعمال (إجمالي الإيرادات)، و يتم الصرف بحدود هذا المخصص بدون موافقة المالك. و قد بلغ مخصص تبديل و تجديد المفروشات لعام (٢٠٠٧) مبلغ و قدره (٥٨٨٨٧٥٣٣) ل.س. تم اعتماد رقم الأعمال في توزيعها بحيث تم تحميل نشاط إدارة مراقبة أعمال قسم الغرف مبلغ (٣٣٤٣٦٣٨٢) ل.س بنسبة (٥٦.٨%)، و نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات بمبلغ (٢٣٨٨٤٠٣٥) ل.س بنسبة (٤٠.٥%) و نشاط إدارة مراقبة أعمال الأقسام التشغيلية الأخرى بمبلغ (١٥٦٧١١٦) ل.س بنسبة و قدرها (٢.٧%).

تكاليف الطاقة:

تم اعتماد نسبة استفادة الأنشطة المختلفة من تكاليف الطاقة كأساس لتحميلها بتلك التكاليف، حيث تتحدد نسبة استفادة الأنشطة من تكاليف الطاقة من خلال ضرب المساحة التقريبية التي يشغلها كل نشاط في المضاعف التقديري، و الذي يعكس حجم الاستهلاك التقديري لكل نشاط (عدد ساعات العمل، مدى اعتماد النشاط على الآلات و الأجهزة الكهربائية و غيرها).

التكاليف غير المباشرة الأخرى:

و هي عبارة عن التكاليف العمومية الأخرى التي تتحملها المؤسسة الفندقية نتيجة قيامها بنشاطها الإداري و المالي و إدارة الأفراد. و فيما يلي تفصيل تلك التكاليف:

و الجدول رقم / ١٣ / التكاليف العمومية على مستوى المؤسسة الفندقية.

عنصر التكلفة	المبلغ	الأنشطة المستفيدة
بريد	٧٧٦٦٨	الأنشطة الإدارية
أتعاب قانونية و مهنية	٦٠٠٠٠٠	
مخصص قضايا	٣٥١٤٩٩٠	
تكنولوجيا المعلومات	٣٠٦١٨٦٤	
نقل و إكراميات	٦٥٣٢١٩	
إيجار مستودعات	١٢٩٩٩٤	
مصروفات تامين	١٢٩٨٤٩٩	
نشاطات اجتماعية و تدريب	٣٨٩٩٦٩٩	نشاط إدارة الأفراد
عمولة تحصيل شيكات	٧٨٢٠١٩	الأنشطة المالية
ديون مشكوك في تحصيلها	١٧٦٧٢	
عمولات مصارف	٧٢٥١١٥٥	

المصدر: قوائم الدخل للأقسام الفندقية لعام ٢٠٠٧.

و فيما يلي الجدول رقم / ١٤/ توزيع التكاليف الفندقية على أساس الأنشطة، الذي يوضح تكاليف كل مركز نشاط فندقي، و ذلك من خلال توزيع التكاليف الفندقية بناءً على مسببات التكلفة الموضحة سابقاً.

		مركز نشاط المكاتب الأمامية	مركز نشاط الإقامة و خدمة النزلاء	مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	مركز نشاط المطاعم و الصالات	مركز نشاط خدمة الغرف	مركز نشاط خدمة الحفلات و المناسبات	مركز نشاط المطبخ	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات
الأجور و ما في حكمها	١٩٨٠٧٣٥٥٧	٢٩٥١٩٢٢	٨١١٧٧٨٧	٧١٣٣٨١٢	٤٩١٩٨٧١	١٨٨٦٢٣٧٧	١٥٤٣٢٨٥٤	٢٤٥٧٨٢٤٩	١٠٢٨٨٥٦٩	١٧١٤٧٦١٦
التكاليف المباشرة الأخرى	١٧٦٦٨٤٤٩٠	ـــــ	ـــــ	ـــــ	١١٨٨١٤٤٦	١٢١٦٣٩٢٩	ـــــ	٤٧٧٣٥٧	٨٩١٤٩٤٨٩	ـــــ
تجديد بياضات و زجاجيات	١٢٨٣٥٧٥٥	ـــــ	٦٠٣٢٨٠	٣٥٥٥٥٠٤	ـــــ	٢٢٩٧٦٠٠	١٦٩٤٣٢٠	٢٦٠٥٦٥٨	١٢٨٣٥٧٦	ـــــ
هدايا	١٣٦٥٦٩٨٦	ـــــ	٣٣٠٤٩٩١	١٠٢٩٧٣٦٧	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ
مصروفات سفر و انتقالات	٣٣٣٠٧٤٨	ـــــ	ـــــ	ـــــ	٦٣٠٥٨٤	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	٢٥٤٥١٥
هاتف و تلكس	١٥٦٢٨٣٥	٣٠٠٠٦٤	ـــــ	ـــــ	٣٥٩٤٥	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ
لوازم مكتبية	٢٨٨٢٨٣٩	١٠٠٨٩٩	ـــــ	١٤٩٩٠٨	٢٦٢٣٣٨	ـــــ	ـــــ	٣٤٨٨٢٤	ـــــ	٤٦٤١٣٧
لوازم زبائن	١١٧٩٤٦٠١	ـــــ	٣٤٩١٢٠٢	٢٥٠٠٤٥٥	ـــــ	٨٠٢٠٣٣	٥٣٠٧٥٧	٢٢٢٩١٨٠	ـــــ	ـــــ
تزيينات	٢١٩٩٥٠٧	٢١٩٩٥١	ـــــ	٩٨٩٧٧٨	ـــــ	١٢٣١٧٢	ـــــ	٤٩٩٢٨٨	ـــــ	ـــــ
مصروفات غسيل و كي	٤٣٩٥٤٠٧	٢٥٥٣٩٢	٧٠٠٩٦٩	٦١٤٠٢٧	ـــــ	٤٨٦١٢٥	٣٩٦٩٢٨	٣٣٨٩٥٠	٢٦٤٦١٩	ـــــ
دعوات و ضيافة	٢٣٣٩٣٤١	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ
متنوعة	٨٣٠٣٤٦١	٤٩٨٢	١٢٤٥٥	١٠٧٩٤	٧٤٧٣	١٠١٨٨٣٥	٨٣٣٦٦٧	١٣٢٧٧٢٣	٥٥٥٥٠٢	٩٢٦٦٦٦
أعباء تبديل و تجديد	٥٨٨٨٧٥٣٣	ـــــ	ـــــ	ـــــ	٣٣٤٣٦٣٨٢	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	٢٣٨٨٤٠٣٥
تكاليف طاقة	٢١٧٩٤٠٥٤	٨٠٦٧٤٨	٨٣٠٤٧٥٧	ـــــ	٢٣٧٢٧٩	٣٩٦٧٣٠١	ـــــ	٤٨٤٠٤٩	٩٩١٨٢٥	٢١٣٥٥١
التكاليف غير المباشرة الأخرى	٢١٢٨٦٧٧٩	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ
المجموع	٥٤٠٠٢٧٨٩٣	٤٦٣٩٩٥٨	٢٤٥٣٥٤٤١	٢٥٢٥١٦٤٥	٥١٤١١٣١٨	٣٩٧٢١٣٧٢	١٨٨٨٨٥٢٦	٣٢٨٨٩٢٧٨	١٠٢٥٣٣٥٨٠	٤٢٨٩٠٥٢٠

