

إمكانية تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحقيق ميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة  
دراسة تطبيقية في فندق داوا / محافظة السليمانية

رؤفگار آزاد عبدالحميد<sup>1</sup>، باسمة فالح النعيمي<sup>2</sup>

<sup>1</sup>المعهد التقني، جامعة بوليتكنيك، كوية، أربيل، العراق  
<sup>2</sup>فاكلتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كوية، أربيل، العراق

Email: rozhgar.00407859@gmail.com<sup>1</sup>, [basima.falih@koyauniversity.org](mailto:basima.falih@koyauniversity.org)<sup>2</sup>

### الملخص:

يهدف هذا البحث الى التعرف على مدى إمكانية تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الصناعة الفندقية، وإبراز دورها في تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق إحدى أنواع الميزة التنافسية وهي ميزة التكلفة الأقل، ولتحقيق هذا الهدف تم تطبيق هذه التقنية في أحد فنادق الدرجة الأولى في إقليم كردستان/العراق، وهو فندق (داوا) في محافظة السليمانية، ومن خلال الحصول على بعض قوائم التكاليف والقوائم المالية للفندق عن السنة المالية 2020، فضلاً عن إجراء المقابلات مع المعنيين بالموضوع والمعايشة الميدانية، تم تطبيق تقنية (PFABC) على الفندق، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، من أبرزها: ان الفندق استخدم مورد المواد المباشرة بشكل متميز في سنة الدراسة، لأنه لا توجد أية انحرافات، بينما يوجد انحراف غير مفضل لأغلبية مورد الرواتب والأجور ومورد التكاليف غير المباشرة، نتيجة عدم الالتزام بالتكلفة والوقت المخطط لبنود التكاليف، وتبين عند حساب إنتاجية الأنشطة، أن هناك انحرافات غير مفضلة لأغلبية عناصر التكاليف للأنشطة الرئيسة والأنشطة المساعدة، أي أنه لم يكن بالإمكان استخدام موارد الفندق بشكل صحيح، بسبب الحجر الصحي الناتج عن جائحة (Covid-19)، وأخيراً فإن استخدام تقنية (PFABC) سوف يساعد الفندق في التحكم في تكاليف الخدمات الفندقية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تكاليف الإنتاج للأنشطة الرئيسة والأنشطة المساعدة، حيث تبين أن الفرق بين النظام التقليدي والتقنية المقترحة تبلغ (16,343) دينار لكل نزيل وهذا بدوره يحقق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة.

**الكلمات المفتاحية:** تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، الميزة التنافسية، ميزة التكلفة الأقل.

### بوخته:

ئامانج لهو توژیژینهوهیه بریتی یه له ناساندن و دهست نیشان کردنی ئەگەری توانای جیهه جیکردنی تهکنیکی تیچوو لهسەر بنهماى چالاکی ئەدای کارکردن (PFABC) وه تیشک خستته سەر رۆلی کهمکردنهوهی تیچوو وه بهدهست هینانی یهکی له جۆرکانی سوودی پیشبرکی که بریتی یه له سوودی کهمترین بری تیچوو، وه بۆ بهستهینانی ئەم ئامانجه تهکنیکی (PFABC) جیهه جی کراره له یهکی له هوتیله پله یهکهکانی ههیمی کوردستانی عێراق، که ههوش هوتیل (داوا) یه له پارێزگای سلیمانی، وه کۆکردنهوهی داوا زانیارمهکان له سەر بنهماى سهردانی راستهخۆی هوتیلهکهو چاوپیکهوتن لهگهڵ بهریوهبهری دارایی و ستافی ژمیریاری و شارهزایانی بابتهکه وه ههروهها بهکارهینانی لیستی تیچوو و لیستی دارایی سالی (2020)، وه به پشت بهستن به ئهنجامی شیکاری توژیژینهوهکه کهیشته کۆمهائیک دهرئهنجام دیارترینیان: سهرچاوهی ماددهی (کههسته) راستهخۆی به شیوهیهکی ریکوپینگ بهکارهیناوه لهسالی (2020) چونکه هیچ لادانیکى تیدا نی یه، بهلام لادانی نالبار ههیه له زۆریه زۆری سهرچاوهی مووچهو کرێ و ههروهها سهرچاوهی تیچوو ناراستهخۆ له ئهنجامی پابهند نهوونی تیچوو و کاتی پلان دارێژراو بۆ زۆریه توخمهکانی (بنود) تیچوو، وه له کاتی ئەژمارکردنی بهرهمه چالاکی یهکان بۆ مان دهرکهوت لادانی نالبار ههیه بۆ زۆریه توخمهکانی تیچوو چالاکی یه سهرهکی و یارمهتیدهرهکان و اتا نهواترا سهرچاوهی هوتیلهکه به شیوهیهکی دروست بهکاربهینری به هۆی ئەو کهمنتینهی له ئهنجامی پهای کۆرۆنا (Covid-19) پهیدا بوو، وه له کۆتاییدا تهکنیکی (PFABC) یارمهتی هوتیل دهوات بۆ کۆنترۆل کردنی تیچوو خزمهتگوزاریهکانی هوتیل ئەمەش به تییینی کردن له رێگای تیچوو بهرهمه چالاکی سهرهکی و چالاکی یارمهتیدهرهکان که دهرهکهویت جیاوازی نیوان سیستمی کۆن (تقلیدی) و تهکنیکی پیشنیارکراو بۆ ههس میوانیک بری (16,343) دیناره له بهرامبهردا دهینته بهدهست هینانی سوودی کبیرکی به کهمترین بری تیچوو .

**کلیهوشه:** تهکنیکی تیچوو لهسەر بنهماى چالاکی ئەدای کارکردن، سوودی کبیرکی، سوودی کهمترین بری تیچوو.

**Abstract:**

This research aims to identify the possibility of applying of performance focused activity-based costing (PFABC) in the hotel industry, and to highlight its role in reducing costs and then achieving the competitive advantage through the lowest cost advantage. To achieve this goal, PFABC approach has been applied in Dawa Hotel, a first-class hotel in Kurdistan Region/ Iraq, which is the in Sulaymaniyah Governorate. Data were collected based on direct visit to the hotel and interview with finance managers and accounting staff and from the financial statements of the hotel for the fiscal year 2020. Based on the results of practical analysis, the study reached a set of conclusions. The most prominent of which is the hotel used the direct materials resource in a distinct manner in the study year because there are no deviations, while there is an unfavorable deviation for the majority of the salaries and wages resource and the indirect costs resource, as a result of non-compliance with the planned cost and time for cost items. When calculating the productivity of activities, it was found that there are unfavorable deviations for the majority of cost elements for the main activities and auxiliary activities, i.e., it was not possible to use the hotel resources correctly due to the quarantine resulting from the Covid-19 pandemic. Last but not least, the application of PFABC approach will help the hotel control the costs of hotel services. This can be seen through production costs for the main activities and auxiliary activities, as it was found that the difference between the traditional system and the proposed approach amounts (16,343) dinars per guest, and this in turn achieve the competitive advantage, which is the advantage of the lowest cost.

**Key words:** Performance Focused Activity Based Costing, Compititive Advantage, Lowest Cost Advantage.

**مقدمة:**

في ظل التحولات العالمية و تطور التكنولوجيا ظهر العديد من الأساليب لتحديد تكاليف المنتج وتحميلها بصورة دقيقة، إلا أنها لا زالت تواجه العديد من الانتقادات والعيوب، ويعد ضعف تحديد التكاليف غير المباشرة بدقة أحد أهم العيوب التي تواجه النظم المحاسبية، مما ساهم في ظهور تقنية التكاليف على أساس النشاط (ABC) وتلتها تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، ومن بعدها تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ( Performance Focused Activity Based Costing) (PFABC) (Costing) أو ما يسمى بالجيل الثالث، إذ تركز هذه التقنية على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل وبشكل موضوعي من خلال الاعتماد على المورد المناسب وسلوك تكلفته ومحرك التكلفة المناسب، وتعمل تقنية (PFABC) على قياس التكلفة بشكل دقيق وتقييم الأداء والرقابة، مما يعطي للإدارة المرونة الكاملة لغرض اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وتساعد المعلومات التي توفرها في عمليات التطوير والتحسين المستمر، ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للشركة، ذلك أن زيادة التكلفة تلعب دوراً مهماً في المنافسة وهو ما يجعل الشركات تتجه نحو استراتيجيات المنافسة السريعة.

**المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة****أولاً: منهجية البحث****1- مشكلة البحث**

تواجه صناعة السياحة بشكل عام والصناعة الفندقية بشكل خاص تحديات كبيرة في الظروف الطبيعية وتزداد خطورة هذه التحديات في الظروف الخاصة ومنها على سبيل المثال جائحة (كوفيد-19)، حيث أدى فرض الحجر الصحي في بلدان العالم إلى شبه توقف في النشاط السياحي وفي الفنادق، و إلى معاناة الفنادق في جميع أنحاء العالم من ارتفاع عناصر التكلفة، والسعي الى تخفيض التكاليف يتطلب استخدام الأساليب والأدوات الحديثة والمناسبة، ويمكن الاستفادة من تقنية التكاليف على أساس النشاط

المرتكز على الأداء (PFABC) بشكل فعال في تخفيض التكاليف في النشاط الفندقي في الوضع العام وفي الظروف الاستثنائية على حد سواء، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساولين الآتيين:

- أ. ما الخطوات اللازمة لتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الفندق موضوع البحث؟
- ب. هل يمكن الاستفادة من المعلومات التكاليفية الناتجة عن تقنية التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحقيق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة للفندق؟

## 2- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته العلمية من أهمية الموضوع الذي يتناوله وهو عملية الاستفادة من تطبيق تقنية ( التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ) في محاولة للاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا التطبيق في الصناعة الفندقية، حيث إن نسبة صغيرة من البحث المحاسبي ركز على موضوع التكاليف في هذه الصناعة، أما من الناحية العملية، ففي ظل التطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة أصبح من الضروري البحث عن الوسائل الحديثة في المحاسبة الإدارية لتطبيقها بشكل عملي في الفنادق، لتحقيق ميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة وزيادة أرباحها، فضلاً عن ترشيد قراراتها الإدارية والاستغلال الأمثل للموارد لضمان استمرار وجودها في السوق.

## 3- أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث بالآتي:

- أ. التعرف على تقنية (PFABC) من حيث أهميتها ومزايا استخدامها.
- ب. بيان خطوات تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في فندق داوا/السليمانية.
- ت. تحديد الانحرافات ومعرفة مسبباتها من خلال تطبيق تقنية (PFABC) ومحاولة اتخاذ القرارات اللازمة لتجنبها في الفترات القادمة.
- ث. تحديد أثر استخدام تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، لتحقيق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة في الفندق موضوع البحث.

## 4- فرضية البحث

بناءً على مشكلة البحث والتساؤلات المطروحة وأهداف البحث، يمكن صياغة فرضيات البحث بالشكل الآتي:

- الفرضية الأولى:** توجد إمكانية لتطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الفندق عينة البحث (فندق داوا/السليمانية).
- الفرضية الثانية:** إن تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الفندق عينة البحث يحقق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة.

## 5- حدود البحث

**الحدود الزمانية:** تم اعتماد بيانات عام (2020) سنة جائحة كوفيد-19 لغرض إنجاز ما يهدف إليه البحث.

**الحدود المكانية:** تم اختيار أحد الفنادق الإقليمية و هو فندق ومطعم داوا في محافظة السليمانية مع التركيز على الفندق فقط كمحل للبحث لغرض إجراء أو اختبار فرضية البحث في الجانب العملي.

## ثانياً: دراسات سابقة

الآتي بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية سواء باللغة العربية أو اللغات الأجنبية التي تمكن الباحثان من الوصول إليها.

1- دراسات باللغة العربية:

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	اسم الباحث والسنة	(حسون، 2018)
	عنوان الدراسة	دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي
	نوع الدراسة	دراسة ميدانية في مصرف بابل
	هدف الدراسة	بيان مفهوم ومزايا نظام (PFABC) ومن ثم بيان انعكاس تطبيقه لتحقيق التميز المؤسسي في البيئة العراقية.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. يؤدي تطبيق نظام (PFABC) إلى تخفيض تكاليف الأنشطة الرئيسية ومساعدة المصرف في تفعيل الرقابة على أداؤه. 2. وجود انحرافات في جميع أنشطة المصرف تتراوح بين مفضل و غير مفضل، إذ بلغ أعلى انحراف غير مفضل في إدارة المصرف مبلغ (60953679) دينار، بينما سجل أعلى انحراف مفضل في الإدارة التسويقية مبلغ (126326895) دينار.
	ملحوظة	ركزت هذه الدراسة على الجيل الثالث (PFABC) وفي القطاع المصرفي.
2	اسم الباحث والسنة	(الوالي، 2020)
	عنوان الدراسة	أنموذج مقترح لاستعمال التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والألكترونية/ جامعة واسط
	أهداف الدراسة	أ. دراسة وتحليل نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ومدى تأثيره في اتخاذ القرارات الإدارية للوحدات الاقتصادية. ب. دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء وتقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة. ت. تقييم مستوى إدراك الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأهمية تطبيق التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية وطبيعة العلاقة التكاملية بينهما. ج. تقديم أنموذج مقترح لاستعمال نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء الذي يوفر المعلومات الكفوية الملائمة لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. تعاني الوحدة الاقتصادية محل البحث بشكل عام ومعمل محرك المبردة بشكل خاص من ضعف وجود عنصر المرونة الذي تتصف به الوحدات الاقتصادية الأخرى بسبب تقادم الوسائل التي تنفذ بها العمليات الإنتاجية. 2. إن مؤشر إيرادات المبيعات إلى تكاليف المعمل وفق بيانات الوحدة الاقتصادية محل البحث بلغ (1.862%)، في حين وفق نظام (PFABC) بلغت النسبة (28.607%)، وتدل هذه الزيادة الكبيرة على انخفاض التكاليف الإنتاجية للمعمل. 3. أثبت تطبيق الأنموذج المقترح، انخفاض نسبة تكاليف المعمل الإجمالية إلى إجمالي تكاليف الوحدة الاقتصادية محل البحث بنسبة (0.121%) في حين كانت النسبة وفق سجلات الوحدة الاقتصادية محل البحث (1.852%).
	ملحوظة	ركزت هذه الدراسة على PFABC (الجيل الثالث) و بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في القطاع الصناعي تحديداً.
3	اسم الباحث والسنة	(مجبل، 2020)
	عنوان الدراسة	استعمال مدخل التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحسين كفاءة استخدام الموارد
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية في المستشفيات الحكومية في العراق / جامعة الفرات الأوسط / كوفة
	أهداف الدراسة	أ. عرض وتحليل مدخل التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تخفيض التكلفة. ب. تحسين جودة المعلومات الكفوية ومراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. إن مدخل (PFABC) يوفر نوعية جديدة من المعلومات المتعلقة بإعداد تقارير الأداء لكل نشاط. 2. وجود انحرافات (أداء وفاعلية) غير مفضلة في أغلب موارد الأنشطة الرئيسية والمساعدة وهذا يدل على عدم كفاءة استخدام الموارد في مستشفى الفرات الأوسط مما يتطلب معالجة هذه الانحرافات.
	ملحوظة	ركزت هذه الدراسة على (PFABC) الجيل الثالث في المستشفيات الحكومية تحديداً.

