



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC)

في قياس تكلفة الخدمة الفندقية

(دراسة تطبيقية في فندق النجف)

م. حاتم كريم كاظم

جامعة الكوفة

كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المستخلص:

ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يساهم في توفير المنهجية السليمة في قياس تكلفة الخدمة الفندقية من خلال توفير المعلومات الكفوية المتعلقة بالخدمات الفندقية وبما يساعد الادارة في اداء وظائفها الاساسية في التخطيط والرقابة وأتخاذ القرار لذلك تكمن مشكلة البحث بعدم توفر الاسلوب الكفوي السليم في قياس تكلفة الخدمة الفندقية في الفندق عينة البحث مما يتطلب الحاجة لاسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) الذي يتميز بالسرعة والسهولة في الاستخدام والتطبيق والتقدير والذي يتجاوز نقاط ضعف اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) الذي يتميز بارتفاع تكاليف تطبيقه اضافة الى انه يتطلب بيانات وتفاصيل كثيرة وأنشطة وعمليات متعددة .

وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها: ان تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يوفر المعلومات عن تكلفة كل خدمة فندقية يقدمها الفندق والتي يمكن الاستفادة منها لاغراض تسعير خدماتها وتحليل ربحيتها وكذلك قدرة هذا الاسلوب على التمييز بين الطاقة المستخدمة والطاقة غير المستخدمة (العاطلة) وبالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما يعجز عنه اسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

والى مجموعة من التوصيات اهمها: امكانية تطبيق هذا الاسلوب في مختلف الفنادق مع مراعاة خصوصية كل فندق وعدد الانشطة المستخدمة فيه وموجهات تكلفة تلك الانشطة وكذلك ضرورة الاستفادة من المعلومات التي يوفرها هذا الاسلوب لغرض ادارة الانشطة وتحليلها وتقويم ادائها بأستخدام مقاييس اداء داخلية وخارجية اضافة الى ضرورة اقامة الدورات التدريبية للمساعدة في فهم آلية عمل هذا الاسلوب وتوفير اجراءات ومستلزمات تطبيقه.



The Use of Time Driven Activity Based Costing Approach (TDABC) in Measuring the Cost of Hotel Services Application Study in the Najaf Hotel

Lecturer: Hatim K. Kadhm

University of Kufa

Faculty of Administration & Economics

Department of Accounting

Abstract

The use of the Approach of the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) Contributes to the provide of Sound Methodology in Measuring the Cost of Hotel Services by providing Cost information related Hotel Service and would help the Administration in the Performance of Basic Functions in Planning, Control and Decision making that is the research problem not to provide Cost Approach proper Measurement of the Cost of Hotel Services in the Hotel Research Sample, which requires the need for the Approach of the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) which is Characterized by the Speed and Ease of Use, Application, and Estimation, which exceeds the weaknesses of the Approach of the Activity Based Costing (ABC), which is Characterized by High Costs Applied in addition to the It requires Data and Details of the Many Activities and Multiple Processes.

The Researcher found to a set of Conclusions including: that the Application of the Approach of the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) provides Information on the Cost of each Hotel Service offered by the Hotel, which can be Utilized for the purposes of Pricing its Services and the Analysis of their Profitability as well as the Ability of this Approach to Distinguish between the Used Capacity and Unused Capacity (idle) and therefore provides a Clear Vision for Operational Efficiency and this is what unable about him Approach Activity Based Costing (ABC).

And a set of Recommendations including: The Possibility of the Application of this Approach in Various Hotels, Taking into account the Specificity of each Hotel and the Number of Activities used in it and Cost Drivers of those Activities, as well as the necessary to take Advantage of the Information provided by this Approach for the purpose of Managing of Activities, Analyze and Evaluate its Performance using Internal and External Performance Measurements in addition to the necessary to establish Training Courses to help in understanding the Mechanism of action of this Approach and provide Procedures and Requirements Apply.



مقدمة:

يعد القطاع الفندقي من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية الهامة وتتمثل اهميته بتقديم الخدمات الفندقية المتنوعة للزبائن والتي تلعب دوراً هاماً في حياة المجتمع وتساهم في تحقيق رفاهيته وأستقراره ، وقد شهدت السنوات الاخيرة تطوراً كبيراً في مجال تقديم الخدمة الفندقية ضمن مسيرة التطورات المتسارعة التي شهدتها العلوم بشتى الميادين وما صاحبها من ارتفاع متزايد في الطلب على الموارد الاقتصادية وفي حجم المتطلبات المالية للاندفاق على هذا القطاع مما برزت الحاجة لاستخدام الاساليب الحديثة في التخطيط والرقابة على هذا القطاع ويتم ذلك من خلال اداة الادارة المتمثلة بحاسبة التكاليف والادارية التي تطبق انظمتها الخاصة بأحساب تكاليف تلك الخدمات ومن احدث هذه الاساليب هو أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) الذي يوفر المنهجية السليمة في قياس تكلفة الخدمات الفندقية فضلاً عن مساعدة ادارة الفندق في اداء وظائفها الاساسية المتمثلة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

منهجية البحث

مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بعدم توفر أسلوب كلفوي سليم لقياس تكلفة الخدمة الفندقية في القطاع الفندقي بشكل عام والفندق عينة البحث بشكل خاص مما يؤدي الى الافتقار في توفير المعلومات عن تكلفة الخدمة الفندقية التي يقدمها الفندق وهذا يتطلب توفير أسلوب كلفوي مناسب لمساعدة ادارة الفندق في اداء وظائفها الاساسية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار بهدف توفير الموارد الاقتصادية بشكل كفوء وفعال .

اهمية البحث: تكمن اهمية البحث في كونها تتناول احد المواضيع المتعلقة بأحد القطاعات المهمة التي تعول عليها معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وهو القطاع الفندقي، من جهة اخرى يعد هذا البحث محاولة لتوجيه الاهتمام نحو توفير المنهجية السليمة لقياس تكلفة الخدمات الفندقية لغرض تقديم افضل الخدمات للزبائن والعمل على تطوير نوعيتها باستمرار .

هدف البحث: يهدف هذا البحث الى استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في الفندق عينة البحث بهدف قياس تكلفة الخدمة الفندقية من خلال تحديد تفاصيل ومكونات تكلفة الخدمة الفندقية من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة للأنشطة التي ساهمت في تقديم الخدمة للزبائن .

فرضية البحث: يعتمد هذا البحث على فرضية اساسية مفادها: (ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في القطاع الفندقي بصورة عامة والفندق عينة البحث بصورة خاصة يوفر المنهجية السليمة في قياس تكلفة الخدمة الفندقية).



