



## 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

رئيّسُ كار آزاد عبد الحميد<sup>1</sup>، باسمة فالح النعيمي<sup>2</sup>

<sup>1</sup>المعهد التقني، جامعة بوليتكنيك، كربلاء، أربيل، العراق

<sup>2</sup>فلاكتي العلوم الإنسانية والإجتماعية، جامعة كربلاء، أربيل، العراق

Email: rozhgar.00407859@gmail.com<sup>1</sup>, basima.falih@koyauniversity.org<sup>2</sup>

### الملخص:

يهدف هذا البحث الى التعرف على مدى امكانية تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الصناعة الفندقيّة، 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 كوردستان/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، لأنّه لا توجد أية انحرافات، بينما يوجد انحراف غير مفضل لأغلبية مورد الرواتب والأجور ومورد التكاليف غير المباشرة، نتيجة عدم الالتزام بالتكلفة والوقت المخطط له بناءً على التكاليف، وتبيّن عند حساب إنتاجية الأنشطة، أن هناك انحرافات غير مفضلة لأغلبية عناصر التكاليف للأنشطة الرئيسية 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 الفندقيّة ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تكاليف الإنتاج للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة، حيث تبيّن أن الفرق بين النظام التقليدي والتقنية المقترنة 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.

### پوخته:

شاملج لمو تویژینه‌میه بریتی یه له ناساندن و دهست نیشان کردنی ئەگەرمی توانای جیبیه‌جیکردنی تەکنیکی تیچوو له سەر بنەماي چالاکی ئەدای کارکردن (PFABC) وه تیشک خسته سەر رۆلی کەمکردنەمە تیچوو وه بەهەست هینانی يەکنی له جۆركانی سوودی پیشبرکی کە بریتی یه له سوودی کەمترین برى تیچوو، وه بۆ بەستەنیانی ئەم ئامانجە تەکنیکی (PFABC) جیبیه‌جی کراوه له يەکنی له هوتىلە پله يەکەمانی هەریمی کوردىستانی عێراق، کە ئەویش هوتىل (داوا) یه له پاریزگای سليمانی، وه کۆکردنەمە داتاو زانیار مکان له سەر بنەماي سەردارنى راستەخۆی هوتىلەکەم چاوپیکەمۆتن لەگەل بەریوبەری دارایي و ستافی ژمیریاری و شارمزایانی بابەتهکە وه هەروەها بەکار هینانی لیستی تیچوو و لیستی دارایي سالی (2020)، وه بە پشت بەستن به ئەنجامى شیكارى تویژینه‌مەکە گەمیشته کۆمەلیک دەرئەنچام دیارترینیان: سەرچاوهی ماددهی (کەمەسته) راستەخۆی بە شیوپەمەکی ریکوپینک بەکار هیناوا له سالی (2020) چونکە هیچ لادانیکی تیدا نی یه، بەلام لادانی نالصبار ھەمیه له زۆربەی زۆرى سەرچاوهی مووچەو کری و هەروەها سەرچاوهی تیچوو ناراستەخۆ لە ئەنجامى پابەند نەبوونی تیچوو و کاتى پلان داریزراو بۆ زۆربەی توخمەکانی(بنود) تیچوو، وه له کاتى ئەمەنارکردنی بەرھەمە چالاکی يەکان بۆ مان دەركەوت لادانی نالھبار ھەمیه بۆ زۆربەی تووخەمەکانی تیچوو چالاکی يە سەرەمکی و يارمەتیدەر مکان واتا نەتوانرا سەرچاوهی هوتىلەکە بە شیوپەمەکی دروست بەکاربەنیزى بە ھۆی ئەمەننیزى له ئەنجامى پەتاي کورۇنا (Covid-19) پەيدا بۇو، وه له کۆتايدا تەکنیکی (PFABC) يارمەتى هوتىل دەدات بۆ کۆنترۆل کردنی تیچوو خزمەتگوزارىيەكانی هوتىل ئەمەش بە تىبىنى كردن له رىيگای تیچوو بەرھەمە چالاکى سەرەمکى و چالاکىي يارمەتیدەر مکان كە دەركەمۆيت جیاوازى نیوان سیستەمى كۆن (تقليدى) و تەکنیکى پېشىيارى كراو بۆ هەر میوانىك برى (16,343) دينار له بەرامبەردا دەبىتە بەهەست هینانی سوودى كېيركى بە كەمترین برى تیچوو.

**کليلەوشە:** تەکنیکى تیچوو له سەر بنەماي چالاکى ئەدای کارکردن، سوودى كېيركى، سوودى كەمترین برى 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, Competitive Advantage, Lowest Cost Advantage.

## مقدمة:

في ظل التحولات العالمية وتطور التكنولوجيا ظهر العديد من الأساليب لتحديد تكاليف المنتج وتحميلها بصورة دقيقة، إلا أنها لا زالت تواجه العديد من الانتقادات والعيوب، ويعود سعف تحديد التكاليف غير المباشرة بدقة أحد أهم العيوب التي تواجهه 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) أو ما يسمى بالجيل الثالث، إذ ترکز هذه التقنية على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل وبشكل موضوعي من خلال الاعتماد على المورد المناسب وسلوک 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 ريادة التكلفة تلعب دوراً مهماً في المنافسة وهو ما يجعل الشركات تتجه نحو استراتيجية المنافسة السريعة.

## المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

### أولاً: منهجية البحث

#### 1- مشكلة البحث

تواجه صناعة السياحة بشكل عام والصناعة الفندقة بشكل خاص تحديات كبيرة في الظروف الطبيعية وتزداد خطورة هذه التحديات في الظروف الخاصة ومنها على سبيل المثال جائحة (كورونا-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، والسعى إلى 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 بالتساؤلين الآتيين:

- أ. ما الخطوات اللازمة لتطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الفندق موضوع البحث؟
- ب. هل يمكن الاستفادة من المعلومات التكاليفية الناتجة عن تقنية التكاليف 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 الآتي:

- 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 داو/السليمانية.
- ت. تحديد الانحرافات ومعرفة مسبباتها من خلال تطبيق تقنية (PFABC) ومحاولة اتخاذ القرارات الازمة 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 داو/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 الزمنية:** تم اعتماد بيانات عام (2020) سنةجائحة 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.

