

أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية المؤسسة (دراسة تطبيقية في الفنادق العراقية)

اسراء فيصل حميد كلية العلوم السياحية/ الجامعة المستنصرية

أ.د. رزان حسين شهيد جامعة الجنان كلية إدارة الأعمال

The impact of using activity cost accounting on the
organization's profitability (an applied study in Iraqi hotels)

Israa faisal hameed

Razan Hussein shaheed

asraa.90@uomustansiriyah.edu.iq

razanshaheed713@gmail.com

المستخلص

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية الفنادق العراقية، وتحديدًا الى التعرف على أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور وعشتار، وتوصلت الى عدة استنتاجات أهمها: إن تصميم نظام محاسبة تكاليف بالاعتماد على أسلوب محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات دقيقة تقوم على اسس علمية ويؤدي ذلك الى تحديد عادل للتكاليف والغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة. ومن خلال النتائج اتضح للباحثة انه هناك دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق المنصور، ومن خلال النتائج اتضح للباحثة أنه هناك دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار. الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس الأنشطة ، ربحية المؤسسة ، فندق المنصور ، فندق عشتار.

Abstract

This study aimed to demonstrate the impact of using activity-based cost accounting on the profitability of Iraqi hotels, specifically to identify the impact of using activity-based cost accounting on the profitability of Al-Mansour and Ishtar hotels. The study reached several conclusions, the most important of which are: Designing a cost accounting system based on the activity-based cost accounting (ABC) method provides accurate information based on scientific foundations, which leads to a fair determination of costs and the elimination of costs that do not add value. Through the results, it became clear to the researcher that there is a role for activity-based cost accounting in increasing the profitability of Al-Mansour Hotel. Through the results, it became clear to the researcher that there is a role for activity-based cost accounting in increasing the profitability of Ishtar Hotel. Keywords: activity based costing, organization profitability, Al-Mansour Hotel, Ishtar Hotel

المقدمة

يعد تحقيق الربح المتزايد، والمقدرة على رفع القدرات التنافسية والإنتاجية، من أهم الأمور التي تسعى إليها جميع الشركات أو المؤسسات سواء أكانت هذه المؤسسات صناعية أم تجارية أم خدمية، وليس ممن الممكن أن تحقق هذه الأهداف إلا إذا استطاعت إدارة هذه المؤسسات أن تقوم باتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسب، ولعل محاسبة التكاليف هي الوسيلة الأكثر قدرة على تأمين البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف، فهي تقوم بإعطاء الإدارة المعلومات الضرورية؛ بغية ترشيد قراراتها، ورفع كفاءة تحديد الأهداف، والتخطيط، والرقابة؛ ومع ارتفاع إجمالي التكاليف غير المباشرة، فقد بات من الضروري زيادة الاهتمام بالبحث عن أفضل وأدق الطرق التي يمكن من خلالها تتبع هذه التكاليف، وتحميلها على المنتجات والخدمات بدقة، وذلك

من أجل ضمان دقة القرارات بما يكفل تحسين أرباح المؤسسة واستمراريتها وقدرتها على التنافس الذي يبقها في السوق، وقد كانت إحدى الطرق المقترحة في تحميل التكاليف غير المباشرة، هي نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC)، ولعل هذا النظام وغيره من الأنظمة الحديثة كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام قياس التكلفة على أساس المواصفات قد استخدمت في الدول المتقدمة، وقد أثبتت جدارة بالغة، إذ إن جميع هذه الأنظمة قامت بتوفير مستوى عالٍ من المعلومات؛ وذلك لمساعدة متخذي القرار. وبما أن الفنادق تعتبر عنصراً هاماً لنهوض باقتصاد البلاد لما لها من فضل في إدارة المداخل للدولة، من السياحة الداخلية، والأجنبية، وما تحقّقه من انتعاش في المجالات التي تخدمها كالتجارة، الثقافة، النقل، والإطعام ... إلخ؛ لذلك ينبغي أن تولي أهمية بالغة لمحاسبة تكاليفها.

الفصل الأول منهجية الدراسة

١ مشكلة الدراسة

يعدّ التنافس سمة بارزة تتيح للمؤسسات القدرة على الاستمرارية في الأسواق، حيث تدفع أصحاب القرار إلى اتخاذ القرارات التي تضمن استمرار مؤسساتهم وشركاتهم، وكذلك الأمر بالنسبة للفنادق، فازدياد حدة المنافسة بينها يضع إدارة الفنادق أمام تحديات كبيرة إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها، والحفاظ على استمراريته، وتقديم مستوى عالٍ من الخدمات تتميز بالجودة، ومن هذا المنطلق أصبح لزاماً على إدارة الفنادق أن تبحث عن السبل والوسائل المناسبة؛ من أجل تخفيض تكلفة الخدمات المقدّمة لنزلائها، مع الحفاظ على عنصر الجودة، والنوعية، مما قد يساعد على تعظيم قيمة وربحية هذه الفنادق. ولعل من أفضل الوسائل للوصول إلى هذا الهدف وتحقيقه هو أن تسعى إدارة الفنادق إلى تبني نظم تكاليف تساعد على تخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات الفندقية؛ وذلك لعجز أنظمة التكاليف التقليدية على تخفيض التكاليف غير المباشرة ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس الآتي:

هل هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية الفنادق العراقية؟ وينبثق من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

١. هل هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور؟

٢. هل هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق عشتار؟

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من كونها تركز بشكل أساسي على تأثير استخدام نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة في ربحية المؤسسة في القطاع الفندقي، ومن الممكن توضيح أهمية هذه الدراسة من خلال الأمور التالية:

١. الجمع بين تخصصي المحاسبة والإدارة، وتبسيط الضوء على متغيرات حيوية في الأدب والفكر المحاسبي والإداري، وهذا هو التوجه المعاصر للبحوث العلمية التي تعمل على خلق التكامل بين العلوم المختلفة.

٢. تناولت هذه الدراسة قطاعاً من أهم القطاعات الاقتصادية الحيوية في العراق، وهو قطاع الفنادق.

٣ أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس في بيان أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية الفنادق العراقية، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

١. التعرف على أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور

٢. التعرف على أثر استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق عشتار

٤ فرضيات الدراسة

يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة والفرضيات الفرعية اعتماداً على مشكلة الدراسة كما يلي:

فرضية الدراسة الرئيسية: هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية الفنادق العراقية، وينبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك دور لاستخدام نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار.

٥ منهج الدراسة

شملت هذه الدراسة نوعين من المناهج، المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري من أجل شرح ونقل الأسس التي يقوم عليها ذلك النظام، أما في الجزء العملي، فتم إجراء دراسة تطبيقية، حيث تم جمع المعلومات ومراقبة موظفي الفندق من أجل الفهم الجيد لنشاطاتهم، والاستعانة بالمقابلة

الشخصية لمسير الفندق وموظفيه فضلا عن استخراج المعلومات من الوثائق المحاسبية، بهدف تطبيق نظام قياس التكلفة على أساس الأنشطة في أحد الفنادق العراقية ومن ثم دراسة أثر تطبيق هذا النظام في ربحية الفندق.

٦- مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة بجميع الفنادق العاملة في العراق، أما عينة الدراسة فتمثلت بفندق (المنصور ، عشتار).

حدود الدراسة

١. الحدود المكانية: الفنادق العراقية (فندق المنصور ، فندق عشتار).

٢. الحدود الزمانية: الفترة ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣.