المبحث الأول

مفهوم الخدمة الفندقية وقياسها

أولاً- مفهوم الخدمة الفندقية والفنادق:

هناك أهمية كبيرة لتقديم الخدمة الفندقية تتمثل بالأهمية الاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر بشكل مباشر على الحركة السياحية وتعطيها القوة والدعاية التي يتناقلها السياح الى بلدانهم لذلك ان تطور الفنادق يكون مصاحباً لتطور السياحة في عالمنا الحديث، ان تطور العمل الفندقي رافقه تنوع في الخدمات الفندقية وتعدد انشطته ، اذ ان الخدمات الفندقية لا تقتصر فقط على توفير غرف النوم بل اصبحت تقدم خدمات الطعام والشراب وأستضافة المؤتمرات والندوات وتأجير الصالات العامة والنوادي الرياضية والليلية والمساح ومحلات البضائع والخدمات المصرفية والبريدية والهاتفية وخدمات اخرى كالسكرتارية والترجمة والصحف والمجلات والتجميل والحلاقة والانترنت وغيرها ، ويتوقف نجاح هذه الخدمات على حسن ادارتها ومدى ملائمة النظام المحاسبي المستخدم ومن ثم توفير الرقابة الفعالة مما دفع العديد من الدول بأنشاء معاهد فندقية متخصصة تعنى بأصول الخدمة الفندقية وكيفية ادارة العمل الفندقي والمحاسبة عنه. (مطر و زويلف، 2008: 243)

وقد اختلفت المفاهيم بالنسبة للفندق بأختلاف آراء الباحثين والكتاب فمنهم من عرف الفندق بأنه: (منظمة خدمية هادفة للربح تقوم بأشباع الحاجات والرغبات الفندقية للأفراد والجماعات من خلال عمليات تبادلية) (طه، 2000: 28)

ومنهم من عرف الفندق بأنه: (المبنى الذي يتم انشاؤه لتقديم المأوى للمسافرين وتقديم خدمات الطعام والشراب خلال فترة محددة) (الطائي، 2000: 22)

وكذلك عرف الفندق بأنه: (المنشأة التي تزاوِل النشاط الفندقي وتقوم بتقديم خدمات تأجير الغرف وتقديم الاطعمة والمشروبات للنزلاء مقابل سعر محدد وقد يكون الفندق مملوكاً بكامله لفرد او عدة افراد او شركة) (عطية و محمد، 2000: 13)

وكذلك عرف الفندق بأنه: (وحدة اقتصادية واجتماعية وفنية تحتوي على اسرة في غرف النوم ويتألف من مجموعة من الانشطة مثل نشاط المكتب الامامي ونشاط التدبير الفندقي ونشاط الاطعمة والمشروبات ونشاط التسويق والمبيعات ونشاط ادارة الافراد والنشاط المالي ونشاط الشراء ونشاط الصيانة ونشاط الامن التي تتأثر ببعضها البعض ويعمل بعضها مع البعض لتحقيق اهداف معينة اهمها تقديم خدمات المأوى والطعام للأفراد مقابل اجر محدد) (علي، 1998: 41)

من خلال استعراض التعاريف اعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

1- تعد الخدمات التي تقدمها الفنادق احد المرتكزات الاساسية التي تركز عليها السياحة لتقديم خدمات الضيافة وغيرها .

2- ان الفنادق من المنظمات الخدمية الهادفة للربح على الرغم من ان هناك منظمات خدمية غير هادفة للربح مثل المستشفيات والجمعيات وغيرها .



3- تتنوع الانشطة والخدمات الفندقية اذ لا تقتصر الخدمات الفندقية على تأجير الغرف للنزلاء بل تشمل خدمات الطعام والمشروبات والاتصالات ومبيت السيارات وغيرها .
ويمكن للباحث صياغة التعريف التالي للفندق: (عبارة عن وحدة خدمية ذات طابع تجاري هادف للربح في موقع معين لغرض تقديم الخدمات الفندقية المتنوعة سواء الاساسية مثل خدمات الضيافة والاطعمة والمشروبات وغيرها او الثانوية كالاتصالات والترفيه والتسليه وغيرها لغرض تلبية احتياجات ومتطلبات النزلاء مقابل سعر محدد وخلال فترة زمنية معينة).

ثانيا- خصائص النشاط الفندقية:

من اهم خصائص النشاط الفندقية ما يلي:- (مقابلة، 2000: 4-5) (حنان، 2001: 24)

- 1- العنصر البشري هو الركيزة الاساسية في النشاط الفندقية وصناعة الفندقية.
 - 2- موسمية النشاط الفندقية اي ان هناك فترات تعرف بالذروة وتكون نسبة الاشغال فيها عالية وهناك فترات تقل فيها نسبة الاشغال ويعاني الفندق من قلة اليرادات.
 - 3- صناعة الفندقية مرتكزة على رأس المال لان النشاط الفندقية يحتوي على اصول ثابتة وأصول متداولة وأستثمارات الفندق التي تكون عالية.
 - 4- تتنوع النشاط الفندقية كونه يقدم مجموعة خدمات متنوعة تتمثل بأقامة النزلاء وتقديم الاطعمة والمشروبات لهم وأقامة الحفلات والترفيه والاتصالات وغيرها .
 - 5- تقديم خدمات ذات جودة عالية المستوى فنجاح الفندق يقاس بمدى جودة هذه الخدمات ومدى ارضاء النزلاء وليس تجهيزات الفندق .
 - 6- اقامة التنسيق التام بين الاقسام المختلفة لضمان تقديم الخدمات بكفاءة .
 - 7- التعامل النقدي السريع اي التعامل بين النزلاء وأدارة الفندق هي تعاملات نقدية تتميز بالسرعة .
 - 8- عدم القابلية على تخزين الانتاج الفندقية فالمنتج الرئيسي للفنادق هو تقديم خدمات المبيت في الغرف التي لا يمكن تخزينها .
- ويلاحظ الباحث مما ورد اعلاه ان هذه الخصائص تؤثر على اجراءات النظام المحاسبي الفندقية فهي تتطلب السرعة في عمليات التسجيل وتجهيز حسابات النزلاء وأن التنوع في الانشطة والخدمات الفندقية يؤدي الى صعوبة تحميل كل خدمة بما يخصها من التكاليف غير المباشرة .

ثالثا- الانشطة والاقسام الفندقية:

تتضمن الانشطة والاقسام الفندقية ما يلي:-

أ) قسم الاستقبال (المكتب الامامي): Reception (Front-Office)

تبين الدراسات المتخصصة ان هذا القسم هو القلب النابض لعمل الفندق ، فالافراد العاملين فيه على اتصال مباشر مع النزلاء يرحبون بهم ويحملون امتعتهم ويساعدونهم في عملية اجراءات التسجيل الخاصة بهم ، وأن اغلب الفنادق تصرف مبالغ كبيرة على تأثيث وتنظيم هذا القسم وتهتم بعملية اختيار وتدريب العاملين فيه لانهم على اتصال مباشر مع النزلاء ويتضمن هذا القسم مجموعة من المهام والوظائف التالية:- (James, 1999: 183)

- 1- **الحجز:** اي تزويد الفندق بأكبر عدد ممكن من الحجوزات وبأقل تكلفة ممكنة .



2- الاستقبال والترحيب: ويتمثل عمله بالاستقبال والترحيب وتسجيل النزلاء والتنسيق مع الإدارات الأخرى بالفندق في هذه الأعمال والاتصال بهم.

3- البريد والمعلومات: اذ يقوم موظفي البريد والمعلومات بتسليم البريد الخاص بالفندق والنزلاء ثم يقومون بتوزيع البريد الخاص بالفندق على الأقسام المختلفة ذات العلاقة وبتدقيق بريد النزلاء ووضعه على رف البريد ، اما فيما يخص المعلومات فتتمثل بالاجابة على اسئلة واستفسارات الصندوق فيما يتعلق بالغرف والتسهيلات المقدمة في الفندق والبيئة المحيطة به . (Singh, 2000: 39-40)

(ب) قسم الاطعمة والمشروبات: (Food & Beverages)

ويعد هذا القسم من الأقسام الانتاجية التي تأتي اهميتها بعد خدمات الايواء كونه يساهم في تحقيق نسبة من إيرادات الفندق ويساهم في اكمال الخدمات المقدمة للنزلاء ويحتوي هذا القسم على مهام وأنشطة المطبخ الذي يقوم بأعداد وتهيئة الطعام للنزلاء الذين يتناولون الطعام داخل الفندق وأنشطة المطاعم الذي يتولى تقديم الوجبات الغذائية والمشروبات المختلفة للنزلاء اضافة الى تقديم الاطعمة والمشروبات في الحفلات والمناسبات والمؤتمرات والندوات وغيرها .