**ثالثياً:** 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	دراسة ميدانية في مصرف بابل
نوع الدراسة	بيان مفهوم ومزايا نظام (PFABC) ومن ثم بيان انعكاس تطبيقه لتحقيق التميز المؤسسي في البيئة العراقية.	هدف الدراسة
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. يؤدي تطبيق نظام (PFABC) إلى تخفيض تكاليف الأنشطة الرئيسية ومساعدة المصرف في تفعيل الرقابة على أدائه.	ملحوظة
2	اسم الباحث والسنة	2. وجود انحرافات في جميع أنشطة المصرف تتراوح بين مفضل وغير مفضل، إذ بلغ أعلى انحراف غير مفضل في إدارة المصرف مبلغ (60953679) دينار، بينما سجل أعلى انحراف مفضل في الإدارة التسويفية مبلغ (126326895) دينار.
عنوان الدراسة	أنموذج مقترن لاستعمال التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة	ركزت هذه الدراسة على الجيل الثالث (PFABC) وفي القطاع المصرفي.
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.	أ. دراسة وتحليل التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ومدى تأثيره في اتخاذ القرارات الإدارية للوحدات الاقتصادية.
ت. تقييم مستوى إدراك الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأهمية تطبيق التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية وطبيعة العلاقة التكاملية بينهما.	ج. تقديم أنموذج مقترن لاستعمال نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء الذي يوفر المعلومات الكلفوية الملائمة لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة.	أ. دراسة وتحليل التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء(PFABC) ومدى تأثيره في اتخاذ القرارات الإدارية للوحدات الاقتصادية.
أ. تعاني الوحدة الاقتصادية محل البحث بشكل عام ومعلم محرك المبردة بشكل خاص من ضعف وجود عنصر المرونة الذي تتصف به الوحدات الاقتصادية الأخرى بسبب تقادم الوسائل التي تنفذ بها العمليات الإنتاجية.	ب. إن مؤشر إيراد 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.	أ. تعاني الوحدة الاقتصادية محل البحث بشكل عام ومعلم محرك المبردة بشكل خاص من ضعف وجود عنصر المرونة الذي تتصف به الوحدات الاقتصادية الأخرى بسبب تقادم الوسائل التي تنفذ بها العمليات الإنتاجية.
3	أ. ثبت تطبيق الأنماذج المقترن، 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%).	أ. ثبت تطبيق الأنماذج المقترن، 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%).
عنوان الدراسة	ركزت هذه الدراسة على PFABC (الجيل الثالث) و بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في القطاع الصناعي تحديداً.	أ. ثبت تطبيق الأنماذج المقترن، 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%).
نوع الدراسة	دراسة تطبيقية في المستشفيات الحكومية في العراق / جامعة الفرات الأوسط / كوفة	أ. ثبت تطبيق الأنماذج المقترن، 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%).
أهداف الدراسة	أ. عرض وتحليل مدخل التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تخفيف التكلفة.	أ. عرض وتحليل مدخل التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تخفيف التكلفة.
أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.	ب. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.	أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.
أ. إن مدخل (PFABC) يوفر نوعية جديدة من المعلومات المتعلقة بإعداد تقارير الأداء لكل نشاط.	ب. وجود انحرافات (أداء وفاعلية) غير مفضلة فيأغلب موارد الأنشطة الرئيسية والمساعدة وهذا يدل على عدم كفاءة استخدام الموارد في مستشفى الفرات الأوسط مما يتطلب معالجة هذه الانحرافات.	أ. إن مدخل (PFABC) يوفر نوعية جديدة من المعلومات المتعلقة بإعداد تقارير الأداء لكل نشاط.
أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.	ركزت هذه الدراسة على (PFABC) الجيل الثالث في المستشفيات الحكومية تحديداً.	أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.
أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.	ركزت هذه الدراسة على (PFABC) الجيل الثالث في المستشفيات الحكومية تحديداً.	أ. تحسين جودة المعلومات الكلفوية و مراقبة الموارد المتاحة ومن ثم تحسين الأداء.

## 2- دراسات باللغة الأجنبية

ن	البيان	تفاصيل الدراسة
1	اسم الباحث والسنة عنوان الدراسة	(Namazi, 2009) <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 أهداف الدراسة	دراسة نظرية أجريت في إيران/ كلية الاقتصاد والإدارة والعلوم الاجتماعية/ جامعة شيراز. توزيع التكاليف غير المباشرة والرقابة عليها وتحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط على افراد وبشكل دقيق.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1. إن نظام (PFABC) يعمل على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط على افراد وبدققة 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. بعد نظام (PFABC) أداة لتقويم الأداء وذلك لأنها يستطيع قياس الكفاءة والفاعلية للأقسام الإنتاجية. 3. يعد نظام (PFABC) أداة تخطيط وتقييم أداء جيدة، إذ يتعرف 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 عنوان الدراسة	(Sarokolaei et al, 2013) <b>(PFABC) Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing</b> ضبابية نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء
	نوع الدراسة أهداف الدراسة	دراسة نظرية قدمت في المؤتمر الدولي للقيادة والتكنولوجيا وإدارة الابتكار/جامعة ازاد الإسلامية ايران.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	إزاله 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 إزاله 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 عنوان الدراسة	(Ali, 2019) <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 أهداف الدراسة	دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف.
	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها 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 بيئه التصنيع العراقي يحقق تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية تقييم الأداء. 2. أظهرت الأنشطة الرئيسية والثانوية انحرافاً غير ملائم للسعر، مما عكس تحمل 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 (Sarokolaei, 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)، (مجلب)، (الوائلي)، و (Ali) إلا أن هذه الدراسات طبقت هذه التقنية في قطاعات أعمال مختلفة (صناعي، صحي، مصرفي)، فضلاً عن أن هذه الدراسات قد ركزت على جانب مختلفة عند تطبيق هذه التقنية، فمنهم من ركز على تخفيض التكاليف لتحقيق التمييز المؤسسي، ومنهم من ركز على هذه التقنية لتخفيض التكلفة وتحسين جودة المعلومات الكافية ومراقبة الموارد المتاحة، وأخرون اعتمدوا عليها لتحسين الإنتاجية وتقييم الأداء، وما يميز هذه الدراسة عن سبقاتها 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، لتاثيره المباشر على صناعة السياحة والتي لها أهمية خاصة في إقليم كورستان/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 مزاياها تطبيقها، ظهرت فيها بعض نواحي القصور منها: إن تقنية (ABC) شفافة للغاية ولا يوافق عليها بعض المديرين، لأنهم يرثبون في إبعاد بعض الأشياء عن نظر أصحاب الشركة و كذلك 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 (6: 2011: Maingi)، 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 وتركز 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، وتوسيع نطاقهما لتحليل عنصرين مهمين في إنتاجية الوقت هما: الكفاءة والفاعلية، وذلك من خلال تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل دقيق و منفصل باعتماد محرك التكلفة والموارد المناسبة (Namazi, 2009:45) ولا يقتصر اختيار موجه التكلفة فقط على الموجهات التي تقوم بعامل الوقت، مما يتتيح 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 كانحراف 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 ثلاثة 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 وتعتبر محاولة للنّصب على بعض نقاط الضعف المرتبطة بـ (ABC) و (TDABC)، وهي عملية تقدير مكتفة للتكنولوجيا، تتطلب عدة خطوات لتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل صحيح (Carroll & Lord, 2016: 175).