2- دراسات باللغة الأجنبية

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	اسم الباحث والسنة	(Namazi, 2009)
	عنوان الدراسة	<b>Performance Focused ABC: A Third Generation of Activity Based Costing System</b> نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء: الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط
	نوع الدراسة	دراسة نظرية أجريت في إيران/ كلية الاقتصاد والإدارة والعلوم الاجتماعية/ جامعة شيراز.
	أهداف الدراسة	توزيع التكاليف غير المباشرة والرقابة عليها وتحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط على انفراد وبشكل دقيق.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. إن نظام (PFABC) يعمل على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط على انفراد وبدقة عالية من خلال الأخذ بنظر الاعتبار موجه (محرك) التكلفة والمورد المناسب، فضلاً عن سلوك تكاليف المورد وهذا بدوره يؤدي إلى تحديد تكاليف كل نشاط بشكل دقيق. 2. يعد نظام (PFABC) أداة لتقويم الأداء وذلك لأنه يستطيع قياس الكفاءة والفاعلية للأقسام الإنتاجية. 3. يعد نظام (PFABC) أداة تخطيط وتقييم أداء جيدة، إذ يعرف على الانحرافات كانحراف الحجم والكفاءة والسعر.
ملحوظة	ركزت هذه الدراسة على تقنية (PFABC) (الجيل الثالث) في القطاع الصناعي ومن ناحية النظرية فقط.	
2	اسم الباحث والسنة	(Sarokolaei et al, 2013)
	عنوان الدراسة	<b>(PFABC) Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing</b> ضبابية نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء
	نوع الدراسة	دراسة نظرية قدمت في المؤتمر الدولي للقيادة والتكنولوجيا وإدارة الابتكار/جامعة ازاد الإسلامية إيران.
	أهداف الدراسة	إزالة الضبابية عن نظام (PFABC) (الجيل الثالث) من نظام (ABC) ومن ثم توضيح خطواته.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. إن تطبيق نظام (PFABC) يعمل على زيادة الدقة في نظام التكاليف المستعمل في الوحدات الاقتصادية، ويساعدها في تحسين نظام تقييم الأداء المالي التقليدي للوحدات الاقتصادية من خلال إزالة الضبابية عن هذا النوع من النسب المالية المستعملة، فضلاً عن استعمال المعايير غير المالية إلى جانب المعايير المالية. 2. خلق إمكانية لتحديد تكاليف المنتجات في مجال التكنولوجيا الحديثة قبل تصنيع أي منتج بشأن الظروف البيئية الغامضة.
ملحوظة	ركزت هذه الدراسة نظرياً على تقنية (PFABC) (الجيل الثالث).	
3	اسم الباحث والسنة	(Ali, 2019)
	عنوان الدراسة	<b>The Role of PFABC in Productivity Improving and Performance Evaluating</b> دور التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحسين الإنتاجية وتقييم الأداء.
	نوع الدراسة	دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف.
	أهداف الدراسة	استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتحسين الإنتاجية وتقييم الأداء في القطاع الصناعي في العراق.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. إن تطبيق نظام (PFABC) في بيئة التصنيع العراقية يحقق تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية تقييم الأداء. 2. أظهرت الأنشطة الرئيسية والثانوية انحرافاً غير ملائم للسعر، مما عكس تحميل هذه الأنشطة مقابل تكاليف إضافية. 3. تعكس المرحلة التاسعة انحرافاً غير مفضل لمعظم أنشطة الوحدة من حيث الكفاءة والفعالية، مما يعكس الأداء غير الملائم في تلك الأنشطة في تحقيق الإنتاجية المطلوبة.
ملحوظة	ركزت هذه الدراسة على تقنية (PFABC) (الجيل الثالث) وفي القطاع الصناعي	

فيما يخص موقع هذه الدراسة من الدراسات التي سبقتها، نلاحظ: إن هذه الدراسة استفادت من دراسة (Namazi) ودراسة (Sarakolaei, et al) في موضوع تقنية (PFABC)، إلا أن كلا الدراستين تناولت هذه التقنية من الناحية النظرية فقط، أما موضوع تطبيق تقنية (PFABC) فقد تناولته دراسات كل من (حسون)، (مجبل)، (الوالي)، و (Ali) إلا أن هذه الدراسات طبقت هذه التقنية في قطاعات أعمال مختلفة (صناعي، صحي، مصرفي)، فضلاً عن أن هذه الدراسات قد ركزت على جوانب مختلفة عند تطبيق هذه التقنية، فمنهم من ركز على تخفيض التكاليف لتحقيق التميز المؤسسي، ومنهم من ركز على هذه التقنية لتخفيض التكلفة وتحسين جودة المعلومات الكفوية ومراقبة الموارد المتاحة، وآخرون اعتمدوا عليها لتحسين الإنتاجية وتقييم الأداء، و ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها هو عدم وجود دراسة سابقة عربية أو أجنبية تناولت تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحقيق ميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة في صناعة الفنادق على وجه الخصوص، رغم أهمية هذا الجانب، لتأثيره المباشر على صناعة السياحة والتي لها أهمية خاصة في إقليم كردستان/العراق باعتبارها من المصادر المهمة لتحقيق الإيرادات.

## المبحث الثاني: الإطار النظري

### أولاً: الإطار النظري لتقنية (PFABC)

#### 1- نشأة تقنية (PFABC) وتعريفها

بعد ظهور تقنية التكاليف على أساس النشاط (ABC) والاستفادة من مزايا تطبيقها، ظهرت فيها بعض نواحي القصور منها: إن تقنية (ABC) شفافاً للغاية ولا يوافق عليها بعض المديرين، لأنهم يرغبون في إبعاد بعض الأشياء عن نظر أصحاب الشركة وكذلك تستبعد بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق، والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب تعديلها لكي تتضمن مثل هذه التكاليف، حتى يكون من الممكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج (Maingi, 2011: 6)، وتم ذلك فعلاً من خلال تقنية (TDABC) والتي تعد الجيل الثاني من (ABC)، إلا أن هذه الأخيرة أيضاً رغم نجاح تطبيقها، إلا أنها أفرزت بعض المشاكل والقصور التي كان لابد من البحث عن تطوير جديد لتجنيبها مثل: التذبذب بين استخدام التكاليف المعيارية أو التكاليف الفعلية لتحديد ما تستهلكه الوحدة من الموارد (ياسر، 2016: 225)، و لا تتميز تقنية (TDABC) بالسرعة وترتكز على معيار الوقت عند حظر عوامل التكلفة الأخرى، حيث تستغرق وقتاً طويلاً عند محاولة تصميم المنتج (Zimmerman, 2009:525). وفي بداية عام 2009 ظهرت طروحات جديدة قدمها (Mohammad Namazi) الأستاذ في جامعة شيراز في إيران، تمثلت بالجيل الثالث من تقنية التكاليف على أساس النشاط، وأطلق عليها تسمية تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (Performance Focused Activity Based Costing) (PFABC).

تجمع تقنية (PFABC) بين مزايا تقنية الجيل الأول (ABC) والجيل الثاني (TDABC)، وتعمل على تجنب أوجه القصور في كلا التقنيتين، وتوسع نطاقهما لتحليل عنصرين مهمين في إنتاجية الوقت هما: الكفاءة والفاعلية، وذلك من خلال تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل دقيق ومنفصل باعتماد محرك التكلفة والموارد المناسبة (Namazi, 2009:45) ولا يقتصر اختيار موجه التكلفة فقط على الموجهات التي تقوم بعامل الوقت، مما يتيح ذلك للوحدة مرونة أكبر في اختيار موجهات التكلفة، لأن بعض الأنشطة موجهاتها تكون غير الوقت، فقد تكون قائمة على الحجم أو الوزن، وعليه فإن تقنية (PFABC) لا يقتصر دورها على تحديد التكلفة فقط وإنما تعد أداة للتخطيط وتقييم الأداء وإيجاد انحرافات التكلفة كانهراف السعر والكفاءة وحجم الإنتاج كما توفر المعلومات غير المالية لكل نشاط (الزبيدي، 2022: 4).

ويعرف (Namazi) تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، على أنها تقنية تحقق ثلاث مزايا: الرقابة وتقييم الأداء، حل بعض مشاكل تخصيص التكاليف المرتبطة بتقنية (TDABC)، وكذلك توفير معلومات أكثر صلة من تقنية (ABC) وتقنية (TDABC) لإتخاذ القرارات الإدارية (Namazi, 2009:36). أما (Carroll & Lord) فقد عرفها: بأنها الجيل الثالث لتقنية (ABC) وهي تقنية هجينة وتعد محاولة للتغلب على بعض نقاط الضعف المرتبطة بـ (ABC) و (TDABC)، وهي عملية تقدير مكثفة للتكاليف، تتطلب عدة خطوات لتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل صحيح (Carroll & Lord, 2016: 175).

أما من وجهة نظر الباحثين فإن ظهور تقنية (PFABC) كان نتيجة للانتقادات الموجهة للتقنيات السابقة (ABC) و (TDABC)، خصوصاً في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، وهي الجيل الثالث والمتكامل للتكاليف على أساس النشاط، ويحدد الانحرافات المهمة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، ويمكن تطبيقها على الهياكل المعقدة في الإنتاج والخدمات باستخدام خطواتها التسع، و بموجب هذه التقنية يتم تخصيص التكاليف الفعلية لكل نشاط على حدة و بدقة

باستخدام محركات التكلفة المناسبة، وهي تقنية مفيدة لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وتعد أكثر فعالية من حيث التكلفة، لأنها تخصص تكاليف موارد الأنشطة من خلال اختيار محركات تكلفة متعددة.

## 2- أهمية تقنية (PFABC)

تتمثل أهمية تقنية (PFABC) في الآتي (الحمروني، 2016: 439-440)، (الشبلي، 2017: 54)، (الزبيدي، 2022: 7):

- أ- ترشيد تكاليف المنتجات من خلال التعرف على الانحرافات الخاصة بكل نشاط وبشكل منفرد، وإمكانية معالجة هذه الانحرافات ومن ثم الرقابة على التكاليف بصورة جيدة، مما يساعد في تحسين الربحية من خلال خفض أسعار المنتجات مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة، كذلك تحديد الموارد المستخدمة وغير المستخدمة، وبذلك يتم تحديد الطاقة الفعلية التي استخدمت في العملية الإنتاجية.
- ب- تحديد الطاقة الإنتاجية المستغلة وغير المستغلة بالنسبة لكل نشاط، حيث تركز الطاقة الإنتاجية المستغلة على التكاليف المرنة والالزامية التي استهلكت في العملية الإنتاجية، بينما تحدد الطاقة غير المستغلة بالفارق ما بين المستهلك والمخطط للموارد الالزامية.
- ت- إزالة نقاط الضعف الموجودة في كل من: تقنية (ABC) وتقنية (TDABC)، من خلال تحديد كل نشاط وبشكل واضح، فضلاً عن رسم خرائط تكلفة الموارد للأنشطة المختصة.
- ث- بيان الطبيعة الحقيقية للنشاط وبشكل سليم من خلال توظيف موجبات الموارد المتعددة.
- ج- لا تعد تقنية (PFABC) وسيلة لتحديد تكاليف المنتجات بدقة عالية فقط، وإنما تعد أداة قوية للتخطيط وقياس الأداء، إذ يمكن من خلالها التعرف على الانحرافات المهمة مثل انحراف الكفاءة وحجم الإنتاج، كما تعد تقنية قوية بالإمكان استعمالها لتحديد إنتاجية النشاط أو الوحدة الاقتصادية ككل من خلال تحليل العناصر المهمة للإنتاجية وهي كل من: الكفاءة والفاعلية.
- ح- إيجاد حلول لمشكلة التجانس من خلال تحليل أنشطة ومجموعات الموارد، مما يساهم في تقليل أخطاء احتساب كلفة المنتج وتحديداتها.
- خ- تحسين جودة المعلومات الكفوية لاعتمادها على تعدد وتنوع موجبات التكلفة، حيث تتميز بأنها ذات جودة عالية وأكثر تفصيلاً والتي تساهم بتقييم أعمال كفاءة أداء الإدارة (الوظيفي).
- د- توفير المعلومات المطلوبة للقيام بأعمال الرقابة وإعداد تقارير الأداء الخاصة بكل نشاط بما يضمن ترشيد عملية إتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والقرارات الاستراتيجية.