الفصل الثاني

الإطار النظري

٢-١ ماهية نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

٢-١-١ مفهوم نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

تعددت المفاهيم التي تناولت نظام قياس التكاليف على أساس النشاط حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميين أنه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية (التكريري، ٢٠٠٧: ١٦٣). كما عرف أيضاً بأنه طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات (حجازي ومعالي، ٢٠١٣: ٩٩) ويعرف بأنه نظام يستخدم كأساس لتخصيص التكاليف على وحدة المنتج النهائي، وهو يعمل على تزويد إدارة المؤسسة بمعلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي يمكن أن تقدم منتجات وخدمات متنوعة لأكثر عدد من العملاء، وعليه أصبح نظام يهتم بقياس وتسعير كل الموارد المستخدمة للأنشطة التي تدعم الإنتاج وتسليم المنتجات أو الخدمات للعملاء (Kaplan&Atkinson, 2008: 64) وعرف أيضاً بأنه طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات التشغيلية والتي من المحتمل أن تؤثر في الطاقة الإنتاجية (Garrison, 2012: 88) وعرف نظام قياس التكاليف على أساس النشاط هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة (درغام، ٢٠٠٧: ٦٨٠) مما تقدم تلاحظه الباحثة بأن نظام قياس التكاليف على أساس النشاط بأنه نظام محاسبي متطور نشأ نتيجة التطور التكنولوجي في بيانات التصنيع الحديثة، ويقوم على تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، حيث يقوم على مبدأ أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة والأنشطة هي التي تستهلك المواد.

٢-١-٢ أهمية نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

تبرز أهمية نظام قياس التكاليف على أساس النشاط في النقاط التالية (عطية، ٢٠٠٠: ٢٤):

١. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

٢. يوفر نظام قياس التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

٣. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتج، إتباع أساليب تكنولوجية حديثة، تغيير نسبة التشكيل البيعي (محمد، ٢٠٢٢: ٢٩).

٤. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

٢-١-٣ مزايا وعيوب نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

٢-١-٣-١ مزايا تطبيق نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

يتميز نظام قياس التكاليف على أساس النشاط بالعديد من المزايا أهمها:

١. العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

٢. اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج معين أو التوسع في إنتاجه.

٣. المساهمة في توفير معلومات مالية ومعلومات غير مالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة يساهم في خفض التكاليف عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد، ومن ناحية أخرى فنقديم المعلومات غير المالية عن عمليات وأنشطة المنشأة يساهم في خفض التكلفة عن طريق تحسين الأداء ورفع كفاءة أداء الأنشطة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمنشأة (شقيقة، ٢٠١٠: ٦٦).

٤. تطوير نظم التكاليف التقليدية طبقاً لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يمكن من استخدام الحاسبات الآلية وقواعد البيانات مما يدعم فعالية القرار الإداري في اختياره وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتعظيم المنفعة (بن سعيد، ٢٠١٠: ١١٥).

٥. يساعد تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة على ترشيد جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومسبباتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

٢-٣-١-٢ عيوب ومعوقات تطبيق نظام قياس التكاليف على أساس النشاط

تعرض نظام قياس التكاليف على أساس النشاط إلى العديد من العيوب أهمها (حمدي، ٢٠١١: ٦٨):

١. عدم توفير الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي ودراية كافية من المحاسبين والممارسين، وهذا ما يفقر إليه من يستخدمون نظام التكاليف التقليدي.

٢. عدم اقتناع العنصر البشري بتطبيق الأنظمة المتطورة، سواء سبب نقص الخبرة لديهم أو عدم كفاءتهم في تطبيق النظام بكفاءة وفعالية.

٣. إن نظام قياس التكاليف على أساس النشاط يفترض أن العلاقات بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية.

٤. إن كفاءة استخدام نظام التكاليف على الأنشطة يعتمد بصفة أساسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وفي الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يترتب عليه الاستعانة بخبرات خارجية بالإضافة إلى تدريب الكادر المحاسبي لضمان نجاح تطبيق النظام (جميلة، ٢٠١٦: ١١).

٢-٣-١-٢ خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتم حساب التكاليف وفقاً لنظام قياس التكاليف على أساس النشاط وفق العديد من الخطوات، يمكن تلخيصها بالآتي: (حجازي، ٢٠١٣: ٩٩):

١. المرحلة الأولى: تحليل المصاريف والأنشطة: ويتم من خلال:

أ. **تحديد وتحليل المصاريف:** ويتم في هذه الخطوة تحديد وتحليل المصاريف غير مباشرة الخاصة بالمؤسسة، وتجميعها ضمن مجموعات تكلفة الخاصة بها، بحيث يضم مجمع التكلفة مصاريف ذات خصائص وصفات متشابهة.

ب. **تحديد وتحليل الأنشطة:** أي تحديد مجموعة الموارد التي يتم استخدامها لإنجاز هذا النشاط، وتعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة أن تطبيق نظام ABC يعتمد على نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة، ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم بها، وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وفي حالة تعدد الأنشطة بشكل كبير فإنه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة (حمدي، ٢٠١١: ٥٥)، فتحدد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة واعتبارها أحواض أو مراكز تكلفة، وأن مستوى الدقة والتوسع في التحليل للأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة، بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلفة لازمة إلى حد أدنى ممكن (عبد اللطيف، ٢٠١٤: ١٣٤).

أي يتم فيها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية الدنيا، أمثلة ذلك شراء المواد الأولية والاتصال بالزبائن... الخ (سليم، ٢٠٠٧: ٣٥)، ويتيح تطبيق نظام ABC تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لذلك يقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:

١. أنشطة ذات قيمة مضافة: وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق منفعة خاصة وهي نوعين:

أ. أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة، مثل: أنشطة الإنتاج الفحص، المراقبة... الخ.

ب. أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء، مثل: أنشطة البيع، التسويق... الخ.

٢. أنشطة لا تضيف قيمة: هي الأنشطة الغير مؤثرة بالنسبة للمنشأة.

وبيتج التوبيب السابق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة التكاليف تلك الأنشطة بالعمق والتحليل ومحاولة إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة (عطية وآخرون، ٢٠٠٠: ٣١٢)، ومن هذا التوبيب يمكن أن نتبين بأن النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك كما أن هناك من يصف الأنشطة إلى نوعين:

- أ. **الأنشطة المباشرة:** هي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.
- ب. **الأنشطة غير مباشرة:** هي جميع الأنشطة التي تخدم العملية الإنتاجية وليس لها الارتباط واضح في بناء المنتج التام. ويسمح بتحليل الأنشطة بـ:

- تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف.
 - توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال استراتيجية النشاط (عطية وآخرون، ٢٠٠٠: ٣١٢).
- وكمبدأ يجب تحليل وظائف وعمليات المؤسسة، ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج وتحليلها الأنشطة تحتية. فمثلاً نشاط الشراء يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة منها: نشاط شراء معدات، مواد أولية.... وهذا الأخير يتفرع بدوره إلى أنشطة تحتية أخرى مثل نشاط إعداد الطلبات...
٢. **المرحلة الثانية: تخصيص المصاريف الغير مباشرة على الأنشطة:** حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، ويوجد من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية التي تم صرفها لمريض معين، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرفة لذا يجب مراعاة العلاقة (السبب النتيجة) في توزيعها، من خلال استعمال مسببات التكلفة اللازمة (مشري ولطوفه، ٢٠٢٠: ١٣).
 ٣. **المرحلة الثالثة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات:** ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات، طبقاً لحاجة كل مورد منها المستنفذة في تنفيذ النشاط عن طريق تحديد معدل للمصاريف الغير مباشرة لكل نشاط (أو) مركز تكلفة في حالة تجميع الأنشطة) باستخدام مسبب التكلفة المناسب، وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط (التكلفة مركزاً)} = \frac{\text{مجموع تكاليف النشاط (النشاط مركزاً)}}{\text{مسبب الوحدات (العدد المناسب للنشاط)}}$$

ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف الغير مباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز الأنشطة) ذات الصلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية:

المصاريف الغير مباشرة لوحدة الخدمة = معدل تحميل النشاط (مراكز نشاط) x عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالخدمة

٤. **المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة المخرجات:** حيث تتحدد تكلفة الخدمة من خلال جمع بين نصيبها من المصاريف غير مباشرة والمصاريف المباشرة الخاصة بها (حمدي، ٢٠١١: ٦٢).