أما من وجها 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 للتكنولوجيا على أساس النشاط، ويحدد الانحرافات المهمة بين التكاليف الفعلية والتكنولوجيا المعيارية، ويمكن تطبيقها على الهياكل المعقدة في الإنتاج والخدمات بإستخدام خطواتها التسع، و بموجب هذه التقنية يتم تخصيص التكاليف الفعلية لكل نشاط على حدة و بدقة

باستخدام محرّكات التكالفة المناسبة، وهي تقنية مفيدة لتقدير أداء الوحدات الاقتصادية، وتعد أكثر فعالية من حيث التكلفة، لأنّها تختص بتكاليف موارد الأنشطة من خلال اختيار محرّكات تكالفة متعددة.

## 2- أهمية تقنية (PFABC)

تتمثل أهمية تقنية (PFABC) في الآتي (الحمروني، 2016: 440-439)، (الشلبي، 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 والآلزامية التي استهلكت في العملية الإنتاجية، بينما تحدد الطاقة غير المستغلة بالفرق ما بين المستهلك والمخطط للموارد الآلزامية.
- 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 المختلفة.
- ث- بيان الطبيعة الحقيقة للنشاط وبشكل سليم من خلال توظيف موجهات 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 الانتاج، 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- ايجاد حلول لمشكلة التجانس من خلال تحليل أنشطة ومجموعات الموارد، مما يساهم في تقليل أخطاء احتساب كلفة المنتوج وتحديدها.
- خ- تحسين جودة المعلومات الكلافية لاعتمادها على تعدد وتنوع موجهات التكلفة، حيث تميز 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 وكالآتي (Ali, 2019:38) و(Namazi, 2009:36-41) و(Larbi, 2021: 102):

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية 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

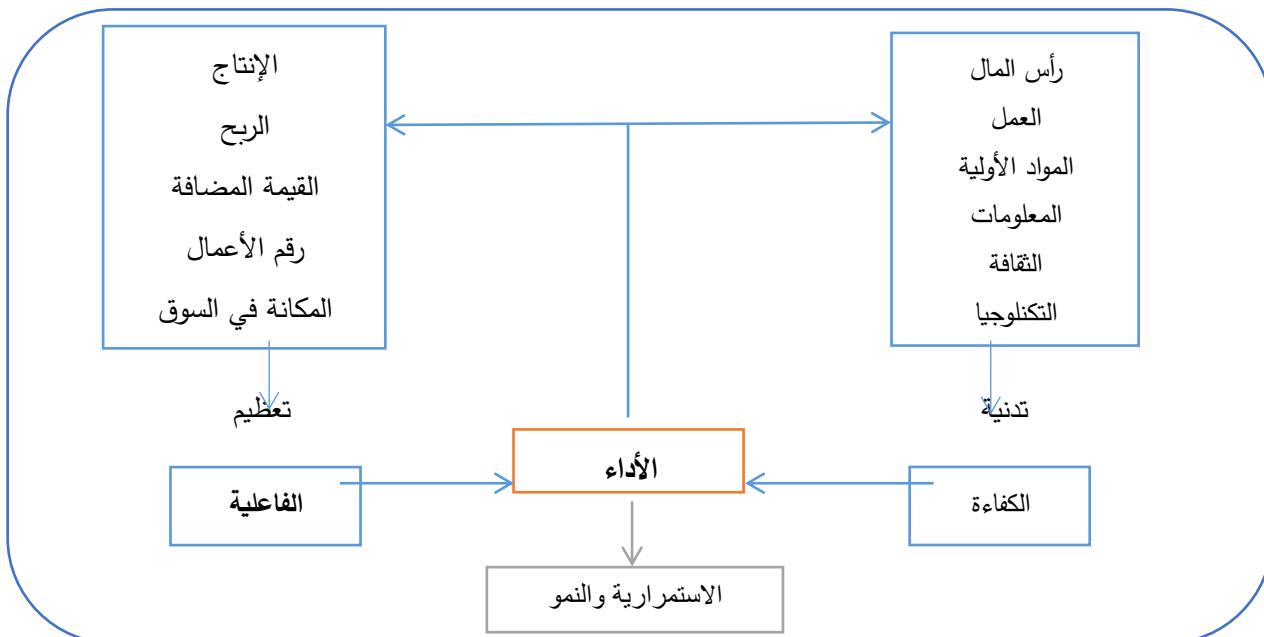
يعد الأداء مفهوماً جوهرياً ومهماً بالنسبة للشركات بشكل عام، ويمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة، ويؤكد أن يكون الظاهرة الشمالية والعنصر المحوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الاستراتيجية، فضلاً عن أنه بعد الأكثر أهمية لمختلف الشركات، والذي يتمحور حوله وجود الشركة من عدمه، إنه مفهوم واسع ومتعدد مكوناته بحدوث أي تجديد أو تغيير في مكونات الشركة على اختلاف أنواعها (أبو ماضي، 2018: 17)، ويعبر 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 تفاعಲها 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 والعمل" (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 الموضوعة 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 بالتجزئة 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: 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 (عيّر وآخرون، 2019: 27)، أما الإنتاجية: فهي الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما يحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج وبمستوى جودة وبنكهة 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 و استمرارها (أونيس، 2016: 16)، ويمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية بالشكل الآتي:



الشكل (1) الأداء من منظور الكفاءة والفعالية

**المصدر:** عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقدير، مجلة العلوم الإنسانية، العدد (1)، جامعة بسكرة، 2001، ص 88.

وبالتالي، فإن الأداء هو أداة من أدوات الرقابة الشاملة مهمته الأساس التأكيد من تنفيذ الأهداف التي تم تحديدها مسبقاً، ومن خلال تقنية (PFABC) تتم المقارنة بين الكميات والأسعار الفعلية والمعيارية لتحديد الانحرافات الكفاءة والفعالية واستخدام الموارد بشكل أفضل واتخاذ الإجراءات الصحيحة، فهذه السمة المميزة لتقنية (PFABC) التي تكون مفيدة لتقدير الأداء الوظيفي، فإن الغرض من تقييم الأداء هو قياس العلاقة بين المدخلات والخرجات 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 Grimm) الميزة التنافسية على أنها: تلك الوضعية القائمة على أساس الفعل ورد فعل بين الشركات المنافسة (Laskowski, & et al, 2006: 8)، كما عرفها (Porter, 2018: 1)، وأن (Porter) أشار إلى ثلاث استراتيجيات لتحقيق ميزة التنافسية وهي (استراتيجية رياضة التكلفة، استراتيجية التمايز، و استراتيجية التركيز) وتعتبر ميزة التكلفة الأقل أو (الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة) من ضمن استراتيجيات رياضة 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 المترافقه 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 أحدى المقومات الأساسية 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 عليه، 57: 2014).