## 3- خطوات تطبيق تقنية (PFABC)

تعتمد تقنية (PFABC) على تسع خطوات يجب اتباعها عند التطبيق وكالاتي (Namazi, 2009:36-41) و (Ali,2019:38) و (Larbi, 2021: 102):

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسة Identifying Major Activities
- الخطوة الثانية: تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط Determining actual resources used for each activity
- الخطوة الثالثة: تحديد المعدل الفعلي لكل مورد نشاط Determining the actual rate of each activity resource
- الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة لكل نشاط Cost Determination of Each Activity
- الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري لكل نشاط Calculating Activity's Standard Rate
- الخطوة السادسة: حساب انحراف سعر النشاط Calculating Activity Price Variance
- الخطوة السابعة: حساب تكاليف الأنشطة المنفذة (المطبقة) Calculating the costs of applied activities
- الخطوة الثامنة: حساب انحراف كمية Calculating The Quantity Variance
- الخطوة التاسعة: حساب الإنتاجية لكل نشاط Calculating The Productivity Of Each Activity

## ثانياً: مفهوم الأداء وتقويمه

## 1- مفهوم الأداء

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً ومهماً بالنسبة للشركات بشكل عام، ويمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية والعنصر المحوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الاستراتيجية، فضلاً عن أنه البعد الأكثر أهمية لمختلف الشركات، والذي يتمحور حوله وجود الشركة من عدمه، إنه مفهوم واسع وتتجدد مكوناته بحدوث أي تجديد أو تغيير في مكونات الشركة على اختلاف أنواعها (أبو ماضي، 2018: 17)، ويعتبر أغلب الباحثين عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه الشركة وفي هذا النطاق هناك عدة تعاريف عن الأداء نذكر منها:

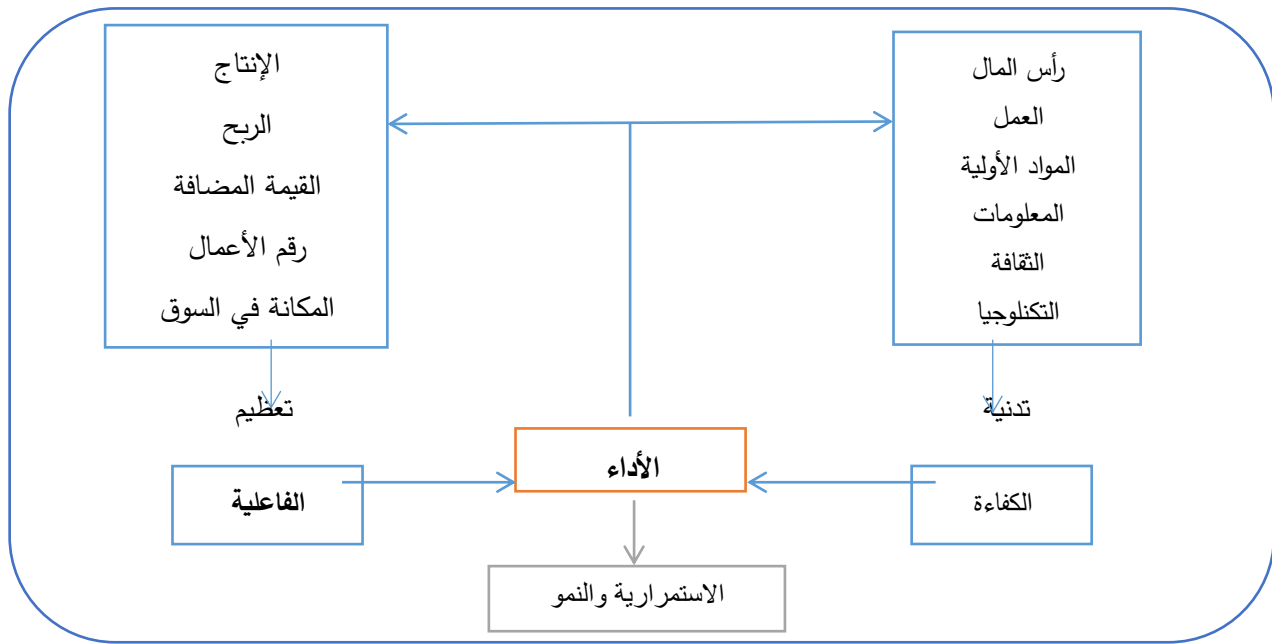
يعرف الأداء بكونه "انعكاس لقدرة شركات الأعمال وقابليتها على تحقيق الأهداف" (زهرة، 2014: 2)، كما يعرف بأنه "قدرة الشركة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة، وفي ضوء تفاعلها مع البيئة، نتيجة استخدام الموارد المتاحة فيها بكفاءة وفاعلية" (أونيس، 2016: 13)، تعريف آخر للأداء أيضاً بأنه "قدرة الشركة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال" (عمرو هودة، 2010: 2).

## 2- تقويم الأداء

تتمثل عملية تقويم الأداء في استخدام البيانات المتاحة عن أوجه نشاطات الشركة بصورة توضح وحدات التنفيذ الفعلية والانحرافات عن الخطط الموضوعية مع قياس النتائج (Sdiq and Abdullah, 2022)، وإظهار المشكلات والمعوقات وتقويم الأنشطة داخل الشركة من خلال مقارنة البيانات الفعلية مع البيانات المخططة ومع البيانات السابقة، فعملية تقويم الأداء هو وسيلة لتزويد إدارة الشركة بالتغذية الراجعة، التي تسترشد بها في صياغة استراتيجياتها والنهوض بمستوى أدائها (Ghafar et al., 2021)، كما أن تقويم الأداء يزود الشركة بتغذية عكسية عن الأداء من أجل تطويره بخطط مستقبلية (المطيري، 2011: 10، 12).

وتشمل عملية تقويم الأداء كل من الكفاءة، الفاعلية، الإنتاجية، والتنافسية، فالكفاءة: هي قدرة الشركة على تحقيق الأهداف بأقل التكاليف أو أن يؤدي الفرد عمله بأقل تكلفة من الوقت والجهد والمال (عطية، 2012: 323)، والفاعلية: هي قدرة الشركة على توفير الموارد المتاحة واستخدامها لتحقيق أهداف محددة (Abdullah and Tursoy, 2023)، أو القدرة على تحقيقها بأفضل صورة ضمن إطار الإمكانيات والمعايير المتاحة (عبير وآخرون، 2019: 27)، أما الإنتاجية: فهي الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما يحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج وبمستوى جودة وبتشكيلة معينة، وفي وقت محدد، وبأقل تكلفة ممكنة، وبما يعطي أعلى فائض ممكن من الربحية، وأخيراً التنافسية هي قدرة الشركة على بيع منتجاتها أو خدماتها في الأسواق التي تتواجد بها، وذلك من خلال تقديم قيمة كمية أو نوعية أفضل للمستهلكن تفوق ما يقدمه المنافسون لها، وبالتالي زيادة ربحيتها والمحافظة على بقائها واستمرارها (أونيس، 2016: 17، 16)، ويمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية بالشكل الآتي:





الشكل (1) الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية

**المصدر:** عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد (1)، جامعة بسكرة، 2001، ص88.

وبالتالي، فإن الأداء هو أداة من أدوات الرقابة الشاملة مهمته الأساس التأكد من تنفيذ الأهداف التي تم تحديدها مسبقاً، ومن خلال تقنية (PFABC) تتم المقارنة بين الكميات والأسعار الفعلية والمعيارية لتحديد الانحرافات الكفاءة والفاعلية واستخدام الموارد بشكل أفضل واتخاذ الإجراءات الصحيحة، فهذه السمة المميزة لتقنية (PFABC) التي تكون مفيدة لتقييم الأداء الوظيفي، فإن الغرض من تقييم الأداء هو قياس العلاقة بين المدخلات والمخرجات من السلع والخدمات، للوصول إلى كفاءة في إدارتها بأقل تكلفة ممكنة.

### ثالثاً: مفهوم ميزة التكلفة الأقل

#### أ- الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية: هي نتيجة أداء وظائف الشركة بنجاح أكبر من الشركات المنافسة وهي تساهم في تحقيق هدف الشركة المتمثل في زيادة الأرباح الحالية أو فرص الربح المستقبلية، وتعمل المزايا التنافسية على تحسين الوضع التنافسي للشركة في السوق. ويعرف (Joseph) الميزة التنافسية على أنها: تلك الوضعية القائمة على أساس الفعل ورد فعل بين الشركات المتنافسة (Grimm & et al, 2006: 8)، كما عرفها (Laskowski) بأنها: الموقف المفضل الذي تسعى إليه المنظمة لكي تكون أكثر ربحية من منافسيها (Laskowski, 2018: 1)، وأن (Porter) أشار إلى ثلاث استراتيجيات لتحقيق ميزة التنافسية وهي (استراتيجية زيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، و استراتيجية التركيز) وتعتبر ميزة التكلفة الأقل أو (الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة) من ضمن استراتيجية زيادة التكلفة، وما يعنينا في هذا البحث ميزة التكلفة الأقل، لارتباطها بموضوع البحث.

#### ب- مفهوم ميزة التكلفة الأقل

يمكن لشركة ما أن تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المترجمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحصول عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث إن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب ميزة التكلفة الأقل (Porter, 1998: 85)، وتعتبر عملية خفض التكاليف إحدى المقومات الأساس لزيادة القدرة التنافسية للمنتج وإستمرار تزايد هذه القدرة، حيث إن تخفيض التكاليف ينجم عنه خفض الأسعار إلى المدى الذي يتعدى قدرة المنافسين ولكي تستطيع الشركة تحقيق التميز من خلال خفض التكاليف إلى حد ما دون تكاليف المنافسين (Abdullah and Aziz, 2017)، يجب عليها معرفة

العوامل المؤثرة على التكاليف ومن ثم مراقبتها، حيث إن التحكم الجيد في هذه العوامل يكسب الشركة ميزة التكلفة الأقل (بن عالية، 2014: 57).

### المبحث الثالث: الجانب العملي

#### أولاً: نبذة عن فندق داوا

يقع فندق داوا (Dawa) في محافظة السليمانية، وقد تأسس في عام (2008)، وهو فندق من الدرجة الأولى أي من النوع (4) نجوم وتتوفر خدمة الواي فاي في جميع أنحاء الفندق وخدمة الغرف تتوفر على مدار (24) ساعة، ويحتوي على (43) غرفة و (18) جناحاً و (4) شقق، ويتضمن الفندق الأقسام الآتية: الاستقبال، الأطعمة والمشروبات، الغسيل والكي، فضلاً عن قاعة المؤتمرات وموقف لركن السيارات، وحديقة.

#### ثانياً: تطبيق تقنية (PFABC) في فندق داوا

بعد استعراض مفاهيم هذه التقنية وخطوات تنفيذها سيتم اتباع تلك الخطوات لتطبيق تقنية (PFABC) في فندق داوا وصولاً للميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة وكالاتي:

#### الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية في الفندق:

في هذه الخطوة يتم تحديد الأنشطة الرئيسية (Major Activities) والأنشطة المساعدة (Supporting Activities)، إذ أن هذه الخطوة ضرورية لتخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة، لذا فهي خطوة مشابهة للخطوة الأولى من خطوات تقنية (ABC) من الجيل الأول، ومن خلال الاطلاع على طبيعة الأنشطة في فندق داوا وإجراء المقابلات، قام الباحثان بتقسيم أنشطة الفندق على: أنشطة رئيسية وهي الأنشطة التي تسهم بشكل مباشر في خدمة الفندق، وأنشطة مساعدة وهي الأنشطة التي تسهم في خدمة الفندق بشكل غير مباشر، مع تحديد طبيعة الموارد اللازمة لكل منها، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول (1) تقسيم أنشطة الفندق

الأنشطة الرئيسية	
النشاط	وصف النشاط
الموارد المستعملة في النشاط	
المواد المباشرة، الموظفين، الآلات	يتم فيه نشاط الاستقبال والاستعلام عن الحجز، نشاط فتح ومتابعة النزيل، ونشاط غلق وتصفية حساب النزيل.
المواد المباشرة، الموظفين، الآلات	يتم فيه نشاط مراقبة الغرف قبل دخول النزيل وتنظيفها، نشاط تنظيف الغرف خلال إقامة النزيل (الزبون)، ونشاط تنظيف الغرف بعد مغادرة النزيل.
المواد المباشرة، الموظفين، الآلات	يتمثل هذا النشاط بخدمة الزبائن من خلال إعداد وتهيئة الطلبات، والتنظيف بعد الانتهاء من تناول الفطور والمشروبات.
المواد المباشرة، الموظفين، الآلات	يتم فيه نشاط الغسيل والكي: لألبسة للزلاء، وبياضات ومفروشات الفندق.
الأنشطة المساعدة	
المواد الإحتياطية، الموظفين	يتضمن هذا النشاط كافة أعمال الصيانة الدورية في الفندق لكل من: الأبنية والأرضيات، السيارات، المصاعد والمولدات الكهربائية... الخ
الموظفون	يتضمن: نشاط إيجار الكراج (مكان وقوف السيارات) ونشاط الإعلان عن كافة مواصفات الفندق
الموظفون	يتضمن: نشاط خدمات إدارة الفندق، المراقبة والأمن، والحسابات المالية
الموظفون	يتضمن: الحفاظ على المواد والأجهزة المشتراة، وذلك في المخزن الكبير للفندق فضلاً عن (6) مخازن صغيرة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات الشخصية.