٢-٢ ماهية ربحية المؤسسة

٢-٢-١ مفهوم ربحية المؤسسة

إن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على ربحية المؤسسات بشكل عام، وعلى الفنادق بشكل خاص، حيث إن تحقيق الأرباح من أهم الأهداف التي تسعى الفنادق إلى تحقيقها، شأنها شأن الوحدات الاقتصادية الأخرى، فهو أمر ضروري لبقائها، واستمرارها (حزوري، ٢٠١٨: ٧٦). وتعكس الربحية قدرة المؤسسة على توليد أرباح في مجموعها، وليس لكل استثمار على حدة، وبالتالي فهي تعبر عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، لذا نجد أن جهداً كبيراً يوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن للمساهمين لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الاستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس الدرجة من المخاطرة (الشيخ، ٢٠٠٨: ٤١) وتم تعريف الربحية على أنها العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة وحجم الاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها، فهي الهدف للمؤسسة والمقياس للتحكم على كفاءتها على مستويي الوحدة الكلية للمؤسسة أو الوحدات الجزئية لها (سلطان، ٢٠٠٥: ٢٢) كما تعرف الربحية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، من خلال الاستخدام الأمثل لتوليفة الاستثمار والتمويل المتاحة لها (حسن سليمان، ٢٠١٦: ٧).

٢-٢-٢ أهداف ربحية المؤسسة

إن الهدف الأساس للربحية يظهر من خلال الغاية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، والتي تتجسد في الكيفية التي تستخدم فيها المؤسسة مصادرها التمويلية والاستثمارية في سبيل تحقيق الأرباح، كما يتمثل هذا الهدف في أن الأرباح بالنسبة للمؤسسة عموماً في ضرورتها لمواجهة المخاطر المتنوعة التي تتعرض لها المؤسسة في بيئة الأعمال، (المدهون، ٢٠١٧: ٤٢).

ويمكن تجسيد أهداف الربحية في النقاط التالية (Hofstrand, 2009: 2):

١. يعد صافي الربح البند الفردي الأكثر أهمية في القوائم المالية، باعتباره مؤشراً للقيمة المضافة للمؤسسة.
٢. يساعد في توجيه وتخصيص الموارد في الأسواق الرأسمالية، وزيادة الأرباح تنعكس بالإيجاب على قيمة المؤسسة بينما يدل التراجع في الأرباح على تراجع هذه القيمة. يعتبر المحللون الماليون الأرباح العنصر الأهم في المدخلات التي يعتمدون عليها في عملية اتخاذ القرارات. استخدام الربحية في تقييم الأداء من قبل عدد كبير من المستخدمين، وتقييم الوضع المالي من قبل العديد من الأطراف مثل المستثمرين المحتملين والدائنين ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام.

٢-٢-٣ أنواع ربحية المؤسسة

١. الربحية التجارية وربحية الأصول المتداولة

• **الربحية التجارية:** يتم احتساب الربحية التجارية للمؤسسة وذلك بإيجاد العلاقة ما بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال، ويمكن عرضها بالصيغة التالية (Capiez, 1982: 78): $\text{إجمالي فائض الاستغلال EBE} = \text{إجمالي فائض الاستغلال EBE} / \text{رقم الأعمال} \times 100$ إن أهمية هذه النسبة تكمن في أنها تمنح الإطارات ومسيرى المؤسسة القدرة على تقييم القرارات المتخذة في مجال الإنتاج والاستغلال والتسويق، وكذلك مقارنة ما هو مخطط وما تم تحقيقه وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها. إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار الاهتلاكات وأثرها على التكاليف، وكذلك لا تدخل في حساباتها التكاليف والمنتجات المالية التي تحققها المؤسسة.

• **ربحية الأصول المتداولة:** يعبر عن ربحية الأصول المتداولة بالصيغة التالية (Broncy, 1982: 33):

$\text{ربحية الأصول المتداولة} = \text{نتيجة الاستغلال الصافية} / \text{مجموع الأصول المتداولة} \times 100$

ونعني بنتيجة الاستغلال الصافية بالنتيجة الاقتصادية، فهي مجموع المبيعات الصافية مطروحا منها كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الإنتاج وبيع المنتجات، وبذلك تستبعد أثر الأنشطة خارج الاستغلال وكذلك أثر الضرائب على الأرباح، وبهذا تكون النتيجة أكثر موضوعية في التعبير عن قابلية المؤسسة على تحقيق الأرباح.

إن قياس ربحية الأصول المتداولة ومتابعة تطورها يمكن اعتماده واستعماله كأداة لتقييم كفاءة إدارة المؤسسة عامة وإدارة التسويق خاصة ومستوى أدائها ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف المرسومة.

٢. الربحية الاقتصادية والربحية المالية

• **الربحية الاقتصادية:** يعبر عن الربحية الاقتصادية بالعلاقة ما بين نتيجة الاستغلال (بعد استبعاد المنتجات والتكاليف المالية، والضرائب، وأثر نتيجة خارج الاستغلال) والوسائل المستخدمة (مجموع الأصول أو الخصوم) وفي نفس الفترة، ويمكن عرض الربحية الاقتصادية كما يلي (صالح، ٢٠٠٠: ١٤٨) $\text{إن هذه الصيغة تعبر عن إمكانية ممتلكات المؤسسة (أصولها) على تحقيق النتيجة الاقتصادية والتي يطلق عليها فائض الإجمالي للاستغلال. وهناك رأي أو صيغة أخرى للتعبير عن الربحية الاقتصادية، حيث يفضل أصحاب هذا الرأي عدم الأخذ بمجموعة الأصول (أو الخصوم) في مقام المعادلة وإنما استبدالهم برؤوس الأموال التي تمول الأصول غير الجارية مضافة لها الحاجة إلى رأس المال العامل اللازم للقيام بدورة الاستغلال بمعنى آخر الأخذ برؤوس الأموال الدائمة بدلا من الأصول والخصوم، حيث أنهم يعتقدون وجود العلاقة ما بين الفائض الإجمالي للاستغلال والأصول التي ساهمت فعليا في تحقيق هذه النتيجة أكثر منطق، ويعبر عن هذه العلاقة كما يلي (Capiez, 1982: 79):$

$\text{الربحية الاقتصادية} = \text{فائض الاستغلال الإجمالي EBE} / \text{رؤوس الأموال الدائمة} \times 100$

• **الربحية المالية:** إن الربحية المالية للمؤسسة هي عبارة عن المحصلة المعبرة عنها بالعلاقة ما بين النتيجة الصافية ورؤوس الأموال الخاصة التي استثمرت في المؤسسة ويعبر عنها كما يلي (Ballada, 1993: 253):

$\text{الربحية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{رؤوس الأموال الخاصة} \times 100$

وان المؤسسة التي تحقق معدل عائد مرتفع تكون قيمتها أكبر من تلك التي تحقق عائد استثمار أقل ويجعلها ذلك في وضع تنافسي أفضل. لذا يجب أن تبلغ هذه النسبة أعلى مستوى ممكن.