### 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 توفر 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 لتصنيف التكاليف على الأنشطة المختلفة، لذا فهي خطوة مشابهة للخطوة الأولى من خطوات تقنية (ABC) من الجيل الأول، ومن خلال الأطلاع 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 الازمة لكل منها، وكما موضح في الجدول الآتي:

**جدول (1) تقسيم أنشطة الفندق**

		الأنشطة الرئيسية
الموارد المستعملة في النشاط	وصف النشاط	النشاط
المواد المباشرة، الموظفون، الآلات	يتم فيه نشاط الاستقبال والاستعلام عن الحجز، نشاط فتح ومتابعة النزيل، ونشاط غلق وتصفية حساب النزيل.	الإيواء (الاستقبال)
المواد المباشرة، الموظفون، الآلات	يتم فيه نشاط مراقبة الغرف قبل دخول النزيل وتنظيفها، نشاط تنظيف الغرف خلال إقامة النزيل(الزيون)، ونشاط تنظيف الغرف بعد مغادرة النزيل.	التدبير الفندقي
المواد المباشرة، الموظفون، الآلات	يتمثل هذا النشاط بخدمة الزبائن من خلال إعداد وتهيئة الطلبات، والتنظيف بعد الانتهاء من تناول الفطور والمشروبات.	الأطعمة والمشروبات (الفطور والكافيريا)
المواد المباشرة، الموظفون، الآلات	يتم فيه نشاط الغسيل والكي: لألبسة للنزلاء، وببياضات ومبروشات الفندق.	الغسيل والكي (لوندري)
		الأنشطة المساعدة
المواد الاحتياطية، الموظفون	يتضمن هذا النشاط كافة أعمال الصيانة الدورية في الفندق لكل من: الأبنية والأرضيات، السيارات، المصاعد والمولدات الكهربائية... الخ	الصيانة
الموظفون	يتضمن: نشاط إيجار الكراج (مكان وقوف السيارات) ونشاط الإعلان عن كافة مواقف الفندق	الخدمات التسويقية
الموظفون	يتضمن: نشاط خدمات إدارة الفندق، المراقبة والأمن، والحسابات المالية	الخدمات الإدارية العامة
الموظفون	يتضمن: الحفاظ على المواد والأجهزة المشتراء، وذلك في المخزن الكبير للنحو فضلاً عن (6) مخازن صغيرة.	المخازن

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات الشخصية.

### الخطوة الثانية: تحديد الموارد الفعلية الازمة لكل نشاط:

في هذه الخطوة يتم احتساب مبالغ الموارد الفعلية الازمة 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 والتكليف غير المباشرة، وبما أن تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة يمكن تخصيصها بشكل مباشر، لذا سيكون التوزيع للتكليف غير المباشرة، ويبين الجدول (2) أدناه التكاليف غير المباشرة للفندق (داوا) لعام (2020) بالاعتماد على القوائم المالية وسجلات المحاسبة للفندق وفق النظام المحاسبي الموحد وترميزه.

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

رقم الحساب	رقم الحساب	ت.غ.م	المبلغ الفرعى	المجموع الإجمالي	المجموع
<b>المستلزمات السلعية</b>					<b>32</b>
			الوقود والزيوت	<b>39,053,000</b>	
			اللوازم والمهمات	<b>15,250,000</b>	
			المياه والكهرباء	<b>29,525,000</b>	
		%40	المياه	<b>11,810,000</b>	
		%60	الكهرباء	<b>17,715,000</b>	
<b>مجموع المستلزمات السلعية</b>					<b>83828,000</b>
<b>المستلزمات الخدمية</b>					<b>33</b>
			خدمات الصيانة والإصلاح العامة	<b>11,780,000</b>	
			دعاية وإعلان	<b>320,000</b>	
			نقل وإيصالات	<b>8,113,000</b>	
			نقل العاملين	<b>7,003,000</b>	
			الاتصالات العامة	<b>1,000,000</b>	
			مصاروفات خدمية متعددة	<b>15,126,000</b>	
<b>مجموع المستلزمات الخدمية</b>					<b>35,339,000</b>
<b>الإئتمارات</b>					<b>37</b>
			إئتمان مباني وإنشاءات وطرق	<b>190,000,000</b>	
			إئتمان المولدات الكهربائية	<b>13,000,000</b>	
			إئتمان الأثاث	<b>40,000,000</b>	
<b>مجموع الإئتمارات موجودات الثابتة</b>					<b>243,000,000</b>
<b>المجموع الكلي</b>					<b>362,167,000</b>

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

وبعد تحديد التكاليف غير المباشرة، سوف يتم توزيعها باستخدام أساس 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	المغسلة والكي	الأطعمة والمشروبات	التدبير الفندقي	الإيواء	التخصيص/أساس التوزيع	البند
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 (2:4:7)	اللوازم والمهام
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 المبني
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 (40)	اندثار المولدات الكهربائية
32,300,000	3,500,000	4,450,000	21,500,000	2,850,000	تحليل التكاليف اندثار (10% من التكاليف)	اندثار أثاث
268,752,086	20,153,075	111,953,446	116,464,938	20,180,627		المجموع

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

تم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية بالأعتماد 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 الكهربائية لدى الفندق في عام (2020) اشتغلت يومياً (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	الصيانة			
5,648,148	1,694,444	2,259,259	564,815	1,129,630	: 4 : 1 : 2 (3)	عدد الموظفين	اللوازم والمهمات
2,598,200	826,700	590,500	590,500	590,500	7 : 5 : 5 (7)	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ	المياه
4,847,000	1,132,000	1,945,000	525,000	1,245,000	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ (كيلو واط)	تحليل التكاليف في دفتر الأستاذ (كيلو واط)	الكهرباء
11,780,000	---	---	---	11,780,000		تخصيص	خدمات الصيانة العامة
320,000	---	---	320,000	---		تخصيص	دعایة وإعلان
8,113,000	---	8,113,000	---	---		تخصيص	نقل وإيفاد واتصالات
15,126,000	---	15,126,000	---	---		تخصيص	مصرفوفات خدمية متعددة
34,908,137	19,947,507	9,973,753	---	4,986,877	المساحة (500 م <sup>2</sup> ) الصيانة: 100 م <sup>2</sup> خدمات الإدارية العامة: 200 م <sup>2</sup> المخازن		اندثار المبني
7,700,000	500,000	6,500,000	574,500	125,500	% (10) تحليل التكاليف إثراء (من التكلفة)		اندثار الأثاث
2,374,429	---	---	---	2,374,429		تخصيص	اندثار مولدات كهربائية
<b>المجموع</b>	<b>24,100,651</b>	<b>44,507,512</b>	<b>2,574,815</b>	<b>22,231,936</b>			

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 والأجر المباشرة، التكاليف غير المباشرة) اللازمة لإنجاز كل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة وكما في الجداول (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 والأجر
268,752,086	20,153,075	111,953,446	116,464,938	20,180,627	تكاليف غير مباشرة
<b>المجموع</b>	<b>34,310,131</b>	<b>183,194,307</b>	<b>145,140,049</b>	<b>54,248,071</b>	