(ج) قسم التدبير الفندقي: (House Keeping)

ويرأس هذا القسم مدير الفندق التنفيذي الذي يتولى مهام تنظيف غرف النزلاء ومكاتب الموظفين وجميع الاماكن العامة في الفندق والمساهمة في اختيار اثاث وتجهيزات غرف الفندق وغيرها من الوظائف الأخرى ، ويتألف قسم التدبير الفندقي من غرفة البياضات والمخزن والخياطة والاشراف على الادوار والاماكن العامة للفندق. (علي، 1998: 216)

(د) قسم الخدمات العامة: (General Service)

هو القسم المسؤول عن ادارة عمليات وأنشطة الفندق ككل ويشمل اقسام المالية والموارد البشرية والصيانة والتسويق والامن والمشتريات والمخازن وغيرها .

رابعاً- اهداف تقديم الخدمة الفندقية: (الاخرس، 2001: 65-66)

- 1- العمل على تنشيط الحركة السياحية .
- 2- تساهم في التبادل الثقافي بين مختلف الشعوب .
- 3- تعمل على دعم الاقتصاد الوطني ودعم ميزان المدفوعات للدولة والعمل على ادخال العملات الاجنبية .
- 4- تساهم في محاربة البطالة من خلال توفير فرص عمل كثيرة .
- 5- تمثل مصدراً لاشباع حاجات ورغبات النزلاء عند الاقامة وحسب الغرض سواء فرد او مجموعة او مؤتمر او ندوة او غيرها .

خامساً- محاسبة التكاليف في النشاط الفندقي:

ان مبادئ محاسبة التكاليف يمكن تطبيقها في اي قطاع تجاري او صناعي او خدمي ومنها القطاع الفندقي وأن توفير معلومات التكاليف ضرورية لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية المنجزة ، اذ ان تنوع الانشطة والخدمات في القطاع الفندقي يجعل من محاسبة التكاليف ضرورة ملحة لتخصيص التكاليف على تلك الانشطة والخدمات المتنوعة استناداً الى مسببات التكلفة خصوصاً في ظل ارتفاع نسبة



التكاليف غير المباشرة التي تحتاج الى جهد كبير لتحميلها وتخصيصها على الخدمات المقدمة . (عبد اللطيف، 2006: 158)

مما لاشك فيه هناك عدة طرق لقياس تكلفة الخدمة الفندقية الا ان معظمها تعد طرق غير مناسبة لتجميع التكاليف التي تختلف من فندق الى آخر ، مما يتطلب من نظام محاسبة التكاليف في القطاع الفندقي ان يجمع بين البساطة والدقة وأحكام الرقابة على انشطتها والذي يهدف الى تحقيق ما يلي:- (العمرى و خشارمة، 2002: 157-158)

- 1- امكانية استخراج قائمة حساب النزول عند الطلب .
 - 2- قياس مدى فاعلية كل قسم على حدة .
 - 3- امكانية اجراء المقارنة بين نتائج أنشطة الاقسام التابعة للفندق .
 - 4- تسهيل مهمة الادارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات .
 - 5- توفير الرقابة في نشاط الفندق منعا للسرقة والاختلاس .
 - 6- امكانية استخراج البيانات المالية والاحصائية وتقديمها لادارة الفندق بشكل دوري .
- ان محاسبة التكاليف في القطاع الفندقي لا تقتصر فقط على تحقيق الاهداف التخطيطية والرقابية واتخاذ القرار بل في الوقت الحاضر تعمل على تلبية متطلبات البيئة التنافسية وخاصة بعد ظهور ادارة التكلفة (Cost Management) التي تشير الى دور الادارة في خفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر واعتبار التكلفة احدى علامات قوة المنشأة بالنسبة لموقعها الاستراتيجي في السوق ، وهناك امكانية لتتبع تكاليف الخدمات الفندقية بالانشطة الفندقية المتنوعة وبالتالي امكانية الربط بينهما وبعدها يتم احتساب تكلفة الخدمة الفندقية المقدمة للنزلاء . (عطية و محمد، 2000: 17)
- ومن الجدير بالذكر يجب على الادارة العمل على تصميم نظام محاسبي كفوي بما يساعدها في تحديد تكلفة الانشطة المختلفة لقياس تكلفة الخدمة الفندقية بصورة سليمة ومدى مساهمة كل نشاط في تحقيق النتيجة النهائية للفندق من الربح او الخسارة فضلا عن مساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وتقويم الاداء .

المبحث الثاني

اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC)

(Time Driven Activity Based Costing)

اولا- مفهوم اسلوب (TDABC):

نتيجة للصعوبات المرافقة لتطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي الذي يعاني من ارتفاع تكلفة تطبيقه حيث يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة وكذلك وجود مشكلة مقاومة العنصر البشري للتغيير ونقص الخبرة والتدريب والتخوف من تطبيقه كل ذلك ادى الى قيام كل من (Kaplan & Anderson) بعرض اسلوب جديد متمثل بأسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) الذي يعد اسلوب جديد في حقل قياس التكاليف ولغرض تجاوز نقاط ضعف اسلوب (ABC) والتحول من نظام كفوي معقد ومكلف إلى أداة تقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة وبأقل تكلفة ، ان هذا الاسلوب هو تحديث لاسلوب (ABC) التقليدي الذي يعمل على تخصيص الموارد على الانشطة ويعد نسخة جديدة من اسلوب (ABC) الذي يستخدم معادلات الوقت ('Time Equations')



وفكرته تقوم على اساس تحويل موجهات التكلفة (Cost Drivers) الى معادلات الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب في انجاز الانشطة كوظيفة لبعض الموجهات وهذه الخصائص تدعى بموجهات الوقت (Time Drivers) التي تحدث نتيجة لاستهلاك وقت النشاط. (8: 2008, Adkins)

ان أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) هو أسلوب بديل وناشئ للتكلفة الذي يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في أسلوب (ABC) التقليدي ، اذ ان ظهور أسلوب الزمن الامثل للتكلفة المتكامل مع أسلوب التكلفة على اساس النشاط ادى الى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لاسلوب التكلفة على اساس النشاط التقليدي الذي يعد اقل كلفة التكلفة على اساس القدرة الفعلية لامداد الموارد. (الرشيدى، 2009: 303-305)

وهكذا يلاحظ ان هذه النسخة الجديدة تعمل على استبعاد مشاكل استخدام وتنفيذ الاسلوب اساس اوقات الانشطة وتحديد اجراءات احتساب كلفة النشاط ، كما ان هذا الاسلوب يأخذ نظرة شاملة حول الموارد التي تتكون من المواد والعمل والخدمات وهو يستخدم الوقت كموجه اولي او اساسي اي الوقت المستخدم في تخصيص التكاليف بشكل مباشر على اهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن وغيرها . (Kaplan & Anderson, 2007: 23)

مما ورد اعلاه يمكن القول ان اسلوب (ABC) يحتاج الى تكلفة تطبيق مرتفعة وكذلك يحتاج الى بيانات وتفاصيل كثيرة والتعامل مع أنشطة كثيرة العدد وعمليات تشغيلية معقدة وأصبح استمراره مكلف من حيث الوقت والجهد مما يتطلب الحاجة الى اسلوب جديد وبديل الا وهو اسلوب (TDABC) الذي يتميز بالسرعة والسهولة في الاستخدام والتطبيق والتقدير .