	مركز نشاط الغسيل و الكي	مركز نشاط الاتصالات	مركز نشاط الخدمات الترفيهية	مركز نشاط رجال الأعمال	مركز نشاط إدارة و رقابة أقسام التشغيل الأخرى	نشاط الاستقبال	نشاط التدبير الفندقي	نشاط الدعاية و الإعلان	نشاط الصيانة و الإصلاح	الأنشطة الإدارية	نشاط إدارة الأفراد	الأنشطة المالية
الأجور و ما في حكمها	٨١٦٥٦١	٥٣٧٤٢١	٢٥٣٠٢٠٠	٥٨٧٤٠٠	٧٢٣٤٨٧	٤٤٢٧٨٨٤	٨٨٥٥٧٦٧	٧٢٣٤٤٥٦	٢١٨٧٤٩٢٣	١٩٨٦٤٠٦٥	٧٩٤٥٦٢٦	١٣٢٤٢٧١٠
التكاليف المباشرة الأخرى	٣٦٩١٥٦٢	٧١٢٣٨٩٦	—	—	—	—	٦٧٦٥٩٨٠	١٧٢١٩٤٨٣	٢٨٢١١٣٤٨	—	—	—
تجديدات بياضات و زجاجيات	—	—	—	٧٩٥٨١٧	—	—	—	—	—	—	—	—
هدايا	—	—	—	—	—	—	—	٥٤٦٢٨	—	—	—	—
مصروفات سفر و انتقالات	—	—	—	١٠٢٠٠	—	—	—	١١١٦١٠٨	—	١٣١٩٣٤١	—	
هاتف و تلكس	—	—	—	—	—	—	—	٣٧٣٥١٨	—	٦٤٠٧٦٢	—	٢١٢٥٤٦
لوازم مكتبية	—	—	—	٢٥٩٤٦	٢٢٤٨٦١	—	—	١٤١٢٥٩	٦١١١٦٢	١٩٨٩١٦	١٠٠٨٩٩	٢٥٣٦٩٠
لوازم زبائن	—	—	—	٢٢٤٠٩٧٤	—	—	—	—	—	—	—	—
تزيينات	—	—	—	—	—	٣٦٧٣١٨	—	—	—	—	—	—
مصروفات غسيل و كي	٥٠٤٠٠	٢٠١٥٠	١٠٦٣٠٠	١٥٠٠٠	—	٣٨٣٠٨٨	٧٦٣٤٥٩	—	—	—	—	—
دعوات و ضيافة	—	—	—	—	—	—	—	١٥٠١٨٥٧	—	٨٣٧٤٨٤	—	—
متنوعة	٢٠٣٤٣٥	١٧٨٥٢٤	١١١٠١٧٣	٣٩٨٥٧	١٩٥٩٦٢	٦٦٤٣	١٣٢٨٦	٧٣٠٧٠	١٦٣٣٢٩١	٧٣٠٧٠	٢٩٠٦٢	٤٨٩٩١
أعباء تبديل و تجديد	—	—	—	—	١٥٦٧١١٦	—	—	—	—	—	—	—
تكاليف طاقة	٦١٦٩٢٥	٢٣٧٢٧٩	١١٢٩٤٤٧	٢٣٩٦٥١٥	١٧٧٩٥٩	٧١١٨٣٦	—	٢٣٧٢٧٩	٤٥٠٨٢٩	٣٩١٥١٠	١٧٧٩٥٩	٢٦١٠٠٦
التكاليف غير المباشرة الأخرى	—	—	—	—	—	—	—	—	—	٩٣٣٦٢٣٤	٣٨٩٩٦٩٩	٨٠٥٠٨٤٦
المجموع	٥٣٧٨٨٨٣	٨٠٩٧٢٧٠	٤٨٧٦١٢٠	٦١١١٧٠٩	٢٨٨٩٣٨٥	٥٨٩٦٧٦٩	١٦٣٩٨٤٩٢	٢٧٩٥١٦٥٨	٥٢٧٨١٥٥٣	٣٢٦٦١٣٨٢	١٢١٥٣٢٤٥	٢٢٠٦٩٧٨٩

المصدر: من إعداد الباحث.

الخطوة (٤) : <u>قياس تكلفة الخدمات الفندقية</u>.

بعد الانتهاء من قياس تكلفة مراكز الأنشطة و مجمعات التكلفة المقابلة لكل منها، تأتي الخطوة الرابعة و التي يتم من خلالها اعداد معدل تحميل خاص بكل نشاط، يستخدم في تحميل تكاليف الأنشطة الفندقية على الخدمات المقابلة لها، و ذلك من خلال المعادلة التالية:

معدل تحميل النشاط = إجمالي تكلفة النشاط / عدد الأحداث الكلية للنشاط.

الجدول رقم / ١٥/ مسببات تكاليف الأنشطة الفندقية

البيان	مركز نشاط المكاتب الأمامية	مركز نشاط الإقامة و خدمة النزلاء	مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	مركز نشاط المطاعم و الصالات	مركز نشاط خدمة الغرف	مركز نشاط خدمة الحفلات و المناسبات	مركز نشاط المطبخ
مجموع التكاليف	٤٦٣٩٩٥٨	٢٤٥٣٥٤٤١	٢٥٢٥١٦٤٥	٥١٤١١٣١٨	٣٩٧٢١٣٧٢	١٨٨٨٨٥٢٦	٣٢٨٨٩٢٧٨	١٠٢٥٣٣٥٨٠
مقياس النشاط	عدد النزلاء	عدد الغرف المشغولة	عدد المهمات	رقم أعمال القسم	عدد الوجبات المقدمة	عدد الوجبات المقدمة	عدد الوجبات المقدمة	إجمالي عدد الوجبات
	١٣٩٤٧٧	١٠٢١٤٧	٨٨٣٦٢	٥٥٧٢٧٣٠٣٢	١٦٠٧٨٠	٨٩٣٣٠	٧٤٢٦٠	٣٢٤٣٧٠
المعدل	٣٣.٢٧	٢٤٠.٢	٢٨٥.٧٧	٠.٠٩٢٣	٢٤٧.١	٢١١.٤٥	٤٤٢.٩	٣١٦.١

مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات	مركز نشاط الغسيل و الكي	مركز نشاط الاتصالات	مركز نشاط الخدمات الترفيهية	مركز نشاط رجال الأعمال	مركز نشاط إدارة و رقابة أقسام التشغيل الأخرى	نشاط الاستقبال	نشاط التدبير الفندقي	نشاط الدعاية و الإعلان	نشاط الصيانة و الإصلاح
٤٢٨٩٠٥٢٠	٥٣٧٨٨٨٣	٨٠٩٧٢٧٠	٤٨٧٦١٢٠	٦١١١٧٠٩	٢٨٨٩٣٨٥	٥٨٩٦٧٦٩	١٦٣٩٨٤٩٢	٢٧٩٥١٦٥٨	٥٢٧٨١٥٥٣
رقم أعمال القسم	عدد القطع	عدد الاتصالات	عدد المستفيدين	عدد المستفيدين	رقم أعمال القسم	إجمالي رواد الفندق	عدد المهمات	رقم الأعمال	عدد طلبات الصيانة
٣٩٨٠٦٧٢٤٥	٩٠٢٦٠	٢٧٧١١٠	٣٧٣٣٠	٤٧٤٠	٢٦١١٨٥٩٥	٢٣٨١٣٧	٨٥٦٣	٩٨١٤٥٨٨٧٢	٢٢٤٠
٠.١٠٨	٥٩.٦	٢٩.٢٢	١٣٠.٦٢	١٢٨٩.٤	٠.١١	٢٤.٧٦	١٩١٥.٠٤	٠.٠٢٨٤	٢٣٥٦٣.١٩

المصدر: من إعداد الباحث.

و في مرحلة لاحقة يتم تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على الخدمات الفندقية في ضوء مقياس النشاط نفسه، و ذلك على اعتبار أن استخدام الموارد داخل النشاط كان بهدف تقديم خدمة محددة ذات طبيعة متجانسة. انظر الملحق رقم (١) و الملحق رقم (٢).

الجدول رقم / ١٦/ تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على الخدمات الفندقية

البيان	أساس التوزيع	نشاط الصيانة و الإصلاح	نشاط الاستقبال	نشاط الدعاية و الإعلان	الغرف	الأطعمة و المشروبات	الاتصالات	الغسيل و الكي	المسبح و التنس	رجال الأعمال	الإدارية والعمومية
تكاليف مراكز الأنشطة		٥٢٧٨١٥٥٣	٥٨٩٦٧٦٩	٢٧٩٥١٦٥٨	١٠٥٨٣٨٣٦٢	٢٣٦٩٢٣٢٧٦	٨٠٩٧٢٧٠	٥٣٧٨٨٨٣	٤٨٧٦١٢٠	٦١١١٧٠٩	٦٦٨٨٤٤١٦
إدارة أقسام التشغيل الأخرى	عدد العمال	—	—	—	—	—	٤٢٦٣٠٣	٥٦٨٤٠٤	٨٠٥٢٣٨	١٠٨٩٤٤٠	
نشاط التدبير الفندقي	عدد المهمات	١٦٠٨٦٣	١٠٣٧٩٥٢	٢٧٠٠٢١	٤٤٧٧٣٦٥	٤٠٠٢٤٣٥	٢٥٦٦١٥	٢٩٤٩١٦	٢٩١٠٨٦٢	٢٥٤٨٩١٩	٤٣٨٥٤٤
نشاط الصيانة و الإصلاح	عدد أوامر الصيانة	٥٢٩٤٢٤١٦	١٢٩٩٩٢٦	١٣٤٧١٩٦	٢١٠٣٥١٥٦	١٧٠٨٨١١٠	٦٨٥٤١٥	١٣٢٣٥٦٠	٤١٨٣٣٩٦	٥١٠٥١٦٢	٨٧٤٤٩٥
نشاط الاستقبال	عدد الزوار		٨٢٣٤٦٤٧		٤٨٢٣٠٣٨	٣١٣٦٤٩٥	—	—	١١١٢٠٧	١٦٣٩٠٧	
نشاط الدعاية و الإعلان	رقم الأعمال	—	—	٢٩٥٦٨٨٧٥	١٦٧٨٩٢٢٨	١١٩٩٢٧٦٠	٤١٣٩٨٢	١٦٣٢٨٥	١٥١١٦١	٥٨٤٥٩	
المجموع					١٥٢٩٦٣١٤٩	٢٧٣١٤٣٠٧٦	٩٨٧٩٥٨٥	٧٧٢٩٠٤٨	١٣٠٣٧٩٨٤	١٥٠٧٧٥٩٦	
أساس التحميل					عدد الغرف المباعة	عدد الوجبات	عدد الاتصالات	عدد القطع	عدد المستفيدين	عدد المستفيدين	
					١٠٢١٤٧	٣٢٤٣٧٠	٢٧٧١١٠	٩٠٣٦٠	٣٧٣٣٠	٤٧٤٠	
					١٤٩٧.٥	٨٤٢.١	٣٥.٦٥	٨٥.٥	٣٤٩.٣	٣١٨٠.٩	

المصدر: من إعداد الباحث.

