



جامعة أحمد دراية - أدرار -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر علوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

العنوان

استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة في
المؤسسات الفندقية
دراسة حالة - فندق تيمي بأدرار-

إشراف الأستاذ الدكتور:

بن الدين أحمد

إعداد الطالبين:

- الغول حنان

- مرزوقي فتيحة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
أ.د/بن عبد الفتاح محمد	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
أ.د/بن الدين أحمد	أستاذ التعليم العالي	مشرفا
أ.د/بن مسعود محمد	أستاذ التعليم العالي	مناقشا

السنة الجامعية: 2021 - 2022م



شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): بن الدين أحمد
المشرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ: التسويق في نظام التجارة الإلكترونية السهولة للموارد البشرية
بمكتبته الخدمية في المؤسسة القومية لدراسة الحالة في أدرار
من إنجاز الطالب(ة): الأخوين
و الطالب(ة): ميرتوت فتيحة
كلية: العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم تجارية
القسم: علوم التسيير وعلوم تجارية
التخصص: تسيير الموارد البشرية
تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/05/27
أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعدلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
ويمكنهم إيداع النسخ الورقية (02) والأليكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 03 JUL. 2022

مساعد رئيس القسم:
د. قويدري عبد الرحمان
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بما بعد التخرج والبحث العلمي
جامعة أدرار



الإهداء

إهدي هذا العمل المتواضع، ثمرة جهد ونتيجة كد إلى الذين أوصى الله بهما خيرا وإحسانا

في كتابه العزيز: "وبالوالدين إحسانا"

أقول إلى التي صبت علي من حنانها فيضا: "أمي...المدرسة"

إلى الذي تعهدني بالرعاية صبية وفتاة: "أبي... بارك الله في عمره"

إلى من شملني معهم عطف وحنان الوالدين وجمعتني بهم صلة الرحم أخواني وأخواتي

إلى كل من كانت الجامعة سببا في لقاءهم وإلى كل من يعرفني من قريب أو من بعيد

وكانوا من جملة: "تعم الخل والخليل، والصاحب الزميل، والرفيق الجليل"

إلى زميلتي في هذا العمل

حنان



الاهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع :

إلى اللذان مهما قلت فيهما فلن أوفيهما حقهما والذي الكريمين أطال في
عمرهما إلى كل إخوتي و جميع الأهل و الأقارب من قريب أو بعيد
و إلى كافة زميلاتي و صديقاتي و أخواتي دون استثناء
و إلى رفيقتي في إنجاز هذا العمل " حنان "
و إلى كل إنسان يسعى جاهداً في طلب العلم
و أسأل الله أن يتقبله منا و يجعله قنديلاً يضيء حياتنا

فتيحة

شكرو عرفان:

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا

وامتثالاً لقوله صلى الله عليه وسلم:

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان للأستاذ "بن الدين امحمد "

الذي تكرمه بقبول الإشراف على هذه المذكرة وعلى جميع

التوجيهات والملاحظات والنصائح.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة

المحترمين على عناء قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها.

وكذلك نتقدم بخالص الشكر إلى كل من درسنا من أساتذة قسم العلوم

التجارية بجامعة إدراة كما لا ننسى الشكر الخالص للأساتذة الكرام "ولد باحمو

سمير، بلعارية محمد، نبو عبد المجيد" الذين لم يبخلوا علينا بتعليماتهم

وتوجيهاتهم. وإلى كل موظفي المكتبة جزاهم الله كل خير.

وفي الأخير نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد

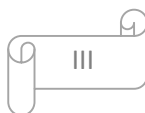
ونسأل الله عز وجل أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم انه قريب مجيب

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
١-١	فهرس المحتويات
١-١	قائمة الجداول
١	قائمة الأشكال
١	قائمة المختصرات
أ - ج	مقدمة
04	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة
05	تمهيد
05	المبحث الأول:مدخل نظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد وتكلفة الخدمة
06	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة استهلاك الموارد RCA.
06	أولاً: نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) المفهوم والنشأة
06	1- تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
06	2- نشأة نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
06	ثانياً: أهداف ومبادئ ومكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
08	1- أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
08	2- مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
08	3- مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
09	ثالثاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
09	رابعاً: المزايا والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة استهلاك الموارد RCA
10	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لتكلفة الخدمة
11	أولاً: تعريف التكلفة وأنواعها
11	1- تعريف التكلفة
11	2- أنواع التكلفة
12	ثانياً: مفهوم الخدمة وخصائصها وأنواعها
13	1- مفهوم الخدمة
13	2- خصائص الخدمة
14	3- أنواع الخدمات

14	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
14	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
15	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
17	خلاصة الفصل
19	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لكيفية استخدام نظام ال RCA، لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية بمؤسسة تيمي بأدرار
20	تمهيد
21	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)
22	المطلب الأول: الإطار المفهومي للمؤسسة الفندقية
22	أولاً: المؤسسة الفندقية النشأة والتعريف
22	1- تعريف الفندق
22	2- نشأة الفندقة
23	ثانياً: مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
23	1- التعريف بفندق تيمي
23	2- هيكل فندق تيمي
23	المطلب الثاني: نشاط الفندق
24	المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف لقياس تكلفة الخدمة بفندق تيمي
25	المطلب الأول: حساب التكلفة وفق الطريقة المعتمدة في فندق تيمي ونظام ABC
26	أولاً: الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
26	1- النظام المحاسبي لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
26	2- الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
26	3- تحديد تكلفة هامش الخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية
28	4- تكلفة الخدمة
29	ثانياً: تقديم نموذج محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC
30	المطلب الثاني: تقديم نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA بفندق تيمي
40	أولاً: خطوات نظام RCA
40	ثانياً: تحليل وتقييم نتائج النموذج
47	خلاصة الفصل
48	خاتمة

فهرس المحتويات

	المصادر والمراجع
56	الملخص



رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أنواع الخدمات	14
02	الخدمات المقدمة بخصائص الغرف وأئمنها	25
03	تقسيم رقم الأعمال	27
04	رقم الأعمال لسنة 2020 حسب الخدمات	27
05	توزيع التكاليف لسنة 2020	29
06	توزيع تكلفة الخدمة	30
07	حساب الهامش الكلي للخدمات	30
08	الأنشطة المستخرجة من الأقسام الرئيسية للفندق	31
09	مسبب التكلفة لكل نشاط	32
10	تحديد مراكز النشاط	33
11	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة	33
12	عدد مسببات التكلفة لكل نشاط	35
13	معدل تحميل التكاليف على الأنشطة	36
14	توزيع مسببات التكلفة على الخدمات	37
15	يمثل تخصيص التكاليف على الأنشطة وفق معدل التحميل	38
16	التكلفة الكلية للخدمات	39
17	التكلفة الوحديّة للخدمات	40
18	الهامش الوحدي للخدمات	40
19	التكاليف المصروفة على خدمات فندق تيمي خلال عام 2020م	41
20	تحديد الموارد المتماثلة في المجمعات المناسبة	41
21	التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد	42
22	معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجمع تكلفة على أساس الطاقة النظرية	43
23	تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد	44
24	تكاليف الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد	44
25	توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الخدمات	45
26	مقارنة أسعار الخدمة بين نظام التكاليف التقليدي المعتمد من طرف مسير الفندق ونظام RCA	46

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية	الشكل رقم 1

قائمة المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية	مختصر المصطلح
تحديد التكلفة على أساس النشاط	Activity Based Costing	ABC
التكاليف المعيارية المرنة	Grenz plankostenrechnung	GPK
محاسبة استهلاك الموارد	Resource Consumption Accounting	RCA
تحديد التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت	Time Driven Activity Based Costing	TDABC

مقدمة

مقدمة

لقد تزايد الاهتمام في الفترة الأخيرة بمنشآت الخدمات، سواء كانت هذه المنشآت حكومية أو أهلية باعتبارها إحدى قطاعات النشاط الاقتصادي والتي تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتميزت تلك المنشآت بالعديد من السمات والتي تميزها من غيرها من المنشآت والتي جعلتها تواجه تحديات تتمثل في صعوبة تعريف وقياس مخرجاتها.

وعلى الرغم من المميزات التي سطرته الأبحاث والدراسات الأكاديمية تحليلاً لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC، إلا أن ذلك لا يعني خلو هذا النظام من الانتقادات وبعض القيود التي كان لها عظيم الأثر في تراجع العديد من الوحدات الاقتصادية في تبني نظام ABC؛ ولعل أهم الانتقادات هو ارتفاع تكاليف التطبيق وكذلك عدم القدرة على تحديد وفصل الطاقة العاطلة. وفي هذا الصدد يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA بمثابة استجابة لعمليات التطوير المستمر في أدوات إدارة التكلفة، من أجل التغلب على التحديات التي تواجه نظام التكلفة على أساس الأنشطة؛ ولعل أهمها القدرة على فصل التكاليف الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها على تكلفة الخدمة المقدمة.

ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA عن منظور شامل، يمتلك المقومات التي تؤهله لتوفير معلومات تكاليفية تتصف بالملائمة والدقة بشكل أكبر من نظيرتها في ظل النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC. ولعل هذه المقومات تتمثل في كونه بمثابة نموذج اقتصادي مثالي، بحيث يعمل على التغلب على القيد الاقتصادي للموارد والمتمثل في محدوديتها وندرتها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية، تكنولوجية أو مادية. ودراسة العلاقات التشابكية بين تلك الموارد، ومن ثم القدرة على تحديد وفصل الجزء غير المستغل من طاقة الموارد على مستوى مجتمعات الموارد. بالإضافة إلى كونه نموذج إداري يتمكن من تقديم معلومات كافية عن مسار الموارد المستهلكة بالشكل الذي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة سواء على مستوى الأجل القصير أو الأجل الطويل.

○ الإشكالية:

وبناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحديد تكلفة الخدمة الفندقية؟

○ التساؤلات الفرعية:

ويندرج تحت هذا الإشكال مجموعة تساؤلات فرعية على النحو التالي:

- ما المقصود بنظام محاسبة استهلاك الموارد وما أهميته في محاسبة التكاليف؟
- ما الذي جاء به نظام محاسبة استهلاك الموارد لتغطية بعض أوجه القصور في النظم التقليدية؟
- هل يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في التحديد الدقيق للتكلفة في المؤسسة الاقتصادية؟

• كيف يمكن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لتحديد تكلفة الخدمة في مؤسسة تيمى للخدمات الفندقية؟

○ **الفرضيات:**

طرح الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قاد الطالبين لطرح الفرضيات التالية:

• نظام محاسبة استهلاك الموارد هو أخذ نظم محاسبة التكاليف المبينة على علاقة السبب والنتيجة لتحديد التكلفة في المؤسسة.

• بخلاف النظم التقليدية التي تعتمد على الطرق العشوائية في تحميل التكاليف لاسيما غير المباشرة فإن نظام الـ RCA يعمل على إعطاء أكثر دقة في تحديد التكلفة من خلال ربط تكلفة المنتج أو الخدمة بالموارد التي استنفذت فيها .

• يمكن لمؤسسة تيمى للخدمات الفندقية أن تحسن من مخرجات نظام محاسبة تكاليفها باعتماد محاسبة استهلاك الموارد لتحديد كلفة الخدمة الفندقية.

○ **أهداف الدراسة:**

يتمثل الهدف الذي ترمي إليه هذه الدراسة في :

• التعرف على نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

• تحديد دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة العاطلة في الفندق محل الدراسة.

○ **أهمية الدراسة :**

تتبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على أحد أهم نظم مراقبة التسيير الحديثة ممثلا في نظام محاسبة استهلاك الموارد ومحاولة إبراز أهميته في تحديد التكلفة الدقيقة في المؤسسة وتزداد هذه الأهمية خاصة في كون الدراسة تسعى إلى إبراز الفروقات بين تطبيق نظام الـ RCA والنظم التقليدية المعتمدة في المؤسسات الحديثة ومن بينها مؤسسة تيمى للخدمات الفندقية.

○ **دوافع اختيار موضوع الدراسة :**

تمثلت أهم دوافع اختيار موضوع الدراسة في :

• التوافق بين موضوع الدراسة والتخصص؛

• الرغبة في الإطلاع على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

○ **حدود الدراسة:**

تم إجراء الدراسة التطبيقية بفندق تيمى للخدمات الفندقية خلال الفترة الممتدة من ديسمبر 2021 إلى ماي 2022، على بيانات خاصة بسنة 2020 .

○ منهج الدراسة:

لتجنب أهداف الدراسة سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، فالأول لوصف المفاهيم المتعلقة بنظام محاسبة استهلاك الموارد أما المنهج التحليلي فيتم اعتماده لتحليل المعطيات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة بعد المعالجة في الجانب التطبيقي، كما سيتم اعتماد المنهج المقارن لمراعاة الفروقات بين تطبيق النظام التقليدي ونظام محاسبة استهلاك الموارد في المؤسسة محل الدراسة .

○ صعوبات الدراسة:

- من بين أهم الصعوبات التي تعرضت لها الطالبتين أثناء إعداد هذه الدراسة ما يلي :
- عدم وجود إطارات مؤهلة في فندق تيمي لحصول على المعلومات المطلوبة.
- قلة الدراسة السابقة في مجال محاسبة التكاليف الفندقية.