ثانياً- مزايا اسلوب (TDABC): (Bruggeman et al, 2005: 19-20)

- 1- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير .
- 2- تخفيض عدد الانشطة المستخدمة لان معادلات الوقت توضح الاختلاف في الاوامر وسلوك العملاء بدون اي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت.
- 3- التعديل السريع وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها .
- 4- يتميز هذا الاسلوب بالصلاحية والاستمرار .
- 5- القاء الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض اخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة او الساعة .

(Kaplan & Anderson, 2007: 25)

- 6- سهولة في التحديث والسرعة في التطوير وبأقل التكاليف .
- 7- توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والربحية بشكل سريع وبصورة غير مكلفة وتوفير المعلومات عن الموارد المطلوبة والتنبؤ بالطلب .
- ويضيف الباحث ما يلي:
- 8- استبعاد الصعوبة في تنفيذ اسلوب (ABC) التقليدي خصوصا في المنشآت الكبيرة .
- 9- من الممكن استخدامه في اعداد الموازنات التقديرية للطاقة .



ثالثا- الانتقادات الموجهة لاسلوب (TDABC): (Gervais et al, 2009:20)

1- قد يكون هناك معوقات في قياس الوقت خصوصا لانشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت بسبب ان اوقات الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة وربما قد يحدث تشوه في احتساب التكلفة بموجب هذا الاسلوب .

2- ان مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها بموجب هذا الاسلوب نوقشت في الادبيات المحاسبية في القرن العشرين واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الانتاج ، اذ تعد لاغراض التقارير المالية توافقا مع المعايير الدولية .
ويضيف الباحث ما يلي:-

3- احتمال عدم ضمان التقييم الدقيق لقياس الوقت المطلوب لكل نشاط كون عملية قياس الوقت تخضع للحكم الشخصي والتقديري .

ويمكن القول لغرض تفادي الانتقادات السابقة ولإنجاح تنفيذ اسلوب (TDABC) ضرورة توفير نظام شامل يزود البيانات والمعلومات لهذا الاسلوب والتفاعل مع النظم المسؤولة عن توفير المعلومات التشغيلية مثل نظام تخطيط موارد المشروع ونظام ادارة علاقة الزبون .

رابعا- المصطلحات المتعلقة بأسلوب (TDABC):

فيما يلي بعض المصطلحات المتعلقة بهذا الاسلوب وما يلي:-

(أ) النشاط (Activity):

هو وحدة عمل او مهمة لهدف محدد وتشكل مجموعة العمليات او الاجراءات جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل الوحدة الاقتصادية وتشمل الانشطة على مستوى الوحدة والانشطة على مستوى الدفعة والانشطة على مستوى المنتج والانشطة على مستوى التسهيلات للوحدة الاقتصادية ككل . (Atkinson et al , 2004: 44)

(ب) موجبات التكلفة (Cost Drivers):

هو مقياس يعكس السبب الاساسي في نشوء عنصر التكلفة داخل كل مجمع تكلفة وهو العامل المؤثر في التكلفة سواء بالزيادة او النقصان اي يمثل المعامل الذي يستعمل في قياس التكاليف او كأساس في تحميلها بشكل افضل على الانشطة او اهداف التكلفة النهائية . (الجبوري، 2008: 297)

(ج) مجمعات التكلفة (Cost Pools):

هي مجموعة تكاليف عوامل الانتاج او الموارد التي يمكن تتبعها وتتضح بأنها تخص وتشكل هذا النشاط وهو جانب من العملية الانتاجية التي ترغب الادارة في اعداد تقارير تكلفة مفصلة عنها. (Cooper,2000:75)

(د) موجبات الوقت (Time Drivers):

هي متغيرات او خصائص تحدد الوقت المطلوب لتنفيذ نشاط ما ، وتمتاز موجبات الوقت كأحد العناصر الاساسية في اسلوب (TDABC) بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الموحد لمعادلة الوقت . (Everaert & Bruggeman, 2007: 17-18)



5- معادلات الوقت (Time Equations):

هو استخدام الوقت كموجه رئيسي للتكلفة بسبب طاقات معظم الموارد مثل الكادر والمعدات يمكن قياسها بالوقت ، وأن المدخلات الرئيسية لاسلوب (TDABC) هو الوقت المطلوب المقدر لتنفيذ النشاط لذلك فإن الوقت المطلوب ممكن قياسه عن طريق الملاحظة المباشرة لمعادلات الوقت التي تحتسب خلال تنفيذ العمل وايضا المقابلة مع الموظفين والمدراء ودراسة الكتب والابحاث ذات العلاقة وتقدير الوقت للوحدات الاقتصادية المماثلة . (Kaplan & Anderson, 2007: 15)

خامسا- المقارنة بين اسلوبي (ABC) و (TDABC):

لا يوجد هناك جزم بأن توجد طريقة كلفوية هي الافضل بسبب اعتمادها على عدة عوامل منها الواقع الفعلي للمؤسسة وقوانينها ونوع المؤسسة ومنتجاتها والبيئة المحيطة بها وغيرها من العوامل الاخرى ، ان اسلوب (TDABC) يعمل على تقادي نقاط ضعف اسلوب (ABC) التقليدي ، اذ ان الفروقات الرئيسية بين الاسلوبين ليس فقط في احتساب تكاليف النشاط بل ان اسلوب (TDABC) يستخدم موجهات الوقت (Time Drivers) بينما اسلوب (ABC) التقليدي يستخدم موجهات التكلفة (Cost Drivers) ، وكذلك قدرة اسلوب (TDABC) على تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة بينما اسلوب (ABC) غير قادر على تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة .

كما ان اسلوب (ABC) التقليدي هو اكثر استهلاكاً للوقت في تحديث النظام للحالات الجديدة في تطبيق الشركة بينما اسلوب (TDABC) يشمل كل الجوانب الخاصة بنشاط معين بمعادلة وقت واحدة وتحتاج الى تغييرات بسيطة في النظام المحاسبي . (Dejnega, 2010: 14)

على اية حال ان اسلوب (TDABC) تعرض للانتقاد ايضا في كون ان التقييم الدقيق لاستهلاك الوقت هي خاصية ليست قوية في العديد من الحالات اضافة الى تقدير الوقت اعتمادا على الاجتهاد الشخصي . (Macukova, 2003: 10)

ويمكن تلخيص الفروقات الرئيسية بين اسلوبي (ABC) و (TDABC) بالتالي:

