



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم العلوم المالية والمصرفية

## امكانه تطبيق نظام التكاليف على أنشطة المؤسسات المالية (الفنادق)

بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد قسم **(العلوم المالية والمصرفية)** وهو جزء  
متطلبات نيل شهادة البكالوريوس من  
من قبل الطالبة:

مرتضى فيصل منغر

كوثر ضاهر عبد الأمير

بإشراف:

م.م مثال كريم

٢٠٢٤ - ١٤٤٥ هـ

## بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ وَلَوْ بَسَطَ اللّٰهُ الرِّزْقَ لِعِبَادِهِ لَبَغَوْا فِی الْاَرْضِ وَلٰكِنْ  
یُنزِلُ بِقَدْرِ مَا یَشَآءُ اِنَّهٗ بِعِبَادِهِ خَبِیْرٌ بَصِیْرٌ ﴾

الشوری (27)

## الاهداء

الى من بلغ الرسالة وادى الأمانة ونصح الأمة الى النبي الرحمة ونور العالمين  
نبينا محمد (ص) الى سيدنا ومولانا القائم الحجة بن الحسن (عج)

الى من علمني ان الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة الى لم يبخل علي باي  
شيء الى من سعى لأجل راحتي ونجاحي الى اعظم واعز رجل في الكون والدي  
العزيز ادامك الله فوق رؤسنا

الى التي جعل الله الجنة تحت اقدامها الى التي غمرتني بفيض حنائها الى التي  
احترقت لكي تنير لي دربي الى جاءت لأشبع وسهرت لأنام وتعبت الأرتاح  
وسقتني من نبع رقتها وصدقها الى ربتي صغيراً أو نصحتني كبيراً الى اروع  
امراً في الوجود امي الغالية اطال الله في عمرها

الى الذين ظفرت بهم الاقدار اخوة فعرفوا معنى الاخوة الى سندي وقوتي واكتفائي  
في الحياة

الى من زرع التفاؤل في ربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والأفكار  
والمعلومات ربما دون أن يشعروا بذلك فلهم منا كل الشكر الاستاذة الافاضل.

## شكر وتقدير

اللهم إن احداً لا يبلغ من شكرك غاية، إلا حصل عليه من احسانك ما يلزمه شكراً ، ولا يبلغ مبلغاً من طاعتك وان اجتهد، إلا كان مقصراً دون استحقاقك بفضلك . فاشكر عبادك عاجز عن شكرك . فكم من سحائب مكروه جليتها عني ، وسحائب نعم امطرتها علي ، وجداول رحمة نشرتها، اللهم صل على محمد وال بيت محمد وصحبه المنتجبين .. في كل وقت وكل اوان وعلى كل حال.

فبعد الانتهاء من هذا البحث يطيب لي في مقام الشكر ان اسجل بامتنان شكري وتقديري الى

الأستاذة (م.م مثال كريم) ، كما أتقدم بشكري وإمتناني لعائلتي وأصدقائي وزملائي في الدراسة لمساندتهم لي ولا أستطيع ذكر احد حتى لا ابخس حق الآخر...

وأخيراً فإني وان ذكرت بعض الأسماء دون الأخرى، فإن ذلك لا يعني عدم الوفاء

والتنكر للقسم الآخر بل لهم مني جميعاً بعد المعذرة أكثر مما تحويه الأسطر وتقدمه الكلمات...