الخطوة الثانية: تحديد الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط:

في هذه الخطوة يتم احتساب مبالغ الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط من الأنشطة التي تم تحديدها في الخطوة الأولى، سواءً أكان هذا النشاط رئيساً أم مساعداً، ويقصد بالموارد هنا مبالغ كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وبما أن تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة يمكن تخصيصها بشكل مباشر، لذا سيكون التوزيع للتكاليف غير المباشرة، وبين الجدول (2) أدناه التكاليف غير المباشرة للفندق (داوا) لعام (2020) بالاعتماد على القوائم المالية وسجلات المحاسبية للفندق وفق النظام المحاسبي الموحد وترميزه.

جدول (2) التكاليف غير المباشرة لعام (2020) (المبالغ بالدينار)

رقم الحساب	رقم الحساب الفرعي	ت.غ.م	المبلغ الفرعي	المبلغ الإجمالي	المجموع
32	المستلزمات السلعية				
322		الوقود والزيوت		39,053,000	
	3251	اللوازم والمهمات		15,250,000	
327		المياه والكهرباء		29,525,000	
	3271	المياه 40%	11,810,000		
	3272	الكهرباء 60%	17,715,000		
		مجموع المستلزمات السلعية			83828,000
33	المستلزمات الخدمية				
331		خدمات الصيانة والإصلاح العامة		11,780,000	
333		دعاية وإعلان		320,000	
334		نقل وإيفاد واتصالات		8,113,000	
	3341	نقل العاملين	7,003,000		
	3344	الاتصالات العامة	1,000,000		
336		مصرفات خدمية متنوعة		15,126,000	
		مجموع المستلزمات الخدمية			35,339,000
37	الاندثار				
372		اندثار مباني وإنشاءات وطرق	190,000,000		
373		اندثار المولدات الكهربائية	13,000,000		
376		اندثار الأثاث	40,000,000		
		مجموع الاندثار الموجودات الثابتة			243,000,000
		المجموع الكلي			362,167,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على السجلات المحاسبية والإدارية لأقسام الفندق كما في 2020/12/31.

وبعد تحديد التكاليف غير المباشرة، سوف يتم توزيعها باستخدام أسس معينة أو تخصيصها على الأنشطة الرئيسية والمساعدة كما في الجدولين (3)، (4) أدناه:

**جدول (3) تخصيص أو توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)**

المجموع	النشاط				التخصيص/أساس التوزيع	البند
	المغسلة والكي	الأطعمة والمشروبات	التدبير الفندقي	الإيواء		
39,053,000	---	39,053,000	---	---	تخصيص	الوقود والزيوت
9,601,852	1,129,630	2,259,259	2,259,259	3,953,704	عدد الموظفين (7 : 4 : 4 : 2)	اللوازم والمهمات
9,211,800	3,897,300	2,362,000	2,362,000	590,500	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ (33:20:20:5)	المياه
12,868,000	4,075,000	1,820,000	6,250,000	723,000	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ (كيلو واط)	الكهرباء
155,091,863	3,989,501	59,842,520	79,790,026	11,469,816	المساحة (115 م <sup>2</sup> الإيواء: 800 م <sup>2</sup> التدبير الفندقي: 600 م <sup>2</sup> الأطعمة والمشروبات: 40 م <sup>2</sup> لوندري)	اندثار المباني
10,625,571	3,561,644	2,166,667	4,303,653	593,607	ساعات الاشتغال (200 ساعة الإيواء: 1450 ساعة التدبير الفندقي: 730 ساعة الأطعمة والمشروبات: 1200 ساعة لوندري)	اندثار المولدات الكهربائية
32,300,000	3,500,000	4,450,000	21,500,000	2,850,000	تحليل التكاليف اندثار (10% من التكلفة)	اندثار أثاث
268,752,086	20,153,075	111,953,446	116,464,938	20,180,627		المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (2) والسجلات المحاسبية للفندق.

تم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية بالاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من شعبة الحسابات والتكاليف في الفندق، فضلاً عن المعلومات التي تم الحصول عليها من المقابلات الشخصية مع محاسب الفندق والعاملين الفنيين لتوزيع البنود، ونلاحظ في الجدول أعلاه إن مبلغ الوقود والزيوت مخصص لأنشطة الأطعمة والمشروبات (الإفطار والكافتريا) حصراً وليس موزعاً وأن مولدات الكهرباء لدى الفندق في عام (2020) اشغلت يوماً (12) ساعة أي عدد ساعات الاشتغال سنوياً = 365 × 12 = (4380) ساعة سنوياً وموزعة على كافة الأنشطة الرئيسية ونشاط الصيانة من الأنشطة المساعدة.



جدول (4) تخصيص أو توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

المجموع	النشاط			التخصيص/أساس التوزيع	البند
	المخازن	الخدمات الإدارية العامة	الخدمات التسويقية		
5,648,148	1,694,444	2,259,259	564,815	1,129,630	عدد الموظفين (2: 1: 4: 3)
2,598,200	826,700	590,500	590,500	590,500	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ (5: 5: 7)
4,847,000	1,132,000	1,945,000	525,000	1,245,000	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ ( كيلو واط)
11,780,000	---	---	---	11,780,000	تخصيص خدمات الصيانة العامة
320,000	---	---	320,000	---	تخصيص دعائية وإعلان
8,113,000	---	8,113,000	---	---	تخصيص نقل وإيفاد واتصالات
15,126,000	---	15,126,000	---	---	تخصيص مصروفات خدمية متنوعة
34,908,137	19,947,507	9,973,753	---	4,986,877	المساحة (50م <sup>2</sup> الصيانة: 100م <sup>2</sup> خدمات الإدارية العامة: 200م <sup>2</sup> المخازن)
7,700,000	500,000	6,500,000	574,500	125,500	تحليل التكاليف إنثار (10%) من التكلفة)
2,374,429	---	---	---	2,374,429	تخصيص اندثار مولدات كهربائية
93,414,914	24,100,651	44,507,512	2,574,815	22,231,936	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (2) والسجلات المحاسبية للفندق.

بعد أن تم تخصيص أو توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة سوف يتم تحديد الموارد الفعلية (تكلفة المواد المباشرة، الرواتب والأجور المباشرة، والتكاليف غير المباشرة) اللازمة لإنجاز كل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة وكما في الجدولين (5)، (6) أدناه.

جدول (5) الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)

المجموع	النشاط				المورد
	المغسلة والكي	الأطعمة والمشروبات	التدبير الفندقي	الإيواء	
83,931,250	4,779,500	57,285,750	14,620,000	7,246,000	المواد المباشرة
64,209,222	9,377,556	13,955,111	14,055,111	26,821,444	الرواتب والأجور
268,752,086	20,153,075	111,953,446	116,464,938	20,180,627	تكاليف غير مباشرة
416,892,558	34,310,131	183,194,307	145,140,049	54,248,071	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (3) وملحق (1) وقائمة الرواتب والأجور للفندق لسنة (2020).

تم احتساب الرواتب والأجور في الأنشطة الرئيسية من خلال قائمة الرواتب للموظفين والعاملين في فندق داوا<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عدد الموظفين في كل نشاط كالآتي: الإيواء (7) موظف، التدبير الفندقي (4) موظف، الأطعمة والمشروبات (4) موظف، والمغسلة والكي (2) موظف.

جدول (6) الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

المجموع	النشاط			المورد
	المخازن	الخدمات الإدارية العامة	الخدمات التسويقية	
---	---	---	---	المواد المباشرة
47,037,778	10,466,334	23,705,111	4,688,777	الرواتب والأجور
93,414,914	24,100,651	44,507,512	2,574,815	تكاليف غير مباشرة
140,452,692	34,566,985	68,212,623	7,263,592	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على جدول(4) وملحق (1) وقائمة الرواتب والأجور للفندق.

تم احتساب الرواتب والأجور في الأنشطة المساعدة من خلال قائمة الرواتب للموظفين والعاملين في فندق داوا<sup>2</sup>

الخطوة الثالثة: تحديد المعدل الفعلي لمورد كل نشاط:

في هذه الخطوة يتم تحديد المعدل الفعلي لتكلفة كل نشاط من خلال قسمة التكاليف الفعلية للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة على محركات التكاليف المناسبة في كل نشاط ولعناصر التكلفة الثلاثة باستخدام المعادلة الآتية:

$$\text{المعدل الفعلي للنشاط} = \frac{\text{التكاليف الفعلية للنشاط}}{\text{محرك (موجه) التكلفة المناسب}}$$

ويبين الجدول (7) أدناه احتساب المعدل الفعلي لموارد الأنشطة الرئيسية، حيث تم تحديد محرك التكلفة المناسب لكل مورد ولكل نشاط على حدة، بالإعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من قسم الإدارة وقسم الحسابات، فضلاً عن المقابلات مع المدراء الفنيين للفندق، وأن محركات التكلفة المناسبة للمواد المباشرة للأنشطة الرئيسية: أغليبتها تقاس بالوحدة، عدا جزء من المواد الغذائية لأنشطة الأطفعة (الإفطار) تقاس بالكيلوغرام، و محرك التكلفة المناسب للرواتب والأجور هو ساعات العمل الفعلية خلال السنة ويحتسب من خلال المعادلات الآتية:

عدد ساعات العمل الفعلية للموظف الواحد = 8 ساعة (الدوام الفعلي المباشر) - 45 دقيقة (استراحة الطعام والصلاة) = 7 ساعات و 15 دقيقة أي 7.25 ساعة/يوم.

عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية السنوية للموظف الواحد لإنجاز النشاط = 7.25 ساعة فعلية لليوم الواحد × 6 يوم × 52 أسبوع = 2262 ساعة/سنوياً.

و أن تحديد محرك التكلفة المناسب لمورد التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كالآتي:

- مركز نشاط الإيواء موجه نحو الزبائن بشكل مباشر: فإن محرك التكلفة المناسب لهذا النشاط هو عدد النزلاء المقيمين في الفندق في عام 2020.
- مركز نشاط التدبير الفندقي متعلق بنظافة وترتيب الفندق وغرفه والممرات، وتنظيف البياضات و لكي يشعر الزبون بالراحة والإطمئنان: لذلك أنسب محرك التكلفة لهذا النشاط هو إجمالي عدد أنشطة التدبير.
- مركز نشاط الأطفعة والمشروبات له تأثير إيجابي على رضا الزبائن: ويكون أنسب محرك تكلفة لهذا النشاط هو عدد الضيوف لوجبة الإفطار للفندق محل البحث خلال سنة 2020.
- مركز نشاط المغسلة والكي يختص بخدمات الغسيل والتنظيف والبياضات وملابس النزلاء: لذلك أنسب محرك تكلفة لهذا النشاط هو إجمالي عدد الكيلوغرام للبياضات والملابس خلال سنة 2020.

<sup>2</sup> عدد الموظفين في كل نشاط كالآتي: الصيانة (2) موظف، الخدمات التسويقية (1) موظف، الخدمات الإدارية العامة (4) موظف، والمخازن (3) موظف.

جدول (7) المعدل الفعلي لموارد الأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	محرك التكلفة	معادلة احتساب المعدل الفعلي	المعدل الفعلي بالدينار
الإيواء	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	7,246,000 دينار ÷ 1570 وحدة	4,615 دينار/وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	26,821,444 دينار ÷ 15,834 ساعة <sup>3</sup>	1694 دينار/ساعة
	ت.غ.م	عدد النزلاء	دينار ÷ 5340 نزيل 20,180,627	3779 دينار/نزيل
التدبير الفندقية	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	14,620,000 دينار ÷ 6049 وحدة	2417 دينار/وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	14,055,111 ÷ 9048 ساعة <sup>4</sup>	1553 دينار/ساعة
	ت.غ.م	إجمالي عدد أنشطة التدبير	116,464,938 دينار ÷ 93600 أنشطة <sup>5</sup>	1244 دينار/نشاط
	الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (وحدة)	26,680,500 دينار ÷ 15,520 وحدة
كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (كغم)			16,657,500 دينار ÷ 5415 كغم	3076 دينار/كغم
كمية مواد أخرى داخلية في نشاط الإفطار (وحدة)			1,064,000 دينار ÷ 248 وحدة	4290 دينار/وحدة
الرواتب والأجور		كمية مواد داخلية في نشاط الكافتيريا (وحدة)	12,883,750 دينار ÷ 2807 وحدة	4590 دينار/وحدة
		ساعات عمل فعلية	13,955,111 ÷ 9048 ساعة <sup>6</sup>	1542 دينار/ساعة
ت.غ.م	عدد ضيوف	111,953,446 دينار ÷ 6000 ضيف	18659 دينار/ضيف	
المغسلة والكي	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	4,779,500 دينار ÷ 1,315 وحدة	3635 دينار/وحدة
		الرواتب والأجور	9,377,556 ÷ 4524 ساعة <sup>7</sup>	2073 دينار/ساعة
	ت.غ.م	كغم	20,153,075 دينار ÷ 24200 كغم <sup>8</sup>	1356 دينار/كغم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (5) والمقابلات الشخصية مع المحاسب والمختصين الفنيين في الفندق.