○ هيكل الدراسة:

بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين ، الفصل الأول نظري متعلق بالأدبيات النظرية لنظام محاسبة استهلاك الموارد RCA وتكلفة الخدمة، والذي انقسم بدوره إلى مبحثين، الأول يضم الأطر العامة لنظام محاسبة استهلاك الموارد والمبحث الثاني يضم عرض ومناقشة الدراسات السابقة. أما الفصل الثاني متعلق بالدراسة التطبيقية لمؤسسة محل الدراسة بمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية هو الآخر يضم مبحثين، المبحث الأول يضم تقديم المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فيعرض كيفية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA لقياس تكلفة الخدمة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة

تمهيد:

كل علم أو نظام يخترع من أجل تكملة وتركيز على نقاط غفل عنها النظام السابق، وعموماً يجب ويستجيب لجملة الانتقادات الموجهة لسالفه، في إطار ذلك وسيرا مع التقدم الاقتصادي، واستجابة لأغراض المنشآت التي تغيرت هيكلتها وتقدمت في إنتاجها، وردا على الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية، ظهرت أنظمة حديثة تحمل في طياتها جملة من الأسس والركائز ومن بينها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

وسيتم من خلال هذا الفصل تقديم الإطار التعريفي بنظام محاسبة استهلاك الموارد وأهميته في قياس التكاليف والتغلب على أوجه القصور في النظم التقليدية. حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي :

*المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة

*المبحث الثاني : عرض ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: مدخل نظري لنظام محاسبة استهلاك الموارد وتكلفة الخدمة

يعد تقدير التكاليف المستندة إلى محاسبة استهلاك الموارد نظاما جديدا لتقدير التكاليف، حيث يقوم هذا النظام على فلسفة مفادها أن الموارد التي تملكها المنشأة هي التي تسبب التكاليف. ونظام محاسبة استهلاك الموارد RCA هو مختصر ل Resource Consumption Accounting .

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة استهلاك الموارد RCA

سنشير من خلال هذا المطلب إلى نشأة ومفهوم نظام RCA بالإضافة إلى أهمية وأهداف النظام.

أولاً: نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) المفهوم والنشأة**1. تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:**

يشير استقراء الفكر المحاسبي إلى أنه لا يوجد حتى الآن تعريف شامل متفق عليه لمفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت لهذا النظام (الغندور، 2014، ص. 393) أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه "أداة محاسبة لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/الفائضة بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج، زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي". كما عرف (أبو برهم و درغام، 2021، ص. 35) نظام محاسبة استهلاك الموارد على أنه "نظام إداري شامل للتكلفة، ويعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية تساعد في تقليل التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق مقدر الإنتاج للعمل، بهدف نجاح المنظمة في سوق المنافسة الشديدة". كما يقدم (الجبلي، 2020، ص. 530-531) تعريف لنظام محاسبة استهلاك الموارد يرى أنه "أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة، حيث يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل، وتفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية، ويساعد على الكشف عن الطاقة العاطلة وتكلفتها في أوعية الموارد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة".

وبناء على ما سبق يمكن تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد أنه "نظام يتسم بالشمولية ويوفر معلومات دقيقة وملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة/الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية".

2. نشأة نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

في البداية، برز (RCA) كنهج محاسبة إدارية في حوالي عام 2000، وتم تطويره لاحقاً في اتحاد الإدارة المتقدمة الدولية CAM-I والتي بدأت في ديسمبر 2001. على مدار السنوات التالية تم تحسين RCA والتحقق من صحتها من خلال دراسات الحالة العملية، ومنشورات المجالات الصناعية، وغيرها من

البحوث. وفي عام 2008 أنشأت مجموعة من الأكاديميين الممارسين المهتمين معهد RCA Institute لتقديم محاسبة استهلاك الموارد إلى السوق ورفع مستوى المعرفة الإدارية من خلال تشجيع الممارسات الجيدة وتجنب الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء نشوء مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC. وفي يوليو 2009، أدرج المحاسبين المحترفين في إدارة الأعمال (PAIB) ولجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وفي منشور إرشادات الممارسة الجيدة (IGPG) مدخل محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة الكلفة والاعتراف أيضا بحساب استهلاك الموارد في تقرير إطار الاستدامة، وذلك لامتلاكه القدرة على مساعدة المنظمات على تحسين فهمها للتكاليف من خلال نظمها ونماذجها الخاصة بالتكاليف. فهو يعتمد إلى حد كبير على نهج محاسبة الإدارة الألمانية "GPK"، ويسمح أيضا باستخدام برامج التشغيل القائمة على النشاط (ABC). (مطر، 2020، ص.218).

إن من أهم أسباب القصور في النظام التقليدي ونظام ABC التي دعت الحاجة إلى ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد هي:

1- بالنسبة للنظام التقليدي:

- استناد أسس قياس التكاليف إلى حجم الإنتاج كمسبب وحيد لكافة عناصر التكاليف
- عدم مواكبة الأنظمة التقليدية للتطورات التكنولوجية وتقديم خدمات نمطية لا تستجيب لمتطلبات المستهلكين
- عدم دقة وعدالة ما توفره النظم التقليدية من معلومات عن تكلفة المنتجات أو الخدمات
- نظرا لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة الإنتاج وبين ما تم استفادته من موارد كون الأنظمة التقليدية تعتمد على أساس واحد في التحميل، وهذا يؤثر على عديد القرارات كالتسعير والرقابة.
- عدم قدرة الأنظمة التقليدية على توفير مقاييس غير مالية لقياس كفاءة استخدام الموارد والطاقة المتاحة (الدفن 2013، مطر 2020).

2- بالنسبة لنظام ABC:

- هذا النظام ما هو إلا تطوير للنظام التقليدي مبني على علاقة السبب والنتيجة في تحميل وتخصيص التكاليف
- كفاءة هذا النظام مبنية على التحديد الدقيق لمسببات التكلفة. وهاته الأخيرة ليس بالأمر السهل تحديدها بشكل أفضل
- الارتفاع في تكلفة التطبيق
- يحتاج إلى وقت كبير من أجل تحديد الأنشطة بإجراء عديد المقابلات مع تكلفة تخزين البيانات والمعلومات
- صعوبة تقسيم عمل الأفراد بين عدة أنشطة خصوصا الأنشطة الإدارية ما يؤدي إلى قصور التحديد الدقيق لتكلفة النشاط

▪ يهمل النظام احتمال وجود طاقة عاطلة (غير مستغلة) الأمر الذي قد يؤثر على التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات (زعرور، 2014-2015، ص.111).

ثانياً: أهداف ومبادئ ومكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

1. أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

يهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى: (أبو شعيشع، 2016، ص.423)

1-1. تقديم معلومات أساسية حول موارد المؤسسة تشمل: تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

2-1. دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.

3-1. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.

4-1. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والموارد المقيدة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

5-1. تفعيل قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

2. مبادئ نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أساسية وهي:

1-2. مبدأ السببية **Causality** : يعنى بذلك أن تدفق الموارد والتكاليف المرتبطة بها يعكس علاقة السبب والأثر (أبوعمارة والنافع، د.ت)، ص.36).

2-2. مبدأ الاستجابة **Responsiveness**: يصف علاقة الارتباط بين المخرجات الكمية لمنتج ما والمدخلات الكمية اللازمة لإنتاج هذا المنتج، حيث يتطلب هذا المفهوم الإذعان والتوافق مع مبدأ السببية في تشكيل نموذج استهلاك الموارد مع التركيز الأساسي على سلوك التكلفة. (القحطن، 2019، ص.863).

3-2. مبدأ العمل **Work**: هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) وهو ليس مبدأً أساسياً كمبدئي السببية والاستجابة ولكنه مهم وضروري. ويتم تطبيقه مع برامج التشغيل المعتمدة على الكمية عند الحاجة لدعم القرار أو تحسين التشغيل. (المحمداوي، 2019، ص.59).

3. مكونات نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

3-1. **الموارد:** تعرف الموارد بأنها "كلما تحتاج إليه الوحدات الاقتصادية لمزاولة نشاطها في تقديم الخدمات والمنتجات وإضافة القيمة للزبائن." (الوسي، 2020، ص.31).

3-2. **مجمعات الموارد:** تعتبر مجتمعات الموارد جميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحد، وتتطلب تجميع بيانات عن المدخلات من الموارد والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة. (بن الدين ونبو، 2021، ص. 206).

3-3. **العلاقة التشابكية بين مجتمعات الموارد:** يقصد بالعلاقة التشابكية بين الموارد أن لكل مجمع موارد مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجتمعات موارد أخرى، أي أن كل مجمع موارد قد يفيد ويستفيد من مجمع موارد أخرى، وهو ما يؤثر على قياس وتحديد التكلفة والسيطرة عليها. (الغندور، 2014، ص.399).

3-4. **مسببات التكلفة الخاصة بالموارد (مسبب استهلاك الموارد):** يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجتمعات الموارد على موضوعات القياس التكاليفي. (الدفن، 2013، ص.93).

3-5. **موضوعات القياس التكاليفي (هدف التكلفة):** ويعرف بأنه تمثل موضوعات القياس التكاليفي الأهداف التي يتم ربط التكاليف بها أو الغرض من نشأة التكاليف وتدفق الكلفة من مجتمعات الموارد إلى أهداف التكلفة المختلفة (الأنشطة، العمليات الإنتاجية، الخدمات، العملاء)، مع عدم تحميل تلك الأهداف بتكاليف الطاقة العاطلة مما يؤدي إلى حساب التكاليف بشكل أكثر دقة وبالتالي تنمية المركز التنافسي للمؤسسة". (بن الدين ونبو، 2021، ص. 206).

ثالثاً: خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

حدّد (أبو برهم ودرغام، 2021، ص. 38-39) خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كما يأتي:

1- حصر المواد المتاحة والمختلفة وتحديدّها: حصر كمي لكافة أنواع الموارد المملوكة للمنشأة من (أفراد-آلات - مبانى- أموال) على اعتبار أنها استثمارات متاحة للمنشأة وعليه يتم تبويب هذه الموارد طبقاً للنظرية التقليدية للموارد.

2- إنشاء مجتمعات الموارد: تمتلك الشركات العديد من الموارد التي تسبب الكثير من التعقيد فيتطلب إنشاء مجتمعات الموارد؛ لتقليل هذا التعقيد مع التأكيد أن كل مجموعة من الموارد المجمعّة يجب أن تكون متجانسة.

3- تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجتمعات الموارد: بمجرد تحديد الموارد والأنشطة، يجب تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة.

4- توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة: يتم حساب الطاقة النظرية والعملية و معادلات تحميل التكاليف الثابتة و التناسبية التي يتم من خلالها توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة بمجرد تحديد دوافع الموارد، كما ينبغي تخصيص الموارد مثل العمالة والكهرباء والمعدات للأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة. وتعرف التكاليف التناسبية: بأنها التكاليف التي تتغير مع تغير حجم مخرجات الموارد، وذلك عكس تعريف التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط (المدخلات).

5- توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة: يعرف هدف التكلفة بأنه النقطة النهائية التي يحمل عليها التكاليف المناسبة، وقد تكون وحدات تحميل التكلفة منتجا أو خدمة أو عميلا... يتم حساب تكلفة هدف التكلفة (المنتج أو الخدمة) عن طريق تحديد محركات النشاط، ويجب تعيين تكلفة الأنشطة لعنصر التكلفة على أساس الأنشطة التي يستهلكها عنصر التكلفة، ويمكن أيضا تخصيص التكاليف الثابتة على أساس النشاط لاتخاذ قرارات طويلة الأجل. وكذلك فمن خلال توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة يتم تحديد الطاقة العاطلة للموارد والتي تمثل في الفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف الموزعة على وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

6- مراقبة التكاليف وإدارتها: من خلال تحليل نتائج محاسبة استهلاك الموارد، يتم إعداد التقارير التفصيلية عن أنواع الموارد بشكل تفصيلي وفيما إذا كانت هذه الأخير محددة أو غير محددة للطاقة، والحصول على الفرق بين الكميات الفعلية والمعيارية.

رابعاً: المزايا والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة استهلاك الموارد RCA:

1- المزايا: تتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة إدارة التكلفة وأدواتها وهي على النحو التالي:

▪ **مدخل للتخطيط الفعال للموارد:** حيث يتميز في إمكانية الاعتماد عليه في عملية التخطيط التشغيلي و الإستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورة لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الشركة.

▪ **مدخل للرقابة الذاتية على الموارد:** حيث يتميز بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة الشركة سواء في الأجل القصير أو الطويل.

▪ **مدخل لاتخاذ القرارات الملائمة:** حيث يتميز بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات سواء في الأجل القصير، المتوسط والطويل على المستويات الإستراتيجية، التكتيكية والتشغيلية للشركة.

▪ **مدخل ديناميكي:** كونه يركز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع لعملاء الشركة، وكونه يؤدي إلى ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة.

- **مدخل متكامل وشامل:** حيث يتميز بأنه متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى، وبأنه شامل كونه يقوم ب التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد
- **مدخل لقياس الأداء:** حيث يتميز بأنه يوفر مقاييس دقيقة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها.
- **مدخل لدعم فلسفة التوجه نحو العميل:** وذلك من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق.
- **مدخل قائم على أساس الكمية:** لأن التتبع المستمر لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط المحاسبة عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد وبعضها البعض.(أبو شعيشع، 2016، ص.420 إلى 422).

2- الانتقادات:

- يواجه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كثيرا من المعوقات يتمثل أبرزها في:
- يكتنف آلية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد كثيرا من التعقيد مما يضعف من إمكانية تبني هذا النظام.
 - إمكانية تطبيق مثل هذا النظام مقتصرة فقط على المنشآت التي تتبنى التسهيلات المحاسبية المقدمة من قبل أنظمة (ERP).
 - ارتفاع تكاليف تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
 - عدم وجود دراية كافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد وآلية تطبيقه. (الديس، 2015، ص. 334).

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لتكلفة الخدمة

أولاً: تعريف التكلفة وأنواعها

1. تعريف التكلفة:

أصبح معنى التكلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه.

فقد عرف (الربيعي والساقي، 2008، ص.15) التكلفة على أنها "تضحية بمواد معينة من أجل الحصول على منفعة متوقعة (سلعة أو خدمة) أو لتحقيق هدف معين" مع الملاحظة أن التضحية تكون عادة بشيء ذي قيمة، وقد لا يكون بالضرورة شيئاً مادياً، كما قد تكون المنفعة مادية أو معنوية.