أما فيما يتعلق بالموازنة على أساس النشاط ABB و ما تتطلبه من معلومات تفصيلية عن الأنشطة و مسبباتها، و بالنظر لعدم توافر بعض البيانات سواء منها ما يتعلق بالموارد الفندقية و نسب استهلاكها، أو ما يتعلق بمسببات الأنشطة (عدد الغرف المباعة المتوقعة، عدد النزلاء المتوقعين، عدد طلبات الصيانة المتوقعة ..... الخ). لذا سيعمد الباحث إلى اعتماد جداول قياس تكلفة المنتج و الخدمة الفندقية التي سبق التعرض لها كأساس لإعداد المعدلات التقديرية للتكاليف و اللازمة لإعداد مصفوفة الموازنة على أساس الأنشطة ABB، و ذلك من خلال نسبة مخرجات النشاط المحدد على عناصر التكاليف التي يستهلكها كما يلي:

مركز نشاط المكاتب الأمامية:

متطلبات النزيل الواحد من تكلفة الأجور و ما في حكمها= ٢٩٥١٩٢٢ / ١٣٩٤٧٧= ٢١.١٦ ل.س / نزيل

متطلبات النزيل الواحد من تكلفة من تكلفة الهاتف و التلكس: = ٣٠٠٠٦٤ / ١٣٩٤٧٧= ٢.١٥ ل.س/ نزيل

متطلبات النزيل الواحد من تكلفة اللوازم المكتبية = ١٠٠٨٩٩ / ١٣٩٤٧٧ = ٠.٧٢ ل.س/ نزيل

متطلبات النزيل الواحد من تكلفة التزيينات = ٢١٩٩٥١ / ١٣٩٤٧٧= ١.٥٨ ل.س/ نزيل

متطلبات النزيل الواحد من تكلفة الغسيل و الكي = ٢٥٥٣٩٢ / ١٣٩٤٧٧ = ١.٨٣ ل.س/ نزيل

متطلبات النزيل الواحد من التكاليف المتنوعة = ٤٩٨٢ / ١٣٩٤٧٧ = ٠.٠٤ ل.س/ نزيل

مركز نشاط الغرف:

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من تكلفة الأجور و ما في حكمها = ٨١١٧٧٨٧ / ١٠٢١٤٧ = ٧٩.٤٧ ل.س/ غرفة

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من تكلفة تجديد البياضات و الزجاجيات= ٦٠٣٢٨٠ / ١٠٢١٤٧= ٥.٩ ل.س/ غرفة

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من تكلفة الهدايا = ٣٣٠٤٩٩١ / ١٠٢١٤٧= ٣٢.٣٦ ل.س/ غرفة

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من تكلفة لوازم الزبائن = ٣٤٩١٢٠٢ / ١٠٢١٤٧ = ٣٤.١٨ ل.س/ غرفة

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من تكلفة الغسيل و الكي = ٧٠٠٩٦٩ / ١٠٢١٤٧= ٦.٨٦ ل.س/ غرفة

متطلبات الغرفة المشغولة الواحدة من التكاليف المتنوعة = ١٢٤٥٥ / ١٠٢١٤٧ = ٠.١٢ ل.س/ غرفة

و هكذا بالتتابع على بقية مراكز الأنشطة الفندقية الأخرى، و في هذا المجال تجدر الإشارة إلى كل من موازنة الطاقة و موازنة مراكز الأنشطة الإدارية و العمومية و التي ترتبط بمعلومات فنية عن حجم التشغيل المتوقع للأنشطة المختلفة، و تقديرات الإدارة للديون المشكوك في تحصيلها و العمولات المتوقعة للمصارف و غيرها من التقديرات الأخرى. حيث سيعمد الباحث إلى تقديرها كأرقام إجمالية سنوية بناءً على المعدل التقديري لمجموعات التكاليف الخاصة بها، مع توزيع التكاليف المتعلقة بالطاقة فيما بين الأنشطة المختلفة وفقاً للمساحة التقديرية التي يشغلها كل نشاط مرجحاً بعدد ساعات التشغيل فيه.

و انطلاقاً من معدلات استهلاك الموارد يمكن إعداد مصفوفة الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة و ذلك كما يلي: انظر الملحق رقم (٣)

و فيما يلي الجدول رقم / ١٧/ مصفوفة الموازنة على أساس الأنشطة.

	مركز نشاط المكاتب الأمامية	مركز نشاط الإقامة و خدمة النزلاء	مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	مركز نشاط المطاعم و الصالات	مركز نشاط خدمة الغرف	مركز نشاط المناسبات و الحفلات	مركز نشاط المطبخ	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات
الأجور و ما في حكمها	٢١.١٦	٧٩.٤٧	٨٠.٧٣	٠.٠٠٩	١١٧.٣	١٧٢.٨	٣٣١	٣١.٧	٠.٠٤٣
لوازم تنظيف									
عقود نظافة									
مصروفات تعقيم									
عمولات و كالات سفر				٠.٠٢١					
ترفيه و موسيقى					٧٥.٧				
لوازم ورقية								١٨.٦	
تكلفة الطعام و الشراب								٢٥٤.٦	
محروقات								١.٦	
أعباء حفلات							٦.٤		
مصروفات دعاية و إعلان									
مهمات و مواد مباشرة									
تكلفة الاتصالات									
تكاليف صيانة و إصلاح									
مقابل الدعاية العالمية									
مهمات حاسب آلي									
تجديد بياضات و زجاجيات		٥.٩	٤٠.٢٤		١٤.٣	١٩	٣٥.١	٤	
هدايا		٣٢.٣٦	١١٦.٥						
مصروفات سفر و انتقالات				٠.٠٠١					٠.٠٠٠٦
هاتف و تلكس	٢.١٥			٠.٠٠٠٠٦					
لوازم مكتبية	٠.٧٢		١.٧	٠.٠٠٠٥			٤.٧		٠.٠٠١
لوازم زبائن		٣٤.١٨	٢٨.٣		٥	٥.٩	٣٠		
تزيينات	١.٥٨		١١.٢		٠.٨		٦.٧		
مصروفات غسيل و كي	١.٨٣	٦.٨٦	٦.٩٥		٣	٤.٤	٤.٦	٠.٨	
دعوات و ضيافة									
تكاليف طاقة	١٢١١٣٠٠	١٢٤٦٩٢٧٤		٣٥٦٢٦٥	٥٩٥٦٧٥٠		٧٢٦٧٨١	١٤٨٩١٨٨	٣٢٠٦٣٨
متنوعة	٠.٠٤	٠.١٢	٠.١٢	٠.٠٠٠٠١	٦.٣	٩.٣	١٧.٩	١.٧	٠.٠٠٢
أعباء تبديل و تجديد المفروشات التجهيزات				٠.٠٦					٠.٠٦