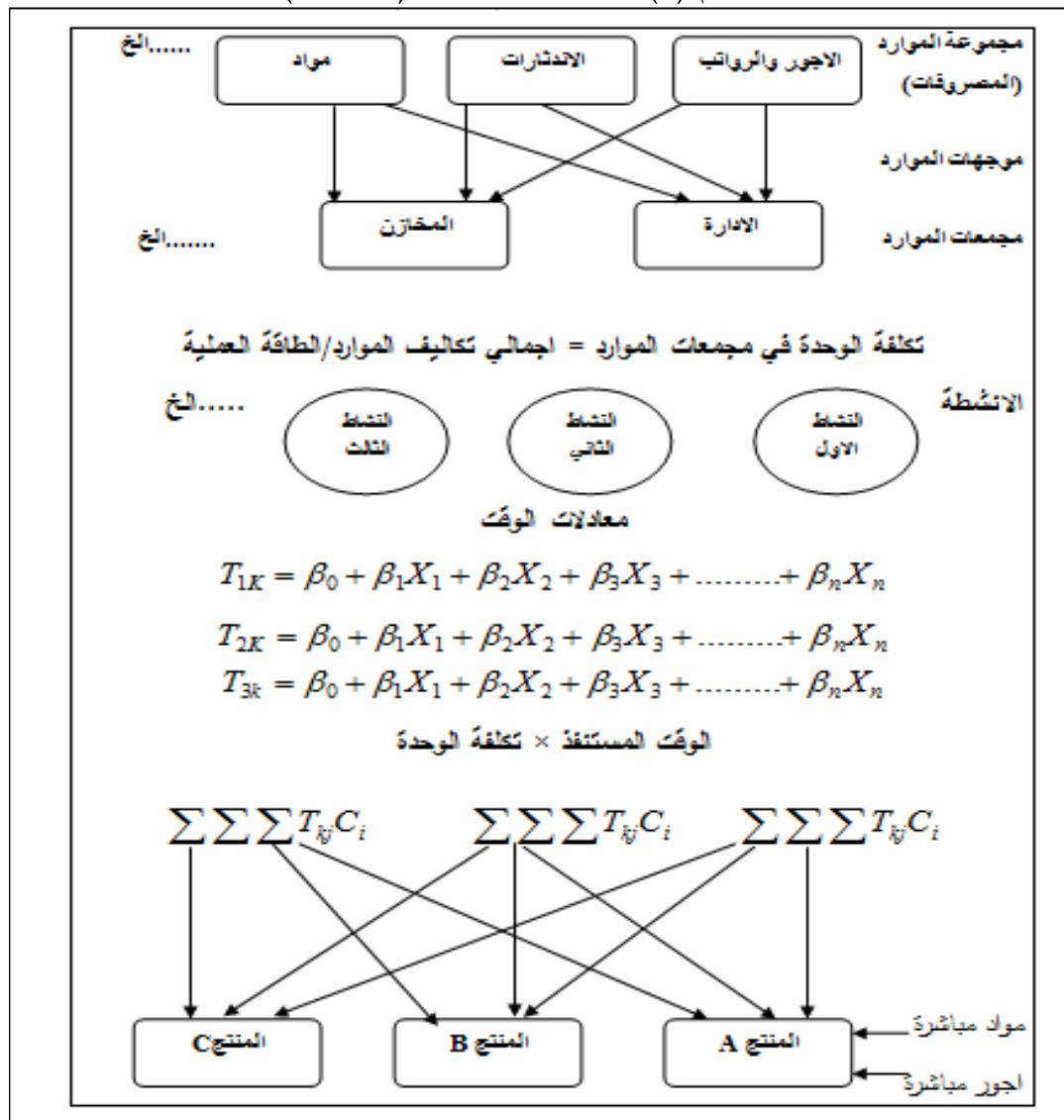
- 1- ان موجهات التكلفة هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في اسلوب (ABC) بينما موجهات الوقت هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في اسلوب (TDABC).
- 2- يستخدم لكل نشاط عامل موجه واحد لتخصيص التكاليف في اسلوب (ABC) بينما يستخدم عدة عوامل موجهة لتخصيص التكاليف في اسلوب (TDABC).
- 3- في اسلوب (ABC) لا يمكن الحصول على مواصفات النشاط المؤثرة على تخصيص التكاليف بينما في اسلوب (TDABC) يمكن الحصول على مواصفات النشاط المؤثرة على تخصيص التكاليف بشكل مناسب وأفضل من اسلوب (ABC).
- 4- في اسلوب (ABC) لا يمكن الانتفاع من الطاقة غير المستغلة (Unused Capacity) بنما في اسلوب (TDABC) يمكن الانتفاع من الطاقة غير المستغلة .
- 5- يحتاج تطبيق اسلوب (ABC) الى جهد وتكلفة عالية بينما يمتاز اسلوب (TDABC) بالسرعة والسهولة في التطبيق وبأقل تكلفة .
- 6- ان اسلوب (ABC) يتطلب استخدام عدد كبير من الأنشطة على عكس اسلوب (TDABC) الذي يعمل على تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة بسبب استخدامها لمعادلات الوقت.



سادسا- خطوات تنفيذ أسلوب (TDABC): (172: 2008, Everaert et al)

- 1- تحديد مجموعة الموارد المختلفة التي تؤدي النشاط .
 - 2- تحديد تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط مثل المواد والاجور والاندثار والايجار .
 - 3- تقدير الطاقة العملية لمجموعة الموارد وليس الطاقة النظرية مثل ساعات العمل المتاحة .
 - 4- احتساب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد زمنياً بقسمة التكلفة الكلية لمجموعة الموارد على الطاقة العملية.
 - 5- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط على اساس معادلة الوقت لكل نشاط.
 - 6- ضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط لغرض احتساب الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة .
- والشكل رقم (1) يوضح خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) .

الشكل رقم (1) خطوات تنفيذ أسلوب (TDABC)



Source: (Bruggeman et al, 2005: 11) بتصريف



اذن:

$$\begin{aligned}
 &= T_{IK} \text{ في النشاط الاول وهكذا لبقية الانشطة. } K \text{ الوقت المطلوب لانجاز الحدث} \\
 &= \beta_0 \text{ المقدار الثابت من وقت النشاط لخصائص الحدث } k. \\
 &= \beta_1 \text{ الوقت المستهلك لوحدة من مسبب الوقت الاول وهكذا لبقية المسببات.} \\
 &= X_1 \text{ مسبب الوقت الاول وهكذا لبقية المسببات.} \\
 &= n \text{ عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لانجاز النشاط.} \\
 &= \sum \sum \sum T_{kj} C_i \text{ التكلفة الكلية لهدف القياس.}
 \end{aligned}$$

المبحث الثالث

احتساب تكلفة الخدمة الفندقية وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في فندق النجف

هناك العديد من الفنادق في العراق التابعة للهيئة العامة للسياحة وبمختلف الدرجات لكن في هذا البحث تم اختيار فندق النجف، وبعد استعراض مفاهيم هذا الأسلوب وخطوات تنفيذه سيتم اتباع تلك الخطوات لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في فندق النجف وصولاً لاحتساب تكلفة الخدمة الفندقية المقدمة ووفقاً للخطوات التالية:

أولاً- تحديد أنشطة الخدمة الفندقية:

من خلال دراسة طبيعة العمل الذي يقدمه الفندق والمتابعة الميدانية امكن تشخيص اربعة أنشطة رئيسية للخدمة الفندقية وهي:

(أ) نشاط المكتب الامامي (الاستقبال).

(ب) نشاط التدبير الفندقي.

(ج) نشاط الاطعمة والمشروبات .

(د) نشاط الخدمات العامة .