وعرف (جاريسون ونورين، 2002، ص.43) "التكلفة على أنها التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة، ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية المنفقة أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة وما إلى ذلك".

كما تعرف التكلفة على أنها "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل، أي مجموعة عناصر المصاريف للحصول على سلعة أو إنتاج أو أداء خدمة." (زعرور، 2014-2015، ص. 25).

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التكلفة هي "استنفاد الموارد الاقتصادية في الحاضر واختياريا من أجل الحصول على منفعة مستقبلية".

ويمكن استخلاص الخصائص التالية للتكلفة:

- ✓ التكلفة هي تضحية اختيارية؛
- ✓ مبلغ نقدي؛
- ✓ تحقق منفعة؛

بعد التطرق لتعريف التكلفة ونظرا لأهمية التفرقة بين المصطلحات والمفاهيم المختلفة لكل من التكلفة، المصروف، الخسارة سنقوم بإيضاح كل من هذه المفاهيم في:

1- الكلفة: "هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل". (الجبالي والسامرائي، 2000، ص.9).

2- المصروف: "هي عبارة عن تدفقات خارجية حالية أو متوقعة وتتجم عن النشاط الجاري المستمر عن النشاط الجاري المستمر والذي يتكرر من دورة إلى أخرى". (حلوة حنان، 2009، ص.276).

3- الخسارة: اعتبرت لجنة المصطلحات المحاسبية أن الخسائر "هي عبارة عن تكلفة مستنفذة دون الحصول أو توقع الحصول على عائد نظير ذلك". (حنان، 2009، ص. 276) أو هي عبارة عن كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة". (الجبالي والسامرائي، 2000، ص.9).

2. أنواع التكلفة

يمكن تصنيف التكاليف من عدة زوايا مختلفة لعل أهمها: (نور، 1993، ص.36-37)

1. من ناحية وحدة القياس:

1-1 التكلفة الكلية: تقوم على تحميل جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة / ثابتة أو متغيرة على الوحدات المنتجة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو حجم المبيعات (عدس والخلف، 2016، ص.72).

1-2 تكلفة الوحدة: هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات.

2. من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج:

1-2 التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط (الإنتاج) وتبقى ثابتة بشكل دائم وضمن المدى الملائم.

2-3 التكاليف المتغيرة: وتعرف بأنها هي التكلفة التي تتغير بمجموعها وبنفس نسبة التغير لموجه الكلفة. (عدس والخلف، 2016، ص.49).

3. من الناحية الوظيفية:

- 3-1 تكاليف صناعية: وهي تشمل كافة التكاليف المختلفة في الأقسام أو المراكز الإنتاجية.
 3-2 تكاليف بيعية: وهي تشمل كافة التكاليف المتحققة في الأقسام أو مراكز البيع والتوزيع.
 3-3 تكاليف إدارية: وهي تشمل كافة التكاليف المتحققة في مزاولة النشاط الإداري، الإدارة، إدارة الشؤون. (الربيعي والساقي، 2008، ص. 34، 35).

4. من ناحية إمكانية تتبعها:

- 4-1 تكاليف مباشرة: يمكن تحديد علاقتها بمنتج التكلفة بأسلوب ممكن واقتصادي
 4-2 تكاليف غير مباشرة: لا يمكن تحديد علاقتها بشكل واضح مع منتج التكلفة بشكل ممكن واقتصادي (القباني، 2010، ص. 20).

5. من ناحية توقيت تحميلها على الإيرادات:

- 5-1 تكلفة الإنتاج: هي التكاليف التي تنسب إلى المنتج والتي تدخل في تقييم المشروع من السلع الجاهزة والسلع النصف مصنعة.
 5-2 تكلفة الفترة: هي تكاليف لا تدخل في تقييم المخزون من السلع الجاهزة والسلع نصف المصنعة، وإنما تتعامل كمصاريف في الفترة التي تتحقق فيها (الربيعي والساقي، 2008، ص. 42).

6. من ناحية وقت حسابها أو طبيعة البيانات التي تشتمل عليها:

- 6-1 تكاليف تاريخية: هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى

6-2 تكاليف مستقبلية (مقدّرة مقدما): وهي التكاليف المتوقعة (المتوقع تحملها) عن فترة مستقبلية.

ثانيا: مفهوم الخدمة وخصائصها وأنواعها.

1. مفهوم الخدمة:

لقد أظهرت الأدبيات الحديثة العديد من التعاريف للخدمة

فقد قدم (عيشي، 2006 - 2007، ص. 10) التعريف التالي: "الخدمات كل الأنشطة الاقتصادية التي

مخرجاتها ليست منتجات مادية، تستهلك بشكل عام عند وقت إنتاجها، وتقدم قيمة مضافة وهي بشكل أساسي غير ملموسة لمشتريها الأول."

وعرف (العايب، 2007 - 2008، ص. 3) الخدمة بأنها "أي نشاط أو إنجاز أو منفعة يقدمها طرف ما لطرف آخر، وتكون أساسا غير ملموسة ولا ينتج عنها أية ملكية، وأن إنتاجها أو تقديمها قد يكون مرتبطا بمنتج مادي ملموس أو لا يكون."

وعرفت الخدمة "بأنها مهنة أو نشاط أدائي ينفذ للمستهلك أو نشاط استهلاكي يتضمن مشاركة المستهلك، مثل الاستخدام، ولكن ليس التملك لتسهيلات أو منتجات الشركة." (الزعيبي، 2010، ص. 325).

من التعاريف السابقة نستنتج أن الخدمة هي "نشاط أو إنجاز أو منفعة يقدمها طرف ما لطرف آخر، وتكون غير ملموسة وغير قابلة للتملك."

2. خصائص الخدمة:

للخدمة مجموعة من الخصائص التي تميزها وتصفها والتي سنذكرها فيما يلي: (البكري، (د. ت)، ص. 24-23).

- عدم الملموسية: تعني أنه من غير الممكن اختبارها، مشاهدتها، لمسها، سماعها، قبل أن تتم عملية شراءها.
- عدم النمطية التباين: صعوبة المحافظة على مستوى واحد من المعيارية في الخدمات.
- التلازمية: الخدمة تمثل حالة استهلاك مرتبطة مع وقت إنتاجها، أي أنها تنتج وتباع للاستهلاك أو الانتفاع منها في ذات الوقت.
- الفئائية: الخدمات لا يمكن تخزينها والاحتفاظ بها لفترة من الزمن
- عدم الملكية: الخدمة ينتفع منها مستخدميها ولا يمكنه من التمتع بحق ملكيتها

3. أنواع الخدمات:

سيتم عرض أهم تصنيفات الخدمات، اعتمادا على مجموعة من المعايير المختلفة في الجدول الموالي:
الجدول رقم 1: أنواع الخدمات

المعيار	التفرعات	أمثلة
(1) الزبون	-المستهلك الأخير -منشآت الأعمال -كليهما	-مداواة الأسنان -الاستشارات الإدارية -تنظيم الحدائق والعناية بها
(2) أساس تقديم الخدمة	-العنصر البشري -المعدات والآلات -كليهما	-الطبيب النفسي -غسل السيارات ميكانيكيا -النقل الجوي
(3) حضور الزبون	-ضروري -غير ضروري	-حلاقة الشعر -تنظيف الملابس وكيها
(4) الدوافع	-خدمات بدافع الربح -خدمات ليست بدافع الربح	-وكالات الإعلان -الجامعات والمؤسسات الحكومية
(5) مستوى الخبرة	-مهنية -غير مهنية	-المريض -تنظيف الملابس
(6) طبيعة الخدمة	-ضرورية -كفالية	-الخدمات الصحية -التسلية والترفيهية

المصدر: (بزقاروي وقطاف، 2019، ص. 45)

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نقدم عرضا لبعض الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرين الأول والثاني من دراستنا، بالإضافة إلى مناقشتها ومقارنتها بالدراسة الحالية

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

سنقدم في هذا المطلب عرضاً لأهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية.

أولاً: الدراسات العربية:

○ دراسة حاتم كريم كاظم، حنان صحبت عبد الله، (2019) بعنوان: دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية. دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل، وهي أطروحة دكتوراه تناول الباحث من خلالها دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية. دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل سمنت بابل، بحيث هدف الباحثان إلى وضع إطار مقترح لتحقيق التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان الدور الذي تلعبانه في تخفيض تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية لمواكبة التغيرات المعاصرة؛ ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحثان الأسلوب التحليلي باستعمال الاستبانة الإحصائية. وقد توصلت دراستهما إلى أن التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق نتائج أفضل في تخفيض التكاليف وتحليل بيئة الوحدة الاقتصادية داخلياً وخارجياً وتحديد متطلبات الزبائن من خلال التركيز على حاجات الأنشطة من موارد الوحدة الاقتصادية التي تعتمد عليها المنتجات بهدف غدارة التكلفة وبما يحقق رضا الزبائن ورضيتهم حالياً ومستقبلياً.

دراسة (أبو شعيشع 2016) بعنوان: المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة وهو مقال علمي، تناول الباحث من خلالها محاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة بحيث هدف الباحث إلى التعرف على نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل يسعى إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة ودعم قدرتها التنافسية. التعرف على نظم إدارة التكلفة في شركات التصنيع الحديثة؛ ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث المنهج الاستقرائي وذلك من خلال استقراء الدراسات والبحوث المتعلقة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد، والمنهج الاستنباطي في كيفية بناء وتصميم إطار مقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة. وقد توصلت دراسة الباحث إلى أن تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في مجالات التخطيط الفعال للموارد، فضلاً عن دعمه لفلسفة التوجه نحو إرضاء العملاء. يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع مدخل نظرية القيود في تحديد خطوات القيود والاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية وتدعيم وتحسين الأداء التشغيلي للشركة في النقاط التي بها اختناقات أو قيود.

يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد و مدخل تكلفة المواصفات في تحليل خطوات تحديد تكلفة مواصفات المنتج وخصائص المنتج وتحديد مجتمعات الموارد ومسبباتها والعلاقة التبادلية.

يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد و مدخل تدفق القيمة في توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة للأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة لتدفقات القيمة.

○ دراسة: نور إبراهيم أبو برهم، ماهر موسى درغام، (2021) بعنوان: **أنموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة مستشفى دار السلام - خان يونس**، هو مقال علمي، حيث هدف الباحثان إلى التعرف على اقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA في قياس تكلفة الخدمات الصحية كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في مستشفى دار السلام تخصصي، كما هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الطاقة العاطلة ومعرفة أثر تطبيقها في تخفيض التكاليف والحصول على معلومات موثوقة لاتخاذ قرارات على المدى الطويل، كما هدفت إلى الحصول على بيانات التكلفة على المدى القصير بحيث يمكن استخدامها لتحسين الميزة التنافسية؛ ولتحقيق هذه الأهداف اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي؛ وقد توصل الباحثان إلى إن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال موارد الأنشطة في الشركة بشكل أمثل الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تلك الأنشطة داخل المستشفى.

○ دراسة: المعز لدين الله نبيل أحمد أبو شعيشع، (2019) بعنوان: **استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية دراسة ميدانية**، هو مقال علمي، حيث هدف الباحث إلى استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمة الصحية؛ ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي؛ وقد توصل الباحث إلى أن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يساهم في تحسين قياس وترشيد تكلفة الخدمة الصحية، كما توصل إلى أنه نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يساهم في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة للأنشطة الخدمية.

○ دراسة: زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-، وهي أطروحة دكتوراه، حيث هدف الباحث إلى تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف على الأساليب الكمية وغير الكمية من خلال المفهوم، الخصائص، المزايا والعيوب؛ ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتشخيص المشكلة ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة؛ وقد توصل الباحث إلى:

- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة أسلوب سلسلة القيمة... إلخ لمحاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية.

- يمكن للمؤسسات اعتماد أسلوب من أساليب ترشيد التكاليف والتكامل بينهم.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

○ دراسة: The ،Mohamed Fathy Elshahat (RCA) :Resource Consumption Accounting Challenges and Automotive Industry

هدف الباحث في التعرف إلى مدى يمكن تبني وتطبيق مفهوم محاسبة استهلاك الموارد والتعرف على مبادئ و أساسيات هذا المفهوم الحديث في بيئة الأعمال المصرية: خاصة في قطاع صناعة السيارات؛ وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- يعتبر مفهوم محاسبة استهلاك الموارد إلى حد كبير جديد في بيئة الأعمال المصرية ويحتاج بداية إلى عمل قاعدة بيانات جيدة للتعرف على موارد الشركة المختلفة والمتعددة وترسيخ التأكيد على العلاقات السببية بين موارد الشركة من ناحية ومخرجاتها من ناحية.

-يحتاج مفهوم استهلاك الموارد إلى دعم من إدارة الشركات ماديا، ماليا ومعنويا.

- يحتاج مفهوم محاسبة استهلاك الموارد إلى إعادة نظر في ثقافة التغيير والتطوير والقيم التنظيمية في الشركة. ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث المنهج الوصفي الاستقرائي الأستنتاجي لوصف وتشخيص المشكلة ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة

○ دراسة: (2014) Bhatt, Paresht، (RCA) (an ABC of verheads)

وهو مقال علمي، حيث هدف الباحث إجراء مقارنة بين النظم التقليدية وتقنية (ABC)

ونظام (RCA) في تشخيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على منتجات الخدمات، وقد طبق النظام

(RCA) على بيانات افتراضية لغرض توضيح كيفية تطبيق نظام (RCA). ولتحقيق هذا الهدف قام لباحث

بإجراء دراسة تطبيقية؛ وقد توصل الباحث إلى:

- أن (RCA) هو أداة أكثر فعالية في إدارة التكاليف مما يساعد ليس فقط لتشجيع استعمال الموارد بحكمة ولكنه يساعد على القياس الدقيق لتكلفة المنتجات.