لكي تتمكن المؤسسة من تقييم وضعيتها المالية والاقتصادية تستند إلى الربحية التي تحقق كأحد جوانب التقييم باستعمال معايير ومؤشرات مختلفة نذكر منها:

١. معيار القوة الإيرادية: تعبر القوة الإيرادية عن استخلاص فائض معقول كربح للموارد المستخدمة لتحقيق هدف وتسمح ببلورة فعالية ورشد المؤسسة؛ وتقاس القوة الإيرادية كما يلي (جمعة، ٢٠٠٠: ٦٣):

$$\text{القوة الإيرادية} = \text{صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب} / \text{صافي الأصول العاملة} \times ١٠٠$$

٢. معيار العائد على رأس المال المستثمر: يمكن تعريفه على أنه سعر الفائدة الذي يساوي بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يديرها المشروع وبين التكاليف التي يتطلبها المشروع المقترح، وهو يقيس قدرة المشروع على تحقيق العائد لمعرفة الربح (مصطفى ومراد، ٢٠١٨: ٣٥). ويمكن حسابه وفق المعادلة التالية (داود، ٢٠١٢: ٥٣):

$$\text{العائد على الاستثمار} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{رأس المال المستثمر} \times ١٠٠$$

٣. معدل العائد على حقوق الملكية: ويشير إلى قدرة وكفاءة الإدارة في تعظيم ثروة أصحاب المشروع أي أنه يقيس ربحية رأس المال الذي قدمه المالكون ويلاحظ أن هذه النسبة ترتفع في سنوات الإعفاء من الضريبة وتتنخفض في سنوات الخسوف (الكرخي، ٢٠١٠: ١٠٥). ويتم حسابه كما يلي (مصطفى ومراد، ٢٠١٨: ٣٦):

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{حقوق الملكية}$$

٢-٢-٥ نسب الربحية المؤسسة نسبة الربحية تمثل المردودية المتأتمية من استخدام عنصر من عناصر المحركة للنشاط في المؤسسة، وقياساً للآثار المباشرة المترتبة عن استخدام أصول معينة أو خصوم معينة، وهي مقارنة النتيجة بما استخدم لتحقيقها، وندرج بعض نسب الربحية:

١. نسبة ربحية الأصول: وتبين هذه النسبة ما استخدم من أصول للحصول على النتيجة، وبالوحدات تمثل ما تعطيه الوحدة النقدية الواحدة من الأصول الثابتة والأصول المتداولة من نتيجة إجمالية، وتحسب نسبة ربحية الأصول وفق المعادلة التالية (لسلوس، ٢٠١٢: ٥٢):

$$\text{نسبة ربحية الأصول} = \text{النتيجة الإجمالية} / \text{مجموع الأصول} \times ١٠٠$$

٢. نسبة ربحية الأموال الخاصة: وهي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين (الملاك)، وتمثل ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من نتيجة صافية. وهي أهم النسب المالية لأن الهدف من التسيير المالي هو تعظيم حقوق المساهمين، ويمكن حسابها كما يلي (عائشة ووردة، ٢٠١٩: ١٤):

$$\text{نسبة ربحية الأموال الخاصة} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة} \times ١٠٠$$

نسبة ربحية النشاط وتمثل هذه النسبة مردودية رقم الأعمال، أو ما تقدمه الوحدة النقدية من ربح، فضخامة رقم الأعمال في بعض الأحيان قد تكون مضللة، لأن زيادة النشاط في المؤسسة يتزامن في العادة مع تزايد الأعباء الكلية، قد تمتص هذه الأعباء كل رقم الأعمال وتجبر معها الأرباح، وبالتالي فهذه النسبة تبين كفاءة المسيرين في إدارة كل من رقم الأعمال والأعباء الكلية وتحسب هذه النسبة كما يلي (عائشة ووردة، ٢٠١٩: ١٤):

$$\text{نسبة ربحية النشاط} = \text{النتيجة الإجمالية} / \text{رقم الاعمال}$$

الفصل الثالث

الجانب العملي

٣-٢ تحديد الأنشطة في عينة الدراسة

من خلال دراسة طبيعة العمل الذي يقدمه فندق (المنصور ، عشتار) والمتابعة الميدانية امكن تشخيص ثلاث أنشطة رئيسية للخدمة الفندقية، وعلى النحو الاتي:

٣-٢-١ نشاط المكتب الامامي (الاستقبال): تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف 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 الإدارية والمالية وتكاليف الموارد البشرية.

٣-٢-٢ نشاط التدبير الفندقي: تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف التي تخصص على النشاط مثل الرواتب والاجور المخصصة لموظفي التدبير الفندقي اضافة الى التكاليف التي تكون غير مخصصة وعامة فأنها توزع باستخدام اساس معين مثل التكاليف الادارية،

ان تكاليف التدبير الفندقية تخصص لمجاميع معينة من الزبائن وخصوصا طلاب الجامعة والاتحادات الرياضية تحتاج غرفهم للتنظيف اكثر من بقية الزبائن الاخرين، ان كادر التدبير الفندقية يكسوا معظم اوقاتهم لتنظيف الغرف.

٣-٢-٣ نشاط الأطعمة والمشروبات: تتكون تكاليف هذا النشاط من التكاليف 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. ويمكن تلخيص الأنشطة المستخرجة من الأقسام الرئيسية للفندق في الجدول ادناه: الجدول (١)

تحديد أنشطة الخدمة الفندقية في فندق (المنصور ، عشتار)

الاقسام	الرقم	الانشطة
الاستقبال	١	الحجز
	٢	المعلومات (الاستعلام)
	٣	الترحيب بالزبون
	٤	فتح حساب الزبون
	٥	غلق حساب الزبون
	٦	مصاحبة الزبون عند خروجه
التدبير الفندقية	٧	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون
	٨	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون
	٩	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون
	١٠	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق
الأطعمة والمشروبات	١١	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه
	١٢	اعداد وتهيئة الطلبات
	١٣	تنظيف المطبخ
	١٤	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١.

٣-٣ تحديد تكلفة الأنشطة في عينة الدراسة

٣-٣-١ تحديد تكلفة الأنشطة في فندق المنصوريين الجدول (٢) تكلفة الأنشطة في فندق المنصور حيث يتضح ان اجمالي التكاليف الغير

المباشرة بلغت (٢٣٦٠٢١٨٩٦٤). الجدول (٢) تحديد تكلفة الأنشطة في فندق المنصور

الاقسام	الانشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط
الاستقبال	الحجز	5.64%	133116349.57
	المعلومات (الاستعلام)	7.15%	168755655.93
	الترحيب بالزبون	6.34%	149637882.32
	فتح حساب الزبون	7.32%	172768028.16
	غلق حساب الزبون	7.67%	181028794.54
	مصاحبة الزبون عند خروجه	6.21%	146569597.66
التدبير الفندقية	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	6.41%	151290035.59
	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	7.54%	177960509.89
	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	8.67%	204630984.18
	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق	7.24%	170879852.99

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

الاقسام	الانشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط
الأطعمة والمشروبات	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	7.98%	188345473.33
	اعداد وتهيئة الطلبات	6.67%	157426604.90
	تنظيف المطبخ	7.79%	183861057.30
	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام	7.37%	173948137.64
مجموع التكاليف الغير مباشرة			٢٣٦٠٢١٨٩٦٤

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.٣-٢-٣ تحديد تكلفة الانشطة في فندق عشتاربيين الجدول (٣) تكلفة الانشطة في فندق عشتار حيث يتضح ان اجمالي التكاليف الغير المباشرة بلغت (١٥٧٧٩٥٦٤٣١). الجدول (٣) تحديد تكلفة الانشطة في فندق عشتار

الاقسام	الانشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط
الاستقبال	الحجز	4.78%	75426317.40
	المعلومات (الاستعلام)	8.01%	126394310.12
	الترحيب بالزبون	5.48%	86472012.42
	فتح حساب الزبون	8.18%	129076836.06
	غلق حساب الزبون	6.81%	107458832.95
	مصاحبة الزبون عند خروجه	7.07%	111561519.67
التدبير الفندق	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	5.55%	87576581.92
	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	8.40%	132548340.20
	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	7.81%	123238397.26
	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق	8.10%	127814470.91
الأطعمة والمشروبات	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	7.12%	112350497.89
	اعداد وتهيئة الطلبات	7.53%	118820119.25
	تنظيف المطبخ	6.93%	109352380.67
	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام	8.23%	129865814.28
مجموع التكاليف الغير مباشرة			١٥٧٧٩٥٦٤٣١

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.