	مركز نشاط الغسيل و الكي	مركز نشاط الاتصالات	مركز نشاط الخدمات الترفيهية	مركز نشاط رجال الأعمال	مركز نشاط إدارة و رقابة أقسام التشغيل الأخرى	نشاط الاستقبال	نشاط التدبير الفندقي	نشاط الدعاية و الإعلان	نشاط الصيانة و الإصلاح
الأجور و ما في حكمها	٩.٠٥	١.٩	٦٧.٨	١٢٣.٩	٠.٠٣	١٨.٦	١٠٣٤.١٩	٠.٠٠٧	٩٧٦٥.٦
لوازم تنظيف							٦٨٦.٤		
عقود نظافة							٥٦.٠٥		
مصروفات تعقيم							٤٧.٦٥		
عمولات و كالات سفر									
ترفيه و موسيقى									
لوازم ورقية									
تكلفة الطعام و الشراب									
محروقات									
أعباء حفلات									
مصروفات دعاية و إعلان								٠.٠٠٨	
مهمات و مواد مباشرة	٤٠.٩								
تكلفة الاتصالات		٢٥.٧							
تكاليف صيانة و إصلاح									١٢٥٩٤.٤
مقابل الدعاية العالمية								٠.٠١	
مهمات حاسب آلي		٠.٠٥							
تجديد بياضات و زجاجيات				١٦٧.٩					
هدايا								٠.٠٠٠٠٦	
مصروفات سفر و انتقالات				٢.٢				٠.٠٠١	
هاتف و تلكس								٠.٠٠٠٤	
لوازم مكتبية				٥.٥	٠.٠٠٩			٠.٠٠٠١	٢٧٢.٨
لوازم زبائن				٤٧٢.٨					
تزيينات						١.٥			
مصروفات غسيل و كي	٠.٦	٠.٠٧	٢.٨	٣.٢		١.٦	٨٩.١٦		
دعوات و ضيافة								٠.٠٠٢	
تكاليف طاقة	٩٢٦٢٨٩	٣٥٦٢٦٥	١٦٩٥٨٢١	٣٥٩٨٢٧٦	٢٦٧١٩٩	١٠٦٨٧٩٥		٣٥٦٢٦٥	٦٧٦٩.٣
متنوعة	٢.٢٥	٠.٦	٢٩.٧	٨.٤	٠.٠٠٧٥	٠.٠٣	١.٥٥	٠.٠٠٠٠٧	٧٢٩.١
أعباء تبديل و تجديد المفروشات التجهيزات					٠.٠٦				

المصدر: من إعداد الباحث

و أخيراً و من خلال المعدل التقديري لرواتب و أجور الإدارة و البالغ (١.١٧)، و المعـــدل التقديري للأعباء الإدارية و العمومية و البالغ (١.٤٧)، يمكن إعداد موازنة مراكز الأنشطة الإدارية و العمومية كما يلي:

<u>الأنشطة الإدارية:</u>

الأجور و ما في حكمها المتوقعة = ١٩٨٦٤٠٦٥ * ١.١٧ = ٢٣٢٤٠٩٥٦ ل.س

الأعباء الإدارية و العمومية المتوقعة = ١٢٤٠٥٨٠٧ * ١.٤٧ = ١٨٢٣٦٥٣٦ ل.س

تكلفة الطاقة المتوقعة = ٣٢٧٢٢٩٣٧ * ٠.٠١٧٩٦٤٠٧ = ٥٨٧٨٣٧ ل.س

أنشطة إدارة الأفراد:

الأجور و ما في حكمها المتوقعة = ٧٩٤٥٦٢٦ * ١.١٧ = ٩٢٩٦٣٨٢ ل.س

الأعباء الإدارية و العمومية المتوقعة = ٤٠٢٩٦٦٠ * ١.٤٧ = ٥٩٢٣٦٠٠ ل.س

تكلفة الطاقة المتوقعة = ٣٢٧٢٢٩٣٧ * ٠.٠٠٨١٦٥٤٨ = ٢٦٧١٩٩ ل.س

<u>الأنشطة المالية:</u>

الأجور و ما في حكمها المتوقعة = ١٣٢٤٢٧١٠ * ١.١٧ = ١٥٤٩٣٩٧١ ل.س

الأعباء الإدارية و العمومية المتوقعة = ٨٥٦٦٠٧٣ * ١.٤٧ = ١٢٥٩٢١٢٧ ل.س

تكلفة الطاقة المتوقعة = ٣٢٧٢٢٩٣٧ * ٠.٠١١٩٧٦٠٤ = ٣٩١٨٩٢ ل.س

انطلاقاً من العرض السابق، تؤكد الدراسة على مجموعة من النقاط الأساسية التالية:

١) أهمية المعلومات المتولدة عن نظام ABC في تجاوز عيوب النظام التقليدي فيما يتعلق بتخصيص التكاليف غير المباشرة، بما يتلاءم مع درجة تعقيد و تداخل عمليات و أنشطة الخدمات الفندقية.

فبدلاً من الاقتصار على قياس التكاليف المباشرة على الأقسام الفنية المقابلة للخدمات المقدمة، و اعتبار باقي التكاليف – و البالغة (٢٢٦٧٧٧٩١٤) ل.س و التي تشكل ما نسبته (٤٢)% – عبئاً على الإيرادات تظهر في قائمة الدخل دون توزيع. يقوم الإطار المقترح لنظام ABC بتحليل تفصيلي لكل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الفندقية إنتاجية كانت أم فنية أم إدارية لازمة لإتمام عملية الإنتاج، و في مرحلة لاحقة يقوم بتجميع الأنشطة المتجانسة معاً في " مراكز أنشطة ". حيث يتم ربط جميع التكاليف الفندقية بما فيها التكاليف غير المباشرة كتكاليف الطاقة و أعباء تبديل و تجديد المفروشات و التجهيزات بهذه المراكز بناءً على العلاقة السببية فيما بين الموارد الفندقية و مركز النشاط المحدد، تمهيداً لتخصيص تكلفتها على الخدمات الفندقية باستخدام العديد من مسببات التكلفة المستقلة لكل مركز نشاط في ضوء مقياس النشاط أو الأنشطة المحددة، و التي في معظمها مقاييس غير مالية تعتمد مقاييس عينية مثل عدد مهمات التدبير الفندقي، عدد الزوار، عدد أوامر الصيانة ...الخ. الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى توفير المعلومات اللازمة لتحسين و رفع كفاية آلية تخصيص التكاليف مقارنة مع تلك المرتبطة بالنظام التقليدي، و تخفيض نسبة التكاليف غير الموزعة و التي تقتصر على التكاليف الإدارية و العمومية و البالغة (٦٦٨٨٤٤١٦) ل.س، أي ما نسبته (١٢,٣٨) % من إجمالي التكاليف.

٢) يؤكد البحث على الدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه نظام ABC في تقديم أرقام تكاليفية على درجة كبيرة من الدقة و المصداقية، و بالتالي زيادة فعالية مخرجات محاسبة التكاليف بحيث تعبر عن التكلفة الحقيقية للخدمات الفندقية المقدمة.

و ذلك من خلال دور الإطار المقترح لنظام ABC في:

☒ توفير فهم أعمق لهيكل / بنية تكاليف الخدمات الفندقية، و توفير بيانات أفضل لعملية اتخاذ القرارات. و ذلك من خلال التعبير عن تفاصيل كل نشاط على حدة، و قياس تكلفة تقديم الخدمة فيه (نشاط المكاتب الأمامية، نشاط الإقامة و خدمة النزلاء، نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء، نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف، نشاط المطاعم و الصالات، نشاط خدمة الغرف، نشاط الحفلات و المناسبات، نشاط المطبخ، نشاط إدارة و مراقبة قسم الأطعمة و المشروبات، نشاط الغسيل و الكي، نشاط الاتصالات، نشاط الخدمات الترفيهية، نشاط رجال

الأعمال، نشاط إدارة و مراقبة أقسام التشغيل الأخرى، نشاط الاستقبال، نشاط التدبير الفندقي)، و التي تم تجميعها في ظل نظام التكاليف المتبع في الفندق موضع الدراسة في حسابات تعبر عن تكاليف قسم الغرف، قسم الأطعمة و المشروبات و أقسام التشغيل الأخرى.