- يحتاج (ABC) إلى بحث دقيق في تفاصيل الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية وحساب معدلات لتقييم الأنشطة المحددة.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنقف على جوانب الاتفاق والاختلاف بينها، ثم نوضح الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية

أولا: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

اتفقت أغلب الدراسات السابقة من حيث الهدف في توضيح دور محاسبة استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للموارد، دعم القدرة التنافسية للمنشآت، ومعالجة مشكلة قياس التكاليف. وكذلك اتفقت على أن هناك حاجة لتطوير أنظمة التكاليف المعتمدة في المؤسسات؛ لغرض التخلص من أوجه القصور التي

تعاني منها، والمتمثلة في التخصيص غير العادل للتكاليف. باستثناء دراسة استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية دراسة ميدانية ودراسة زعرور نعيمة بعنوان أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-والتي هدفت إلى تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وكذا دور استخدام نظام TD-ABC لتحسين قياس تكلفة الخدمة الصحية.

استخدمت الدراسات السابقة أداة استمارة الاستبيان لجمع البيانات باستثناء دراسة أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- حيث استخدمت منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة.

وظفت الدراسات السابقة المنهج الاستقرائي الاستنباطي باستثناء دراسة نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة مستشفى دار السلام - خان يونس ودراسة أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-والتي استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي

ثانيا: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية

من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة، نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي ما دور استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في حساب تكلفة الخدمة في المؤسسات الفندقية دراسة حالة- فندق تيم وقد تميزت الدراسة الحالية بما يلي:

(1) من الدراسات القلائل التي تناولت مقترحا لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة الفندقية.

(2) تسلط الضوء على قدرة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ودوره في قياس تكلفة الخدمات الفندقية، ومن ثم تخفيض التكاليف، وتوفير معلومات تساعد في ترشيد قرارات التسعير.

(3) تميزت الدراسة بربط نظام محاسبة استهلاك الموارد بقياس تكلفة الخدمة الفندقية، والتي تعد من أهم القرارات الإدارية.

(4) تم تطبيق الدراسة الحالية على فندق تيمي بأدرار.

1 منهج الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة مدخلين بحثيين(المدخل الكمي/المدخل الكيفي) وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعا في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لوصف متغيرات الدراسة وتحليل المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة والمنهج المقارن لمقارنة النتائج المتحصل عليها في النظام التقليدي ونظام ABC وRCA.

2 أدوات الدراسة:

تعددت أدوات هذه الدراسة حيث شملت المقابلات الشخصية والدراسة الميدانية وذلك من أجل جمع بيانات دقيقة، تمكننا من الحصول على النتائج المرجوة. من العرض السابق يتضح أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لحساب تكلفة الخدمة في المؤسسات الفندقية، وتعددت أدواتها بين المقابلات الشخصية ودراسة حالة، واستخدامها المنهج الوصفي والتحليلي.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم استعراض الجانب العام والنظري للبحث من حيث مشكلة البحث، هدف البحث، أهمية البحث، منهج البحث، الدراسات السابقة وتم التوصل من خلال الدراسات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لتتلاقى أوجه القصور التي تعرض لها كل من أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وكذلك نظام التكاليف على أساس النشاط وذلك من خلال استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وبما يضمن ترشيد استخدام الموارد المتاحة لدى منشآت الخدمات.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لكيفية استخدام نظام ال

RCA لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية

بمؤسسة تيمي بأدرار

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لكيفية استخدام نظام الـ RCA لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية بمؤسسة تيمي بأدرار

تمهيد:

الفنادق إحدى مؤسسات الخدمة التي تتصف بكثرة أنشطتها والتي تنسم بالتعقيد، وتتطلب إنجاز العديد من الخدمات، وأن استهلاك تلك الأنشطة للموارد يتميز ويتنوع حسب الخدمات المقدمة للزبائن، ومن هنا كان ولا بد من قياس تكلفة الخدمة الفندقية لكي نخفض تكلفتها من خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الفندق. و من خصائص الخدمة الفندقية ارتفاع تكاليفها غير المباشرة، التي يصعب تحميلها بالطريقة الصحيحة والعادلة لمختلف الخدمات المقدمة وكذا صعوبة التفريق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

لذا سنحاول في هذا الفصل اقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ودعم هذا النموذج بحسابات تبين توزيع التكاليف الغير المباشرة بصفة أكثر عدلا على الخدمات. و عليه اتخذ الفصل التقسيم التالي:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)
- المبحث الثاني: : أنظمة محاسبة التكاليف لقياس تكلفة الخدمة بفندق تيمي

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)

قبل التعرف بالمؤسسة محل الدراسة يمكن إعطاء لمحة وجيزة عن المؤسسة الفندقية و خصائصها. سنقدم في هذا المبحث تعريف الفنادق وخصائصها بصفة عامة، وتعريف بفندق تيمي بصفة خاصة وكل ما يتعلق بالخدمات التي يقدمها هذا الأخير.

المطلب الأول: الإطار المفهومي للمؤسسة الفندقية :

أولاً: المؤسسة الفندقية النشأة و التعريف

يخصص هذا الجانب لتقديم تعريف خاص بالمؤسسة الفندقية ونشأتها.

1. تعريف الفندق

تعتبر الصناعة الفندقية من أكبر الصناعات في العالم توليدا لفرص العمل، إذ تعتبر مشغلا هاما للعمالة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، كذلك تعتبر صناعة الفنادق ركنا أساسيا من أركان السياحة نتيجة لما تقدمه من خدمات وظيفية في ميدان الاقتصاد الوطني، ولكونها وسيلة للحصول على العملة الصعبة. وقد اختلفت المنظمات المتخصصة في مجال الإدارة الفندقية حول تعريف الفندق.

فالفندق هو عبارة عن "مبنى أو مؤسسة أو منشأة تمد الجمهور بالإقامة والطعام و الخدمة." (قمحية، 2008، ص. 23)

أو هو "منشأة أو مبنى مخصص ومرخص لتقديم خدمات الإقامة والطعام وتوفير جميع الإمكانيات التي تحقق للضيف الخدمة التي يطلبها، في إطار القوانين المحلية والدولية ومقابل أجر محدد ولفترة معلومة." (كافي، 2016، ص. 186)

أو هو "مكان يحصل فيه المقيم/السائح/الضيف أو النزول أو العميل على جميع الخدمات التي بإمكانه الحصول عليها في منزله." (حافظ، 2010، ص. 21).

التعريف الإجرائي: "يقصد بالفندق مؤسسة أو مكان يقدم فيها خدمات الإيواء والطعام وفق القوانين المعمول بها داخل وخارج الوطن كل حسب درجة تصنيفه مقابل أجر محدد وفترة معلومة."

بحيث تقسم الفنادق عادة إلى أصناف حسب درجة الجودة ومستوى الخدمات التي تقدمها ويختلف ذلك من دولة إلى أخرى، حيث نجد التصنيفات التالية:

- نجوم: من 01 نجمة إلى 07 نجوم؛
- حروف: من E إلى A ؛
- درجات: من الرابعة إلى الأولى؛

وتعتمد هذه التصنيفات على معايير موضوعية: مساحة الغرف، وجود التلفاز، دورة المياه حسب كل طابق أو داخل الغرفة نفسها، الإنترنت،... إلخ، ومع ارتفاع حركة السياحة العالمية خلال القرن الحالي، فقد شهدت الخدمات الفندقية تطورات نوعية خاصة لدى المنظمات الفندقية الصغيرة، ونتج عن ذلك

تكييف أو تحسين أنظمة التصنيف بغرض تسهيل عملية المقارنة بين هذه المنشآت، باعتماد التصنيف من 01 نجمة إلى 05 نجوم المعمول بها عالمياً. (كافي، 2016، ص. 193-194).

2. نشأة الفندقة

لقد عرفت الفنادق وفندقة المأوى وتقديم الخدمات للنزلاء منذ القدم، وقد عرف العرب والمصريون واليهود هذه الفندقة والتي كانت تسمى بالخان، حيث كان يلجأ إليها المسافرون والعاثرون لقضاء الوقت المناسب لهم، وهي إما بأجر مدفوع أو بدون أجر. ظهرت الفندقة بداية عند الإغريق حيث كانت عبارة عن نزل سكنية بالقرب من المعابد والأماكن المقدسة، وهناك أيضاً الفندقة التجارية أو السياحية وهذه الفندقة كانت منتشرة ومعروفة بشكل واسع لديهم.

أما عند الرومان فقد وجدت في هذه الفندقة الفنادق العلاجية والدينية والتجارية والرياضية حيث وضعت نظم قانونية وذلك منعا لحصول المشاكل والاختراقات التي كانت موجودة في الفنادق. أما في العصور الوسطى فقد كانت الفندقة امتدادا للفندقة الدينية، وقد مرت بمرحلة كبيرة من التطور، فقد انتقلت من الخان الصغير إلى الفندق الكبير. أصبحت الفنادق في وقتنا الحالي ضرورة من ضروريات الحياة من خلال الأهمية التي اكتسبها في العديد من دول العالم، بحيث تمثل ركن ومورد من موارد السياحة.

ثانياً: مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

يخصص هذا الجانب إلى التعريف بمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية وكذا هيكلها التنظيمي.

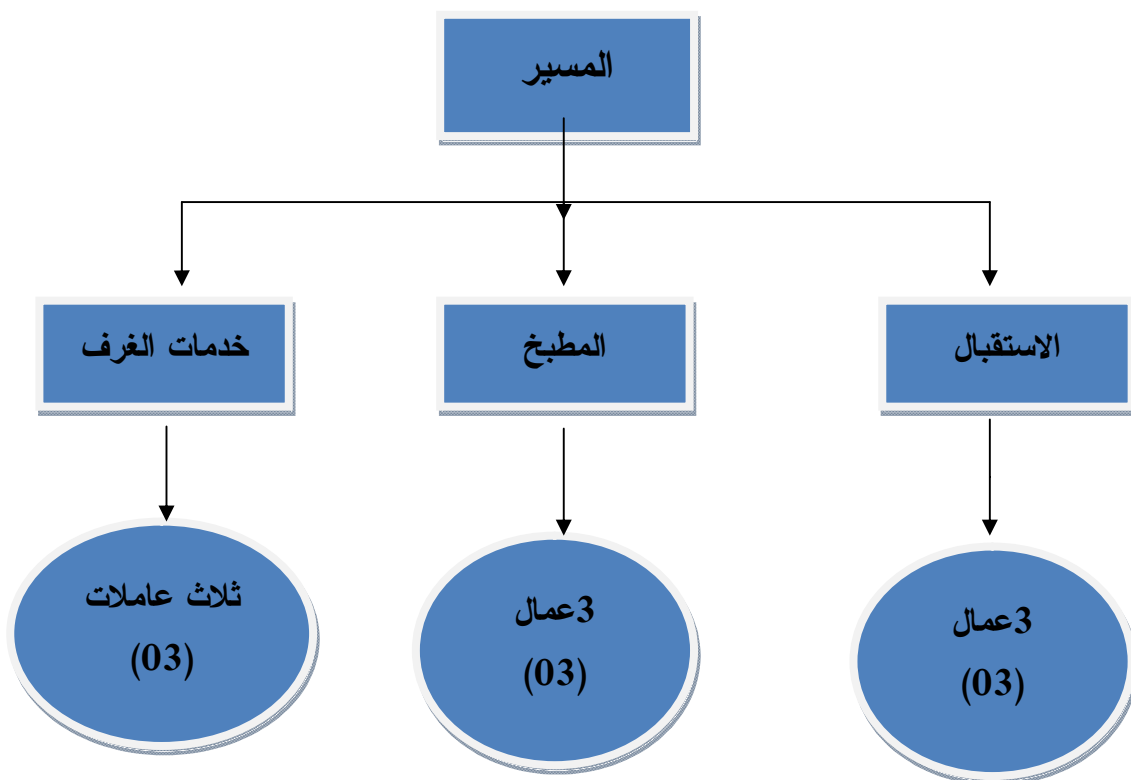
1- تعريف بفندق تيمي:

تقع مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية في قلب مدينة أدرار وتشمل على ستة وعشرون غرفة موزعة على طابق أرضي وطابق أول وتوجد فيه المرافق التالية: قاعة الاجتماعات، بهو الاستقبال، قاعة الترفيه والإفطار، حديقة، قاعة محاضرات وتدريبات وموقف لركن سيارات الزبائن.

2- هيكل فندق تيمي:

ليس للفندق هيكل تنظيمي رسمي، لكن مع الاتصال مع مسير الفندق توصلنا إلى وضع هيكل شكلي حسب المعلومات المقدمة لنا.

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيمي للخدمات الفندقية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاتصال مع مسير الفندق

يوجد في المؤسسة تسعة عمال موزعين على ثلاث أقسام كما يبينه الهيكل السابق ويقوم مسير الفندق بتأطيرهم وتوجيههم، ثلاث أعوان في الاستقبال، ثلاثة في خدمة الغرف وثلاثة في المطبخ .