٣-٤ تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في عينة الدراسة

٣-٤-١ تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق المنصور

يبين الجدول الاتي عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق المنصور. الجدول (٤) عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق المنصور

الاقسام	الانشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات ا
الاستقبال	الحجز	الزبون	٧٧٣
	المعلومات (الاستعلام)	الزبون	٧٧٣
	الترحيب بالزبون	الزبون	٧٧٣
	فتح حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	٢٠٧
	غلق حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	٢٠٧
	مصاحبة الزبون عند خروجه	الزبون	٧٧٣

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

التدبير الفندقي	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	عدد مرات المراقبة	٥٨٥
	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	عدد مرات التنظيف	٤٨٧
	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	عدد مرات التنظيف	٥٥٦
	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق	عدد مرات التنظيف	٤٨٧
الأطعمة والمشروبات	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	عدد مرات الترحيب والاستلام	٤٠١١
	اعداد وتهيئة الطلبات	عدد مرات الاعداد والتهيئة	٤٠١١
	تنظيف المطبخ	عدد مرات التنظيف	٤٨٧
	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام	عدد مرات التنظيف	٤٨٧

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.

٣-٤-٢ تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق عشتاريين الجدول الاتي عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق عشتار. الجدول (٥)
عدد مسببات التكلفة لكل نشاط في فندق عشتار

الاقسام	الانشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
الاستقبال	الحجز	الزبون	825
	المعلومات (الاستعلام)	الزبون	825
	الترحيب بالزبون	الزبون	825
	فتح حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	273
	غلق حساب الزبون	ساعة عمل الحاسوب	273
	مصاحبة الزبون عند خروجه	الزبون	825
التدبير الفندقي	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	عدد مرات المراقبة	637
	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	عدد مرات التنظيف	565
	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	عدد مرات التنظيف	608
	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق	عدد مرات التنظيف	565
الأطعمة والمشروبات	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	عدد مرات الترحيب والاستلام	4111
	اعداد وتهيئة الطلبات	عدد مرات الاعداد والتهيئة	4111
	تنظيف المطبخ	عدد مرات التنظيف	565
	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام	عدد مرات التنظيف	565

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.

٣-٥-٥ تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط في عينة الدراسة

٣-٥-١ تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط في فندق المنصوريين الجدول الاتي معدل تحميل التكلفة لكل نشاط في فندق المنصور. الجدول (٦)
معدل تحميل التكاليف على الأنشطة في فندق المنصور

الاقسام	الانشطة	عدد التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط
الاستقبال	الحجز	٧٧٣	133116349.57	172207.44
	المعلومات (الاستعلام)	٧٧٣	168755655.93	218312.62
	الترحيب بالزبون	٧٧٣	149637882.32	193580.70
	فتح حساب الزبون	٢٠٧	172768028.16	834628.16

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

874535.24	181028794.54	٢٠٧	غلق حساب الزبون	
189611.38	146569597.66	٧٧٣	مصاحبة الزبون عند خروجه	
258615.45	151290035.59	٥٨٥	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	التدبير الفندق
365421.99	177960509.89	٤٨٧	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	
368041.34	204630984.18	٥٥٦	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	
350882.66	170879852.99	٤٨٧	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون للفندق	
46957.24	188345473.33	٤٠١١	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	
39248.72	157426604.90	٤٠١١	اعداد وتهيئة الطلبات	الأطعمة والمشروبات
377538.11	183861057.30	٤٨٧	تنظيف المطبخ	
357183.03	173948137.64	٤٨٧	التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام	
	٢٣٦٠٢١٨٩٦٤	مجموع التكاليف الغير مباشرة		

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.٣-٥-٢ تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط في فندق عشتاريبين الجدول الاتي معدل تحميل التكلفة لكل نشاط في فندق عشتار. الجدول (٧) معدل تحميل التكاليف على الأنشطة في فندق عشتار

الاقسام	الانشطة	عدد التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط
الاستقبال	الحجز	825	75426317.40	91425.84
	المعلومات (الاستعلام)	825	126394310.12	153205.22
	الترحيب بالزبون	825	86472012.42	104814.56
	فتح حساب الزبون	273	129076836.06	472808.92
	غلق حساب الزبون	273	107458832.95	393622.10
	مصاحبة الزبون عند خروجه	825	111561519.67	135226.08
التدبير الفندق	مراقبة الغرف قبل دخول الزبون	637	87576581.92	137482.86
	تنظيف الغرف قبل دخول الزبون	565	132548340.20	234598.83
	تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون	608	123238397.26	202694.73
	تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون	565	127814470.91	226220.30
الأطعمة والمشروبات	الترحيب بالزبون وأستلام طلبه	4111	112350497.89	27329.24
	اعداد وتهيئة الطلبات	4111	118820119.25	28902.97
	تنظيف المطبخ	565	109352380.67	193544.04
	التنظيف بعد الانتهاء من تناول	565	129865814.28	229851.00
مجموع التكاليف الغير مباشرة		١٥٧٧٩٥٦٤٣١		

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.٣-٦-٢ تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في عينة الدراسة ٣-٦-١ تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق المنصوربين الجدول الاتي تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق المنصور. الجدول (٨) تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق المنصور

الأقسام	الانشطة	عدد التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل	معدل تحميل النشاط(٢)
					الخدمة أ(٣)
					الخدمة ب(٤)

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

التكلفة المخصص	عدد المس	التكلفة المخصص	عدد المس					
918881.44	226	4197469.68	٥٤٧	72207.44	3116349.57	٧٧٣	الحجز	الاستقبال
338652.12	226	9417003.14	٥٤٧	18312.62	8755655.93	٧٧٣	المعلومات (الاستعلام)	
749238.20	226	5888642.90	٥٤٧	93580.70	9637882.32	٧٧٣	الترحيب با	
889010.88	43	6879018.24	١٦٤	34628.16	2768028.16	٢٠٧	فتح حساب	
605015.32	43	3423779.36	١٦٤	74535.24	1028794.54	٢٠٧	غلق حساب	
852171.88	226	3717424.86	٥٤٧	89611.38	6569597.66	٧٧٣	مصاحبة عند خروج	
550477.10	238	9739561.15	٣٤٧	58615.45	1290035.59	٥٨٥	مراقبة الغر دخول الزيو	التدبير الف
198362.38	162	8762146.75	٣٢٥	65421.99	7960509.89	٤٨٧	تنظيف الغر دخول الزيو	
150531.72	158	6480453.32	٣٩٨	68041.34	4630984.18	٥٥٦	تنظيف خلال اقامة	
842990.92	162	4036864.50	٣٢٥	50882.66	0879852.99	٤٨٧	تنظيف الغر مغادرة للفندق	
084213.76	1024	0261275.88	٢٩٨٧	46957.24	8345473.33	٤٠١١	الترحيب وأستلام ط	الأطعمة والمشروبات
190689.28	1024	7235926.64	٢٩٨٧	39248.72	7426604.90	٤٠١١	اعداد الطلبات	
161173.82	162	2699885.75	٣٢٥	77538.11	3861057.30	٤٨٧	تنظيف الم	
863650.86	162	6084484.75	٣٢٥	57183.03	3948137.64	٤٨٧	التنظيف الانتهاء من الطعام	
1395059.68		68823936.92			٣٦٠٢١٨٩٦٤	١٤٦١٧	المجموع	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.٣-٢٠٢٠-٦-٢ تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق عشتاريبين الجدول الاتي تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق عشتار. الجدول (٩) تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في فندق عشتار