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

تم احتساب الرواتب والأجر في الأنشطة الرئيسية من خلال قائمة الرواتب للموظفين والعاملين في فندق داوا<sup>11</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	الصيانة	---	
---	---	---	---	---	---	المواد المباشرة
47,037,778	10,466,334	23,705,111	4,688,777	8,177,556		الرواتب والأجر
93,414,914	24,100,651	44,507,512	2,574,815	22,231,936		تكليف غير مباشرة
140,452,692	34,566,985	68,212,623	7,263,592	30,409,492		المجموع

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

تم احتساب الرواتب والأجر 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 قسم التكاليف الفعلية للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة على محركات التكاليف المناسبة في كل نشاط ولعناصر التكاليف 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 لمورد الأنشطة الرئيسية، حيث تم تحديد محرك التكلفة المناسب لكل مورد وكل نشاط على حدة، بالإضافة إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من قسم الإدارة وقسم الحسابات، فضلاً عن المقابلات مع المدراء الفنيين في الفندق، وأنّ محركات التكلفة المناسبة للمواد المباشرة للأنشطة الرئيسية: أغلىّيتها تقاس بالوحدة، عدا جزء من المواد الغذائية لأنشطة الأطعمة (الإفطار) تقاس بالكيلوغرام، و محرك التكلفة المناسب للرواتب والأجر 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 والصلوة)=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  $\times$  6 يوم  $\times$  52 أسبوع = 2262 ساعة سنوياً.

وأن تحديد محرك التكلفة المناسب لمورد التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كالتالي:

أ- مركز نشاط الإيواء موجه نحو الزبائن بشكل مباشر: فإن محرك التكلفة المناسب لهذا النشاط هو عدد النزلاء المقيمين في الفندق في عام 2020.

ب- مركز نشاط التدبير الفندقي متعلق بنظافة وترتيب الفندق وغرفه والمرات، وتنظيم البياضات و لكي يشعر الزبون بالراحة والإطمئنان: لذلك أنساب محرك التكلفة لهذا النشاط هو إجمالي عدد أنشطة التدبير.

ت- مركز نشاط الأطعمة والمشروبات له تأثير إيجابي على رضا الزبائن: ويكون أنساب محرك تكلفة لهذا النشاط هو عدد الضيوف لوجبة الإفطار في الفندق محل البحث خلال سنة 2020.

ث- مركز نشاط المغسلة والكي يختص بخدمات الغسيل والتنظيف والبياضات وملابس النزلاء: لذلك أنساب محرك تكلفة لهذا النشاط هو إجمالي عدد الكيلوغرام للبياضات والملابس خلال سنة 2020.

<sup>2</sup> عدد الموظفين في كل نشاط كالتالي: 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	المادة المباشرة	كمية داخلة 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	5340 نزيل ÷ 20,180,627 دينار	3779 دينار /نزل
	المادة المباشرة	كمية داخلة إلى النشاط	14,620,000 دينار ÷ 6049 وحدة	2417 دينار /وحدة
التدبير الفندقي	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	14,055,111 دينار ÷ 9048 ساعة <sup>4</sup>	1553 دينار /ساعة
	ت.غ.م.	إجمالي عدد أنشطة	116,464,938 دينار ÷ 93600 أنشطة <sup>5</sup>	1244 دينار /نشاط
	المادة المباشرة	كمية مواد غذائية داخلة في نشاط الإفطار (وحدة)	26,680,500 دينار ÷ 15,520 وحدة	1719 دينار /وحدة
الأطعمة والمشروبات	المادة المباشرة	كمية مواد غذائية داخلة في نشاط الإفطار (كغم)	16,657,500 دينار ÷ 5415 كغم	3076 دينار /كغم
	المادة المباشرة	كمية مواد أخرى داخلة في نشاط الإفطار (وحدة)	1,064,000 دينار ÷ 248 وحدة	4290 دينار /وحدة
	الرواتب والأجور	كمية مواد داخلة في نشاط الكافteria (وحدة)	12,883,750 دينار ÷ 2807 وحدة	4590 دينار /وحدة
	ت.غ.م.	ساعات عمل فعلية	9048 ÷ 13,955,111 ساعة <sup>6</sup>	1542 دينار /ساعة
المغسلة والكري	المادة المباشرة	عدد ضيوف	111,953,446 دينار ÷ 6000 ضيف	18659 دينار /ضيف
	الرواتب والأجور	كمية داخلة إلى النشاط	4,779,500 دينار ÷ 1,315 وحدة	3635 دينار /وحدة
	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	4524 ÷ 9,377,556 ساعة <sup>7</sup>	2073 دينار /ساعة
	ت.غ.م.	كغم	24200 دينار ÷ 20,153,075 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) أدنى إحتساب المعدل الفعلي لموارد الأنشطة المساعدة، حيث تم تحديد محرك التكلفة المناسب لكل مورد وكل نشاط بنفس الطريقة المستخدمة لأنشطة الرئيسية.

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

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

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

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

<sup>7</sup> نشاط المغسلة والكري = 2262 ساعة فعلية مباشرة سنويًا × 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	$8,177,55 \text{ دينار} \div 4524 \text{ ساعة}^9$	1808 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات صيانة فعلية	$22,231,93 \text{ دينار} \div 1520 \text{ ساعة}^{10}$	14,626 دينار/ساعة
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	$4,688,777 \text{ دينار} \div 2262 \text{ ساعة}^{11}$	2073 دينار/ساعة
	ت.غ.م	عدد الغرف المتاحة	$21,950 \text{ غرفة}^{12} \div 2,574,815 \text{ دينار}$	117 دينار/غرفة
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	$23,705,111 \text{ دينار} \div 9048 \text{ ساعة}^{13}$	2620 دينار/ساعة
	ت.غ.م	ساعات عمل فعلية	$44,507,512 \text{ دينار} \div 9048 \text{ ساعة}$	4919 دينار / ساعة
المخازن	الرواتب والأجور	ساعات عمل فعلية	$10,466,334 \text{ دينار} \div 6786 \text{ ساعة}^{14}$	1542 دينار / ساعة
	ت.غ.م	عدد الإقامات الليلية للنزلاء	$5400 \text{ إقامة ليلية}^{15} \div 24,100,651 \text{ دينار}$	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:

التكلفة الفعلية للمورد المستهلكة لكل نشاط = المورد الفعلي المستهلكة لكل نشاط × معدل السعر الفعلي للمورد لكل نشاط

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

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

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

<sup>12</sup> إجمالي الغرف المتاحة خلال السنة =  $(60 \times 365 \text{ يوم}) + 50 \text{ مرة قاعة المؤتمرات} = 21950$  غرفة متاحة سنويًا.