المطلب الثاني: نشاط الفندق

تنشط مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية في إطار تقديم الخدمات لعدة زبائن، وهذا ما سيتم التطرق إليه في ما يلي:

أولاً: أنواع الخدمات المقدمة: الخدمة الرئيسية التي يقدمها الفندق هي الإيواء، كما يقوم وبصفات استثنائية بالكرام لتنظيم اجتماعات الجمعيات، الحملات الانتخابية، وكذا الحملات الخاصة بسونلغاز،

الحفلات السنوية الخاصة بالجامعة، ويمكن تلخيص خدمات الإيواء وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 2: الخدمات المقدمة بخصائص الغرف وأمنها:

نوع الغرفة	خصائص الغرفة	ثمن الليلة الواحدة
غرفة لشخص واحد في الطابق العلوي	سرير + مكيف + تلفاز + انترنيت + مرحاض ودوش + ثلاجة	3000 دج
غرفة لشخص واحد في الطابق السفلي	سرير + مكيف + تلفاز + انترنيت + مرحاض ودوش	2500 دج
غرفة لشخصين في الطابق العلوي	سريرين + مكيف + تلفاز + انترنيت + مرحاض ودوش + ثلاجة	3500 دج
غرفة لشخصين في الطابق السفلي	سريرين + مكيف + تلفاز + انترنيت + مرحاض ودوش	3000 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاتصال مع موظف الاستقبال

سيرمز للخدمات التي يقدمها الفندق كما يلي :

- غرفة لشخص واحد في الطابق السفلي: (س1) غرفة لشخص واحد في الطابق العلوي: (ع1)
غرفة لشخصين في الطابق السفلي: (س2) غرفة لشخصين في الطابق العلوي: (ع2)

ثانياً: أنواع الزبائن:

يستقبل الفندق عدة زبائن ويمكن حصرهم كالتالي:

- سياح من داخل الوطن؛
- سياح من خارج الوطن؛
- منظمي المنتقيات الجامعية؛
- منظمي الدورات التدريبية؛
- عمال الشركات الخاصة والعمومية الأجانب والجزائريون؛

المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف لقياس تكلفة الخدمة بفندق تيمي

سنحاول في هذا المبحث حساب التكاليف التي تتحملها مختلف الخدمات التي يقدمها الفندق؛ وفق النظام التقليدي المعتمد المؤسسة، نظام ABC ونظام RCA وذلك خلال سنة 2020 ثم إجراء المقارنة بين النتائج المتحصل عليها وفقاً للأنظمة الثلاثة المقدمة.

المطلب الأول: حساب التكلفة وفق الطريقة المعتمدة في فندق تيمي ونظام ABC

سيتم التطرق في هذا المطلب على واقع المحاسبة في مؤسسة فندق تيمي عموماً ونظام التكاليف المستخدم فيها:

أولاً: الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات:

نظام تحديد التكلفة يختلف من مؤسسة إلى أخرى لمعرفة نظام تحديد التكلفة في المؤسسة الفندقية تيمي للخدمات يجب أولاً التطرق إلى النظام المحاسبي المستخدم في مؤسسة تيمي للخدمات.

1- النظام المحاسبي في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية:

الفندق يضم تسعة موظفين موزعين على ثلاث أنشطة رئيسية الاستقبال، الإفطار، خدمة الغرف ويشرف عليهم مدير الفندق، يقدم خدمتين، يعتمد على المحاسبة العامة في النظام الجرافي ويقوم بمسك السجلات الضرورية التي يفرضها القانون التجاري الجزائري، ويتم تحديد ثمن الخدمة فيه بصفة قبلية، شأنها شأن أي منتج في السوق، فالخدمة الفندقية تعرض سعرها بثمان حدد مسبقاً وكثيراً ما يكون ثابتاً لعدة أشهر أو سنوات، وهذا لكثرة العوامل المتدخلة فيه ويستعين بها المسير في التكلفة على الطريقة التقليدية.

1-1 محددات سعر الخدمة:

يتم تحديد سعر الخدمة وفق عدة محددات منها:

- تصنيف الفندق؛
- أسعار المنافسين؛

■ إحصاء التكاليف؛

حيث يقوم المسير بإحصاء كل التكاليف التي قد يتحملها الفندق في السنة، من تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وذلك بإعطائها قيمة تقريبية، استنادا إلى التكاليف التي تحملها الفندق خلال السنة الماضية، وبناء على رقم أعمال السنة المنصرمة، يقوم بتقدير رقم الأعمال الذي قد يصل إليه في السنة المالية أخذا في الاعتبار تقديرات عدد الزبائن من كل فئة وقراراته حول هامش الربح المستهدف، ثم يقوم باستخراج السعر الودوي للخدمة، وذلك بضم هامش الربح الذي يطمح إليه إلى التكاليف التي استخرجها سابقا.

2- الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية:

يتولى مسك محاسبة الفندق كلا من مسير الفندق ومحاسبه وتنقسم الأعمال بينهما كما يلي:

2-1 عمل مسير الفندق:

يقوم مسير الفندق بتجميع كل الفواتير المتعلقة بكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تحملها الفندق وبالموازاة يقوم بإنجاز حوصلة عن الزبائن الذين توافدوا إلى الفندق حسب نوع الخدمات (ع1، س1،) التي استفادوا منها. بفضل السجل المتواجد على مستوى الاستقبال، وهنا تنتهي مهمة مسير الفندق.

2-2 عمل محاسب الفندق:

يسلم مسير الفندق كل الفواتير بالوثائق الثبوتية التي تؤيد التكاليف التي تحملها الفندق خلال السنة بغض النظر إن كانت مباشرة أو غير مباشرة، وكذا الحوصلة التي أنجزها عن رقم الأعمال المسجل لديه من سجل الوافدين إلى الفندق؛ يقوم المحاسب بتجميع التكاليف وتحديد رقم الأعمال، كما يقوم بملء التصريحات الجبائية واستخراج هامش الربح المحقق أو الخسارة المتحتملة. وملء السجلات التي يفرض القانون مسكها من طرف المؤسسات ذات الطابع الربحي ومختلف التصريحات للهيئات المعنية. من هنا يتبين:

أن المحاسبة المستخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية هي محاسبة عامة تتركز على تسجيل كل النفقات وتقييد كل الإيرادات ثم حساب النتيجة وفق المعادلة:

وحساب النتيجة كما يبينها الجدول الموالي:

النتيجة = رقم الأعمال - مجموع التكاليف

الجدول رقم3: تقسيم رقم الأعمال

التعيين	المبلغ
رقم الأعمال	65396500,00
هامش الربح	27228877.12
التكاليف الكلية	38167622.9

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مسير الفندق

الجدول رقم 4: رقم الأعمال لسنة 2020 حسب الخدمات

الخدمة	الثلث	عدد الليالي	المجموع
1ع	2500	11473	28682500,00
1س	2000	18357	36714000,00
المجموع	/	29830	65396500,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من طرف المسير

3- تحديد تكلفة هامش الخدمة في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية

تشمل بنود التكلفة في المؤسسة عديد العناصر يمكن ذكرها فيما يلي:

1- التكاليف المباشرة وتتمثل في:

➤ **المواد الغذائية:** تستخدم لتحضير فطور الصباح الذي يستفيد منه الزبون، ويكون ثمنه داخلا في سعر الخدمة.

➤ **مواد التنظيف:** تشمل المواد التي يستخدمها الزبون مباشرة ومواد تستخدم لتنظيف وتهيئة الغرفة وتنظيف المطبخ والقاعة وتطيف الجو.

➤ **مواد استهلاكية في الغرفة:** وهي مواد الزينة، الصابون والغسول التي تقدم يوميا للزبون.

➤ **لوازم المكتب:** يستخدم نشاط الاستقبال لوازم مكتبية تساعد على القيام بالنشاط على أكمل وجه،

تتمثل في: الأوراق، السجلات، لوازم الحاسوب، الأقلام، حافظات الملفات،... إلخ

➤ **اليد العاملة:** الطاقة العاملة التي تعمل على تنفيذ الخدمة من استقبال وإفطار وخدمة غرف.

2- التكاليف الغير مباشرة وتتمثل في:

➤ **خدمة الانترنت:** ويتحملها الفندق سنويا ضمن مشاركة جزافية.

➤ **مصاريف الهاتف:** يتحمل الفندق تكاليف الهاتف كل ثلاثي.

➤ **مصاريف تأمين الفندق:** وتشمل تأمين المبنى وكذا الأشخاص الوافدين إليه جزء منه مباشرة

وهو التأمين الذاتي للزبون، وجزء جزافي يؤمن به المسير المبنى والمرافق التابعة له.

➤ **مسك المحاسبة:** إن المحاسبة يقوم بها محاسب متعاقد، في إطار المناولة للأعمال المحاسبية

ويتحمل تكاليفها الفندق سنويا.

➤ **الصيانة:** نظرا لتوافد عدة زبائن إلى الفندق فإن صيانته أمر ضروري وإلزامي ويقوم المقاول

بالاستعانة بالخبراء في كل مجال (الإنارة، إشغال الكهرباء، التكييف، الطلاء، صيانة الأثاث... إلخ)

➤ **البياضة:** جملة المناشف والأفرشة والأغطية التي تستعمل في الغرف، والمناديل عند تقديم

الإفطار .

➤ **الاهتلاكات:** هي تكلفة شكلية يتحملها الفندق من أجل نية تجديد عتاها.

➤ **مصاريف الماء:** ويستخدم في الغرف وفي نشاط الإفطار يتحمل الفندق أعباء الماء كل ثلاثي.

➤ **مصاريف الكهرباء:** هي من التكاليف المباشرة في حدود ما يستخدمها الزبون للإضاءة لكن عندما تتعدى إلى المرافق الأخرى وكذا عند استخدامها لتشغيل التكييف والتلفاز وشحن الهاتف تعتبر غير مباشرة.

➤ **الضريبة:** هي جملة الضرائب والرسوم التي يتحملها الفندق في إطار تأدية مهامه وعلى رقم أعماله.

من بين هذا التكاليف توجد تكاليف يتحملها الفندق سواء أدى خدمات أو لم يؤدي، وتكون قيمتها ثابتة، مثل تأمين مبنى الفندق، خدمة الانترنت التي تدفع قيمتها بالدفع المسبق.

ويمكن إعطاء التقديرات المالية لسنة 2020 لعناصر التكاليف السالفة الذكر حسب الجدول التالي:

الجدول رقم5: توزيع التكاليف لسنة 2020

نوع التكلفة	التعيين	القيمة
تكاليف مباشرة	مواد غذائية	20400000,00
	مواد التنظيف	744000,00
	مواد استهلاكية في الغرفة	450000,00
	لوازم المكتب	450000,00
	اليد العاملة	1176300,00
مجموع التكاليف المباشرة		23220300,00
تكاليف غير مباشرة	تأمين الفندق	444000,00
	الصيانة	150000,00
	الماء	60000,00
	الكهرباء	180000,00
	الهاتف	16800,00
	المحاسبة	300000,00
	الانترنت	84000,00
	البياضة	900000,00
	الاهتلاكات	2491364.9
	الضريبة	10321158,00
	مجموع التكاليف الغير المباشرة	
مجموع التكاليف		38167622.9

المصدر: من إعداد الطالبتين على ضوء المعلومات المقدمة من مسير الفندق

4-تكلفة الخدمة:

يستخدم المسير طريقة محاسبة التكاليف الكلية لاستخراج التكلفة الوحديّة لكل خدمة وكذا هامش الربح وذلك بإتباع الخطوات التالية:

تكلفة الخدمة الواحدة = التكاليف الكلية ÷ عدد الخدمات المقدمة (ليالي المبيت)

$$1279.504622=29830\div 38167622.9$$

بعد تحديد تكلفة الوحدة، يمكن حساب هامش الربح المحقق وذلك وفق الجدول التالي:
الجدول رقم 6: توزيع تكلفة الخدمة

الخدمات	ثمن الوحدي	التكلفة	الهامش
1ع	2500	1279.504622	1220.495378
1س	2000	1279.504622	720.495378

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجداول السابقة

يتبين من الجدول أن قيمة التكلفة موحدة لكل من الخدمتين، الهامش المحقق موجب (ربح)، بحث حققت الخدمة 1ع أكبر هامش، وفي الأخير الخدمة س1.

هامش الربح الكلي للخدمات:

بناء على الجدول رقم (6) يمكن إنجاز جدول هامش الربح الكلي للخدمات
الجدول رقم 7: حساب الهامش الكلي للخدمات

الخدمة	هامش الربح للوحدة	العدد	هامش كل خدمة	الهامش الكلي
1ع	1220.495378	11473	14002743.47	27228877.12
1س	720.495378	18357	13226133.65	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة

ثانيا: تقديم نموذج محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC:

ولتطبيق هذا النموذج وجب علينا المرور بالخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

تعتبر أول خطوة لتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة وهي خطوة مهمة جدا يتم فيها تحليل الأعمال وتجميعها على هيئة الأنشطة، ولبوغ ذلك تم القيام بمقابلات مع مسير الفندق وموظفيه لتتبع الخطوات المنتهجة من قبل الأعوان لتقديم الخدمة.

❖ **الاستقبال:** أول ما يقوم به العون المكلف بذلك عند دخول الزبون هو الترحيب به، وعرض الخدمات ومزاياها وقيمة كل خدمة، ومن ثم يعرض عليه الغرف الشاغرة ووجهة كل منها، بعد ذلك يقوم بتدوين معلومات الزبون مستعينا بوثائق الهوية في سجل الإيواء، ويفتح حساب الزبون على

الحاسوب وأخيرا يعطي له مفتاح الغرفة، يستلم الزبون المفتاح عند كل دخول ويقوم بتسليمه عند كل خروج، وعند نهاية الزيارة يقوم عون الاستقبال بتوديع الزبون ومرافقته إلى الباب.

❖ **الإفطار:** يقوم الأعوان المكلفين بذلك بتحضير فطور الصباح بناء على عدد المقيمين، ثم يرحبون بالزبائن ويقدمون الإفطار في القاعة المخصصة لذلك. وبعدها ينظفون القاعة، يغسلون الأواني وأخيرا يقومون بتنظيف المطبخ.