ويتكون كل نشاط من مجموعة من المهام والوظائف الفرعية التالية:-

(أ) **نشاط المكتب الامامي (الاستقبال):**

تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف غير المباشرة التي تخصص على النشاط مثل الرواتب والاجور المخصصة لموظفي المكتب الامامي اضافة الى التكاليف التي تكون غير مخصصة وعامة فأنها توزع باستخدام اساس معين مثل التكاليف الادارية والمالية وتكاليف الموارد البشرية ويتألف هذا النشاط من المهام التالية:

- 1- الحجز .
- 2- المعلومات (الاستعلام).
- 3- الترحيب بالزبون.
- 4- فتح حساب الزبون.
- 5- غلق حساب الزبون.
- 6- مصاحبة الزبون عند خروجه.



ب) نشاط التدبير الفندقي:

تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف غير المباشرة التي تخصص على النشاط مثل الرواتب والاجور المخصصة لموظفي التدبير المنزلي اضافة الى التكاليف التي تكون غير مخصصة وعامة فأنها توزع بأستخدام اساس معين مثل التكاليف الادارية ، ان تكاليف التدبير الفندقي تخصص لمجاميع معينة من الزبائن وخصوصاً طلاب الجامعة والاتحادات الرياضية تحتاج غرفهم للتنظيف اكثر من بقية الزبائن الآخرين ، ان كادر التدبير الفندقي يكرسوا معظم اوقاتهم لتنظيف الغرف ، ويتكون هذا النشاط من المهام الفرعية التالية:

- 1- مراقبة الغرف قبل دخول الزبون .
- 2- تنظيف الغرف قبل دخول الزبون .
- 3- تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون .
- 4- تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق .

ج) نشاط الاطعمة والمشروبات:

تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف غير المباشرة التي تخصص على النشاط مثل الرواتب والاجور المخصصة لموظفي هذا النشاط والتجهيزات والمصاريف الاخرى ، ويتكون هذا النشاط من ثلاث أنشطة عامة متمثلة بنشاط الافطار ونشاط الغذاء ونشاط العشاء ، وأن كل نشاط من هذه الأنشطة تتكون من المهام الفرعية التالية:

- 1- الترحيب بالزبون وأستلام طلبه.
- 2- اعداد وتهيئة الطلبات .
- 3- وقت تناول الطعام .
- 4- التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام.

د) نشاط الخدمات العامة:

ان تكاليف هذا النشاط يصعب تخصيصها كونها تمثل أنشطة خدمية عامة وليس أنشطة انتاجية مثل أنشطة المكتب الامامي والتدبير الفندقي والاطعمة والمشروبات لذلك سيتم توزيع تكاليف هذا النشاط بأستخدام اساس معين ويتم اعادة توزيعها على الأنشطة الانتاجية الثلاثة المذكورة اعلاه وحسب نسب الاستفادة لاستخراج الكلفة الكلية للنشاط التي تتضمن تكاليف مخصصة للنشاط زائداً حصته من تكاليف نشاط الخدمات العامة .

ثانياً- تحديد مجمع تكلفة أنشطة الخدمة الفندقية:

يتم تخصيص التكاليف لكل نشاط من الأنشطة المذكورة اعلاه من خلال تتبع التكاليف لكل نشاط من الرواتب والاجور والقرطاسية واللوازم والمهمات والاندثار والصيانة وغيرها لكي يتم الحصول على التكاليف المخصصة لكل نشاط انتاجي يضاف اليها حصة هذه الأنشطة من تكاليف الخدمات العامة التي توزع على الأنشطة الانتاجية الثلاثة (أنشطة المكتب الامامي والتدبير الفندقي والاطعمة والمشروبات) بأستخدام اساس معين وأنسب اساس هو عدد العاملين في كل نشاط ، وسيتم احتساب التكلفة الكلية للنشاط (تكاليف مخصصة وحصتها من التكاليف العامة) وكما موضح في الجدول (1)



الجدول (1) تكاليف أنشطة الخدمة الفندقية لعام 2013

النشاط	تكاليف مخصصة	حصتها من تكاليف الخدمات العامة*	التكاليف الكلية للنشاط
المكتب الامامي (الاستقبال)	484414800	86803150	571217950
التدبير الفندقي	625515200	197279886	822795086
الاطعمة والمشروبات	387911500	236735864	624647364
مجموع التكاليف	1497841500	520818900	2018660400

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على البيانات المالية لعام 2013.

* حصة الأنشطة الانتاجية من أنشطة الخدمات العامة بأستخدام اساس عدد العاملين في كل نشاط :-

- حصة نشاط المكتب الامامي $= 66/11 \times 520818900 = 86803150$ دينار

- حصة نشاط التدبير الفندقي $= 66/25 \times 520818900 = 197279886$ دينار

- حصة نشاط الاطعمة والمشروبات $= 66/30 \times 520818900 = 236735864$ دينار

ثالثاً- تقدير الطاقة العملية لكل نشاط فندقي:

يتم تقدير الطاقة العملية لكل نشاط من الأنشطة التالية:

(أ) نشاط المكتب الامامي:

يعمل في قسم المكتب الامامي في فندق النجف (11) عامل تبلغ طاقة العامل الواحد (400) دقيقة باليوم ولمدة (25) يوم في الشهر وبالتالي تبلغ الطاقة النظرية (1320000) دقيقة في السنة (400 دقيقة /يوم $\times 25$ يوم في الشهر $\times 12$ شهر في السنة $\times 11$ عامل) وقد تم تحديد الطاقة العملية بمساعدة كادر الفندق بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة التوقفات بسبب تناول الطعام من قبل الكادر والاستراحة وغيرها بمقدار (953040) دقيقة في السنة وبذلك تبلغ نسبة الطاقة المستغلة 72.2% $(100 \times 953040 / 1320000)$ بينما نسبة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) بلغت (27.8%) .

(ب) نشاط التدبير الفندقي:

يعمل في قسم التدبير الفندقي في فندق النجف (25) عامل تبلغ طاقة العامل الواحد (380) دقيقة باليوم ولمدة (25) يوم في الشهر وبالتالي تبلغ الطاقة النظرية (2850000) دقيقة في السنة (380 دقيقة /يوم $\times 25$ يوم في الشهر $\times 12$ شهر في السنة $\times 25$ عامل) وقد تم تحديد الطاقة العملية بمساعدة كادر الفندق بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة التوقفات بسبب تناول الطعام من قبل الكادر والاستراحة وغيرها بمقدار (1872450) دقيقة في السنة وبذلك تبلغ نسبة الطاقة المستغلة 65.7% $(100 \times 1872450 / 2850000)$ بينما نسبة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) بلغت (34.3%) .

(ج) نشاط الاطعمة والمشروبات:

يعمل في قسم الاطعمة والمشروبات في فندق النجف (30) عامل تبلغ طاقة العامل الواحد (360) دقيقة باليوم ولمدة (25) يوم في الشهر وبالتالي تبلغ الطاقة النظرية (3420000) دقيقة في السنة (360 دقيقة /يوم $\times 25$ يوم في الشهر $\times 12$ شهر في السنة $\times 30$ عامل) وقد تم تحديد الطاقة العملية بمساعدة كادر الفندق بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة التوقفات بسبب تناول الطعام من قبل الكادر والاستراحة وغيرها بمقدار (2673000) دقيقة في السنة وبذلك تبلغ نسبة الطاقة المستغلة



78.2% ($100 \times 3420000 / 2673000$) بينما نسبة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) بلغت (21.8%) .