- ☒ توضيح طريقة استنفاد الموارد الفندقية، من خلال تحديد مسببات التكلفة التي ساعدت على تتبع استهلاك الموارد إلى الناتج النهائي. حيث تنوعت هذه المسببات و تعددت بتعدد الموارد فمنها ما ارتبط بحجم الخدمات المقدمة كتكلفة كل من تجديد البياضات و الزجاجيات، الهاتف و التلكس، لوازم الزبائن ، التزيينات .... الخ. في حين ارتبط بعضها الآخر بمسببات أخرى كعدد أذونات السفر، عدد العاملين، المساحة التقريبية و غيرها. الأمر الذي ساعد على تركيز عملية القياس على مصدر حدوث التكاليف، و بالتالي التعرف على مكونات عناصر التكاليف و كيف تتحرك و بأي العوامل تتأثر. و إفساح المجال لاستخدام المقاييس المالية و غير المالية لتخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات الفندقية. و بما يساعد الإدارة الفندقية على إحكام رقابتها على تكاليف الخدمات المقدمة (تكاليف الأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج و مستوى الدفعة)، و كذلك كمية الموارد المستخدمة على مستوى المنتج الفندقي
- ☒ تحليل طبيعة كل نشاط و تبويبه إلى إحدى المستويات الأربعة (مستوى الخدمة، مستوى دفعة الخدمات، مستوى المنتج الفندقي، مستوى المؤسسة الفندقية ككل)، مبرزاً الاختلاف حول طبيعة كل من نشاط الاستقبال و نشاط التدبير الفندقي و البالغة (٢٢٢٩٥٢٦١) ل.س، التي تم إدراجها في ظل النظام المتبع في المؤسسة موضع الدراسة ضمن تكاليف قسم الغرف، على الرغم من استفادة الأنشطة الأخرى منها. في حين تم اعتبار هذه التكاليف في ظل الإطار المقترح لتطبيق نظام ABC ضمن تكاليف الأنشطة على مستوى المنتج الفندقي، و التي تتطلب توزيعها على الأنشطة المستفيدة.
- ☒ قياس التكاليف الفندقية غير المباشرة كجزء من تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة، بحيث تشمل تكاليف الخدمات الفندقية في ظل الإطار المقترح لنظام ABC على التكاليف المباشرة بالإضافة إلى حصة عادلة من التكاليف غير المباشرة. الأمر الذي يساعد على وضع أسعار البيع لتوليد المستويات المطلوبة من الربحية.

٣) أكد البحث على أهمية الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة ABB في تطوير النموذج التقليدي للموازنة، من خلال تركيزها على تكامل المقاييس المالية و غير المالية و التي تعد مؤشرات للجهد المبذول في مناطق التشغيل المختلفة. فانطلاقاً من المعادلة الأساسية لتكلفة أي نشاط في ظل النموذج ABB المقترح:

تكلفة النشاط = تكاليف الطاقة + (مسبب تكلفة كل عنصر تكلفة وفقاً لمصفوفة الموازنة)× مستوى مسبب النشاط

يلاحظ على سبيل المثال أنه يمكن رقابة تكاليف نشاط الإقامة و خدمة النزلاء على مستويات متعددة في ظل ABB. **سواء منها ما يرتبط بالتكلفة،** و ذلك من خلال رقابة مسبب تكلفة النشاط (عدد الغرف المشغولة) و التي يمكن النظر إليها كمؤشر للمدخلات من الموارد الفندقية. **أم من حيث معدل مسببات تكلفة الموارد** (الأجور و ما في حكمها، الهاتف و التلكس، اللوازم المكتبية، التزيينات، مصروفات الغسيل و الكي و المصروفات المتنوعة) كمؤشر للكفاءة التشغيلية، و التي تغير نقطة الرقابة من المخرجات إلى العمليات التشغيلية. الأمر الذي يضيف بعداً جديداً في عملية الرقابة يسهم في رقابة تكاليف الأنشطة و رفع كفاءتها.

النتائج و التوصيات

النتائج

يمكن بلورة أهم نتائج البحث فيما يلي:

١) أوضح البحث أن المؤسسات الفندقية كغيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى ليست بمنأى عن التطورات المستجدة في البيئة الاقتصادية الحديثة، و تأثيراتها على مفاهيم و أسس نظم التكاليف التقليدية المطبقة فيها. مؤكداً أهمية تطوير نظم التكاليف لتتناسب مع هذه البيئة المستجدة من خلال:

- ☒ تطوير عمليات تخصيص التكاليف غير المباشرة بالتحديد المباشر لها وفق العمليات و الخدمات المقدمة، في ظل زيادة نسبتها و تغير هيكلها و سلوكها.
- ☒ تطوير أدوات جديدة لتحفيز و دفع الإدارة قدماً لتنفيذ الخطط الموضوعة و تحسين الأداء، من خلال توفير مجموعة من الأسس و المؤشرات الرقابية المالية و غير المالية، و خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.

٢) يؤكد البحث أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الفندقية كنظام تحليلي لمحاسبة التكاليف، يتم من خلاله تتبع التكاليف الفندقية و تخصيصها مباشرة لأهداف التكلفة من منتجات، وعمليات، وخدمات. حيث يساعد التتبع الدقيق لاستهلاك الموارد إلى الناتج النهائي على وضوح الرؤيا حول مقدار استنفاذ التكاليف، و بالتالي المساعدة على فهم تعقيد عمليات تقديم هذه الخدمات، و تركيز الجهود في سبيل ترشيد استهلاك الموارد المتاحة.

٣) أكد البحث أهمية دور نظام ABC في تطوير أركان و مقومات دورة تحميل التكاليف في المؤسسات الفندقية، من خلال تركيزه على العلاقة السببية المباشرة بين النشاط و المنتج أو الخدمة. الأمر الذي يساعد على حل مشكلة قياس و تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه المؤسسات، سواء من حيث زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للخدمة، أم من خلال دوره في اختيار الأساس الملائم لتحميل هذه التكاليف على الخدمات المقدمة، بما يضمن تقديم تكاليف أكثر دقة.

٤) أكد البحث أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عند تكامله مع نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB و التي تمكن الإدارة من إحكام الرقابة على عناصر التكاليف الفندقية و المساعدة في وضع موازنة تخطيطية لموارد المؤسسة الفندقية

على أساس الأنشطة الفندقية، من خلال نقل الاهتمام عند تخطيط التكلفة و رقابتها من تكلفة العنصر المحدد إلى المسبب المتحكم في مقدار هذه التكلفة.

٥) توصلت الدراسة إلى تصميم مقترح لقياس تكلفة الخدمات الفندقية و الرقابة عليها، يرتكز إلى ضرورة التكامل بين نظام ABC و ABB بالاعتماد على أسس علمية و عملية تمثل مقومات قياس التكاليف و الرقابة عليها على أساس الأنشطة. و بما يساعد على تزويد الإدارة بالمعلومات التي تسهم في العديد من عمليات صنع القرار في المؤسسة الفندقية.

٦) استطاع النموذج المقترح لنظام ABC في المؤسسات الفندقية بمراحله المختلفة تحقيق الأبعاد الأساسية لعملية القياس الدقيق و الموضوعي للتكلفة، و لاسيما فيما يتعلق بقياس تكاليف الطاقة و التكاليف المشتركة على مستوى المنتج الفندقي في ظل تنوع و تداخل و تبادل الخدمات التي تعد ضرورية لتقديم المنتج الفندقي، و ذلك من خلال مرحلتين: يتم في **الأولى** توزيع تكاليف الموارد على مجمعات التكاليف ضمن مراكز الأنشطة، في حين يتم في **الثانية** تخصيص تكاليف مراكز الأنشطة إلى المخرجات النهائية على أساس مقدار استهلاك منتجات أو خدمات المؤسسة الفندقية من الأنشطة المختلفة، و ذلك من خلال ربط التكلفة بالعديد من مسببات التكلفة التي تؤثر فيها.

٧) طور النموذج المقترح عملية إعداد الموازنات التخطيطية في المؤسسات الفندقية، و خاصة لجهة المعلومات التي تنتجها، و ذلك بتحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة و التي ستخصص لنشاط معين عند إعداد الموازنة إلى تكاليف متغيرة تتأثر بمجموعة من المقاييس المحددة على مستوى كل نشاط، و التي تعد مؤشرات للجهد المبذول في مناطق التشغيل المختلفة.

التوصيات

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

١) ضرورة تطوير أساليب و أدوات محاسبة التكاليف في الفندق موضع الدراسة بما يتماشى مع التغيرات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية الحديثة، من خلال التحول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لما له من مزايا و فوائد، سواء فيما يتعلق بالقياس الدقيق لتكاليف المنتج الفندقي، و إحكام الرقابة على عناصر التكاليف الفندقية. أم فيما يتعلق بالآثار الأخرى المرافقة للنظام و المرتبطة بتخفيض التكاليف و دعم عملية اتخاذ القرارات.

٢) العمل على توفير الظروف الملائمة لتطبيق نظام ABC في الفندق موضع الدراسة، من خلال قيام الإدارة بإجراء التغييرات اللازمة التنظيمية و الإدارية و المفاهيمية في إطار المبادئ و الأسس العلمية التي يقوم عليها نظام ABC. إضافة إلى قيامها بتدريب فرق عمل متخصصة من المحاسبين و الفنيين قادرة على تصميم و تطبيق هذا النظام بكفاءة و فعالية.

٣) العمل على تطوير إطار متكامل للرقابة و تقييم الأداء في الفندق موضع الدراسة، من خلال الاستفادة من المزايا التي يحققها نظام الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة كأحد أهم أدوات الرقابة التشغيلية على الوظائف الفندقية، و الذي يشتمل الناتج المتوقع و كافة الموارد اللازمة لكل نشاط وظيفي.