ويبين الجدول (8) أدناه إحتساب المعدل الفعلي لموارد الأنشطة المساعدة، حيث تم تحديد محرك التكلفة المناسب لكل مورد وكل نشاط بنفس الطريقة المستخدمة للأنشطة الرئيسية.

<sup>3</sup> نشاط الإيواء = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 7 (موظف) = 15,834 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة (وبالتناوب على مدار 24 ساعة).

<sup>4</sup> نشاط التدبير الفندقية = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 4 (موظف) = 9048 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة .

<sup>5</sup> إجمالي عدد الأنشطة سنوياً = 65 غرفة × 4 موظف × 360 يوم = 93600 أنشطة خلال السنة.

<sup>6</sup> نشاط الأطعمة والمشروبات = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 4 (موظف) = 9048 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة .

<sup>7</sup> نشاط المغسلة والكي = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 2 (موظف) = 4524 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة .

<sup>8</sup> عدد كغم = 65 غرفة × 3 سرير × 10 مرة/شهر × 12 شهر = 23400 كغم + 800 كغم لباس النزلاء = 24200 كغم.

جدول (8) المعدل الفعلي لموارد الأنشطة المساعدة

النشاط	الموارد	محرك التكلفة	معادلة احتساب المعدل الفعلي	المعدل الفعلي
الصيانة	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	8,177,55 دينار ÷ 4524 ساعة <sup>9</sup>	1808 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات صيانة فعلية	22,231,93 دينار ÷ 1520 ساعة <sup>10</sup>	14,626 دينار/ساعة
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	4,688,777 دينار ÷ 2262 ساعة <sup>11</sup>	2073 دينار / ساعة
	ت.غ.م	عدد الغرف المتاحة	2,574,815 دينار ÷ 21,950 غرفة <sup>12</sup>	117 دينار / غرفة
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	23,705,111 دينار ÷ 9048 ساعة <sup>13</sup>	2620 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات عمل فعلية	44,507,512 دينار ÷ 9048 ساعة	4919 دينار / ساعة
المخازن	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	10,466,334 دينار ÷ 6786 ساعة <sup>14</sup>	1542 دينار / ساعة
	ت.غ.م	عدد الإقامات الليلية للزلاء	24,100,651 دينار ÷ 5400 إقامة ليلية <sup>15</sup>	4463 دينار / إقامة ليلية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (6) والسجلات المحاسبية والمقابلات مع المدراء الفنيين في الفندق.

الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط

في هذه الخطوة يتم احتساب التكاليف الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط رئيس أو مساعد وذلك من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط} = \text{المورد الفعلية المستهلكة لكل نشاط} \times \text{معدل السعر الفعلي للمورد لكل نشاط}$$

<sup>9</sup> نشاط الصيانة = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 2 (موظف) = 4524 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة.

<sup>10</sup> عدد ساعات الصيانة في السنة = 304 مرة × 5 ساعة = 1520 ساعة سنوياً صيانة مع التأهيل.

<sup>11</sup> نشاط الخدمات التسويقية = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 1 (موظف) = 2262 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة.

<sup>12</sup> إجمالي الغرف المتاحة خلال السنة = (60 غرفة × 365 يوم + 50 مرة قاعة المؤتمرات) = 21950 غرفة متاحة سنوياً.

<sup>13</sup> نشاط الخدمات الإدارية العامة = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 4 (موظف) = 9048 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة .

<sup>14</sup> نشاط المخازن = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنوياً × 3 (موظف) = 6786 ساعة عمل مباشرة فعلية لازمة.

<sup>15</sup> نشاط المخازن = 5340 نزيل مدة إقامتهم ليلة واحدة + 60 نزيل مدة إقامتهم ليلتين = 5400 إقامة ليلية.<sup>15</sup>



ويوضح الجدول (9) التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة للأنشطة الرئيسية:

جدول (9) التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة في الأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	محرك التكلفة	الموارد المستهلكة (فعلياً)	المعدل الفعلي	التكلفة الفعلية (دينار)	الملاحظات أو مصدر البيانات
الإيواء	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	850 وحدة	4,615 دينار/وحدة	3,922,750	تقارير استهلاك المواد/قسم الحسابات
	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 2 ساعة	1694 دينار/ساعة	18,091,920	المقابلات الميدانية
التدبير الفندقي	ت.غ.م	عدد النزلاء	5340 نزيل	3779 دينار/نزيل	20,179,860	حسابات المكتب الأمامي
	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	5,800 وحدة	417,2 دينار / وحدة	14,018,600	مستند إخراج مخزني
	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.5 ساعة	1553 دينار/ساعة	4,146,510	المقابلات الميدانية
	ت.غ.م	إجمالي عدد الأنشطة	5340 نزيل × 14 نشاط	1244 دينار/ساعة	93,001,440	المقابلات الميدانية
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (وحدة)	15,520 وحدة	1719 دينار/وحدة	26,678,880	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
		كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (كغم)	4,665 كغم	3076 دينار/كغم	14,349,540	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
		كمية مواد أخرى داخلية في نشاط إفطار (وحدة)	132 وحدة	4290 دينار/وحدة	566,280	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
		كمية مواد داخلية في نشاط كافيتريا (وحدة)	1500 وحدة	4590 دينار/وحدة	6,855,000	تقارير استهلاك المواد/الكافيتريا
	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.75 ساعة	1542 دينار/ساعة	6,175,710	المقابلات الميدانية
	ت.غ.م	عدد الضيوف	5340 نزيل × 1.11 ضيف	18,659 دينار/ضيف	110,599,357	المقابلات الميدانية
المغسلة والكي	المواد المباشرة	كمية داخلية إلى النشاط	1300 وحدة	3635 دينار/وحدة	4,725,500	تقارير استهلاك المواد/قسم اللوندري
	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.83 ساعة	2073 دينار/ساعة	9,187,951	المقابلات الميدانية
	ت.غ.م	عدد الكيلو غرام	5340 نزيل × 2.75 كغم	1356 دينار/كغم	19,912,860	المقابلات الميدانية

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على جدول (7) والمقابلات مع الفنيين في الفندق.

أما التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة للأنشطة المساعدة، فهي كما تظهر في الجدول (10) أدناه:

جدول (10) التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة في الأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	محرك التكلفة	الموارد الفعلية	معدل السعر الفعلي	التكلفة الفعلية	الملاحظات أو مصدر البيانات
الصيانة	الرواتب والأجور	معدل الساعة	304 مرة × 5 ساعة صيانة وتأهيل	1808 دينار/ ساعة	2,748,160	الدراسة الميدانية
	ت.غ.م	عدد الساعات	156 مرة × 5 ساعة صيانة فقط	14,626 دينار/ساعة	11,408,280	مستندات قسم الصيانة
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	معدل الساعة المتاحة	21950 غرفة × 0.075 ساعة	2073 دينار/ساعة	3,412,676	المقابلات الشخصية
	ت.غ.م	عدد الغرفة	3531 غرفة × 0.075 ساعة	117 دينار/ غرفة	30,985	وصولات بيع الغرف للنزول
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	معدل الساعة	8736 ساعة <sup>16</sup>	2620 دينار/ساعة	22,888,320	المقابلات الشخصية
	ت.غ.م	معدل الساعة	8736 ساعة	4919 دينار/ساعة	42,972,384	المقابلات الشخصية
المخازن	الرواتب والأجور	ساعات عمل مباشر	6552 ساعة <sup>17</sup>	1542 دينار/ساعة	10,103,184	المقابلات الشخصية
	ت.غ.م	عدد الإقامة الليلية	5400 إقامة ليلية	4463 دينار/إقامة ليلية	24,100,200	مستندات إخراج مخزني

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (8) و والمعاشية الميدانية في الفندق.

الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري لكل نشاط

تم حساب المعدل المعياري للأنشطة الرئيسية والمساعدة بالاستعانة بتقديرات الفنيين والمختصين فضلاً عن آراء محاسب الفندق ومديره للمعدلات المعيارية، ففي هذه الخطوة يتم احتساب المعدل المعياري لكل نشاط فضلاً عن تقدير الموارد المعيارية اللازمة للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة، ونلاحظ في جدول (11) أدناه أن المواد المباشرة المعيارية والتكاليف غير المباشرة المعيارية تختلف كثيراً عن التكاليف الفعلية المعروضة في جدول (5) والبالغة (90,409,250 دينار و 89,562,804 دينار) للمواد المباشرة والتكاليف غير المباشرة على التوالي، ويعود السبب إلى أن الفندق يحدد التكاليف المعيارية لعدد (15,000) نزول سنوياً وبشكل ثابت، أما في سنة جائحة كورونا أي سنة (2020) فقد بلغ عدد النزلاء في الفندق (5340) نزول والتكاليف الفعلية المنفذة قد صرفت وفق عدد النزلاء الفعلي في السنة، وينبغي حساب المعدل المعياري بشكل دقيق كونه سوف يتم استخدامه كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية والتكاليف الفعلية العملية المنفذة، و ينبغي على إدارة الفندق القيام بالتعديلات الضرورية للتوصل للمعيار الصحيح عند تعرض الوحدة الاقتصادية لعدة عوامل تتمثل بالتغيرات الموسمية، الحجر الصحي، التالف غير الطبيعي، والمواقع الجغرافية وغيرها، وقد تكون هذه الخطوة مكلفة وتحتاج إلى وقت كبير، إلا أنها ضرورية كونها تضيف الدقة لهذه التقنية وكما في الجدولين (11)، (12) أدناه.

<sup>16</sup> معدل الساعات الفعلية المباشرة المستنفذة = 7 ساعات عمل مباشر × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 8736 ساعة.

<sup>17</sup> معدل الساعات الفعلية المباشرة المستنفذة = 7 ساعات عمل مباشر × 6 يوم × 52 أسبوع × 3 موظف = 6552 ساعة.

جدول (11) التكلفة المعيارية<sup>18</sup> للموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)

المجموع	النشاط				المورد
	المغسلة والكي	الإطعمة والمشروبات	التدبير الفندقي	نشاط الإيواء	
199,904,500	12,802,500	147,695,000	27,482,000	11,925,000	المواد المباشرة
50,024,073	6,685,185	10,970,370	11,370,370	20,998,148	الرواتب والأجور
503,453,272	50,382,700	201,516,250	221,283,382	30,270,940	ت. غ. م
<b>753,381,845</b>	<b>69,870,385</b>	<b>360,181,620</b>	<b>260,135,752</b>	<b>63,194,088</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع مدير الفندق و المحاسب والمختصين الفنيين للفندق.

جدول (12) التكلفة المعيارية للموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

المجموع	النشاط				المورد
	المخازن	الخدمات الإدارية العامة	الخدمات التسويقية	الصيانة	
---	---	---	---	---	المواد المباشرة
<b>35,975,927</b>	8,227,778	18,320,370	3,342,594	6,085,185	الرواتب والأجور
<b>184,580,700</b>	60,252,000	66,758,250	6,437,000	51,133,450	ت. غ. م
<b>220,556,627</b>	<b>68,479,778</b>	<b>85,078,620</b>	<b>9,779,594</b>	<b>57,218,635</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع مدير الفندق و مدير الحسابات والمختصين الفنيين للفندق.

بعد تحديد الموارد المعيارية (المباشرة وغير المباشرة) اللازمة لإنجاز الأنشطة الرئيسية و الأنشطة المساعدة يمكن حساب المعدل المعياري لكل نشاط وفق المعادلة الآتية:

$$\text{المعدل المعياري اللازم لكل نشاط} = \frac{\text{التكاليف المعيارية لكل نشاط}}{\text{محرك التكلفة المناسب للمورد المعياري}}$$

<sup>18</sup> التكاليف المعيارية: (Standard Cost): وتُعرف أيضاً باسم "التكاليف القياسية"، وهي التكاليف التي تحددها الشركة لاستخدامها في عمليات إنتاج السلع أو الخدمات، من خلال التحليل التاريخي لبيانات الإنتاج ودراسة الوقت والجهد اللازم لها (مجرة، هارفارد بزنس ريفيو،

جدول (13) المعدل المعياري للموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	محرك التكلفة (معياري)	معادلة احتساب المعدل المعياري	المعدل المعياري
الإيواء	المواد المباشرة	كمية مواد داخلية الى النشاط	11,925,000 دينار ÷ 2,579 وحدة	4624 دينار/وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات عمل	20,998,148 ÷ 12,012 ساعة <sup>19</sup>	1748 دينار/ساعة
	ت.غ.م	عدد النزلاء	30,270,940 دينار ÷ 15,000 نزيل	2018 دينار/نزيل
التدبير الفندقي	المواد المباشرة	كمية مواد داخلية الى النشاط	27,482,000 دينار ÷ 9589 وحدة	2866 دينار/وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات عمل	11,370,370 ÷ 6,864 ساعة <sup>20</sup>	1657 دينار/ساعة
	ت.غ.م	إجمالي عدد الأنشطة	221,283,382 دينار ÷ 120,000 نشاط	1844 دينار/أنشطة
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (وحدة)	69,852,500 دينار ÷ 42,080 وحدة	1660 دينار/وحدة
		كمية مواد غذائية داخلية في نشاط الإفطار (كغم)	35,925,000 دينار ÷ 14,100 كغم	2548 دينار/كغم
		كمية مواد أخرى داخلية في نشاط الإفطار (وحدة)	2,350,000 دينار ÷ 602 وحدة	3904 دينار/وحدة
		كمية مواد داخلية في نشاط الكافتريا (وحدة)	39,567,500 دينار ÷ 9,194 وحدة	4304 دينار/وحدة
الرواتب والأجور	ساعات عمل	10,970,370 ÷ 6864 ساعة <sup>21</sup>	1598 دينار/ساعة	
	ت.غ.م	عدد الضيوف	201,516,250 دينار ÷ 25,000 ضيف	8061 دينار/ضيف
المغسلة والكي	المواد المباشرة	كمية مواد داخلية في النشاط	12,802,500 دينار ÷ 3,672 وحدة	3487 دينار/وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات العمل	6,685,185 ÷ 3432 ساعة <sup>22</sup>	1948 دينار/ساعة
	ت.غ.م	عدد الكيلوغرام	50,382,700 دينار ÷ 43,000 كغم <sup>23</sup>	1172 دينار/كغم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (11) والمقابلات الشخصية مع مدير الفندق والمحاسب والموظفين الفنيين.