معدل تحميل النشاط(٥)				معدل النشاط	تكلفة النشاط	عدد مس الت	الانشطة	الأقس
الخدمة ب(٧)		الخدمة أ(٦)						
التكلفة المخصص	عدد المسب	التكلفة الم	عدد المسب					

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

4957.6 8	277	1360.32	٥٤٨	25.84	6317.40	25	الحجز	الاساس
7845.9 4	277	5460.56	٥٤٨	205.22	94310.1 2	25	المعلومات (الاستعلامات)	
3633.1 2	277	3378.88	٥٤٨	314.56	2012.42	25	الترحيب	
3923.9 2	126	2911.24	١٤٧	308.92	76836.0 6	73	فتح حساب	
5384.6 0	126	2448.70	١٤٧	522.10	58832.9 5	73	غلق الزبون	
7624.1 6	277	3891.84	٥٤٨	226.08	61519.6 7	25	مصاحبة عند خروج	
800.20	70	2781.62	٥٦٧	82.86	6581.92	67	مراقبة الغ دخول الزبون	التدبير الفندق
3777.7 0	190	4561.25	٣٧٥	398.83	48340.2 0	65	تنظيف قبل دخول	
0314.9 0	130	3080.94	٤٧٨	394.73	38397.2 6	98	تنظيف خلال الزبون	
1857.0 0	190	2612.50	٣٧٥	220.30	14470.9 1	65	تنظيف بعد مغادر للفندق	
5438.8 0	870	4066.84	٢٤١	329.24	50497.8 9	1	الترحيب وأستلام ط	الأط والم
5583.9 0	870	4525.77	٢٤١	902.97	20119.2 5	1	اعداد الطلبات	
3367.6 0	190	9015.00	٣٧٥	544.04	52380.6 7	65	تنظيف ال	
1690.0 0	190	4125.00	٣٧٥	351.00	65814.2 8	65	التنظيف الانتهاء م الطعام	

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

21199.	535220.			٧٩٥٦٤٣١	٧٣	المجموع
52	46					

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق المنصور لعام ٢٠٢١.٣-٧ مجموع التكاليف في عينة الدراسة ١-٧-٣ مجموع التكاليف حسب نظام ABC في عينة الدراسة ١-١-٧-٣ مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق المنصور يوضح الجدول (١٠) مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق المنصور، حيث بلغت مجموع التكاليف المباشرة (٢١٥٥١٠٠٤٩٥) دينار عراقي، وبلغت مجموع التكاليف غير المباشرة (2360218964) دينار عراقي. الجدول (١٠) مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق المنصور

اسم الحساب	المجموع
الأجور النقدية للعمال	٢٠٠٥٨٩٤٨٩٥
المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال	١٤٩٢٠٥٦٠٠
مجموع التكاليف المباشرة	٢١٥٥١٠٠٤٩٥
الخامات والمواد الاولية	٢٩٢٨٣٤٣٣٢
الوقود والزيوت	٢٥٠٩٠٩٢٨٩
المتنوعات	١٣٤٨٠٧٨٣٤
تجهيزات العاملين	٦٠٨١٩٥٤٧
المياه والكهرباء	٣٥٨٤٤٩٣٠٤
خدمات صيانة	٢٥٣٩٦٨٨١٤
دعاية وطبع وضيافة	١٩٠٣٢٢٢٥
مجموع نقل وايفاد واتصالات	١٢٢٤٠٥٩٦٤
مجموع استئجار موجودات ثابتة	٤٤٠٨١٥٠
مصرفات خدمية متنوعة	٣٠٤٢٤٣٨٣٢
مصرفات تحويلية متنوعة	١٧٦٦٢٥١٣٨
الضرائب والرسوم	٣١٠٦٣٣١٦٠
إعانات	٣٠٠٠٠٠٠
مصرفات سنوات سابقة	٦١٩٢٠٠٠٠

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

٦١٦١٣٧٥	مصروفات عرضية
2360218964	مجموع التكاليف غير المباشرة
٤٥١٥٣١٩٤٥٩	مجموع التكاليف

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١

٣-٧-٢ مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق عشتار يوضح الجدول (١١) مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق عشتار، حيث بلغت مجموع التكاليف المباشرة (٢٢٩٠٦٨٧١٠٨) دينار عراقي، وبلغت مجموع التكاليف غير المباشرة (1577956431) دينار عراقي. الجدول (١١) مجموع التكاليف حسب نظام ABC في فندق عشتار

البيان	المجموع
الأجور النقدية للعمال	٢٠٩٩٥٧٢١٥١
رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين	١٠٩٧٨٢٥٠
المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال	١٧٩٠٢٣٩٥٩
المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين	١١١٢٧٤٨
مجموع التكاليف المباشرة	٢٢٩٠٦٨٧١٠٨
الخامات والمواد الاولية	٨١٥١١٧٩٦
الوقود والزيوت	٣٥٤٨٣٤٥٠٠
الأدوات الاحتياطية	٧٥٨٤٤٠٢
المتنوعات	١١٨٤٥٠٩١
تجهيزات العاملين	٣٨٤٧٠٠٠
المياه والكهرباء	٤٤٢١٨٥٠٠٠
خدمات صيانة	٨٧٣٢٨١٣٢
خدمات أبحاث واستشارات	٣١٠٠٠٠٠
دعاية وطبع وضيافة	٣١٣٣٩٦٣
مجموع نقل وإيفاد واتصالات	٤٨٣٩٣٥٢١
مجموع استئجار موجودات ثابتة	١٠٢٠٠٠٠٠
مصرفوات خدمية متنوعة	١٤١٧٦١١٠٣
مصرفوات تحويلية متنوعة	١٧٢٣٣٠٠٠٠
الضرائب والرسوم	١٨٠٩١٦٢٠٠
مصرفوات سنوات سابقة	٢٩٤٤٤٦٧٥
مصرفوات عرضية	٧١٢٥٤٥٠
مجموع التكاليف غير المباشرة	1585540833
مجموع التكاليف	٣٨٧٦٢٢٧٩٤١

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١-٧-٢ مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في

عينة الدراسة ٣-٧-٢-١ مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق المنصور يوضح الجدول (١٢) مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق المنصور، حيث بلغت مجموع التكاليف (٤٨٣٣١٩٩٥١٥) دينار عراقي. الجدول (١٢) مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق المنصور

المجموع	البيان
---------	--------

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٦٩) العدد (٢) تشرين الاول لسنة ٢٠٢٤

٢٩٩٢٤٠١٨٩	كلفة الإنتاج
٧٦٩٤٧٤٧٧١	كلفة الخدمات الإنتاجية
٣٢٠٦١٤٤٨٨٢	كلفة الخدمات الادارية
٥٥٨٣٣٩٦٧٣	المصروفات التحويلية والآخرى
٤٨٣٣١٩٩٥١٥	مجموع التكاليف