رابعاً - احتساب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد:

يتم احتساب كلفة الوحدة بأستخدام المعادلة التالية:

كلفة الوحدة من الطاقة = تكاليف الموارد للنشاط / الطاقة العملية

ويتم احتساب كلفة الوحدة لكل نشاط وكما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول (2) احتساب كلفة الوحدة من الطاقة لكل نشاط

النشاط	تكاليف الموارد للنشاط	الطاقة العملية لكل نشاط	كلفة الوحدة من الطاقة
المكت الامامي	571217950	953040	599.364 دينار / دقيقة
التدبير الفندقي	822795086	1872450	439.422 دينار / دقيقة
الاطعمة والمشروبات	624647364	2673000	233.688 دينار / دقيقة

المصدر: اعداد الباحث.

خامساً - تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط على اساس معادلة الوقت:

يتم تقديم الخدمة الفندقية لمجاميع مختلفة من الزبائن ، كل مجموعة من زبائن تستهلك موجهات

وقت تختلف عن المجاميع الاخرى ويمكن تقسيم هؤلاء الزبائن الى المجاميع التالية:

1- الزبائن الدائمين لغرض الإقامة وتشمل موظفي الشركات الاجنبية والمحلية.

2- الزبائن القادمون للفندق لاغراض السفر والسياحة .

3- الزبائن القادمون للفندق بدون حجز مسبق .

4- الزبائن القادمون للفندق لاغراض الحفلات ومناسبات الزواج.

5- الزبائن القادمون للفندق من الاتحادات الرياضية.

وبعد تحديد مجاميع الزبائن المختلفة يتم تخصيص الوقت المطلوب لكل حدث او مهمة في النشاط وكما

موضح ادناه:

جدول (3) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط المكتب الامامي(الوقت بالدقيقة)

الخدمة الفندقية للزبائن	الحجز	المعلومات	الترحيب	فتح حساب الزبون	غلق حساب الزبون	المصاحبة والخروج	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	2.5	3	3	3	5	3.5	20	12060	241200
المجموعة الثانية	2	3.5	3	3	4.5	3.5	19.5	2632	51324
المجموعة الثالثة	صفر	3.5	2	2	4	3	14.5	1544	22388
المجموعة الرابعة	3.5	4	3.5	2	4	3	20	5468	109360
المجموعة الخامسة	2.5	3	3.5	2.5	5	3	19.5	6432	125424
المجموع	10.5	17	15	12.5	22.5	16	93.5	28136	549696

المصدر: اعداد الباحث.



جدول (4) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط التدبير الفندقي

الخدمة الفندقية للزبائن	مراقبة الغرف قبل الدخول	تنظيف الغرف قبل الدخول	تنظيف الغرف خلال الإقامة	تنظيف الغرف بعد المغادرة	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	10	11	11.5	15	47.5	12060	572850
المجموعة الثانية	9	10.5	12	14	45.5	2632	119756
المجموعة الثالثة	9.5	11.5	11	12	44	1544	67936
المجموعة الرابعة	8.5	9	13	14	44.5	5468	243326
المجموعة الخامسة	9	9	13.5	13	44.5	6432	286224
المجموع	46	51	61	68	226	28136	1290092

المصدر: اعداد الباحث.

جدول (5) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط الاطعمة والمشروبات /الافطار

الخدمة الفندقية للزبائن	الترحيب وأستلام الطلب	تهيئة الطلبات	تناول الطعام	التنظيف بعد الانتهاء	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	1.5	9	25	2	37.5	12060	452250
المجموعة الثانية	1	8	22	2.5	33.5	2632	88172
المجموعة الثالثة	1	9	25	2	37	1544	57128
المجموعة الرابعة	1	10	24	2.5	37.5	5468	205050
المجموعة الخامسة	1.5	9	23	2	35.5	6432	228336
المجموع	6	45	119	11	181	28136	1030936

المصدر: اعداد الباحث.

جدول (6) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط الاطعمة والمشروبات /الغذاء

الخدمة الفندقية للزبائن	الترحيب وأستلام الطلب	تهيئة الطلبات	تناول الطعام	التنظيف بعد الانتهاء	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	5.5	22	30	2.5	60	7120	427200
المجموعة الثانية	6	23	32	2.5	63.5	1850	117475
المجموعة الثالثة	6	25	32	3	66	2112	139392
المجموعة الرابعة	6	22.5	30	3.5	62	3755	232810
المجموعة الخامسة	6.5	25	35	3.5	70	5952	416640
المجموع	30	117.5	159	15	321.5	20789	1333517

المصدر: اعداد الباحث.



جدول (7) تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط الاطعمة والمشروبات /العشاء

الخدمة الفندقية للزبائن	الترحيب وأستلام الطلب	تهيئة الطلبات	تناول الطعام	التنظيف بعد الانتهاء	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	5	24.5	35	3	67.5	6596	445230
المجموعة الثانية	5.5	25	32	3.5	66	1851	122166
المجموعة الثالثة	4	22	33	3.5	62.5	1564	97750
المجموعة الرابعة	4.5	23	32	3	62.5	5122	320125
المجموعة الخامسة	5	24	33	3	65	4432	288080
المجموع	24	118.5	165	16	323.5	19565	1273351

المصدر: اعداد الباحث.

جدول (8) تحديد اجمالي الوقت المطلوب لكل حدث في نشاط الاطعمة والمشروبات

الخدمة الفندقية للزبائن	اجمالي الوقت لنشاط الافطار	اجمالي الوقت لنشاط الغذاء	اجمالي الوقت لنشاط العشاء	اجمالي الوقت لكافة الانشطة
المجموعة الاولى	452250	427200	445230	1324680
المجموعة الثانية	88172	117475	122166	327813
المجموعة الثالثة	57128	139392	97750	294270
المجموعة الرابعة	205050	232810	320125	757985
المجموعة الخامسة	228336	416640	288080	933056
المجموع	1030936	1333517	1273351	3637804

المصدر: اعداد الباحث.

سادساً- ضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط لغرض احتساب الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة:

يتم احتساب التكلفة الكلية للخدمة المقدمة للزبائن المختلفين بضرب كلفة الوحدة في الوقت المطلوب لكل حدث وكما موضح بالجدول التالي:

جدول (9) احتساب تكلفة أنشطة الخدمة الفندقية المقدمة للزبائن

الخدمة الفندقية للزبائن	نشاط المكتب الامامي			نشاط التدبير الفندقي			نشاط الاطعمة والمشروبات		
	كلفة وحدة الوقت	اجمالي الوقت	الكلفة الكلية المخصصة	كلفة وحدة الوقت	اجمالي الوقت	الكلفة الكلية المخصصة	كلفة وحدة الوقت	اجمالي الوقت	الكلفة الكلية المخصصة
المجموعة الاولى	599.364	241200	144566597	439.422	572850	251722893	233.688	1324680	309561820
المجموعة الثانية	599.364	51324	30761758	439.422	119756	52623421	233.688	327813	76605964
المجموعة الثالثة	599.364	22388	13418561	439.422	67936	29852573	233.688	294270	68767368
المجموعة الرابعة	599.364	109360	65546447	439.422	243326	106922798	233.688	757985	177131999
المجموعة الخامسة	599.364	125424	75174630	439.422	286224	125773123	233.688	933056	218043991
المجموع	599.364	549696	329467993	439.422	1290092	566894808	233.688	3637804	850111142

المصدر: اعداد الباحث.