٤) قدم الباحث إطاراً مقترحاً لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الفندقية، و ذلك انطلاقاً من مبدأ الأهمية النسبية و حجم البيانات و المعلومات التي تم الحصول عليها، إضافة إلى رؤية الباحث لما يجب أن يكون عليه النظام في هذه المؤسسات. و هنا تبرز الحاجة إلى دراسات إضافية تتعلق بالأنشطة الفرعية التي يشتمل عليها النشاط الرئيسي المحدد و مسببات التكلفة المرتبطة بها، و ذلك بهدف تقديم إطار عمل شامل لتطبيقات نظام ABC في المؤسسات الفندقية في القياس و الرقابة و اتخاذ القرارات و غيرها.

مراجع البحث

أولا: المراجع العربية

أ – <u>الكتب</u>.

١) الحمدان، سهيل،" **الإدارة الحديثة للمؤسسات السياحية و الفندقية** " الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠١.

٢) الرزق، صالح عبد الله _ خليل، عطا الله وراد، " **محاسبة التكاليف الفعلية** "، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، ١٩٩٩.

٣) السامرائي، عدنان هاشم، " **محاسبة التكاليف** "، الجزء الأول المبادئ الأساسية، بدون ناشر، طرابلس، ليبيا، ١٩٩٢.

٤) القباني، ثناء علي،" **محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية و الفندقية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢.

٥) باسيلي، مكرم عبد المسيح،" **محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة** "، الجزء الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، ٢٠٠٢.

٦) بلبع، محمد توفيق، " **محاسبة التكاليف** "، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، ١٩٩٨.

٧) توفيق، ماهر عبد العزيز، " **مبادئ إدارة الفنادق** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٦.

٨) توفيق، ماهر عبد العزيز " **صناعة السياحة** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٧.

٩) توفيق، ماهر عبد العزيز " **علم إدارة الفنادق** "، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.

١٠) جعفر، عبد الإله نعمة،" **محاسبة التكاليف في البنوك التجارية** "، دار الشروق، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.

١١) حلوة حنان، رضوان،" **محاسبة المؤسسات الفندقية: محاسبة الفنادق- محاسبة المطاعم . التحليل المالي و الإحصائي** "، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن،٢٠٠١.

١٢) حمزة، محمود أحمد _ عبد القادر، زينب عبد الرحمن " **الإشراف الداخلي في صناعة الفنادق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.

١٣) راضي، محمد سامي، " **المحاسبة في صناعة الفنادق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.

١٤) زكي، حسن_ حمادة، رشا _ العدي، إبراهيم،" **المحاسبة المتقدمة (٢)** "، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٧.

١٥) عطية، أحمد صلاح. " **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.

١٦) عطية، هاشم أحمد _ محمد، محمد محمود عبد ربه، " **النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشات الخدمية (الفنادق)** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠.

١٧) علام، محمد نبيل،" **محاسبة المؤسسات الفندقية** "، دار المريخ للنشر،الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩١.

١٨) عماره، مجدي و آخرون،"**دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية**"، الطبعة الأولى، جامعة الجبل الغربي، ليبيا،١٩٩٢.

١٩) عيد، صلاح بسيوني _ عبد الله، عبد المنعم فليح،" **المحاسبة الإدارية** "، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦.

٢٠) لطفي، أمين السيد أحمد، " **المحاسبة و التحليل المالي في الفنادق** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.

٢١) مابرلي، جولي _ ترجمة احمد زامل، " **تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية**"، معهد الإدارة العامة، الرياض، ٢٠٠٤.

٢٢) منشورات المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، " **أساسيات الفندقة** "، إعداد الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، موقع أنترنت.

٢٣) محمد، محمد الفيومي،" **أصول محاسبة التكاليف** "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٩.

٢٤) مرعي، عبد الحي ، " **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة** "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٣.

٢٥) نور، أحمد، " **محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية** "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٠.

ب- الدوريات.

١) إبراهيم، فؤاد خليل،" **تقييم محاسبة تكلفة النشاط باعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع و رقابة التكاليف غير المباشرة** "، مجلة التكاليف، العدد (٢)، ١٩٩٣.

٢) الجبالي، محمد مصطفى،" **دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجياً** "، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة(١٣)، العدد(٢)، ١٩٩٣.

٣) الدليمي، خليل، " **نظام التكاليف المبني على الأنشطة و إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية** "، أبحاث اليرموك، ٢٠٠٥.

٤) السيدية، محمد علي_ محمود، هاني جبر _ داؤود، سها سليمان،" **أهمية نظام محاسبة التكاليف في الفنادق: بالتطبيق على فندق الموصل الدولي**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (٥٤)، العدد(٢٠)، ١٩٩٨.

٥) الفضل، مؤيد،" **أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة: دراسة تجريبية**"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد(٢٥)، العدد(٢)، ١٩٩٨.

٦) القاضي، محمد بهاء الدين بديع، " **أثر البيئة الصناعة الحديثة و بيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية و دورها في خدمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية** "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، العدد (٢)، ١٩٩٧.

٧) السيد، عماد سيد قطب، " **إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة و منشور الأداء** "، المجلة العملية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠٣.

٨) الملحم ، عدنان بن عبد الله، " **نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة تحليلية و تطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية** "، البحوث المحاسبية، المجلد(٦)، العدد (٢)، ٢٠٠٢.

٩) حسين، أحمد حسين علي،" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات** "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد (١٨)، العدد (١)، ١٩٩٤.

١٠) حلس، سالم،" **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات** "، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد (١٥)، العدد (١)، ٢٠٠٧.

١١) درغام، ماهر موسى" **مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية** "، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد (١٥)، العدد (٢)، ٢٠٠٧.

١٢) زغلول، جودت عبد الرؤوف محمد،" **نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة و فعالية نظام التكلفة/الإدارة على أساس النشاط** "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد(٢)، ٢٠٠٣.

١٣) ضو، سعيد يحيى،" **مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحميل تكلفة إدارة المشتريات على وحدات التكلفة – مدخل مقترح**"، مجلة التكاليف، العدد(٣٢)، ١٩٩٧.

١٤) عبد الله، عبد المنعم فليح،" **محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة** "، مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد(٩)، ١٩٩٤.

١٥) عيد، أحمد " **نحو إطار متطور للتكاليف المعيارية** "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد(١٨) ، العدد(١)، ١٩٩٤.

١٦) عيد، صلاح بسيوني" **مسببات التكلفة لزيادة فاعلية نظم التكاليف** "، مجلة التكاليف، ١٩٩٨.

١٧) عيسى، حسين محمد، " **دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة**"، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧.

١٨) فايد، عادل طه، " **تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط و دراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق و رقابة الجودة في الوحدات الاقتصادية** "، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، ١٩٩٧.

١٩) فخر، نواف،" **التنظيم المعياري للوحدات الإنتاجية الصناعية** "، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية، اللاذقية، ١٩٩٨.

٢٠) قاسم، عبد الرزاق محمد،" **استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية** "، مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٦)، العدد(٢)، ٢٠٠٠.

٢١) لوندري، فهيم صالح " **أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة مقارنة لتطبيقاته في الدول المتقدمة**"، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق(٢)، للعدد(٢)، ١٩٩٨.

٢٢) معراج، هواري _ جردات ، محمد سليمان،" **السياحة و أثرها في التنمية الاقتصادية العالمية: حالة الاقتصاد الجزائري** "، مجلة الباحث، العدد الأول، ٢٠٠٤.

٢٣) منصور، محمد محمد،" **دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة** "، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد(٢)، السنة الرابعة، ٢٠٠٠.

٢٤) محمد، نصر عبد الكريم _ الكخن، رشيد فائق،" **مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية و ميدانية** "، الإدارة العامة، المجلد (٣٦)، العدد(٤)، ١٩٩٧.

٢٥) يوسف، أحمد محمود " **القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف : محاكاة تجريبية**"، المجلة العلمية لكلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة القاهرة، العدد(٩)، ١٩٩٨.

٢٦) يوسف، محمد محمود، " **نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة و دقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد(٣٢)، العدد(١)، ١٩٩٥.

ت- رسائل علمية .

١) المر، نيرمين على،" **استخدام مدخل تكلفة النشاط في تطوير دور محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية المتقدمة تكنولوجياً** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٩٦.

٢) تاتفي، احمد محمد " **نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية الواقع و آفاق التطوير وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ٢٠٠٥.