❖ **خدمة الغرف:** تتمحور في تنظيف الغرفة قبل دخول الزبون إليها وتنظيفها يوميا طيلة إقامة الزبون وتهويتها وتغيير المناشف والأغطية، وتنظيفها عند مغادرة الزبون. ويمكن تلخيص هذه الخطوات في الجدول التالي:
الجدول رقم 8: الأنشطة المستخرجة من الأقسام الرئيسية للفندق

الأقسام	الرقم	الأنشطة
الإستقبال	01	الترحيب بالزبون
	02	تدوين معلومات الزبون
	03	فتح حساب الزبون
	04	تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول
	05	غلق حساب الزبون
	06	توديع الزبون
الإفطار	07	تحضير فطور الصباح
	08	استقبال الزبون
	09	تقديم الإفطار
	10	تنظيف القاعة
	11	تنظيف المطبخ
	12	غسل الأواني
خدمة الغرف	13	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون
	14	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون
	15	تهوية الغرفة
	16	تغيير المناشف والملابيات
	17	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المستخلصة من المقابلات

الخطوة الثانية: تحديد مسببات تكلفة الأنشطة ومراكزها؛

تنقسم هذه الخطوة إلى مرحلتين:

1- تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط:

بعد دراسة وتحليل الأنشطة، يتم البحث عن مسببات الأنشطة وعددها لكل نشاط بالاستعانة بالجدول السابقة، وفق الآتي:

- ✓ عدد الزبائن الوافدين إلى الفندق خلال سنة 2020 هو 975 زبون. موزعة كما يلي: (الخدمة ع1: 375 زبون، الخدمة س1: 600 زبون)
- ✓ ساعة استعمال الحاسوب 117 ساعة، 975 زبون \times 0.12 ساعة تشغيل لشخص واحد = 117 ساعة موزعة كما يلي: (الخدمة ع1: 45 ساعة، الخدمة س1: 72 ساعة)
- ✓ عدد مرات تسليم المفتاح 1950 مرة (2 \times 975) موزعة ما يلي: (الخدمة ع1: 750، الخدمة س1: 1200) بمعدل مرتين في اليوم لكل زبون.
- ✓ عدد ليالي المبيت هو 29830 ليلة موزعة كما يلي: (الخدمة ع1: 11473، الخدمة س1: 18357)
- ✓ عدد مرات التهوية 1950 بمعدل مرتين في اليوم (الخدمة ع1: 975، الخدمة س1: 1200)
- ✓ عدد مرات تنظيف الغرفة هي: 366 مرة بداية من إقامة الزبون (الخدمة ع1: 141، الخدمة س1: 225) أي يوميا ثم نقوم بتلخيص تلك المعطيات في الجدول التالي:
- الجدول رقم9: مسبب التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	مسبب التكلفة
الإستقبال	الترحيب بالزبون	زبون
	تدوين معلومات الزبون	زبون
	فتح حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب
	تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول	عدد مرات التسليم
	غلق حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب
	توديع الزبون	عدد مرات التوديع
	الإفطار	تحضير فطور الصباح
استقبال الزبون		عدد مرات الإستقبال
تقديم الإفطار		عدد الوجبات
تنظيف القاعة		عدد مرات تنظيف القاعة
تنظيف المطبخ		عدد مرات تنظيف المطبخ
غسل الأواني		عدد مرات الغسيل
خدمة الغرف		تحضير الغرفة قبل دخول الزبون
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	عدد مرات تنظيف الغرفة
	تهوية الغرفة	عدد مرات التهوية
	تغيير المناشف والملابيات	عدد مرات التغيير
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	عدد مرات تنظيف الغرفة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مقابلة مع مسير الفندق

يتم تحديد تكاليف الأنشطة السالفة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف وللتوضيح أكثر سنقوم بعرض جدول يضم التكاليف المباشرة بالإضافة إلى التكاليف الغير مباشرة الخاصة بكل قسم.

2- **تحديد مراكز النشاط:** نقوم بتحديد مراكز النشاط من خلال مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسببات التكلفة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 10: تحديد مراكز النشاط

17	16	15	14	13	12	11	10	09	08	07	06	05	04	03	02	01	
															+	+	زبون
												+		+			ساعة عمل الحاسوب
													+				مرات التسليم
											+						مرات التوزيع
								+		+							عدد الوجبات
									+								مرات الاستقبال
							+										مرات تنظيف القاعة
						+											مرات تنظيف المطبخ
					+												مرات الغسيل
				+													مرات تحضير الغرفة
			+														مرات التنظيف
		+															مرات التهوية
	+																مرات التغيير
+																	مرات التنظيف بعد المغادرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الجدول (9)

الخطوة الثالثة: تحديد تكلفة الأنشطة وحساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط: تنقسم هذه الخطوة إلى مرحلتين:

1- تحديد تكلفة الأنشطة

تم وضع نسب مئوية لتوزيع إجمال التكلفة غير المباشرة على الأنشطة ونوضح ذلك بالجدول التالي:

الجدول رقم 11: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط	
الإستقبال	الترحيب بالزبون	5%	778506.4	
	تدوين معلومات الزبون	7%	1089908.96	
	فتح حساب الزبون	4%	622805.12	
	تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول	8%	1245610.24	
	غلق حساب الزبون	4%	622805.12	
	توديع الزبون	4%	622805.12	
	الإفطار	تحضير فطور الصباح	8%	1245610.24
استقبال الزبون في المطعم		3%	467103.84	
تقديم الإفطار		7%	467103.84	
تنظيف القاعة		8%	1245610.24	
تنظيف المطبخ		8%	1245610.24	
غسل الأواني		5%	778506.4	
خدمة الغرف		تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	7%	1089908.96
		تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	7%	1089908.96
	تهوية الغرفة	4%	622805.12	
	تغيير المناشف والملابيات	5%	778506.4	
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	6%	934207.68	
مجموع التكاليف الغير مباشرة			14947322.9	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مقابلة مع مسير الفندق

2- تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط

بعد دراسة وتحليل الأنشطة، يتم البحث عن مسببات الأنشطة وعددها لكل نشاط، بالاستعانة بالجدول السابقة، وفق الخطوات التالية:

الجدول رقم 12: عدد مسببات التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
الإستقبال	الترحيب بالزبون	زبون	975
	تدوين معلومات الزبون	زبون	975
	فتح حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	117
	تسليم واستلام المفتاح عند كل خروج وبعد كل دخول	عدد مرات التسليم	1950
	غلق حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	117
	توديع الزبون	عدد مرات التوديع	975
	الإفطار	تحضير فطور الصباح	عدد الوجبات
استقبال الزبون في المطعم		عدد مرات الإستقبال	29830
تقديم الإفطار		عدد الوجبات	29830

975	عدد مرات تنظيف القاعة	تنظيف القاعة	
975	عدد مرات تنظيف المطبخ	تنظيف المطبخ	
975	عدد مرات الغسيل	غسل الأواني	
975	عدد مرات التحضير	تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	خدمة الغرف
366	عدد مرات تنظيف الغرفة	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	
1950	عدد مرات التهوية	تهوية الغرفة	
366	عدد مرات التغيير	تغيير المناشف والملابس	
975	عدد مرات تنظيف الغرفة	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الجداول السابقة

3- تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط:

يتم حساب معدل تحميل التكاليف الموزعة سابقا لكل نشاط على عدد الأحداث المسببة للتكلفة، وفق المعادلة التالية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاط = مجموع تكاليف النشاط / أساس التحميل (عدد مسببات التكلفة)

والجدول الموالي يوضح معدلات التحميل للأنشطة:

الجدول رقم 13: معدل تحميل التكاليف على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط
الإستقبال	الترحيب بالزبون	975	778506.4	798.468103
	تدوين معلومات الزبون	975	1089908.96	1117.85534
	فتح حساب الزبون	117	622805.12	5323.12068
	تسليم واستلام المفتاح	1950	1245610.24	638.774482
	غلق حساب الزبون	117	622805.12	5323.12068
	توديع الزبون	975	622805.12	638.774482
	الإفطار	تحضير فطور الصباح	29830	1245610.24
استقبال الزبون في المطعم		29830	467103.84	15.8987012
تقديم الإفطار		29830	467103.84	15.6588615
تنظيف القاعة		975	1245610.24	1277.54896
تنظيف المطبخ		975	1245610.24	1277.54896
غسل الأواني		975	778506.4	798.468103
خدمة الغرف		تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	975	1089908.96
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	366	1089908.96	2977.89333
	تهوية الغرفة	1950	622805.12	319.387241
	تغيير المناشف والملابس	366	778506.4	2127.06667
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	975	934207.68	958.161723

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من الجدولين رقم (12) و(11)

الخطوة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة:

ويتم هذا التخصيص من خلال ضرب معدل التحميل في عدد وحدات مسببات النشاط.

1. توزيع مسببات تكلفة الأنشطة على الخدمات:

2. لتخصيص تكلفة الأنشطة على الخدمات نقوم بتجزئة مسببات التكلفة الكلية للنشاط على

الخدمات، والجدول الموالي يبين توزيع مسببات تكلفة الأنشطة على الخدمات:

الجدول رقم 14: توزيع مسببات التكلفة على الخدمات

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	توزيع مسببات التكلفة على الخدمات	
			الخدمة (1ع)	الخدمة (س1)
الإستقبال	الترحيب بالزبون	975	375	600
	تدوين معلومات الزبون	975	375	600
	فتح حساب الزبون	117	45	72
	تسليم واستلام المفتاح	1950	750	1200
	غلق حساب الزبون	117	45	72
	توديع الزبون	975	375	600
	الإفطار	تحضير فطور الصباح	29830	11473
استقبال الزبون في المطعم		29830	11473	18357
تقديم الإفطار		29830	11473	18357
تنظيف القاعة		975	375	600
تنظيف المطبخ		975	375	600
غسل الأواني		975	375	600
خدمة الغرف		تحضير الغرفة قبل دخول الزبون	975	375
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	366	141	225
	تهوية الغرفة	1950	750	1200
	تغيير المناشف والملايات	366	141	225
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	975	375	600

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الجداول السابقة

2. تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات: يتم تخصيص تكاليف الأنشطة وفق المعادلة التالية:

عدد المسببات × معدل التحميل = التكلفة المخصصة للخدمة.

والجدول التالي يمثل تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الخدمات:

الجدول رقم 15: يمثل تخصيص التكاليف على الأنشطة وفق معدل التحميل

الإقسام	الأنشطة	عدد مسيبتات التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط	معدل التحميل				
					الخدمة (1ع)				
					التكلفة المخصصة	عدد المسيبتات			
الخدمة (1س)		التكلفة المخصصة	عدد المسيبتات						
الإستقبال	الترحيب بالزبون	975	778506.4	798.468103	299426.538	375	479080.862	600	
	تدوين معلومات الزبون	975	1089908.96	1117.85534	419195.754	375	670713.206	600	
	فتح حساب الزبون	117	622805.12	5323.12068	239540.431	45	383264.689	72	
	تسليم واستلام المفتاح	1950	1245610.24	638.774482	479080.862	750	766529.378	1200	
	غلق حساب الزبون	117	622805.12	5323.12068	239540.431	45	383264.689	72	
	توديع الزبون	975	622805.12	638.774482	239540.431	375	383264.689	600	
	الإفطار	تحضير فطور الصباح	29830	1245610.24	41.7569641	479077.649	11473	766532.591	18357
		استقبال الزبون	29830	467103.84	15.6588615	179654.119	11473	287449.721	18357
		تقديم الإفطار	29830	467103.84	15.6588615	179654.119	11473	287449.721	18357
		تنظيف القاعة	975	1245610.24	1277.54896	479080.862	375	766529.378	600
تنظيف المطبخ		975	1245610.24	1277.54896	479080.862	375	766529.378	600	
غسل الأواني		975	778506.4	798.468103	299425.538	375	479080.862	600	
تحضير الغرفة		975	1089908.96	1117.85534	419195.754	375	670713.206	600	

الغرف	قبل دخول الزبون							
	تنظيف الغرفة طيلة إقامة الزبون	366	1089908.96	2977.89333	141	419882.96	225	670026
	تهوية الغرفة	1950	622805.12	319.387241	750	239540.431	1200	383264.689
	تغيير المناشف	366	778506.4	2127.06667	141	299916.4	225	478590
	تنظيف الغرفة بعد مغادرة الزبون	975	934207.68	958.161723	375	359310.646	600	574897.034
المجموع			14947322.9			5750142.79		9197180.09

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات الجداول السابقة

الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة الخدمات وتحديد الهامش:

1. التكلفة الكلية للخدمات وفق طريقة ABC:

الجدول رقم 16: التكلفة الكلية للخدمات

التكلفة	التكلفة الكلية	الخدمة (ع1)	الخدمة (س1)	
التكلفة الغير المباشرة	14947322.9	5750142.79	9197180.09	
التكلفة المباشرة	اليد العاملة	1176300.00	723880,025	
	مواد غذائية مستهلكة	20400000.00	12553899	
	مواد التنظيف مستهلكة	744000.00	457848,92	
	مواد إستهلاكية	450000.00	276924,288	
	لوازم المكتب مستهلكة	450000.00	276924,288	
	مجموع التكلفة المباشرة	23220300.00	8930824,74	14289475,3
	مجموع التكاليف الكلية	38167622.9	17861649.4	37776131.9

المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام المعطيات المقدمة سابقا

تم حساب معدل تحميل التكاليف المباشرة من خلال قسمة التكلفة المباشرة على مجموعة الخدمات

المقدمة وبالتالي يمكن تحديد نصيب الخدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف المباشرة مثلا :

نصيب الخدمة من عنصر اليد العاملة = معدل التحميل * عدد الخدمات المقدمة

لدينا عدد الخدمات المقدمة 29830

عدد الخدمات المقدمة من ع1 = 11473

عدد الخدمات المقدمة من س1 = 18357

وبتالي يكون معدل التحميل عنصر اليد العاملة = $39,43346 = 29830 / 1176300,00$

نصيب الخدمة ع1 = $452.420,086 = 11473 * 39,43346$

نصيب الخدمة ع2 = $723.880,025 = 18357 * 39,43346$

2. تحديد التكلفة الوحديّة وهامش الربح بطريقة ABC:

التكلفة الوحديّة = التكلفة الكلية / عدد الخدمات المقدمة

ومن نحصل على الجدول التالي

الجدول رقم 17: التكلفة الوحديّة للخدمات

الخدمة س1	الخدمة ع1	
37776131.9	17861649.4	التكلفة
18357	11473	عدد الخدمات المنجزة
2057,85978	1556,8421	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة