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١.٣-٧-٢-٢-٢٠٢٤ مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق عشتار يوضح الجدول (١٣) مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق عشتار، حيث بلغت مجموع التكاليف (٤٠٨٣٥٦٨٥٩٥) دينار عراقي. الجدول (١٣) مجموع التكاليف حسب النظام التقليدي المطبق في فندق عشتار

البيان	المجموع
كلفة الإنتاج	٢٥٨٥٦٢٦٥٩
كلفة الخدمات الإنتاجية	٦٦٤٨٧٥٤٠٨
كلفة الخدمات الادارية	٢٧٧٠٣١٤٢٠٣
المصروفات التحويلية والآخرى	٣٨٩٨١٦٣٢٥
مجموع التكاليف	٤٠٨٣٥٦٨٥٩٥

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١.٣-٨-٢٠٢١ المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في عينة الدراسة ٣-٨-١٠ المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق المنصور يوضح الجدول (١٤) المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق المنصور، حيث بلغ اجمالي الخسائر حسب النظام التقليدي المطبق في فندق المنصور نحو (554546784) دينار عراقي، وبلغ اجمالي الخسائر حسب نظام ABC في فندق المنصور نحو (236666728) دينار عراقي، وبهذا يمكن ملاحظة ان لاستعمال التكاليف على اساس الأنشطة يؤدي الى زيادة أرباح الفندق. الجدول (١٤) المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق المنصور

نظام ABC	النظام التقليدي المطبق	
4278652731	4278652731	اجمالي الإيرادات
٤٥١٥٣١٩٤٥٩	4833199515	اجمالي التكاليف
236666728	554546784	اجمالي الخسائر
	317880056(٨)	الفرق في اجمالي الخسائر

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: ١. التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١.٢. جدول رقم (١٠) و (١٢). ٢-٨-٢٠٢١ المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق عشتار يوضح الجدول (١٥) المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق عشتار، حيث بلغ اجمالي الخسائر حسب النظام التقليدي المطبق في فندق عشتار نحو (1261695229) دينار عراقي، وبلغ اجمالي الخسائر حسب نظام ABC في فندق عشتار نحو (1054354575) دينار عراقي، وبهذا يمكن ملاحظة ان لاستعمال التكاليف على اساس الأنشطة يؤدي الى تقليص خسائر الفندق. الجدول (١٥) المقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق عشتار

نظام ABC	النظام التقليدي المطبق	
2821873366	2821873366	اجمالي الايرادات
٣٨٧٦٢٢٧٩٤١	4083568595	اجمالي التكاليف
1054354575	1261695229	اجمالي الخسائر
	207340654(٩)	الفرق في اجمالي الخسائر

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: ١. التقرير السنوي لفندق عشتار لعام ٢٠٢١. جدول رقم (١١) و (١٣). ٩-٣ اختبار فرضيات الدراسة ٩-٣-1 فرضية الدراسة الرئيسية الثانية: التي تنص على (هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية الفنادق العراقية) ويتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين، وعلى النحو الاتي: ٩-٣-1-١ اختبار فرضية الدراسة الفرعية الاولى: التي تنص على (هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور) يتضح من خلال الجدول (١٤) المتعلق بالمقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق المنصور، انه الفرق في اجمالي الخسائر لصالح نظام ABC إذ بلغ (317880056) دينار عراقي وبهذا يمكن ملاحظة ان لاستعمال التكاليف على اساس الأنشطة يؤدي الى زيادة الربحية في الفندق. وهذا يعني قبول الفرضية والتي تنص على (هناك أثر لاستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في ربحية فندق المنصور)، وهذا مما يدل على وجود دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق المنصور. ٩-٣-1-٢ اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية: التي تنص على (هناك دور لاستخدام نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار) يتضح من خلال الجدول (١٥) المتعلق بالمقارنة بين النتائج حسب النظامين (التقليدي ، ABC) في فندق عشتار، انه الفرق في اجمالي الخسائر لصالح نظام ABC إذ بلغ (207340654) دينار عراقي وبهذا يمكن ملاحظة ان لاستعمال التكاليف على اساس الأنشطة يؤدي الى زيادة الربحية في الفندق. وهذا يعني قبول الفرضية والتي تنص على (هناك دور لاستخدام نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار)، وهذا مما يدل على وجود دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

٤.١ الاستنتاجات

١. محاسبة التكاليف هو نظام فرعي من النظام المحاسبي يعمل على جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة لغرض اتخاذ القرار.
٢. من الطرق الحديثة لنظام محاسبة التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة وتحديد تكاليفها على الأنشطة كل حسب الاستفادة منها وثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات.
٣. يحقق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة.
٤. يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) برؤية استراتيجية المؤسسة من خلال تحديد إمكانياتها ونقاط الضعف وفرص التحسين فضلا عن القضاء على التلف والضياع من خلال توفير معلومات تساعد على ترشيح القرارات المتعلقة باستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة وكذلك مساعدة المؤسسات التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي وتحسين ربحيتها.
٥. استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات الفندق بصورة صحيحة.
٦. تصميم نظام محاسبة تكاليف بالاعتماد على اسلوب محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات دقيقة تقوم على اساس علمية ويؤدي ذلك الى تحديد عادل للتكاليف والغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة.
٧. من خلال النتائج اتضح للباحثة انه هناك دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق المنصور.

٨. من خلال النتائج اتضح للباحثة أنه هناك دور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة ربحية فندق عشتار .

٢٤ التوصيات

١. ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) في المؤسسات وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء واستشاريين مؤهلين ومتخصصين في تطبيق هذا المجال.
٢. توعية المؤسسات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وأدراكهم لمدى أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتكامل بينهما ودورهما في تحسين قيمة المؤسسة وتعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بنوعي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.
٣. ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف (ABC) بصورة متكاملة في قطاع الفنادق حتى يحقق هذا النظام الاهداف المطلوبة منه بكفاءة.
٤. تصميم نظام لمحاسبة التكاليف (ABC) من خلال الاعتماد على المقومات والاسس والمبادئ العلمية.
٥. توفير موظفين او متخصصين ذو كفاءة علمية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف (ABC) في قطاع الفنادق.
٦. القيام بتنظيم دورات وبرامج تدريبية للأفراد العاملين في الفندق وبشكل دوري ومستمر لغرض التعرف على كل ما هو جديد في مجال تقنيات العمل حتى وان كان الافراد العاملين من اصحاب الخبرة والمهارة لكون تلك الدورات والبرامج تساعدهم على تطبيق كل ما هو جديد في مجال عملهم وتؤدي الى اكتسابهم الخبرة والمعرفة اللازمة للعمل.
٧. القيام بأجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) والعمل على ايجاد حلول لها، على ان يتم الأخذ بنظر الاعتبار المزايا الكثيرة التي يتمتع بها النظام واعتبارها حافزا للتطبيق.
٨. التعاون في الفندق عند تطبيق هذا النظام وتبادل المعلومات لتسهيل مهمة التحليل للأنشطة من اجل زيادة فعاليته.