٣) سودة، محمد زكريا، " **رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف في المنشات الفندقية باستخدام نظام تكاليف الأنشطة: دراسة تطبيقية** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ٢٠٠٩.

٤) شعوبي، محمود فوزي، " **السياحة و الفندقة في الجزائر – دراسة قياسية ١٩٧٤-٢٠٠٢** "، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٧.

٥) صبره، مراد السيد،" **استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي: دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥.

٦) عابورة، أشرف جمال،" **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، ٢٠٠٥.

٧) فرحات، منى خالد،" **نظـــام التكلفـــة علـــى أســـاس الأنشـــطة (ABC) دراســـة تطبيقيـــة في إحدى الوحدات الاقتصادية في سوريا** "، رسالة دكتوراه غير منشـــورة، كليـــة الاقتصـــاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٤.

٨) فهمي، علي محمود محمد،" **ترشيد قرارات التخطيط و قياس الأداء باستخدام مدخل محاســـبة تكلفة النشاط** "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٦.

٩) محمود، عبد الحميد العيسوي،" **نماذج تحليل انحرافات التكـــاليف باســـتخدام نظـــام التكـــاليف على أساس النشاط** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا،٢٠٠٥.

١٠) مصطفى، أحمد محمود حنفي " **استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط فـــي البنـــوك التجارية** "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٢٠٠١.

ث – <u>أخرى</u>.

١) النسور، جاسر عبد الرزاق _ أبو فارة، يوسف " **ركائز صياغة إستراتيجية تسويق الخـــدمات الفندقية** "، المؤتمر العلمي الرابع (الريادة و الإبـــداع)، كليـــة العلـــوم الإداريـــة و الماليـــة، جامعة فلادليفيا، الأردن، ٢٠٠٥.

٢) المجموعة الإحصائية، المكتب المركزي للإحصاء، دمشق، ٢٠٠٨.

٣) غنام ، غريب جبر " **نظام التكاليف كمدخل معاصر** "، ندوة حول نظام التكاليف علـــى أســـاس الأنشطة في غرفة تجارة دمشق، ٢٠٠٧.

٤) معجم مفاهيم التنمية، موقع أنترنت، http://glossary.imamsadrfoundation.org/

ثانياً: المراجع الأجنبية.

١) Back. W and Maxwell. D and Isidore. L, "**Activity-Based Costing as A tool for process improvement evolution**", Journal of Management in Engineering, March/ April, ٢٠٠٠.

٢) Chiang. H, **" An empirical study of the Impact of Management's cost system Selection on Earnings-Per-Share: Activity-Based Costing vs.** Traditional Costing", PhD of Business Administration, Nova Southeastern University, ٢٠٠٠.

٣) Cokins .G," **Activity based costing: Optional or Required?**", AACE International Transaction, ٢٠٠٢.

٤) Cooper, R," **Cost Classification in Unit-Based and Activity Based Manufacturing cost system**", Journal of Cost Management, (USA) Fall, ١٩٩٠.

٥) Cooper. R and Regine. S," **Activity-Based Budgeting--Part ١** ", Strategic Finance, September, ٢٠٠٠.

٦) Cooper. R and Kaplan. R, " **Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage** ", Accounting Horizons, September, ١٩٩٢.

٧) Cooper. R and Kaplan. R" **Profit Priorities from Activity-Based Costing**", Harvard Business Review, May-June, ١٩٩١.

٨) Granof. M, and Platt. D and Vaysman. I," **Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively**", Grant Report, College of Business Administration, University of Texas at Austin , January ٢٠٠٠.

٩) Innes .J and Mitchell .F, " **The Application of Activity-based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions** ", The Service Industries Journal, Vol.١٧, No.l , (January ١٩٩٧).

١٠) Kaplan. R, "**Flexible Budgeting in an Activity- Based Costing Framework**", Accounting Horizons, Vol. (٨), No.(٢), June ١٩٩٤.

١١) Kennedy. T and Affleck-Graves. J, "**The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance**", Journal of Management Accounting Research, volume Thirteen,٢٠٠١.

١٢) khaisaeng . S , " **Cost evaluation Using Activity-Based Coating in a Manufacturing Firm** ", Master dissertation of science, Department of Industrial Engineering, University of Louisville, December, ١٩٩٨.

١٣) Mak. Y and Roush. M ' Managing Activity Costs with Flexible Budgeting and Variance Analysis" Accounting Horizons, Vol. (١٠), No.(٣),١٩٩٦.

١٤) Max. M, "**ABC Trends in the Banking Sector A Practitioner's Perspective** ", Journal of Performance Management, Volume (١٧), No.(٣),٢٠٠٤.

١٥) Moustafa. E "**An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions**", Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. (٢١), No. (١), June ٢٠٠٥.

١٦) Pohlen. T and La Londe. B, "**Implementing Activity-Based Costing (ABC) in Logistics** ", Journal of Business Logistics,. Vol.(١٥). No.(٢), ١٩٩٤.

١٧) Singh Deo. B, " **Operation Based costing Model for Measuring Productivity in production Systems**", PhD degree, Department of Mechanical & Industrial Engineering, University of Manitoba, Canada, ٢٠٠١.

١٨) Van Damme. D and Van der Zon. F," **Activity-Based Costing and Decision Support** ",The International Journal of Logistics Management, Vol (١٠), No (١), ١٩٩٩.

١٩) Zhu .J, " **Four-Stage Activity-Based Costing (ABC) System Modeling and Computer-Based Application Design**", West Virginia University,١٩٩٩.

الملحق رقم (١)

	الغرف	الأطعمة و المشروبات	الاتصالات	الغسيل و الكي	المسبح و التنس	رجال الأعمال	الصيانة و الإصلاح	الدعاية و الإعلان	الإدارية و العمومية
المساحة التقديرية	٤٣٤٠٠	٣٠٠٠٠	١٣٠٠	٢٢٠٠	٧٠٠٠	١٠٩٠٠	١٩٠٠	٢٠٠٠	٧٠٠٠
رقم الأعمال	٥٥٧٢٧٣٠٣٢	٣٩٨٠٦٧٢٤٥	١٣٧٤١٠٢٧	٥٤١٩٨١٠	٥٠١٧٣٧١	١٩٤٠٣٨٧	٠	٠	٠
عدد طلبات الصيانة	٩٤٥	٧٢٣	٢٩	٥٦	١٧٧	٢١٦		٥٧	٣٧
عدد الزوار	١٣٩٤٧٧	٩٠٧٠٤			٣٢١٦	٤٧٤٠			
عدد المهمات	٢٨٨٠	٢٠٩٠	١٣٤	١٥٤	١٥٢٠	١٣٣١	٨٤	١٤١	٢٢٩

الملحق رقم (٢)

	نشاط الصيانة و الإصلاح	نشاط الاستقبال	نشاط الدعاية والإعلان	الغرف	الأطعمة و المشروبات	الاتصالات	الغسيل و الكي	المسيح و النتس	رجال الأعمال	الإدارية و العمومية
مركز نشاط المكاتب الأمامية				*						
مركز نشاط الغرف				*						
مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء				*						
مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف				*						
مركز نشاط المطاعم و الصالات					*					
مركز نشاط خدمة الغرف					*					
مركز نشاط الحفلات و المناسبات					*					
مركز نشاط المطبخ					*					
مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات					*					
مركز نشاط الغسيل و الكي							*			
مركز نشاط الاتصالات						*				
مركز نشاط الخدمات الترفيهية								*		
مركز نشاط رجال الأعمال									*	
مركز نشاط إدارة ومراقبة أقسام التشغيل الأخرى						*	*	*	*	
نشاط استقبال النزيل				*	*			*	*	
نشاط التدبير الفندقي	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
نشاط الدعاية و الإعلان				*	*	*	*	*	*	
نشاط الصيانة و الإصلاح		*	*	*	*	*	*	*	*	*

الملحق رقم (٣)

	مركز نشاط المكاتب الأمامية	مركز نشاط الإقامة و خدمة النزلاء	مركز نشاط إعداد الغرفة لاستقبال النزلاء	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الغرف	مركز نشاط المطاعم و الصالات	مركز نشاط خدمة الغرف	مركز نشاط خدمة الحفلات و المناسبات	مركز نشاط المطبخ	مركز نشاط إدارة و مراقبة أعمال قسم الأطعمة و المشروبات
الأجور و ما في حكمها	٢٩٥١٩٢٢	٨١١٧٧٨٧	٧١٣٣٨١٢	٤٩١٩٨٧١	١٨٨٦٢٣٧٧	١٥٤٣٢٨٥٤	٢٤٥٧٨٢٤٩	١٠٢٨٨٥٦٩	١٧١٤٧٦١٦
لوازم تنظيف									
عقود نظافة									
مصروفات تعقيم									
عمولات و كالات سفر				١١٨٨١٤٤٦					
ترفيه و موسيقى					١٢١٦٣٩٢٩				
لوازم ورقية								٦٠٤٠٠٠٨	
تكلفة الطعام و الشراب								٨٢٥٩٩٣٠١	
محروقات								٥١٠١٨٠	
أعباء حفلات							٤٧٧٣٥٧		
مصروفات دعاية و إعلان									
مهمات و مواد مباشرة									
تكلفة الاتصالات									
تكاليف صيانة و إصلاح									