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

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

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

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)	الملاحوظات أو مصدر البيانات
الإيواء	المواد المباشرة	كمية دخلة 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
	ت.غ.م	عدد النزلاء	5340 نزيل	3779 دينار/نزيل	20,179,860	حسابات المكتب الأمامي
	المواد المباشرة	كمية دخلة إلى النشاط	5,800 وحدة	417,2 دينار / وحدة	14,018,600	مستند إخراج مخزنى
التدبير الفندقي	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.5 ساعة	1553 دينار/ساعة	4,146,510	الم مقابلات الميدانية
	ت.غ.م	إجمالي عدد الأنشطة	5340 نزيل × 14 نشاط	1244 دينار/ساعة	93,001,440	الم مقابلات الميدانية
	المواد المباشرة	كمية مواد غذائية داخلة في نشاط الإفطار (وحدة)	15,520 وحدة	1719 دينار/وحدة	26,678,880	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
الأطعمة والمشروبات	المواد المباشرة	كمية مواد غذائية داخلة في نشاط الإفطار (كغم)	4,665 كغم	3076 دينار/كغم	14,349,540	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
	ت.غ.م	كمية مواد أخرى داخلة في نشاط إفطار (وحدة)	132 وحدة	4290 دينار/وحدة	566,280	تقارير استهلاك المواد/المطبخ
	الرواتب والأجور	كمية مواد داخلة في نشاط كافتريا (وحدة)	1500 وحدة	4590 دينار/وحدة	6,855,000	تقارير استهلاك المواد/كافتريا
	ت.غ.م	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.75 ساعة	1542 دينار/ساعة	6,175,710	الم مقابلات الميدانية
المغسلة والكي	ت.غ.م	عدد الضيوف	5340 نزيل × 1.11 ضيف	18,659 دينار/ضيف	110,599,357	الم مقابلات الميدانية
	المواد المباشرة	كمية دخلة إلى النشاط	1300 وحدة	3635 دينار/وحدة	4,725,500	تقارير استهلاك المواد/قسم اللوندرى
	الرواتب والأجور	معدل أجر الساعة	5340 نزيل × 0.83 ساعة	2073 دينار/ساعة	9,187,951	الم مقابلات الميدانية
المغسلة والكي	ت.غ.م	عدد الكيلو غرام	5340 نزيل × 2.75 كغم	1356 دينار/كغم	19,912,860	الم مقابلات الميدانية

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

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



#### جدول (10) التكاليف الفعلية للموارد المستهلكة في الأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	محرك التكاليف	الموارد الفعلية	معدل السعر الفعلى	التكلفة الفعلية	مصدر البيانات أو الملحوظات أو
الصيانة	الرواتب والأجر	معدل أجر الساعية	304 مرة × 5 ساعة صيانة وتأهيل	1808 دينار / ساعة	2,748,160	دراسة الميدانية
	ت.غ.م	عدد ساعات الصيانة	156 مرة × 5 ساعة صيانة فقط	14,626 دينار / ساعة	11,408,280	مستندات قسم الصيانة
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجر	معدل أجر الغرف للساعة المتاحة	21950 غرفة × 0.075 ساعة	2073 دينار / ساعة	3,412,676	المقابلات الشخصية
	ت.غ.م	عدد الغرف المباعة	3531 غرفة × 0.075 ساعة	117 دينار / غرفة	30,985	وصولات بيع الغرف للنزل
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجر	معدل أجر الساعية	8736 ساعة <sup>16</sup>	2620 دينار / ساعة	22,888,320	الم مقابلات الشخصية
	ت.غ.م	معدل أجر الساعية	8736 ساعة	4919 دينار / ساعة	42,972,384	الم مقابلات الشخصية
المخازن	الرواتب والأجر	ساعات عمل مباشر	6552 ساعة <sup>17</sup>	1542 دينار / ساعة	10,103,184	الم مقابلات 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) والمعايشة الميدانية في الفندق.

#### الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري لكل نشاط

تم حساب المعدل المعياري لأنشطة الرئيسة 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 المعاييرية اللازمة لأنشطة الرئيسة والأنشطة المساعدة، ونلاحظ في جدول (11) أدناه أن المواد المباشرة المعاييرية والتكاليف غير المباشرة المعاييرية تختلف كثيراً عن التكاليف الفعلية المعروضة في جدول (5) وبالبلغة 90,409,250 دينار و 89,562,804 دينار (نزيلاً سنوياً وبشكل ثابت)، والتكاليف غير المباشرة على التوالي، ويعود السبب إلى أن الفندق يحدد التكاليف المعاييرية لعدد (15,000) نزيلاً سنوياً وقد صرفت وفقاً مما في سنة جائحة كورونا أي سنة (2020) فقد بلغ عدد النزلاء في الفندق (5340) نزيلاً والتكاليف الفعلية المنفذة قد صرفت وفقاً عدد النزلاء الفعلي في السنة، وينبغي حساب المعدل المعياري بشكل دقيق كونه سوف يتم استخدامه كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية والتكاليف الفعلية العملية المنفذة، وينبغي على إدارة الفندق القيام بالتعديلات الضرورية للتوصيل للمعيار الصحيح عند تعرض الوحدة الاقتصادية لعدة عوامل تمثل بالتغييرات الموسمية، الحجر الصحي، التالف غير الطبيعي، والموقع الجغرافية وغيرها، وقد تكون هذه الخطوة مكلفة وتحتاج إلى وقت كبير، إلا أنها ضرورية كونها تضيّف الدقة لهذه التقنية وكما في الجداول (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) التكالفة المعيارية<sup>18</sup> للموارد الازمة 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 والأجر
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 و المختصين الفنيين للفندق.

جدول (12) التكالفة المعيارية للموارد الازمة لإنجاز الأنشطة المساعدة (المبالغ بالدينار)

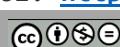
المجموع	النشاط					المورد
	المخازن	الخدمات الإدارية العامة	الخدمات التسويقية	الصيانة	---	
---	---	---	---	---	---	المواد المباشرة
35,975,927	8,227,778	18,320,370	3,342,594	6,085,185		الرواتب والأجر
184,580,700	60,252,000	66,758,250	6,437,000	51,133,450		ت. غ. م
<b>220,556,627</b>	<b>68,479,778</b>	<b>85,078,620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

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

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

<sup>18</sup> التكاليف المعيارية (Standard Cost): وتُعرف أيضًا 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، <http://hbrarabic.com>)





### جدول (13) المعدل المعياري للموارد الالزامية لإنجاز الأنشطة الرئيسية

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

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

<sup>19</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الإيواء = 5.5 ساعة عمل المعياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 7 موظف = 12012 ساعة.

<sup>20</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط التدبير الفندقي = 5.5 ساعة عمل المعياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 6864 ساعة.

<sup>21</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الأطعمة والمشروبات = 5.5 ساعة عمل المعياري × 6 يوم × 52 أسبوع × 4 موظف = 6864 ساعة.

<sup>22</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط المغسلة والكي = 5.5 ساعة عمل المعياري × 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

والشرافش والبياضات = 43000 كغم معياري.