قائمة المصادر

١. التكريتي، إسماعيل يحيى (٢٠٠٧) محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان.
٢. جمعة، السعيد فرحات (٢٠٠٠) الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة) ، دار المريخ للنشر ، الرياض.
٣. حجازي، إسماعيل ومعالم، سعاد (٢٠١٣) محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر والتوزيع ، عمان.
٤. حزوري، حسن (٢٠١٨) العوامل المؤثرة في ربحية المصارف- دراسة تحليلية على عينة من المصارف الخاصة في سورية ، مجلة الفرات ، سلسلة العلوم الأساسية ، العدد ١.
٥. حمدية، سعاد (٢٠١١) استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة.
٦. داوود، نعيم نمر (٢٠١٢) التحميل المالي دراسة نظرية تطبيقية ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان.
٧. درغام، ماهر موسى (٢٠٠٧) مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في الشركات الصناعية ، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد ١٥ ، العدد ٢.
٨. سلطان، محمد (٢٠٠٥) إدارة البنوك ، ط ١ ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية.
٩. سليم، فيصل زماط حسن (٢٠٠٧) التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون.
١٠. شقفة، خليل إبراهيم عبد الله (٢٠١٠) نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي ، رسالة ماجستير .
١١. الشيخ، فهمي (٢٠٠٨) التحليل المالي ، ط ١ ، رام الله.
١٢. صالح، خالص صافي (٢٠٠٠) من اجل رقابة تسيير ذات فعالية في المؤسسات الاقتصادية العمومية ، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة ، المجلد ١٠ ، العدد ٢.
١٣. عائشة، تارقة ووردة، عبيد الله (٢٠١٩) تقنيات تسيير الخزينة وانعكاساتها على ربحية المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة احمد درار.
١٤. عبد اللطيف، ناصر نور الدين (٢٠١٤) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
١٥. عطية، هاشم احمد (٢٠٠٠) محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، ط ١ ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

١٦. عطية، هاشم أحمد، وآخرون (٢٠٠٠) دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف محاسبة إدارية، الدار الجامعية طبع نشر.
١٧. عيد، حنفي زكي وآخرون (٢٠٠٠) أساسيات محاسبة التكاليف ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة.
١٨. الكرخي، مجيد محمود (٢٠١٠) تقويم الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان.
١٩. لسلوس، مبارك (٢٠١٢) التسيير المالي تحميل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة ، ط ٢ ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر.
٢٠. المدهون، أحمد (٢٠١٧) أثر تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة ، فلسطين.
٢١. المسحال، أمير إبراهيم (٢٠٠٥) تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية.
٢٢. مصطفى، عبد اللطيف ومراد، عبد القادر (٢٠١٨) أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد ٤.
٢٣. نوري، رسل (٢٠١٨) قياس ربحية الشركة باستخدام المؤشرات المالية ، بحث مقدم إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد قسم إدارة الأعمال ، جامعة القادسية ، العراق.
24. Ballada, S. et J.C. coille (1993) Outils et mécanismes de gestion financière, maxima la ment de mesuil, édition, Paris.
25. Broncy J. Force et G (1982) Les ration Marges; Rentabilités; stuctures, les éditions foncher, Paris.
26. Capiez, A. (1982) Eléments de gestion financière, Masson, 2eme édition, Paris.
27. Garrison R, Noreen, E, Brewer, P (2012), "Managerial Accounting", 14th ed, McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc, 1221 Avenue of the Americas, New York.
28. Hofstrand, D,. (2009) Understanding Profitability, IOWA State University, extension value added agriculture specialist co-director Ag Marketing Resource Center.
29. Kaplan, R, and Atkinson, (2008), Advanced Management Accounting, prentice Hall International Inc.
- List of sources
١. Al-Takriti, Ismail Yahya (2007) Advanced Cost Accounting Contemporary Issues, Dar Hamed for Publishing and Distribution, Amman.
٢. Juma, Al-Saeed Farahat (2000) Financial Performance of Business Organizations (Current Challenges), Dar Al-Marikh for Publishing, Riyadh.
٣. Hijazi, Ismail and Maalem, Suad (2013) Modern Cost Accounting through Activities, Dar Osama for Publishing and Distribution, Amman.
٤. Hazouri, Hassan (2018) Factors Affecting Bank Profitability - An Analytical Study on a Sample of Private Banks in Syria, Al-Furat Journal, Basic Sciences Series, Issue 1.
٥. Hamdia, Suad (2011) Using the Activity-Based Costing (ABC) System in Determining the Cost of Health Services, Master's Thesis, University of Mohamed Khaider Biskra.
٦. Dawoud, Naim Nimr (2012) Financial Loading, A Theoretical and Applied Study, Dar Al-Bidaya for Publishing and Distribution, Amman.
٧. Dergham, Maher Musa (2007) The Extent of Availability of the Basic Components Necessary for Applying the Activity-Based Costing System in Industrial Companies, Islamic University, College of Commerce, Islamic University Journal, Volume 15, Issue 2.
٨. Sultan, Mohammed (2005) Bank Management, 1st Edition, New University House, Alexandria.
٩. Salim, Faisal Zamat Hassan (2007) Activity-Based Costing (ABC) and its Application in Health Institutions, Journal of Management and Economics, Issue 67.
١٠. Shaqfa, Khalil Ibrahim Abdullah (2010) A Proposed Model for Applying the Activity-Based Costing System in the European Gaza Hospital, Master's Thesis.
١١. Al-Sheikh, Fahmi (2008) Financial Analysis, 1st Edition, Ramallah.
١٢. Saleh, Khalis Safi (2000) For effective management control in public economic institutions, Journal of the National School of Administration, Volume 10, Issue 2.
١٣. Aisha, Tarqa and Warda, Abdallah (2019) Treasury management techniques and their impact on the profitability of the economic institution, Master's thesis, Faculty of Economics, Commerce and Management Sciences, Ahmed Draia University, Adrar.

١٤. Abdel Latif, Nasser Nour El Din (2014) Strategic management accounting for the purposes of improving performance and productivity and reducing costs, University House, Alexandria.
١٥. Attia, Hashem Ahmed (2000) Cost accounting in applied fields, 1st ed., University House, Alexandria.
١٦. Attia, Hashem Ahmed, and others (2000) Studies in financial accounting, cost accounting, management accounting, University House, printed and published.
١٧. Eid, Hanfy Zaki and others (2000) Fundamentals of Cost Accounting, Cairo University Center for Open Education, Cairo.
١٨. Al-Karkhi, Majeed Mahmoud (2010) Evaluation of Economic Units Using Financial Ratios, Dar Al-Manahj for Publishing and Distribution, Amman.
١٩. Laslos, Mubarak (2012) Financial Management, Theoretical Download Supported by Examples and Solved Exercises, 2nd ed., Diwan of University Publications, Algeria.
٢٠. Al-Madhoun, Ahmed (2017) The Impact of Applying the Dimensions of the Balanced Scorecard on Maximizing Profitability in Local Commercial Banks Operating in Palestine, A Field Study, Master's Thesis, Faculty of Commerce, Gaza, Palestine.
٢١. Al-Mashaal, Amir Ibrahim (2005) A Proposed Vision for Applying the Activity-Based Costing System in Palestinian Industrial Companies, Master's Thesis, Faculty of Commerce, Islamic University.
٢٢. Mustafa, Abdul Latif and Murad, Abdul Qader (2018) The Impact of Research and Development Strategy on the Profitability of the Economic Institution, Algerian Institutional Performance Journal, Issue 4.
٢٣. Nouri, Russell (2018) Measuring Company Profitability Using Financial Indicators, a research submitted to the Council of the College of Administration and Economics, Department of Business Administration, University of Al-Qadisiyah, Iraq.

هوامش البحث

(١) يتم حساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط وفق المعادلة التالية:

$$\text{معدل تحميل التكلفة لكل نشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{عدد مسببات التكلفة}}$$

(٨) الفرق في اجمالي الأرباح لصالح نظام ABC

(٩) الفرق في اجمالي الأرباح لصالح نظام ABC