مقابل الدعاية العالمية									
مهمات حاسب آلي									
تجديد بياضات و زجاجيات		٦٠٣٢٨٠	٣٥٥٥٥٠٤		٢٢٩٧٦٠٠	١٦٩٤٣٢٠	٢٦٠٥٦٥٨	١٢٨٣٥٧٦	
هدايا		٣٣٠٤٩٩١	١٠٢٩٧٣٦٧						
مصروفات سفر و انتقالات				٦٣٠٥٨٤					٢٥٤٥١٥
هاتف و تلكس	٣٠٠٠٦٤			٣٥٩٤٥					
لوازم مكتبية	١٠٠٨٩٩		١٤٩٩٠٨	٢٦٢٣٣٨			٣٤٨٨٢٤		٤٦٤١٣٧
لوازم زبائن		٣٤٩١٢٠٢	٢٥٠٠٤٥٥		٨٠٢٠٣٣	٥٣٠٧٥٧	٢٢٢٩١٨٠		
تزيينات	٢١٩٩٥١		٩٨٩٧٧٨		١٢٣١٧٢		٤٩٩٢٨٨		
مصروفات غسيل و كي	٢٥٥٣٩٢	٧٠٠٩٦٩	٦١٤٠٢٧		٤٨٦١٢٥	٣٩٦٩٢٨	٣٣٨٩٥٠	٢٦٤٦١٩	
دعوات و ضيافة									
متنوعة	٤٩٨٢	١٢٤٥٥	١٠٧٩٤	٧٤٧٣	١٠١٨٨٣٥	٨٣٣٦٦٧	١٣٢٧٧٢٣	٥٥٥٥٠٢	٩٢٦٦٦٦
تكاليف طاقة	٨٠٦٧٤٨	٨٣٠٤٧٥٧		٢٣٧٢٧٩	٣٩٦٧٣٠١		٤٨٤٠٤٩	٩٩١٨٢٥	٢١٣٥٥١
أعباء تبديل و تجديد المفروشات التجهيزات				٣٣٤٣٦٣٨٢					٢٣٨٨٤٠٣٥
مقياس النشاط	عدد النزلاء	عدد الغرف المشغولة	عدد المهمات	رقم أعمال القسم	عدد الوجبات المقدمة	عدد الوجبات المقدمة	عدد الوجبات المقدمة	إجمالي عدد الوجبات	رقم أعمال القسم
	١٣٩٤٧٧	١٠٢١٤٧	٨٨٣٦٢	٥٥٧٢٧٣٠٣٢	١٦٠٧٨٠	٨٩٣٣٠	٧٤٢٦٠	٣٢٤٣٧٠	٣٩٨٠٦٧٢٤٥

	مركز نشاط الغسيل و الكي	مركز نشاط الاتصالات	مركز نشاط الخدمات الترفيهية	مركز نشاط رجال الأعمال	مركز نشاط إدارة و رقابة أقسام التشغيل الأخرى	نشاط الاستقبال	نشاط التدبير الفندقي	نشاط الدعاية و الإعلان	نشاط الصيانة و الإصلاح
الأجور و ما في حكمها	٨١٦٥٦١	٥٣٧٤٢١	٢٥٣٠٢٠٠	٥٨٧٤٠٠	٧٢٣٤٨٧	٤٤٢٧٨٨٤	٨٨٥٥٧٦٧	٧٢٣٤٤٥٦	٢١٨٧٤٩٢٣
لوازم تنظيف							٥٨٧٧٩٧٥		
عقود نظافة							٤٨٠٠٠٠		
مصروفات تعقيم							٤٠٨٠٠٥		
عمولات و كالات سفر									
ترفيه و موسيقى									
لوازم ورقية									
تكلفة الطعام و الشراب									
محروقات									
أعباء حفلات									
مصروفات دعاية و إعلان								٧٤٠٤٨٩٤	
مهمات و مواد مباشرة	٣٦٩١٥٦٢								
تكلفة الاتصالات		٧١٠٨٨٩٦							
تكاليف صيانة و إصلاح									٢٨٢١١٣٤٨
مقابل الدعاية العالمية								٩٨١٤٥٨٩	

مهمات حاسب آلي		١٥٠٠٠							
تجديد بياضات و زجاجيات				٧٩٥٨١٧					
هدايا								٥٤٦٢٨	
مصروفات سفر و انتقالات				١٠٢٠٠				١١١٦١٠٨	
هاتف و تلكس								٣٧٣٥١٨	
لوازم مكتبية				٢٥٩٤٦	٢٢٤٨٦١			١٤١٢٥٩	٦١١١٦٢
لوازم زبائن				٢٢٤٠٩٧٤					
تزيينات						٣٦٧٣١٨			
مصروفات غسيل و كي	٥٠٤٠٠	٢٠١٥٠	١٠٦٣٠٠	١٥٠٠٠		٣٨٣٠٨٨	٧٦٣٤٥٩		
دعوات و ضيافة								١٥٠١٨٥٧	
متنوعة	٢٠٣٤٣٥	١٧٨٥٢٤	١١١٠١٧٣	٣٩٨٥٧	١٩٥٩٦٢	٦٦٤٣	١٣٢٨٦	٧٣٠٧٠	١٦٣٣٢٩١
تكاليف طاقة	٦١٦٩٢٥	٢٣٧٢٧٩	١١٢٩٤٤٧	٢٣٩٦٥١٥	١٧٧٩٥٩	٧١١٨٣٦		٢٣٧٢٧٩	٤٥٠٨٢٩
أعباء تبديل و تجديد المفروشات التجهيزات					١٥٦٧١١٦				
مقياس النشاط	عدد القطع	عدد الاتصالات	عدد المستفيدين	عدد المستفيدين	رقم أعمال القسم	إجمالي رواد الفندق	عدد المهمات	رقم الأعمال	عدد طلبات الصيانة
	٩٠٢٦٠	٢٧٧١١٠	٣٧٣٣٠	٤٧٤٠	٢٦١١٨٥٩٥	٢٣٨١٣٧	٨٥٦٣	٩٨١٤٥٨٨٧٢	٢٢٤٠

organization whether by increasing the rate of direct cost within the total cost of service, or through the role it plays in selecting proper basis for allocating these costs to the services offered in a way that ensures providing more accurate costs.

While ABB system contributed to controlling hotelary cost and help to set a planning budget for the resources based on the activities on the hotel. This was accomplished by shifting focus of planning costs from the cost of particularly cost item to the cost-driver that controls the amount of this cost.

The importance of using Activity-Based costing in the Syrian Hotel organization (case study)

Prepared by

Samir Abdulla

Supervisor

Dr. Hassan Zaki

This study aimed at shedding light on the importance of adopting ABC system in developing methods and procedures of costing in hotels, in order to help these organizations in the precise and objective calculation of hotel costs, as well as controlling these costs, under the changing conditions in the economic atmosphere in general and in the hotelary sector in particular. These changes are affecting both the concept of competition to include the capability of the organization to provide high-quality services for less cost, and the characteristics of hotelary sector besides its cost structure imposed by requirements of guests' service.

The aim of this study was simulated through a case study carried out by the researcher on one of hotelary organizations in Syria, in which he proposed a framework to measure and control the costs of hotelary services, based on integrating ABC system and ABB (Activity based budgeting) . And to achieve these goals, the effect of the new economic environment in the concepts and basis of traditional costing methods was analyzed and studied to highlight the short comings of traditional systems in the process of measuring and controlling costs under the renovated conditions.

Based on the results of this empirical study, the researcher concluded the importance of integrating ABC and ABB in enhancing the efficiency of costing systems in measuring, controlling and evaluating performance. Through ABC it was possible to improve some components of the traditional cycle of assigning and allocating costs, this was achieved by focusing on the direct relation between resources and hotel activities and services, which helped solve the problem of estimating and allocating indirect costs in these

Damascus University

Faculty of Economics

Department of Accounting

The importance of using Activity-Based costing in the Syrian Hotel organization (case study)

Research presented to Get master's Degree in Accounting

Prepared by:

Samir Abdulla

Supervisor:

Prof. Dr. Hassan Zaki

Damascus: 2011