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

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

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 إحتساب إنحراف السعر من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف سعر النشاط} = \text{التكليف الفعلي} - (\text{المورد الفعلي المستهلك} \times \text{معدل السعر المعياري})$$

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

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

<sup>24</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الصيانة =  $5.5 \times 6 \times 52 \times 2 = 3432$  ساعة.

<sup>25</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الخدمات التسويقية =  $5.5 \times 6 \times 52 \times 1 = 1716$  ساعة.

<sup>26</sup> غرفة مباعة مخططة = 75% (من إجمالي الغرفة المتاحة المخططة)  $\times (65 \times 365) + 150$  مرة بيع قاعة المؤتمرات = 17,906 غرفة مباعة مخططة.

<sup>27</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط الخدمات الإدارية =  $5.5 \times 6 \times 52 \times 4 = 6864$  ساعة.

<sup>28</sup> ساعات العمل المعيارية لنشاط المخازن =  $5.5 \times 6 \times 52 \times 3 = 5148$  ساعة.



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

**جدول (15) انحراف السعر للأنشطة الرئيسية**

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

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

يتبيّن من الجدول (15) المذكور أعلاه، أن أغلب الاحرافات في عناصر التكاليف للأنشطة الرئيسية كانت غير مفضلة ويعود السبب إلى الظروف التي مرت على الفندق محل 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 لأنشطة المساعدة

النشاط	المورد	التكلفة الفعلية (دينار)	التكلفة المعيارية للموارد المستهلكة فعلاً	مقدار الإنحراف (دينار)	طبيعة الإنحراف
الصيانة	الرواتب والأجر	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 والأجر	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 والأجر	22,888,320	2669 ساعة × 2669 دينار	(428,064)	مفضل
	ت.غ.م	42,972,384	9726 ساعة × 9726 دينار	(41,993,952)	مفضل
المخازن	الرواتب والأجر	10,103,184	1598 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

وفقاً لهذه 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 لأنشطة الرئيسة المنفذة فعلياً

النشاط	المورد	التكلفة المعيارية المنفذة (دينار)	(المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) × السعر المعياري
الإيواء	مواد المباشرة	4,624 وحدة × 3,930,400 دينار	
	الرواتب والأجر	5,340 نزيل × 1.25 ساعة × 11,667,900 دينار	
التدبير الفندقي	ت.غ.م	2,018 دينار × 5,340 نزيل	
	مواد المباشرة	2,866 دينار × 5,800 وحدة	
الأطعمة والمشروعات	الرواتب والأجر	1,657 دينار × 0.25 ساعة × 2,212,095 نزيل	
	ت.غ.م	1,844 دينار × 5,340 نزيل × 98,469,600	
المادة المباشرة	مواد غذائية لإفطار (وحدة)	1,660 دينار × 15,520 وحدة	
	مواد غذائية لإفطار (كم)	2,548 دينار × 4,665 كغم	
(المجلس والمدرسي)	مواد أخرى لإفطار (وحدة)	3,904 دينار × 132 وحدة	
	مواد الكافteria (وحدة)	4,304 دينار × 1,500 وحدة	
المجلس والمدرسي	الرواتب والأجر	1,598 دينار × 0.416 ساعة × 3,549,861 نزيل	
	ت.غ.م	8,061 دينار × 5,340 نزيل × 43,045,740 ضيف	
المجلس والمدرسي	مواد المباشرة	3,487 دينار × 1,300 وحدة	
	الرواتب والأجر	1948 دينار × 0.75 ساعة × 5,340 نزيل × 7,801,740	
المجلس والمدرسي	ت.غ.م	1706 دينار × 2.5 كغم × 5340 نزيل	

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



#### جدول (18) التكاليف المعيارية للأنشطة المساعدة المنفذة فعلياً

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (10) والجدول (14) والمعايضة 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، و عليه يتم احتساب انحراف الكمية وفق المعادلة الآتية:

$$\text{انحراف الكمية} = \frac{\text{التكلفة المعيارية للمورد المستهلكة فعلياً} - \text{التكلفة المعيارية للأنشطة المنفذة فعلياً}}{(\text{الكمية الفعلية للمورد المستهلكة} \times \text{المعدل المعياري}) - (\text{الكمية المعيارية المسموح بها من المورد} \times \text{المعدل المعياري})}$$



### جدول (19) انحراف الكمية للأنشطة الرئيسية

النوع	النشاط	المورد	ت.غ.م	التكلفة 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 والأجر			18,668,640	11,667,900	7,000,740	غير مفضل
	ت.غ.م			10,776,120	10,776,120	0	لا يوجد
التدبير الفندي	المواد المباشرة			16,622,800	16,622,800	0	لا يوجد
	الرواتب والأجر			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	مواد غذائية للافطار (وحدة)			25,763,200	25,763,200	0	لا يوجد
	مواد غذائية للافطار (كغم)			11,886,420	11,886,420	0	لا يوجد
	مواد أخرى للافطار (وحدة)			515,328	515,328	0	لا يوجد
	مواد الكافتريا (وحدة)			6,456,000	6,456,000	0	لا يوجد
	الرواتب والأجر			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
المغسلة والكي	المواد المباشرة			4,533,100	4,533,100	0	لا يوجد
	الرواتب والأجر			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 والأجر	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 والأجر	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 والأجر	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 والأجر	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) وانحراف الفاعلية والصيغة العامة للمعادلة تكون كالتالي:

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

أولاً: احتساب نحراف 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)

نوع النشاط	المورد	الكمية	انحراف السعر + انحراف الكمية	مقدار الانحراف
الإيواء	المواد المباشرة		0 + (7,650)	(7,650)
	الرواتب والأجر		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 والأجر		2,212,095 + (277,680)	1,934,415
	ت.غ.م		39,387,840 + (44,856,000)	(5,468,160)
الأطعمة والمشروبات	مواد المعاشرة	مواد غذائية للإفطار (وحدة)	0 + 915,680	915,680
	مواد المعاشرة	مواد غذائية للإفطار (كغم)	0 + 2,463,120	2,463,120
	مواد أخرى للإفطار (وحدة)	0 + 50,952	50,952	399,000
	مواد كافتريا (وحدة)	0 + 399,000	2,850,129 + (224,280)	2,625,849
المغسلة والكي	الرواتب والأجر		4,735,031 + 62,821,810	67,556,841
	ت.غ.م		0 + 192,400	192,400
	المواد المعاشرة		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)

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

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

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

نلاحظ في جدول الأعلاه أن كمية المخططة للمواد المباشرة (2579) يساوي بمحرك التكلفة للمواد المعيارية ويعود السبب إلى أن الكميات المعيارية والمخططة في الفندق موضوع البحث متساوية و يحددو العدد (15000) نزيل سنوياً و بشكل ثابت أما إحتساب 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