<sup>19</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الإيواء = 5.5 ساعة عمل معياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 7 موظف = 12012 ساعة.  
<sup>20</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط التدبير الفندقي = 5.5 ساعة عمل معياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 6864 ساعة.  
<sup>21</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الأطعمة والمشروبات = 5.5 ساعة عمل معياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 6864 ساعة.  
<sup>22</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط المغسلة والكي = 5.5 ساعة عمل معياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 2 موظف = 3432 ساعة.  
<sup>23</sup> عدد كيلوغرامات الغسيل والكي معيارية = 65 غرف × 3 سرير × 15 مرة/شهر × 12 شهر = 35100 كغم + 7900 لباس النزلاء والشراشف والبياضات = 43000 كغم معيارى.

## جدول (14) المعدل المعياري للموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	محرك التكلفة (معيارياً)	معادلة احتساب المعدل المعياري	المعدل المعياري
الصيانة	الرواتب والأجور	ساعات العمل	$3,432 \div 6,085,185$ ساعة <sup>24</sup>	1773 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات الصيانة	$51,133,450 \div 2,000$ ساعة	25567 دينار/ساعة
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	ساعات العمل	$1,716 \div 3,342,594$ ساعة <sup>25</sup>	1948 دينار/ساعة
	ت.غ.م	غرف مبيعة مخططة	$17,906 \div 6,437,000$ غرفة <sup>26</sup>	359 دينار/غرفة
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	ساعات العمل	$6,864 \div 18,320,370$ ساعة <sup>27</sup>	2669 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات العمل	$66,758,250 \div 6,864$ ساعة	9726 دينار/ساعة
المخازن	الرواتب والأجور	ساعات العمل	$5,148 \div 8,227,778$ ساعة <sup>28</sup>	1598 دينار/ساعة
	ت.غ.م	عدد الإقامات الليلية المخططة	$25,000 \div 60,252,000$ إقامة ليلية	2410 دينار/إقامة ليلية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (12) والمقابلات الشخصية مع مدير حسابات الفندق.

## الخطوة السادسة: احتساب انحراف سعر النشاط:

بعد تحديد كل من الموارد الفعلية والموارد المعيارية (المباشرة وغير المباشرة) سيتم في هذه الخطوة احتساب انحراف السعر من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف سعر النشاط} = \text{التكاليف الفعلية} - (\text{المورد الفعلية المستهلكة} \times \text{معدل السعر المعياري})$$

ومن ثم يتم تحديد نوعية الانحراف سواء كان مفضلاً أو غير مفضل وكالاتي:

- إذا كان الانحراف سالباً: يكون مفضلاً.
- إذا كان الانحراف موجباً: يكون غير مفضل.
- إذا كان الانحراف (صفر): لا يوجد انحراف.

<sup>24</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الصيانة = 5.5 ساعة عمل معيارية × 6 يوم × 52 أسبوع × 2 موظف = 3432 ساعة.  
<sup>25</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الخدمات التسويقية = 5.5 ساعة عمل معيارية × 6 يوم × 52 أسبوع × 1 موظف = 1716 ساعة.  
<sup>26</sup> غرفة مبيعة مخططة = 75% (من إجمالي الغرفة المتاحة المخططة) × (65 غرفة × 365 يوم) + 150 مرة بيع قاعة المؤتمرات = 17,906 غرفة مبيعة مخططة.  
<sup>27</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الخدمات الإدارية = 5.5 ساعة عمل معيارية × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 6864 ساعة.  
<sup>28</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط المخازن = 5.5 ساعة عمل معيارية × 6 يوم × 52 أسبوع × 3 موظف = 5148 ساعة.

ويظهر انحراف السعر للأنشطة الرئيسية في الجدول (15) أدناه.

جدول (15) انحراف السعر للأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	التكلفة الفعلية (دينار)	التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلاً	مقدار الإنحراف (دينار)	طبيعة الإنحراف
الإيواء	المواد المباشرة	3,922,750	850 وحدة × 4624 دينار	(7,650)	مفضل
	الرواتب والأجور	18,091,920	10680 ساعة × 1748 دينار	(576,720)	مفضل
	ت.غ.م	20,179,860	5340 نزيل × 2018 دينار	9,403,740	غير مفضل
التدبير الفندقية	المواد المباشرة	14,018,600	5800 وحدة × 2866 دينار	(2,604,200)	مفضل
	الرواتب والأجور	4,146,510	2670 ساعة × 1657 دينار	(277,680)	مفضل
	ت.غ.م	93,001,440	74760 نشاط × 1844 دينار	(44,856,000)	مفضل
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	26,678,880	15520 وحدة × 1660 دينار	915,680	غير مفضل
	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	14,349,540	4665 كغم × 2548 دينار	2,463,120	غير مفضل
	مواد غذائية للإفطار (كغم)	566,280	132 وحدة × 3904 دينار	50,952	غير مفضل
	مواد أخرى للإفطار (وحدة)	6,855,000	1500 وحدة × 4304 دينار	399,000	غير مفضل
المغسلة والكي	الرواتب والأجور	6,175,510	4005 ساعة × 1598 دينار	(224,480)	مفضل
	ت.غ.م	110,599,357	5927 ضيف × 8061 دينار	62,821,810	غير مفضل
	المواد المباشرة	4,725,500	1300 وحدة × 3487 دينار	192,400	غير مفضل
	الرواتب والأجور	9,187,951	4432 ساعة × 1948 دينار	554,415	غير مفضل
	ت.غ.م	19,912,860	14685 كغم × 1172 دينار	2,702,040	غير مفضل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (9) حقل التكلفة الفعلية، والجدول (13) حقل المعدل المعياري.

يتبين من الجدول (15) المذكور أعلاه، أن أغلب الانحرافات في عناصر التكاليف الأنشطة الرئيسية كانت غير مفضلة ويعود السبب الى الظروف التي مرت على الفندق محلّ البحث والمتمثلة بجائحة (Covid-19)، ويمكن لإدارة الفندق أن تستفاد من هذه المعلومات لأغراض المستقبل في حال حصول ظروف غير طبيعية مشابهة بجائحة كورونا، وهذه من مميزات تقنية (PFABC)، أما الأنشطة المساعدة، فقد كانت انحرافات أسعارها كما في الجدول (16) أدناه.

## جدول (16) إنحراف السعر للأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	التكلفة الفعلية (دينار)	التكلفة المعيارية المستهلكة فعلاً للموارد	مقدار الإنحراف (دينار)	طبيعة الإنحراف
الصيانة	الرواتب والأجور	2,748,160	1520 ساعة × 1773 دينار	53,200	غير مفضل
	ت.غ.م	11,408,280	780 ساعة × 25567 دينار	(8,533,980)	مفضل
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	3,412,676	1646.25 ساعة × 1948 دينار	205,781	غير مفضل
	ت.غ.م	30,985	265 ساعة × 359 دينار	(64,150)	مفضل
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	22,888,320	8736 ساعة × 2669 دينار	(428,064)	مفضل
	ت.غ.م	42,972,384	8736 ساعة × 9726 دينار	(41,993,952)	مفضل
المخازن	الرواتب والأجور	10,103,184	6552 ساعة × 1598 دينار	(366,912)	مفضل
	ت.غ.م	24,100,200	5400 إقامة ليلية × 2410 دينار	11,086,200	غير مفضل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (10) حقل التكاليف الفعلية والجدول (14) حقل المعدل المعياري.

## الخطوة السابعة: حساب تكاليف الأنشطة المنفذة

وفق هذه الخطوة يتم احتساب تكاليف الأنشطة المنفذة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{تكاليف الأنشطة المنفذة} = (\text{المورد المعياري للعمل الفعلي المنفذ}) \times \text{السعر المعياري}$$

## جدول (17) التكاليف المعيارية للأنشطة الرئيسية المنفذة فعلياً

النشاط	المورد	(المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) × السعر المعياري	التكلفة المعيارية المنفذة (دينار)	
الإيواء	المواد المباشرة	850 وحدة × 4,624 دينار	3,930,400	
	الرواتب والأجور	(5,340 نزيل × 1.25 ساعة) × 1,748 دينار	11,667,900	
	ت.غ.م	5,340 نزيل × 2,018 دينار	10,776,120	
التدبير الفندقي	المواد المباشرة	5,800 وحدة × 2,866 دينار	16,622,800	
	الرواتب والأجور	(5,340 نزيل × 0.25 ساعة) × 1,657 دينار	2,212,095	
	ت.غ.م	(5,340 نزيل × 10 أنشطة) × 1,844 دينار	98,469,600	
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	15,520 وحدة × 1,660 دينار	25,763,200
		مواد غذائية للإفطار (كغم)	4,665 كغم × 2,548 دينار	11,866,420
		مواد أخرى لإفطار (وحدة)	132 وحدة × 3,904 دينار	515,328
	مواد الكافتيريا (وحدة)	1,500 وحدة × 4,304 دينار	6,456,000	
	الرواتب والأجور	(5,340 نزيل × 0.416 ساعة) × 1,598 دينار	3,549,861	
المغسلة والكي (الوندي)	ت.غ.م	(5,340 نزيل × 1 ضيف) × 8,061 دينار	43,045,740	
	المواد المباشرة	1,300 وحدة × 3,487 دينار	4,533,100	
	الرواتب والأجور	(5,340 نزيل × 0.75 ساعة) × 1948 دينار	7,801,740	
ت.غ.م	(5340 نزيل × 2.5 كغم) × 1706 دينار	22,775,100		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (9) والجدول (13) والمعاشية الميدانية.

جدول (18) التكاليف المعيارية للأنشطة المساعدة المنفذة فعلياً

النشاط	المورد	(المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) × السعر المعياري	التكلفة المعيارية المنفذة (دينار)
الصيانة	الرواتب والأجور	(304 مرة × 3 ساعة) × 1,773 دينار	1,616,976
	ت.غ. م	(156 مرة × 3 ساعة) × 25,567 دينار	11,965,356
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	(21,950 غرفة × 0.0416 ساعة) × 1948 دينار	1,778,758
	ت.غ. م	(3,531 غرفة مبيعة × 0.0416 ساعة) × 359 دينار	52,733
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	(1,248 ساعة × 5.5 ساعة) × 2,669 دينار	18,320,016
	ت.غ. م	(1248 ساعة × 5.5 ساعة) × 9,726 دينار	66,759,264
المخازن	الرواتب والأجور	(936 ساعة × 5.5 ساعة) × 1,598 دينار	8,226,504
	ت.غ. م	(5400 إقامة ليلية × 1 نزيل) × 2,410 دينار	13,014,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (10) والجدول (14) والمعاشية الميدانية.

الخطوة الثامنة: حساب انحراف الكمية

وفق هذه الخطوة سيتم احتساب انحراف الكمية لمورد كل نشاط في الفندق، حيث يأخذ بالحسبان الموازنة المرنة و الموارد المنفذة، وعليه يتم احتساب انحراف الكمية وفق المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف الكمية} = \text{التكلفة المعيارية للمورد المستهلكة فعلياً} - \text{التكلفة المعيارية للأنشطة المنفذة فعلياً}$$

$$= (\text{الكمية الفعلية للمورد المستهلكة} \times \text{المعدل المعياري}) - (\text{الكمية المعيارية المسوح بها من المورد} \times \text{المعدل المعياري})$$





## جدول (19) انحراف الكمية للأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلياً	التكلفة المعيارية للأنشطة المنفذة فعلياً	مقدار الانحراف (دينار)	طبيعة الانحراف	
الإيواء	المواد المباشرة	3,930,400	3,930,400	0	لا يوجد	
	الرواتب والأجور	18,668,640	11,667,900	7,000,740	غير مفضل	
	ت.غ.م	10,776,120	10,776,120	0	لا يوجد	
التدبير الفندقي	المواد المباشرة	16,622,800	16,622,800	0	لا يوجد	
	الرواتب والأجور	4,424,190	2,212,095	2,212,095	غير مفضل	
	ت.غ.م	137,857,440	98,469,600	39,387,840	غير مفضل	
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	25,763,200	25,763,200	0	لا يوجد
		مواد غذائية للإفطار (كغم)	11,886,420	11,886,420	0	لا يوجد
		مواد أخرى للإفطار (وحدة)	515,328	515,328	0	لا يوجد
		مواد الكافتيريا (وحدة)	6,456,000	6,456,000	0	لا يوجد
	الرواتب والأجور	6,399,990	3,549,861	2,850,129	غير مفضل	
	ت.غ.م	74,780,771	43,045,740	4,735,031	غير مفضل	
	المواد المباشرة	4,533,100	4,533,100	0	لا يوجد	
المغسلة والكي	الرواتب والأجور	8,633,926	7,801,740	832,186	غير مفضل	
	ت.غ.م	25,052,610	22,775,100	2,277,510	غير مفضل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (15) حقل (التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلياً)، والجدول (17).