تحديد الهامش لكل خدمة: تحديد الهامش لكل خدمة وفق العلاقة التالية:

هامش الربح أو الخسارة = تكلفة الوحدة - تكلفة الخدمة

يمثل الجدول الموالي هامش كل خدمة وفق العلاقة السابقة

الجدول رقم 18: الهامش الوحدي للخدمات

الخدمة س1	الخدمة ع1	
2000	2500	ثمن الخدمة
2057,85	1556,84	تكلفة الوحدة
-57,85	+ 943,16	هامش الربح أو الخسارة

المصدر: من إعداد الطالبتين على ضوء مخرجات نظام ABC

التعليق:

يتبين من الجدول إن قيمة التكلفة للخدمة س1 أكبر من قيمة التكلفة للخدمة ع1، وأن الخدمة ع1 حققت

ربح يقدر ب 943.16 + بينما الخدمة س1 قد حققت خسارة قدرت ب -57.85

المطلب الثاني: تقديم نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA بفندق تيمي

في هذا المطلب سوف نسلط الضوء على نظام RCA في القطاع الفندقي ، بغرض تخفيض تكلفة الإقامة

كإحدى الخدمات الرئيسية التي تقدمها المؤسسات الفندقية

أولاً: خطوات تطبيق نظام RCA

لاستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: حصر الموارد المتاحة التي تم إنفاقها على المنتجات بالمؤسسة:

تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بحصر الموارد و تحديدها من خلال معلومات التكلفة الخاصة بالفندق للفترة المحاسبية 2020م وذلك من خلال الجدول التالي:
الجدول رقم 19: التكاليف المصروفة على خدمات فندق تيمي خلال عام 2020م

التكاليف	المبلغ
مواد غذائية	20400000,00
مواد التنظيف	744000,00
مواد استهلاكية في الغرفة	450000,00
لوازم المكتب	450000,00
اليد العاملة	1176300,00
تأمين الفندق	444000,00
الصيانة	150000,00
الماء	60000,00
الكهرباء	180000,00
الهاتف	16800,00
المحاسبة	300000,00
الأنترنت	84000,00
البياضة	900000,00
الإهلاكات	2491364,9
الضريبة	10321158,00

المصدر: من إعداد الطالبتين على ضوء المعلومات المقدمة من مسير الفندق

الخطوة الثانية: تحديد تكاليف مجتمعات الموارد ومحركاتها:

بعد حصر وتحديد الموارد المتاحة التي تم إنفاقها على الخدمات، يتم من خلال هذه الخطوة تحديد مجتمعات تكاليف الموارد المتماثلة في مجتمعات تتناسب مع طبيعة عملها، والتي تتكون من:

عناصر التكاليف المباشرة: وتتمثل في (مواد غذائية، مواد التنظيف، مواد استهلاكية في الغرفة، لوازم المكتب واليد العاملة)

عناصر التكاليف الغير المباشرة: وتتمثل في (تأمين الفندق، الصيانة، الماء، الكهرباء، الهاتف، المحاسبة، الأنترنت، البياضة، الإهلاكات، الضريبة). ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 20: تحديد الموارد المتماثلة في المجمعات المناسبة

الرقم	مجمعات الموارد	الموارد	تكلفة المجمع	محرك التكلفة
1	مجمع المواد المباشرة	مواد التنظيف	744000,00	مباشر
		مواد غذائية	20400000,00	
		مواد استهلاكية في الغرفة	450000,00	
		لوازم المكتب	450000,00	
2	مجمع الأجور المباشرة	اليد العاملة	1176300,00	مباشر
3	مجمع الأجور الغير مباشرة	المحاسبة	300000,00	ساعات عمل المحاسب
4	مجمع الموارد اليومية	الهاتف	16800,00	ساعات العمل
		الأنترنت	84000,00	
5	مجمع المباني	تأمين الفندق	444000,00	متر مربع
6	مجمع مصاريف التشغيل	الكهرباء	180000,00	ساعات العمل
		الماء	60000,00	
		الإهلاكات	2491364.9	
7	مجمع الضريبة	الضريبة	10321158,00	الخدمة المؤداة
8	مجمع خدمات الصيانة	الصيانة	150000,00	عدد التدخلات
9	مجمع البياضة	البياضة	900000,00	عدد الزبائن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (19)

الخطوة الثالثة: فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد:

وفقا لنظام محاسبة إستهلاك الموارد يتم نمذجة جميع الموارد المستهلكة جنبا إلى جنب مع جميع التكاليف المرتبطة بها والتي يطلق عليها ثابتة أو متناسبة (متغيرة)، وعليه من خلال هذه الخطوة سيتم فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد، بحيث تقدر نسبة التكاليف المتغيرة 30% من مجموع التكاليف حسب مصلحة المحاسبة بالمؤسسة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 21: التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد

مجمعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الإجمالي
مجمع المواد المباشرة	مواد التنظيف	744000,00		744000,00
	مواد غذائية	20400000,00		20400000,00
	مواد استهلاكية في الغرفة	450000,00		450000,00
	لوازم المكتب	450000,00		450000,00
	المجموع	22044000,00		22044000,00
مجمع الأجور المباشرة	اليد العاملة	1176300,00		1176300,00
	المجموع	1176300,00		1176300,00

300000,00	90000,00	210000,00	المحاسبة	مجمع الأجور الغير مباشرة
300000,00	90000,00	210000,00	المجموع	
16800,00	5040,00	11760,00	الهاتف	مجمع الموارد اليومية
84000,00	25200,00	58800,00	الأنترنت	
100800,00	30240,00	70560,00	المجموع	
444000,00	133200,00	310800,00	تأمين الفندق	مجمع المباني
444000,00	133200,00	310800,00	المجموع	
180000,00	54000,00	126000,00	الكهرباء	مجمع مصاريف التشغيل
60000,00	18000,00	42000,00	الماء	
2491364.9	747409.47	1743955.43	الاهتلاكات	
2731364.9	819409.47	1911955.43	المجموع	
10321158,00	3096347.4	7224810.6	تكلفة الضريبة	مجمع موارد الضريبة
10321158,00	3096347.4	7224810.6	المجموع	
150000,00	45000,00	105000,00	الصيانة	مجمع خدمات الصيانة
150000,00	45000,00	105000,00	المجموع	
900000,00	270000,00	630000,00	البياضة	مجمع البياضة
900000,00	270000,00	630000,00	المجموع	
38167622.9	4080996.87	34086626.03		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (20)

الخطوة الرابعة: حساب معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل تكلفة مجمع الموارد

يتم من خلال هذه الخطوة تقسيم التكاليف الثابتة والمتغيرة لكل مورد على الطاقة النظرية والتي تم تحديدها بناء على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف مسير الفندق محل الدراسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول

الجدول رقم 22: معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجمع تكلفة على أساس الطاقة النظرية

معدل التكلفة المتغير	معدل التكلفة الثابت	الطاقة النظرية	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة	مجمعات الموارد
1800,00	4200,00	50 ساعة	90000,00	210000,00	مجمع الأجور الغير مباشرة
3.44	8.033	8784 ساعة	30240,00	70560,00	مجمع الموارد اليومية
2775	6475	48 تدخل	133200,00	310800,00	مجمع المباني
512.13	1194.97	1600 ساعة	819409.47	1911955.43	مجمع مصاريف التشغيل
103211.58	240827.02	30 خدمة	3096347.4	7224810.6	مجمع الضريبة
1125	2625	40 تدخل	45000,00	105000,00	مجمع خدمات الصيانة
276.92	646.15	975 زبون	270000,00	630000,00	مجمع البياضة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (20)

الخطوة الخامسة: تحديد تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد:

من خلال هذه الخطوة تحديد التكاليف المستهلكة بمجمعات الموارد من خلال العلاقة التالية:
تكلفة الموارد المستهلكة = (عدد الساعات المستهلكة من الطاقة الإنتاجية للموارد الثابتة × معدل التحميل) + (عدد الساعات المستهلكة من الطاقة الإنتاجية للموارد المتغيرة × معدل تحميل المتغير).
 الجدول رقم 23: تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد الوحدة: (دج)

مجمعات الموارد	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد الثابتة	معدل التحميل الثابت	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد المتغيرة	معدل التحميل المتغير	تكلفة المجمع
مجمع الأجور الغير مباشرة	28 ساعة	4200,00	12 ساعة	1800,00	139200
مجمع الموارد اليومية	5446 ساعة	8.033	2334 ساعة	3.44	51776.678
مجمع المباني	28 تدخل	6475	12 تدخل	2775	214600
مجمع مصاريف التشغيل	1085 ساعة	1194.97	465 ساعة	512.13	1534682.9
مجمع الضريبة	14 خدمة	240827.0	7 خدمة	103211.58	4094059.34
مجمع خدمات الصيانة	21 تدخل	2625	9 تدخل	1125	65250
مجمع البياضة	630 زبون	646.15	270 زبون	276.92	481842.9

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (22)

الخطوة السادسة: تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد من خلال طرح إجمالي تكلفة الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد من إجمالي تكاليف مجمع كل مورد ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 24: تكاليف الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد الوحدة (دج)

مجمعات الموارد	التكاليف المتحققة	التكاليف المستهلكة	تكلفة الطاقة العاطلة	نسبة الطاقة العاطلة
مجمع الأجور الغير مباشرة	300000,00	139200	160800	53.6%
مجمع الموارد اليومية	100800,00	51776.678	49023.322	48.63%
مجمع المباني	444000,00	214600	229400	51.67%
مجمع مصاريف التشغيل	2731364.9	1534682.9	1196682	43.81%
مجمع الضريبة	10321158,00	4094059.34	6227098.66	60.33%
مجمع خدمات الصيانة	150000,00	65250	84750	56.5%
مجمع البياضة	900000,00	481842.9	418157.1	46.46%

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (19) و(23)

الخطوة السابعة: توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الخدمات

من خلال هذه الخطوة يتم القيام بتوزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الخدمات، وذلك بضرب المقدار المستهلك لكل خدمة من الطاقة الإنتاجية للموارد (الثابتة، المتغيرة) في معدل التحميل (الثابت، المتغير)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 1: توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الخدمات

الخدمة (س 1)		الخدمة (ع 1)		مجتمعات الموارد
الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	
7 ساعة	8 ساعة	5 ساعة	20 ساعة	مجمع الأجور الغير مباشرة
1114 ساعة	2223 ساعة	1220 ساعة	3223 ساعة	مجمع الموارد اليومية
4 تدخل	11 تدخل	7 تدخل	17 تدخل	مجمع المباني
235 ساعة	385 ساعة	230 ساعة	700 ساعة	مجمع مصاريف التشغيل
3 خدمة	6 خدمة	4 خدمة	8 خدمة	مجمع الضريبة
4 تدخل	9 تدخل	5 تدخل	12 تدخل	مجمع خدمات الصيانة
110 زبون	240 زبون	160 زبون	390 زبون	مجمع البيضاء
6093930.219		4295232.439		نصيب المنتج من المجمع
18357		11473		كمية الخدمة
331.967		374.377		نصيب الوحدة من المجمع
1264.92		2023.90		نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
1596.887		2398.277		تكلفة الخدمة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم : (24)

بعد حساب تكلفة الخدمة وفقا للنظام التقليدي المعتمد ونظام ABC ونظام RCA سوف نقوم بمقارنة أسعار الخدمة وفق الأنظمة الثلاثة

الجدول رقم 26: مقارنة أسعار الخدمة بين نظام التكاليف التقليدي المعتمد من طرف مسير الفندق ونظام RCA

نظام التكاليف التقليدي المعتمد من طرف المسير			
الخدمات	تكلفة الوحدة	هامش الربح	سعر البيع
الخدمة ع 1	1279.504622	1220.495378	2500
الخدمة س 1	1279.504622	720.495378	2000
نظام ABC			
الخدمات	تكلفة الوحدة	هامش الربح	سعر البيع
الخدمة ع 1	1556.8421	+943.16	2500
الخدمة س 1	2057.85978	-57.85	2000
نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA			
الخدمات	تكلفة الوحدة	هامش الربح	سعر البيع
الخدمة ع 1	2398.277	101.723	2500
الخدمة س 1	1596.887	403.113	2000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم: (06)، (18) و (24)

ثانيا: تحليل وتقييم نتائج النموذج

1. تحليل وتفسير النتائج

- من خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA لحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة في المؤسسة محل الدراسة (فندق تيمي)، خلال 2020 توصلنا إلى ما يلي:
- نلاحظ تعدد الموارد ومعدلات التحميل في نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA، بينما نلاحظ مسببات التكلفة ومعدلات التحميل في نظام التكلفة على أساس النشاط ABC باختلاف النظام التقليدي الذي يركز على مجموعة التكاليف فقط؛
- نلاحظ من جدول هامش ربح لكل خدمة بطريقة نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA أن قيمة التكلفة الوحيدة للخدمات تختلف عن قيمة التكلفة المحددة وفق لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC وطريقة حساب التكاليف المعتمدة في المؤسسة، والتي بلغت لكل خدمة كما يلي: (الخدمة ع1: 2389.277، الخدمة س1: 1596.887)، بينما بطريقة نظام التكلفة على أساس النشاط ABC بلغت: (الخدمة ع1: 1556.8421، الخدمة س1: 2057.85978)، بينما بالطريقة التقليدية حدد بقيمة واحدة للخدمتين وقدرت ب: 1279.504622؛
- سجلت كلا الخدمتين هامش موجب (ربح) بطريقة الحساب التقليدية ونظام RCA، بينما بنظام ABC فقد سجلت الخدمة ع1 هامش موجب بينما الخدمة س1 خسارة مقدمة ب: -57.85 - للوحدة الواحدة؛
- سجلت الخدمة س1 أصغر هامش ربح بالنسبة للنظام التقليدي وخسارة بالنسبة لنظام ABC بينما في نظام RCA سجلت أكبر هامش ربح؛
- يتبين من خلال هذه الجداول السابقة المراحل اللازمة للوصول إلى النتائج المرجوة، وهي ضرورة لاستخلاص نتائج النظام؛

2. تقييم النتائج:

- لا يختلف مجموع التكاليف في كلا الطريقتين؛
- يظهر نظام RCA توزيع مختلف للتكاليف عن توزيعها بالطريقة التقليدية وطريقة ABC؛
- يظهر نظام RCA مجمعات للموارد ويحدد تكلفتها ومن ثم يحملها على الخدمات، بينما نظام ABC يظهر أنشطة ويحدد تكلفتها ومن ثم يحملها على الخدمات، بينما النظام التقليدي يقوم بتخصيص التكاليف على الخدمات ويوزع بطريقة متساوية دون مراعاة الفروقات الموجودة بين الخدمات، واختلاف نسبة استهلاكها للموارد؛
- ويتيح نظام RCA فرص لمراقبة التسيير ويساعد في اتخاذ القرارات؛

خلاصة :

بعد اجراء الدراسة التطبيقية لنظام محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية وبالاعتماد على المعطيات المتحصل عليها من طرف مسير الفندق توصلنا إلى النتائج التالية أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعد تطورا طبيعيا لمدخل القياس التكاليفي التي تهدف إلى تلافي الانتقادات التي وجهها الباحثون لكل من النظم التقليدية في القياس ومدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة. ولقد تمثل جوهر التطور الذي يعبر عنه نظام (RCA) في التركيز على كل من الموارد الإقتصادية والأنشطة التي تتسبب في استهلاك تلك الموارد، وكذلك لا يمكن إغفال الدور الحيوي الملموس لمدخل RCA في عملية اتخاذ القرارات، من خلال تسليط الضوء على تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى مجتمعات الموارد.