الأنشطة المساعدة	المورد	الكمية المخططة × السعر المعياري	التكلفة المخططة (دينار)
الصيانة	الرواتب والأجر	2250 ساعة صيانة وتأهيل (750 مرة × 3 ساعة) × 1,773 دينار	3,989,250
	ت.غ.م	1125 ساعة صيانة فقط (375 مرة × 3 ساعة) × 25,567 دينار	28,762,875
الخدمات التسويقية	الرواتب والأجر	(23875 غرفة متاحة مخططة × 0.0416 ساعة) × 1948 دينار	1,934,754
	ت.غ.م	(17,906 غرفة مباعة مخططة × 0.0416 ساعة) × 359 دينار	267,415
الخدمات الإدارية العامة	الرواتب والأجر	6,864 ساعة × 2,669 دينار	18,373,396
	ت.غ.م	6,864 ساعة مخططة × 9,726 دينار	66,759,264
المخازن	الرواتب والأجر	1,598 ساعة × 5,148 دينار	8,226,504
	ت.غ.م	25000 إقامة ليلية × 2,410 دينار	60,250,000

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:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**جدول (27) إنتاجية الأنشطة الرئيسة (المبالغ بالدينار)**

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

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

يتضح من الجدول (32) أعلاه أن إنتاجية كل نشاط من الأنشطة الرئيسة سلبية أي غير مفضلة، عدا عنصر الرواتب والأجر لأنشطة الأطعمة والمشروبات وعلى إدارة الفندق أن تتخذ الإجراءات الالزمة 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)**

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

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 إحتساب 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)**

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

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 التحفيض يحقق الميزة التنافسية بأقل لتكلفة ممكنة و يجعل 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 لتكلفة ممكنة".



#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات

إنَّ 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 فعلية والتي تولد من النظام المحاسبي.
- 2- تساعد تقنية (PFABC) في تعزيز الرقابة على الأداء من خلال تحديد التكلفة المعيارية ومقارنتها مع التكلفة الفعلية للوصول إلى الانحرافات، سواء 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 بدورها يؤدي إلى تخفيض تكاليف النزيل بأقل تكلفة ممكنة.
- 4- ضعف معرفة الموظفين العاملين في الفندق محل 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 لأغليمة مورد الرواتب والأجور والتكاليف غير المباشرة، أي عدم الالتزام بالتكلفة والوقت المخطط له بنود التكاليف من قبل اقسام الفندق.
- 6- إنَّ انحراف السعر في فندق داوا كان غير مفضل ولاًغليمة الموارد في الأنشطة الرئيسية، ويعود السبب إلى الظروف التي مرَّ بها الفندق والمتمثلة بجائحة (Covid-19)، حيث لم يتمكن من استخدام موارده بشكل أفضل.
- 7- تبين عند حساب إنتاجية الأنشطة، أنَّ هناك انحرافات غير مفضلة لأغليمة عناصر التكاليف للأنشطة الرئيسية والمساعدة، أي أنَّ الفندق لم يتمكن من استخدام موارده بشكل صحيح بسبب الحجر الصحي خلال السنة (2020).
- 8- إنَّ أحد مؤشرات تقييم الأداء هو الفاعلية، إذ أظهرت تقنية (PFABC)، أنَّ الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة فاعليتهما سلبية وهذا يشير إلى عدم استغلال الموارد المتاحة في الفندق بشكل أفضل، إذ أنَّ الفندق أستقبل (5340) نزيل خلال عام 2020 في حين أنَّ عدد النزلاء المخطط لهم في ظل الظروف الطبيعية (15000) نزيل، أي أنَّ هناك طاقة غير مستغلة ينبغي استغلالها للحصول على فاعلية إيجابية لكل نشاط من أنشطة الفندق.
- 9- تساعد تقنية (PFABC) في التحكم في تكاليف الخدمات الفندقيَّة ويمكن ملاحظة ذلك من خلال تكاليف الإنتاج للأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة، حيث تبين أنَّ الفرق بين النظام التقليدي والتكنولوجيا المقترنة تبلغ (16343) دينار لكل نزيل وهذا بحقه الميزة التنافسية بأقل تكلفة ممكنة.

##### ثانياً: التوصيات

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

- 1- لغرض تقييم الأداء في صناعة السياحة بشكل عام وقطاع 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 تقويم أداء أنشطتها دورياً، من خلال اعتماد التقنيات الحديثة، لتقويم أداء أنشطة الوحدات الاقتصادية وذلك لتحديد نقاط القوة والعمل على دعمها ونقط الضعف والعمل على معالجتها ومن أهم التقنيات الحديثة هي تقنية (PFABC).
- 3- تعزيز 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 برضاء الموظفين وتدريبهم على التقنيات الحديثة وتطوير قدراتهم وأدائهم، لزيادة الخبرة والتعلم لديهم وبما يحقق فورات في تكاليف التوظيف والتدريب لموظفيه.
- 5- قيام الفندق باتخاذ القرارات المناسبة من أجل تقييم الأداء بالشكل الأمثل وذلك من خلال المعلومات المستخرجة من تقنية (PFABC) لأغراض المستقبل سواءً 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 إلى 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 الغزة.
2. أونيس، سناء،(2016)، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة: دراسة حالة مطابن الأوراس- وحدة أوريس، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضر، بسكرة، جمهورية الجزائر.
3. بن علية، بن جدو،(2015)، الاستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فندق الأوراسي، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس.
4. حسون، ليث نعمن،(2018)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي: دراسة ميدانية، مجلة التكريت للعلوم الإدارية والإconomicsية، المجلد(4)، العدد (44)، ص ص 44-29.
5. الحمووني، مفتاح محمد علي،(2016)، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء في تحسين الأداء التنافسي في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيميائية 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 الأداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية: بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحيادة 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 استراتيجية التنمية المستدامة: دراسة حالة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة أم البوادي، 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 والإconomics.
9. عبير، حمانى؛ رانيا، دغوش؛ عائشة، عزازي،(2019)، اثر الثقافة التنظيمية على الأداء الوظيفي للعاملين: دراسة حالة جامعة الشهيد حمہ لحضرت الوادی، رسالة ماجستير، الجزائر.
10. عطيه، 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 الاستراتيجية في تحقيق الأداء في المؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر، 8\_ 9 نوفمبر، 2010 ص.2.
12. مجبـل، حسـنـيـنـ مـحـيـ،(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. مـزوـدةـ، عـبدـ المـلـيـكـ،(2001)، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقدير، مجلة العلوم الإنسانية، العدد (1)، جامعة بسكرة، ص ص 85-100.
14. المطيري، مشعل جهز،(2011)، تحليل وتقدير الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
15. الوائلي، أمير عبدالكريم عزيز،(2020)، أنموذج مقترن لاستعمال التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تطبيق بطاقة الأداء 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 والإconomicsية، 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), **Competitive Advantage.cio**, Senior News Director. Available: <http://www.techtarget.com/searchcio/definition/competitive-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), **Competitive 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 الالكترونية

<http://hbrarabic.com> -1

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