أما نتائج انحراف الكمية للأنشطة المساعدة سيكون في الجدول (20) أدناه.

جدول (20) انحراف الكمية للأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلياً	التكلفة المعيارية للأنشطة المنفذة فعلياً	مقدار الإنحراف (دينار)	طبيعة الانحراف
الصيانة	الرواتب والأجور	2,694,960	1,616,976	1,077,984	غير مفضل
	ت.غ.م	19,942,260	11,965,356	7,796,567	غير مفضل
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	3,206,895	1,778,758	1,428,137	غير مفضل
	ت.غ.م	95,135	52,733	42,404	غير مفضل
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	23,316,384	18,320,016	4,996,368	غير مفضل
	ت.غ.م	84,966,336	66,759,264	18,207,072	غير مفضل
المخازن	الرواتب والأجور	10,470,096	8,226,504	2,243,592	غير مفضل
	ت.غ.م	13,014,000	13,014,000	0	لا يوجد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (16) حقل (التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلياً)، والجدول (18).

الخطوة التاسعة: حساب إنتاجية كل النشاط

وهي الخطوة الأخيرة من تقنية (PFAC) وفيها يتم احتساب إنتاجية كل نشاط من خلال حاصل جمع انحراف الكفاءة (الأداء) و انحراف الفاعلية والصيغة العامة للمعادلة تكون كالآتي:

$$\text{إنتاجية النشاط} = \text{انحراف الكفاءة} + \text{انحراف الفاعلية}$$

أولاً: احتساب انحراف الكفاءة والتي يتم احتسابها من خلال حاصل جمع انحراف السعر وانحراف الكمية، ومن خلال الجدولين (21) و (22) أدناه تم احتساب انحراف الكفاءة للأنشطة الرئيسية والمساعدة.



جدول (21) انحراف الكفاءة للأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	انحراف السعر + انحراف الكمية	مقدار الانحراف
الإيواء	المواد المباشرة	0 + (7,650)	(7,650)
	الرواتب والأجور	7,000,740 + (576,720)	6,433,020
	ت. غ. م	0 + 9,403,740	9,403,740
التدبير الفندقي	المواد المباشرة	0 + (2,604,200)	(2,604,200)
	الرواتب والأجور	2,212,095 + (277,680)	1,934,415
	ت. غ. م	39,387,840 + (44,856,000)	(5,468,160)
الأطعمة والمشروبات	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	0 + 915,680	915,680
	مواد غذائية للإفطار (كغم)	0 + 2,463,120	2,463,120
	مواد أخرى للإفطار (وحدة)	0 + 50,952	50,952
	مواد كافتيريا (وحدة)	0 + 399,000	399,000
	الرواتب والأجور	2,850,129 + (224,280)	2,625,849
	ت. غ. م	4,735,031 + 62,821,810	67,556,841
	المواد المباشرة	0 + 192,400	192,400
المغسلة والكي	الرواتب والأجور	832,186 + 554,415	1,386,601
	ت. غ. م	2,277,510 + 2,702,040	4,979,550

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (15) و الجدول (19).

جدول (22) انحراف الكفاءة للأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	انحراف السعر + انحراف الكمية	مقدار الانحراف
الصيانة	الرواتب والأجور	1,077,984 + 53,200	1,131,184
	ت. غ. م	7,796,567 + (8,533,980)	(734,413)
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	1,428,137 + 205,781	1,633,918
	ت. غ. م	42,404 + (64,150)	(21,746)
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	4,996,368 + (428,064)	4,568,304
	ت. غ. م	18,207,072 + (41,993,952)	(23,786,880)
المخازن	الرواتب والأجور	2,243,592 + (366,912)	1,876,680
	ت. غ. م	0 + 11,086,200	11,086,200

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (16) و الجدول (20).

ثانياً: احتساب انحراف الفاعلية

يتم احتسابه من خلال الخطوات الآتية:

1- احتساب التكلفة المخططة<sup>29</sup> للأنشطة لكل من الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المخططة للنشاط} = \text{الكمية المخططة} \times \text{السعر المعياري}$$

ويوضح ذلك من خلال الجدولين (23)، (24) أدناه.

جدول (23) التكاليف المخططة للأنشطة الرئيسية

النشاط	المورد	الكمية المخططة × السعر المعياري	التكلفة المخططة (دينار)	
الإيواء	المواد المباشرة	2,579 وحدة × 4,624 دينار	11,925,296	
	الرواتب والأجور	(15,000 نزيل × 1.5 ساعة) × 1,748 دينار	39,330,000	
	ت.غ.م	(15,000 نزيل) × 2,018 دينار	30,270,000	
التدبير الفندقي	المواد المباشرة	9,589 وحدة × 2,866 دينار	27,482,074	
	الرواتب والأجور	(15,000 نزيل × 0.25 ساعة) × 1,567 دينار	5,876,250	
	ت.غ.م	(15,000 نزيل × 8 أنشطة) × 1,844 دينار	221,280,000	
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	42,080 وحدة × 1,660 دينار	69,852,800
		مواد غذائية للإفطار (كغم)	14,100 كغم × 2,548 دينار	35,926,800
		مواد للإفطار (وحدة) أخرى	602 وحدة × 3,904 دينار	2,350,208
		مواد الكافتيريا (وحدة)	9,194 وحدة × 4,304 دينار	39,570,976
	الرواتب والأجور	(15,000 نزيل × 0.25 ساعة) × 1,598 دينار	5,992,500	
	ت.غ.م	(15,000 نزيل × 1 صيف) × 8,061 دينار	120,915,000	
	المغسلة والكي	المواد المباشرة	3,672 وحدة × 3,487 دينار	12,804,264
الرواتب والأجور		(15,000 نزيل × 0.75 ساعة) × 1,948 دينار	21,915,000	
ت.غ.م		(15,000 نزيل × 2 كغم) × 1,172 دينار	35,160,000	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (13) وملحق (2) والمقابلات الشخصية مع مدير الفندق والمحاسب والمختصين الفنيين.

نلاحظ في جدول الأعداد أن كمية المخططة للمواد المباشرة (2579) يساوي بمحرك التكلفة للمواد المعيارية ويعود السبب إلى أن الكميات المعيارية والمخططة في الفندق موضوع البحث مساوية ويحددوا لعدد (15000) نزيل سنوياً وبشكل ثابت أما احتساب التكلفة المخططة للأنشطة المساعدة موضحة كما في الجدول (24) أدناه.

<sup>29</sup> التكاليف المخططة (planned costs): هي التكاليف المقدرة لمنتج معين، يتم تحديده بناءً على البيانات التاريخية لهذا المنتج وتأخذ في الاعتبار جميع التكاليف المرتبطة بتصنيع المنتج (http://www.erp-information.com/planned-cost.html).

جدول (24) التكاليف المخططة للأنشطة المساعدة

التكلفة المخططة (دينار)	الكمية المخططة × السعر المعياري	المورد	الأنشطة المساعدة
3,989,250	1,773 × (ساعة 3 مرة × 750) ساعة	الرواتب والأجور	الصيانة
28,762,875	25,567 × (ساعة 3 مرة × 375) ساعة	ت.غ.م	
1,934,754	1948 × (ساعة 0.0416 × 23875) ساعة	الرواتب والأجور	الخدمات التسويقية
267,415	359 × (ساعة 0.0416 × 17,906) ساعة	ت.غ.م	
18,373,396	6,864 ساعة × 2,669 دينار	الرواتب والأجور	الخدمات الإدارية العامة
66,759,264	6,864 ساعة مخططة × 9,726 دينار	ت.غ.م	
8,226,504	5,148 ساعة × 1,598 دينار	الرواتب والأجور	المخازن
60,250,000	(25000 إقامة ليلية × 1 أنزل) × 2,410 دينار	ت.غ.م	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (14) والمقابلات الشخصية والمختصين الفنيين.

2- بعد تحديد تكاليف الأنشطة المخططة لكل من الأنشطة الرئيسية و الأنشطة المساعدة، سيتم احتساب انحراف الفاعلية من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف الفاعلية} = \text{التكاليف المعيارية للنشاط المنفذ فعلياً} - \text{التكلفة المخططة للنشاط}$$

وتم احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة الرئيسية كما في الجدول (25) أدناه.

جدول (25) احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	التكاليف المعيارية - التكلفة المخططة	مقدار الإنحراف	طبيعة الإنحراف	
الإيواء	المواد المباشرة	11,925,296 – 3,930,400	(7,994,896)	غير مفضل	
	الرواتب والأجور	39,330,000 – 11,667,900	(97,662,100)	غير مفضل	
	ت.غ.م	30,270,000 – 10,776,120	(19,493,880)	غير مفضل	
التدبير الفندي	المواد المباشرة	27,482,074 – 16,622,800	(10,859,274)	غير مفضل	
	الرواتب والأجور	5,876,250 – 2,212,095	(3,664,155)	غير مفضل	
	ت.غ.م	221,280,000 – 98,469,600	(122,810,400)	غير مفضل	
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	69,852,800 – 25,763,200	(44,089,600)	غير مفضل
		مواد غذائية للإفطار (كغم)	35,926,800 – 11,866,420	(24,060,380)	غير مفضل
		مواد أخرى للإفطار (وحدة)	2,350,208 – 515,328	(1,834,880)	غير مفضل
		مواد الكافتريا (وحدة)	39,570,976 – 6,456,000	(33,114,976)	غير مفضل
		الرواتب والأجور	5,992,500 – 3,549,861	(2,442,639)	غير مفضل
		ت.غ.م	120,915,000 – 43,045,740	(77,869,260)	غير مفضل
		المواد المباشرة	12,804,264 – 4,533,100	(8,271,164)	غير مفضل
المغسلة والكي		21,915,000 – 7,801,740	(14,113,260)	غير مفضل	
		35,160,000 – 22,775,100	(12,384,900)	غير مفضل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (17) و جدول (23).

أما احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة المساعدة كما في الجدول (26) أدناه.

جدول (26) احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	التكاليف المعيارية - التكلفة المخططة	مقدار الإنحراف	طبيعة الإنحراف
الصيانة	الرواتب والأجور	3,989,250 – 1,368,000	(2,621,250)	غير مفضل
	ت.غ.م	28,762,875 – 14,886,612	(13,876,263)	غير مفضل
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	1,934,754 – 1,611,085	(323,669)	غير مفضل
	ت.غ.م	267,415 – 52,733	(214,682)	غير مفضل
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	18,373,396 – 18,316,896	(56,500)	غير مفضل
	ت.غ.م	98,701,200 – 165,460,464	66,759,264	مفضل
المخازن	الرواتب والأجور	8,226,504 – 7,267,740	(958,764)	غير مفضل
	ت.غ.م	60,250,000 – 15,037,440	(45,212,560)	غير مفضل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (18) و جدول (24).

3- وبعد أن تم احتساب انحراف الكفاءة و انحراف الفاعلية للأنشطة الرئيسية و الأنشطة المساعدة سيكون بإمكاننا احتساب إنتاجية كل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة من خلال جمع انحراف الكفاءة و انحراف الفاعلية، وكما في الجدول (27) و الجدول (28) أدناه.

جدول (27) إنتاجية الأنشطة الرئيسية (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
الإيواء	المواد المباشرة	(7,650) + (7,994,896)	(8,002,546)	غير مفضل
	الرواتب والأجور	6,433,020 + (27,662,100)	(21,229,080)	غير مفضل
	ت.غ.م	9,403,740 + (19,493,880)	(10,090,140)	غير مفضل
التدبير الفنقي	المواد المباشرة	(2,604,200) + (10,859,274)	(13,463,474)	غير مفضل
	الرواتب والأجور	1,934,415 + (3,664,155)	(1,729,740)	غير مفضل
	ت.غ.م	(5,468,160) + (122,810,400)	128,278,560	غير مفضل
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	915,680 + (44,089,600)	(43,173,920)	غير مفضل
	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	2,463,120 + (24,060,380)	(21,597,260)	غير مفضل
	مواد غذائية للإفطار (كغم)	50,952 + (1,834,880)	(1,783,928)	غير مفضل
	مواد أخرى للإفطار (وحدة)	399,000 + (33,114,976)	(32,715,976)	غير مفضل
	الرواتب والأجور	2,625,849 + (2,442,639)	183,210	مفضل
	ت.غ.م	67,556,841 + (77,869,260)	(10,312,419)	غير مفضل
المغسلة والكي	المواد المباشرة	192,400 + (8,271,164)	(8,078,764)	غير مفضل
	الرواتب والأجور	1,381,601 + (14,113,260)	(12,731,659)	غير مفضل
	ت.غ.م	4,979,550 + (12,384,900)	(7,405,350)	غير مفضل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جداول (21، 25)

يتضح من الجدول (32) أعلاه أنّ إنتاجية كل نشاط من الأنشطة الرئيسية سلبية أي غير مفضلة، عدا عنصر الرواتب والأجور لأنشطة الأطعمة والمشروبات وعلى إدارة الفندق أن تتخذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف المشابهة لجائحة كورونا، لكي لا تتكرر في المستقبل، أما إنتاجية الأنشطة المساعدة كانت نتائجها كما في الجدول (28) أدناه.

جدول (28) إنتاجية الأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

النشاط	المورد	إنحراف الكفاءة + إنحراف الفاعلية	مقدار الإنحراف	طبيعة الإنحراف
الصيانة	الرواتب والأجور	1,131,184 + (2,621,250)	(1,490,006)	غير مفضل
	ت.غ.م	(734,413) + (13,876,263)	(14,610,676)	غير مفضل
خدمات التسويقية	الرواتب والأجور	1,633,918 + (323,669)	1,310,249	مفضل
	ت.غ.م	(21,746) + (214,682)	(238,428)	غير مفضل
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	4,568,304 + (56,500)	4,511,804	مفضل
	ت.غ.م	(23,786,880) + 98,701,200	74,914,320	مفضل
المخازن	الرواتب والأجور	1,876,680 + (958,764)	917,916	مفضل
	ت.غ.م	11,086,200 + (45,212,560)	(34,126,360)	غير مفضل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (22) و جدول (26).