خاتمة

خاتمة

تعتبر الخدمات الفندقية من الخدمات التي تساهم في الرقي الاقتصادي، ولبلوغ هذه الغاية استوجب التحكم الجيد في التكاليف واستخدام أنظمة متطورة لقياس التكلفة؛ والتي تهدف إلى تلافي الانتقادات التي وجهها الباحثون لكل من النظم التقليدية في القياس ومدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة. ولقد تمثل جوهر التطور الذي يعبر عنه نظام (RCA) في التركيز على كل الموارد الاقتصادية والأنشطة التي تسبب في استهلاك تلك الموارد، وهكذا فقد اكتسب نظام (RCA) أهمية من الاهتمام بدراسة العلاقات المتداخلة بين مجموعات الموارد والتتبع الدقيق لكميات وقيمة الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد دور هام وفعال في تحسين وقياس تكاليف الخدمة الفندقية المقدمة في فندق تيمي

نتائج الدراسة:

- من خلال الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:
- ✓ إن هناك أساسيات لمدخل محاسبة استهلاك الموارد، ليسمح بتوفير معلومات مفيدة وهي السببية، الاستجابة ووضوح العمل.
 - ✓ أظهرت محاسبة استهلاك الموارد العديد من الجوانب المتفوقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى، نظراً لأنه يمكنه اكتشاف الطاقة العاطلة، وبالتالي يتم قبوله كنظام لصناعة القرار في المؤسسات الفندقية والاستفادة منه بشكل كبير.
 - ✓ يتم تخصيص التكاليف في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالاعتماد على كمية الموارد المستهلكة
 - ✓ يسمح مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالتخصيص المباشر لتكاليف الموارد من مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي.
 - ✓ يستند مدخل محاسبة استهلاك الموارد في معالجة الطاقة العاطلة إلى تحديد كمية الموارد بالجزء المخطط استخدامه وكذا القدر الذي سيمثل فاقد والذي تتحمله المنشأة إذا كانت الموارد ملزمة.
 - ✓ في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد فإن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت ، في حين أن التكاليف المتغيرة من الممكن أن يتغير نمط استهلاكها من تكاليف متغيرة إلى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان.
 - ✓ ينظر مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى الطاقة من خلال الموارد وليس من خلال الأنشطة.
 - ✓ يقدم تطبيق نظام رؤية تشغيلية تهتم بالأنشطة، وذلك من خلال المعلومات التي يقدمها بشأن مسببات التكلفة في عمليات التشغيل (أي الأنشطة التي تسبب في التكاليف).
 - ✓ تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال موارد الأنشطة في المؤسسات الفندقية.

- ✓ يترتب على انخفاض تكلفة خدمة الإقامة بالفندق محل التطبيق قدرة متخذي القرار على عرض أسعار تنافسية تؤدي إلى زيادة النصيب السوقي في الصناعة الفندقية.
- ✓ يساعد تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في فندق تيممي على الاستغلال الأمثل للموارد مما يعكس على التحديد الدقيق لتكلفة الخدمة والوصول إلى أسعار تنافسية مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد.
- ✓ لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في فندق تيممي لا بد من وجود عمال لديهم مؤهلات علمية كافية.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها أعلاه، ومن خلال ما تم استنتاجه من الدراسات السابقة، يمكن طرح التوصيات التالية:

- ✓ محاسبة استهلاك الموارد كأحد مداخل إدارة التكلفة في القطاعات الخدمية المختلفة.
- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات الفندقية بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وكما له من مزايا تساعد على دعم القدرة التنافسية في ظل المنافسة الشديدة.
- ✓ الاهتمام بنظام محاسبة استهلاك الموارد لما يوفر من معلومات تساعد على دعم فلسفة التوجه بالعمل.

✓ على الإدارة أن تدرك المزايا التي تتحقق من تطبيق هذا النظام وبالتالي لا بد من توفير العوامل المناسبة التي تتيح تطبيقه مثل: إتباع إستراتيجية التعليم المستمر، وإدخال الموظفين في دورات تأهيلية وتدريبية وغيرها.

✓ ضرورة الاعتماد على المقومات والمبادئ والأسس العلمية في تصميم نظام التكاليف، كي يتمكن هذا النظام من تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتكون هناك إمكانية لتنفيذ محاسبة استهلاك الموارد.

✓ القيام بإجراء دراسات مماثلة على منشآت الخدمات الأخرى، وذلك لتعزيز تطبيق هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلاً للوصول إلى نتائج قريبة من الواقع، وكذلك مساعدة إدارات تلك المنشآت على فهم العلاقة السببية (علاقة السبب والنتيجة) بين التكاليف وأداء الخدمات النهائية. وللحفاظ على الموارد المتاحة بقدر الإمكان وترشيد استخدامها.

✓ ضرورة إقناع إدارات منشآت الخدمات، وصانعي القرار بجدوى تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA وأثره على تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة، مع تدريب العاملين في مؤسسة الخدمات الفندقية على المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا النظام.

أفاق مستقبلية

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة في المؤسسات الفندقية دراسة حالة فندق تيممي بأدرار، فبعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه

يمكن القول بأنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، وعليه تكون بنية الدراسات المستقبلية كما يلي:

- ✓ دور محاسبة استهلاك الموارد RCA في زيادة كفاءة الأداء المالي للوحدات الاقتصادية.
 - ✓ أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت الخدمية على قرارات تسعير المنتجات.
 - ✓ تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA لتحليل ربحية الزبائن.
 - ✓ إجراء دراسة لتحليل ربحية العميل في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA.
- إجراء دراسة حول الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الخدمات

قائمة المصادر والمراجع

الكتب باللغة العربية:

- 1) بزقراري، عبلة وقطاف، فيروز. (2019). جودة الخدمة المصرفية. (ط. الأولى). دار أسامة للنشر والتوزيع.
- 2) البكري، ثامر ياسر. (د. ت). تسويق الخدمة الصحية. دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 3) جاريسون، ري إتش ونورين، إريك. (2002). المحاسبة الإدارية MANAGERIAL ACCOUNTING. (محمد عصام الدين، زايد وأحمد حامد، حجاج، ترجمة). دار المريخ للنشر. (2000).
- 4) الجبالي، محمود علي والسامرائي، قصي. (2000). محاسبة التكاليف. (ط. الأولى). دار وائل للطباعة والنشر.
- 5) جمعة الربيعي، كمال حسن والساقي، سعدون مهدي. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي. إثراء للنشر والتوزيع
- 6) حافظ، عبد الكريم. (2010). الإدارة الفندقية و السياحية. (ط. الأولى). دار أسامة للنشر والتوزيع.
- 7) حلوة حنان، رضوان. (2009). تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة. (ط. الأولى). دار الثقافة للنشر والتوزيع
- 8) الزعبي، علي فلاح. (2010). مبادئ وأساليب التسويق (مدخل منهجي-تطبيقي). (ط. الأولى). دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 9) كافي، مصطفى يوسف. (2016). إدارة الجودة الشاملة والخدمة الفندقية. (ط. الأولى). دار أسامة للنشر والتوزيع.
- 10) نور، أحمد. (1993). محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية. شباب الجامعة الناشر
- 11) عدس، نائل والخلف، نزال. (2016). محاسبة التكاليف مدخل حديث. دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 12) القباني، ثناء علي. (2010). إدارة التكلفة وتحليل الربحية. (ط. الأولى). دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان.
- 13) قمحية، وليد نافع. (2008). الإدارة الفندقية نمو وتطور صناعة الفنادق في إدارة الفنادق. (ط. الأولى). دار البداية ناشرون وموزعون.

رسائل جامعية

- 1) أبو عمارة، مصطفى محمد جمعة والنافع، فهد بن سليمان بن محمد. (د. ت). زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود. بحث
- 2) الدنف، محمد عمر محمد. (2013). تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية) [رسالة ماجستير]. جامعة طنطا.

- 3) راضي عبدوش المحمداوي، هدى.(2019). دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب [رسالة ماجستير]. جامعة الفرات الأوسط التقنية.
- 4) زعرور، نعيمة. (2014-2015). مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة أساليب اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة [أطروحة دكتوراة]. جامعة محمد خيصر - بسكرة -.
- 5) العايب، أحسن.(2008-2009). دور الترويج في تسويق الخدمات الفندقية دراسة حالة فندق السيوس الدولي - عنابة [رسالة ماجستير]. جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -.
- 6) غيشي، عبد العالي.(2006-2007). أهمية نوعية الاتصال في تحسين الخدمة دراسة حالة الخدمات المصرفية بمدينة قسنطينة [رسالة ماجستير]. جامعة منتوري - قسنطينة -.

المجلات والدوريات:

- 1) أبو برهم، نور إبراهيم ودرغام ، ماهر موسى.(2021). نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة مشفى دار السلام -خان يونس. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية.29(3)، 60 - 28.
- 2) أبو شعيشع، أحمد مختار إسماعيل .(2016). المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية.7(1)، 446-413.
- 3) بن الدين، أحمد ونبو،مجيد.(2021). استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد(RCA) لدعم القدرة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار-. مجلة التكامل الاقتصادي.9(2)، 220 - 201.
- 4) الغندور، سعد سامي فتحي .(2014).مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمة الأعمال:دراسة اختيارية. مجلة البحوث المالية والتجارية.ع3، 413-384.
- 5) الجبلي، وليد سمير عبد العظيم.(2020). إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق الموارد(MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال-دراسة ميدانية -مجلة البحوث المالية.21(3)، 511-580 .
- 6) جمعة مطر، زينب.(2020). دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف. مجلة الإدارة والاقتصاد.16(126)، 211 - 226.
- 7) الديس، محمد هيثم.(2015). إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية.37(3)، 327 - 340.

- (8) لوسي، محمد إبراهيم حسن فتاح القره. (2020). تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لتحقيق الإستدامة - دراسة تطبيقية بحث مسئل من رسالة ماجستير Route Educationl & Social Science Journal. 7(9)، 24 - 62.
- (9) القحطن، أحمد شعبان عبد الدايم.(2019). دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الفترة التنافسية لمنشآت الأعمال(مع دراسة ميدانية). مجلة الدراسات التجارية المعاصرة .ع(8)، 845-880 .

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) واستخدامه في الخدمات الفندقية في قياس التكلفة للخدمات الفندقية كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في الفندق محل الدراسة (فندق تيمي للخدمات الفندقية) حيث يمكن استخدامه كأحدث طريقة لحساب التكلفة كما هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد ومعرفة أثر تطبيقها في تخفيض التكلفة والحصول على معلومات موثوقة لاتخاذ القرارات التسعيرية وصولاً لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة. فقد اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي و المنهج المقارن، وذلك باستخدام كل من البيانات والمعلومات المحاسبية المتوفرة والمقابلات والاستعانة بالجدول وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال الموارد بشكل أمثل ويتم قبوله كنظام لصناعة القرار وتوفير المعلومات عن التكلفة بطريقة أكثر دقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى.

الكلمات المفتاحية : محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، قياس تكلفة الخدمة ، فندق تيمي

Résumé

Cette étude vise à identifier le système comptable de consommation de ressources RCA et son utilisation dans les services hôteliers comme une tentative de développement du système comptable utilisé dans l'hôtel à l'étude (Timmi Hotel for Hotel Services), où il peut être utilisé comme la dernière méthode de calcul du coût l'étude visait également à indiquer le rôle de la comptabilité de la consommation des ressources et la connaissance de l'impact de leur application dans la réduction des coûts et l'obtention d'informations fiables pour prendre des décisions de tarification afin d'atteindre les objectifs souhaités de la étude .Nous avons suivi l'approche descriptive, analytique et comparative, en utilisant toutes les données et informations comptables disponibles, des entretiens et l'utilisation de tableaux .les résultats de l'étude ont conclu que l'application du système de comptabilité de la consommation des ressources aide à fournir une vision future de la manière optimale des ressources et est accepté comme un système de prise de décision et la fourniture d'une manière plus précise par rapport aux autres systèmes conventionnels.

Mots-clés : Comptabilité de consommation des ressources (RCA), mesure des coûts de service, Timmi Hotel.