جدول (10) قياس تكلفة الخدمة الفندقية

الخدمة الفندقية للزبائن	التكلفة المخصصة لنشاط المكتب الامامي	التكلفة المخصصة لنشاط التدبير الفندقي	التكلفة المخصصة لنشاط الاطعمة والمشروبات	اجمالي تكلفة الخدمة الفندقية المقدمة للزبائن
المجموعة الاولى	144566597	251722893	309561820	705851310
المجموعة الثانية	30761758	52623421	76605964	159991143
المجموعة الثالثة	13418561	29852573	68767368	112038502
المجموعة الرابعة	65546447	106922798	177131999	349601244
المجموعة الخامسة	75174630	125773123	218043991	418991744
المجموع	329467993	566894808	850111142	1746473943

المصدر: اعداد الباحث.

ويمكن تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة بالشكل التالي:

تكلفة الطاقة الكلية المتوفرة 2018660400 دينار

- تكلفة الطاقة المستغلة (1746473943) دينار

الطاقة غير المستغلة 272186457 دينار

ويمكن القول ان المعلومات الكفوية التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) تعد الأساس للقياس السليم لتكلفة الخدمة الفندقية المقدمة للزبائن وبالتالي يوفر الأساس السليم لتسعير الخدمات الفندقية المتنوعة وكذلك امكانية تحديد ربحية زبائن الفندق اضافة الى قدرة هذا الأسلوب على التمييز بين الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة وهذا ما يعجز عنه أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات:

- 1- ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يحتاج الى كلفة عالية لتطبيقه ، وكذلك يحتاج الى بيانات وتفاصيل كثيرة والتعامل مع أنشطة كثيرة العدد وعمليات تشغيلية معقدة مما برزت الحاجة لاسلوب جديد يتميز بالسهولة في الاستخدام والسرعة في التطبيق والتقدير وهو أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC).
- 2- امكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في الفنادق ، اذ لا يقتصر تطبيق هذا الأسلوب على المنظمات الصناعية بل يتعدى الى مختلف المنظمات سواء تجارية او خدمية ومنها القطاع الفندقي.
- 3- ان تكلفة الخدمة الفندقية تختلف او تتفاوت من مجموعة زبائن الى آخرين وذلك بأختلاف استهلاك الزبون لتكاليف الأنشطة المتمثلة بالمكتب الامامي والتدبير الفندقي والاطعمة والمشروبات والخدمات العامة.
- 4- ان تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في الفندق عينة البحث يوفر معلومات عن تكلفة كل خدمة فندقية يقدمها هذا الفندق ويمكن للإدارة الاستفادة من تلك المعلومات الكفوية في تسعير خدماتها وتحليل ربحية الزبون.



5- قدرة أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) على التمييز بين تكلفة الطاقة المستخدمة (المستغلة) وتكلفة الطاقة غير المستخدمة (العاطلة) وبالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما يعجز عنه أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

ثانياً - التوصيات:

- 1- تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في مختلف الفنادق من خلال الاعتماد على الإطار العام المقترح لهذا الأسلوب وأعتداف نفس الآلية مع مراعاة خصوصية كل فندق وعدد الأنشطة المستخدمة فيه وموجهات التكلفة لتلك الأنشطة.
- 2- الاعتماد على المعلومات الكفوية التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) عند تطبيقه في الفندق عينة البحث الخاصة بتكلفة كل خدمة فندقية تمهيداً لتسعير الخدمات وتحليل ربحيتها .
- 3- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) لغرض إدارة أنشطة الخدمة الفندقية وتحليلها في الفندق عينة البحث لغرض تقويم ادائها بأستخدام مقاييس أداء داخلية وخارجية .
- 4- ضرورة توفير المجموعة المستندية والدفترية المتكاملة التي تساعد وتسهل اجراءات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) لغرض تصميم أسلوب تكاليف متكامل في الفندق عينة البحث.
- 5- اقامة الدورات التدريبية والتطويرية لكادر الحسابات والجهات المسؤولة عن تطبيق هذا الأسلوب للمساعدة في فهم آلية عمله وتوفير مستلزمات وأجراءات تطبيقه .

المصادر:

(أ) المصادر العربية:

1. الاخرس، عاطف عبد سليمان، "محاسبة المنشآت السياحية"، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن ، 2001.
2. الجبوري، نصيف جاسم محمد، "محاسبة التكاليف المتقدمة" ، مراجعة الدكتور جليدة عيدان الذهبي، بغداد ، 2008.
3. الرشيد، طارق، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (ABC & TD)"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2009.
4. الطائي، حميد عبدالنبي، "الاسس العلمية في ادارة المنشآت الفندقية"، دار زهران للنشر، عمان، الاردن، 2000.
5. العمري، احمد و خشارمة، حسين "مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الاردنية - دراسة ميدانية"، مجلة ابحاث جامعة اليرموك، 2002.
6. حنان، رضوان حلوة، "محاسبة المؤسسات الفندقية - محاسبة الفنادق-محاسبة المطاعم- التحليل المالي والاحصائي"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ط1، عمان ، الاردن، 2001.
7. طه، طارق، "ادارة الفنادق مدخل معاصر، منشأة المعارف للنشر، مصر، الاسكندرية، 2000.



8. عبد اللطيف، ناصر نور الدين، "المحاسبة في قطاع السياحة والفنادق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
9. عطية، هاشم احمد و محمد ، محمد محمود عبد ربه ، "النظام المحاسبي ونظام التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق" ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2000.
- 10-علي، محمد امين السيد ، "ادارة الفنادق ورفع كفاءتها الانتاجية"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 1998.
- 11-مطر، محمد و زويلف، انعام ، "النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية"، ط2 ، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن ، 2008.
- 12- مقابلة، خالد، "محاسبة الفنادق والمطاعم"، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن ، 2000.

ب)المصادر الاجنبية:

- 1- Adkins, T. " Activity Based Costing Under Fire- Five Myths about Time-Driven ActivityBased Costing. Beye Network,2008.
- 2-Atkinson, Anthony A. & Banker , Rajiv D. & Kaplan ,Robert S. & Young Marks . , "Management Accounting" 2nd Ed. ,2004.
- 3- Bruggeman W., Everaert, P., Anderson S. and Y. Levant, "Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company", Working paper, University of Gent, 2005.
- 4-Cooper, Robin, "Explicating the Logic of ABC", Management Accounting , Nov., 2000 .
- 5- Dejnega, O., " Methods Activity Based Costing & Time-Driven Activity Based Costing &their application in practice by measuring of processing costs" Paper presented at the 12th international conference , Ostrava, Czech Republic, 2010.
- 6- Everaert, Patricia & Bruggeman, Werner, "Time-Driven Activity –Based Costing: Exploring the Underlying model", Cost management, Vol. 21, No. 2, 2007.
- 7- Everaert P. , Bruggeman W. , Sarens G. , Aderson S. & Levant Y. , " Cost Modelling in Logistics using Time-Driven ABC: Experience from a Wholesaler " , International Journal of Physical Distribution and Logistics Management, Vol. 38, No. 2 , 2008.
- 8- James , Bardi A. , "Hotel Front Office Management " , carrer Ltd ,London , 1999.
- 9-Kaplan,Robert S. & Anderson, Steven R." Time-Driven Activity –Based Costing Simpler & More Powerful Path to higher Profits", Harvard Business School Press, 2007.
- 10- Gervais M., Levant Y. , Ducrocq,C." Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study", Jamar, Vol. 8 · No. 2· 2009.
- 11-Macukova,P., " Activity Based Costing and Customer Profitability. Cost Management", Czech Republic, 2003.
- 12-Singh,A., "Hotel Financing Properties" Hotel & Restaurant Administration Quarterly , 2000.