من الجداول أعلاه وبعد تطبيق الخطوات التسع الخاصة بتقنية (PFABC) يمكن إثبات الفرضية الأولى للبحث، ومفادها "توجد إمكانية لتطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الفندق عينة البحث (فندق داوا/السليمانية)".  
بعد انتهاء الخطوات التسعة لتقنية (PFABC) في الفندق عينة البحث، أصبح بالإمكان احتساب تكلفة نزلاء الفندق وفق التقنية الجديدة، فالجدول (29) يوضح المقارنة بين التكاليف الفعلية وفق النظام التقليدي وبين تقنية (PFABC) لفندق داوا:

الجدول (29) قائمة التكاليف الفعلية للأنشطة الرئيسية والمساعدة وفق النظام التقليدي و تقنية (PFABC) لفندق داوا (المبالغ بالدينار)

البيان	النظام التقليدي	تقنية (PFABC)
<b>تكاليف الأنشطة الرئيسية:</b>		
المواد المباشرة	83,931,250	71,116,550
الرواتب والأجور	64,209,222	37,602,091
ت.غ.م	268,752,086	243,693,517
<b>مجموع تكاليف الأنشطة الرئيسية</b>	<b>416,892,558</b>	<b>352,412,158</b>
<b>تكاليف الأنشطة المساعدة:</b>		
الرواتب والأجور	47,037,778	39,152,340
ت.غ.م	93,414,914	78,511,849
<b>مجموع تكاليف الأنشطة المساعدة</b>	<b>140,452,692</b>	<b>117,664,189</b>
<b>تكاليف الإنتاج الكلية للفندق</b>	<b>557,345,250 دينار</b>	<b>470,076,347 دينار</b>
مجموع النزلاء خلال سنة (2020)	5340 نزيل	5340 نزيل
تكلفة النزيل الواحد	104,372 دينار/ نزيل	88,029 دينار/ نزيل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جداول (5، 6، 9، 10).

يتضح من الجدول (29) أثر تطبيق تقنية (PFABC)، فقد انخفضت تكاليف النزيل الواحد في الفندق إلى (88,029) دينار، في حين أن تكلفة نزيل الفندق وفق النظام التقليدي كانت (104,372) دينار، إذ أن هذا التخفيض يحقق الميزة التنافسية بأقل لتكلفة ممكنة ويجعل الفندق في الحالة التنافسية الجيدة بالأسواق من خلال زيادة عدد مرات أشغال الغرف للنزلاء وبدوره يحقق زيادة أرباح الفندق، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية ومفادها "إن تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء في الفندق عينة البحث يحقق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة".



## المبحث الرابع: الاستنتاجات و التوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

إنّ من أبرز النتائج التي توصل إليها البحث الآتي:

- 1- تساعد تقنية (PFABC) في حساب التكلفة بطريقة أكثر دقة من خلال: التركيز على تحديد الأنشطة وتتبع تكاليف موارد الأنشطة قبل تخصيصها، استخدام محركات التكاليف المناسبة المتعددة، المرونة في قياس طاقة الموارد (وبحسب وحدة قياسها)، وإعتماد تقنية (PFABC) على المعلومات الأكثر فعالية والتي تتولد من النظام المحاسبي.
- 2- تساعد تقنية (PFABC) في تفعيل الرقابة على الأداء من خلال تحديد التكلفة المعيارية ومقارنتها مع التكلفة الفعلية للوصول إلى الانحرافات، سواءً كانت مفضلة أو غير مفضلة، مما يساعد في معرفة أسبابها ومن ثم يساعد في تخفيض التكاليف، واستمرار بقاءها في سوق المنافسة.
- 3- تساعد تقنية (PFABC) إدارة الفندق في استخدام مواردها بشكل أمثل والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض تكاليف النزيل بأقل تكلفة ممكنة.
- 4- ضعف معرفة الموظفين العاملين في الفندق محلّ البحث، لتقنيات التكاليف الإدارية الحديثة، كتقنية (PFABC).
- 5- استخدم الفندق مورد المواد المباشرة بشكل متميز في سنة الجائحة (Covid-19)، لأنه لا يوجد به أي انحراف، ولكن يوجد انحراف غير مفضل لأغلبية مورد الرواتب والأجور والتكاليف غير المباشرة، أي عدم الالتزام بالتكلفة والوقت المخطط لبند التكاليف من قبل اقسام الفندق.
- 6- إنّ انحراف السعر في فندق داوا كان غير مفضل ولأغلبية الموارد في الأنشطة الرئيسية، ويعود السبب الى الظروف التي مرّ بها الفندق والمتمثلة بجائحة (Covid-19)، حيث لم يتمكن من استخدام موارده بشكل أفضل.
- 7- تبين عند حساب إنتاجية الأنشطة، أن هناك انحرافات غير مفضلة لأغلبية عناصر التكاليف للأنشطة الرئيسية والمساعدة، أي أن الفندق لم يتمكن من استخدام موارده بشكل صحيح بسبب الحجر الصحي خلال السنة (2020).
- 8- إن أحد مؤشرات تقييم الأداء هو الفاعلية، إذ أظهرت تقنية (PFABC)، أن الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة فاعليتهما سلبية وهذا يشير الى عدم استغلال الموارد المتاحة في الفندق بشكل أفضل، إذ أن الفندق أستقبل (5340) نزيل خلال عام 2020 في حين أن عدد النزلاء المخطط لهم في ظل الظروف الطبيعية (15000) نزيل، أي أن هناك طاقة غير مستغلة ينبغي استغلالها للحصول على فاعلية إيجابية لكل نشاط من أنشطة الفندق.
- 9- تساعد تقنية (PFABC) في التحكم في تكاليف الخدمات الفندقية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تكاليف الإنتاج للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة، حيث تبين أن الفرق بين النظام التقليدي والتقنية المقترحة تبلغ (16343) دينار لكل نزيل وهذا بدوره يحقق الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة.

## ثانياً: التوصيات

من خلال ما توصل اليه البحث من النتائج، ندرج التوصيات الآتية:

- 1- لغرض تقييم الأداء في صناعة السياحة بشكل عام و قطاع الفنادق بشكل خاص، لا بد من تطبيق تقنية (PFABC)، لما توفره من مقاييس انحرافات السعر، الكمية، الكفاءة، والفاعلية.
- 2- ينبغي على إدارة الفندق أن تقوم بعملية تقييم أداء أنشطتها دورياً، من خلال اعتماد التقنيات الحديثة، لتقويم أداء أنشطة الوحدات الاقتصادية وذلك لتحديد نقاط القوة والعمل على دعمها ونقاط الضعف والعمل على معالجتها ومن أهم التقنيات الحديثة هي تقنية (PFABC).
- 3- تفعيل الرقابة على الأداء من خلال تحديد التكلفة المعيارية ومقارنتها مع التكلفة الفعلية للوصول إلى الانحرافات سواءً كانت مفضلة أو غير مفضلة مما يساعد في معرفة أسبابها ومن ثم يساعد في تخفيض التكاليف.
- 4- الاهتمام برضا الموظفين وتدريبهم على التقنيات الحديثة وتطوير قدراتهم وأدائهم، لزيادة الخبرة والتعلم لديهم وبما يحقق وفورات في تكاليف التوظيف والتدريب لموظفين جدد.
- 5- قيام الفندق بإتخاذ القرارات المناسبة من أجل تقييم الأداء بالشكل الأمثل وذلك من خلال المعلومات المستخرجة من تقنية (PFABC) لأغراض المستقبل سواء في الظروف الإعتيادية أو في حال الظروف غير الطبيعية المشابهة لجائحة كورونا.

6- ينبغي على إدارة الفندق، أن تركز على نوعية استثمارات الفندق وتطوير منتجات وخدمات فندقية بشكل أكثر كفاءة، عبر الدخول الى مجالات جديدة، أو التوسع في تشكيلة المنتجات والخدمات، بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

## المصادر

## أولاً: المصادر العربية

1. أبو ماضي، كامل أحمد، (2018)، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لاداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين، قطاع غزة.
2. أونيس، سناء، (2016)، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة: دراسة حالة مطاحن الأوراس- وحدة أوريس، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جمهورية الجزائر.
3. بن علي، بن جدو، (2015)، الاستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فندق الأوراسي، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.
4. حسون، ليث نعمان، (2018)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي: دراسة ميدانية، مجلة التكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد (4)، العدد (44)، ص ص 29-44.
5. الحمروني، مفتاح محمد علي، (2016)، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء في تحسين الأداء التنافسي في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيماوية بليبيا، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والعلمية، المجلد (7)، ملحق العدد الأول، ص ص 429-458.
6. الزبيدي، فلاح لفته فرحان، (2022)، استعمال التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية: بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (17)، العدد (60)، ص ص 1-29.
7. زهرة، ركاب، (2014)، دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل إستراتيجية التنمية المستدامة: دراسة حالة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة أم البواقي، الجزائر.
8. الشبلي، سيف الدين مالك عبد، (2017)، قياس التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتحسين الربحية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد.
9. عير، حماني؛ رانيا، دغوش؛ عائشة، عزابي، (2019)، اثر الثقافة التنظيمية على الأء الوظيفي للعاملين: دراسة حالة جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، رسالة ماجستير، الجزائر.
10. عطية، العربي، (2012)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأداء الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية المحلية: دراسة ميدانية في جامعة ورقلة – الجزائر، مجلة الباحث، العدد (10)، ص ص 321-332.
11. عمر، عبو؛ هودة، عبو، (2010)، دور الإستراتيجية في تحقيق الأداء في المؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسبية بن بو علي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر، 8\_9 نوفمبر، 2010 ص 2.
12. مجبل، حسنين محي، (2020)، استعمال مدخل التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحسين كفاءة استخدام الموارد، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير المنشورة، جامعة الفرات الأوسط، الكوفة.
13. مزهودة، عبد الملوك، (2001)، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد (1)، جامعة بسكرة، ص ص 85-100.
14. المطيري، مشعل جهز، (2011)، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية: دراسة ميانية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
15. الوائلي، أمير عبدالكريم عزيز، (2020)، أنموذج مقترح لاستعمال التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تطبيق بطاقة الأء المتوازن المستدامة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير المنشورة، جامعة واسط، العراق.
16. ياسر، عبدالحسين لهمود، (2016)، كلف الجودة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت وأثره في تحسين الأداء، جامعة الواسط، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (23)، ص ص 219-275.



ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- Abdullah, H., & Tursoy, T. (2023). **The effect of corporate governance on financial performance: evidence from a shareholder-oriented system**. Iranian Journal of Management Studies, 16(1), 79-95.
- 2- Ali, Ahmed Maher Mohammad,(2019), **The Role of Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in Productivity Improving and Performance Evaluating**, Case study in the General Company for Tire Industry in Najaf – Iraq, International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP), Volume 2, Issue 6, pp. 35-41.
- 3- Carroll, N., & Justin c. **The growing importance of cost accounting for hospitals**, Journal of Health care Finance, Vol (43), NO. (2), 2016.
- 4- Ghafar, S., Abdullah, H., & Van Rasul, H. (2021). **Bank profitability measurements and its determinants: An empirical study of commercial banks in Iraq**. MPRA, Munich Personal RePEc Archive.
- 5- Grimm, C.M.; Lee, H.; Smith, K.G., (2006), **Strategy As Action, Competitive Dynamics And Competitive Advantage**, Oxford University Press, Inc, 198 Madison Avenue, New York, New York 10016 [www.oup.com](http://www.oup.com).
- 6- Larbi, GHOUZI Mohamed,(2021), **Activity Based-Costing System through three generation: ABC-TDABC- PFABC**, University of M'sila, Algeria, Business Sciences Review Special Issue: June 2021, PP 90-108.
- 7- Laskowski, N.; Lebeaux, R., (2018), **Compititive Advantage.cio**, Senior News Director. Available: <http://www.techtarget.com/searchcio/definition/compititive-advantage?amp=1>
- 8- Namazi, Mohammad,(2009), **Performance Focused, ABC- A Third Generation of Activity Based Costing System**, Cost Management Journal, Sep/Oct 2009, 23,5, ABI/ INFORM Global.
- 9- Potter, M.E., (1998), **Compititive Advantage, creating and sustaining superior performance**, with a new introduction, New York: free press; London: Collier Macmillan.
- 10- Sarokolaei, M.A.; Bahreini, M.; Bezenjani, F.P., (2013), **Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)**, International Conference on Leadership, Technology and Innovation Management, Social and Behavioral Sciences pp 346 – 352.
- 11- Sdiq, S. R., & Abdullah, H. A. (2022). **Examining the effect of agency cost on capital structure-financial performance nexus: empirical evidence for emerging market**. Cogent Economics & Finance, 10(1), 2148364.
- 12- Maingi, J., (2013), **Advantages & Disadvantages of activity based costing with reference to economic value addition**, International Kindle paper white, Grin verlag publisher material, ISBN-10:3656 5539 55
- 13- Zimmerman, J.L., (2010), **Accounting for Decision Making and Control**, 7th ED, McGraw-Hill Education.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

<http://hbrarabic.com> -1

<http://www.erp-information.com/planned-cost.html> -2