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان	ت
أ	الواجهة	١
ب	الآية	٢
ج	الاهداء	٣
د	الشكر والتقدير	٤
هـ	فهرس المحتويات	٥
١	قائمة الأشكال والجداول	٦
٣-٢	مستخلص البحث	٧
٤	مقدمة البحث	٨
٧-٥	الفصل الاول / منهجية البحث	٩
٨	الفصل الثاني	١٠
١٣-٩	المبحث الأول / أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة	١١
١٥-١٤	المبحث الثاني / نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	١٢
١٧-١٦	المبحث الثالث / طبيعة المؤسسات المالية	13
٢٢-١٨	الفصل الثالث / الجانب العملي	١٤
٢٤-٢٣	الفصل الرابع / الاستنتاجات والتوصيات	١٥
٢٥	المصادر	

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
١٢	يوضح محاسبة التكاليف المشتركة	(١-١)

### قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٣٠	كشف الإيرادات للسنة المنتهية ٢٠١٠/١٢/٣١	(٣-١)
٣٠	كشف المستلزمات الخدمية للسنة المنتهية ٢٠١٠/١٢/٣١	(٣-٢)
٣٠	كشف المستلزمات السلعية للسنة المنتهية ٢٠١٠/١٢/٣١	(٣-٣)

## مستخلص البحث

يمثل تطور أنظمة التكاليف واحدا من أهم التحديات التي تواجه شركات القطاع الخاص والعام والمختلط الهادفة للربح، حيث تكمن مشكلة البحث في استخدام الأسلوب التقليدي لاحتساب كلفة المنتجات مما لا يتيح لهذا الأسلوب أمكانية القياس والتحديد الدقيق لهذه التكاليف. ونظرا لعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير والربحية وتقويم الأداء التنافسي من هنا برزت أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC ) في الشركة العراقية لإنتاج البنود بالشكل الذي يحقق مجموعة نتائج منها قياس أفضل للتكاليف تعزيز الرقابة على التكاليف قرارات إدارية تخدم تسعير المنتج بشكل أفضل. ويهدف البحث إلى التعرف على سمات نظام ( ABC ) وفوائده ومحاولة تطبيق هذا البحث في الشركات الزراعية (عينة البحث). وتكمن أهمية البحث في تطبيق هذا النظام في الشركات الزراعية (عينة البحث) إذ يحقق هذا النظام قياسا دقيقا للتكاليف ويقدم معلومات تفصيلية تخدم الإدارة واهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث أن أنظمة التكاليف التقليدية تعد قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، فضلا عن اعتماد التقدير الشخصي لتحميل كثير من التكاليف على وحدة المنتج، الذي لا يمكن اعتماده أسلوبا مناسباً لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، وعليه فإن نظام ABC يعد أساساً ملائماً للتسعير عن طريق ما يوفره من معلومات دقيقة مما يسهم في عملية اتخاذ قرارات إدارية سليمة وهو ما يجيب على التساؤل الثاني الذي ينص على أن نظام ABC يؤدي إلى توفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

## **Abstract**

The development of cost systems represents one of the most important challenges. Which face private, public and mixed profit-making sector companies, where the problem of the research lies in using the traditional method to calculate the cost of products, which does not allow this method to accurately measure and determine these costs. Given the ineffectiveness of this method in serving management in rationalizing pricing and profitability decisions and evaluating competitive performance, hence the importance of applying the activity-based costing system (ABC) in the Iraqi Seed Production Company in a way that achieves a set of results, including better measurement of costs, enhancing cost control, administrative decisions that serve Better product pricing. The research aims to identify the features and benefits of the ABC system and attempt to apply this research in the agricultural companies in the research sample. The importance of the research lies in the application of this system in agricultural companies (research sample), as this system achieves accurate measurement of costs and provides detailed information that serves management. The most important conclusions reached by the research are that traditional cost systems are deficient in allocating indirect costs, as well as adopting personal estimation to charge Many costs per unit product, which cannot be adopted as an appropriate method for making sound management decisions In the pricing process, the ABC system is the basis.



## مقدمة البحث

إن أهم ما تسعى إليه الشركات أو المنشآت سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية هو تحقيق أرباح مجدية ورفع القدرة التنافسية ، ولا يمكن تحقيق هذه الأهداف إلا إذا استطاعت إدارة هذه المنشآت اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب . ولعل محاسبة التكاليف هي الوسيلة الأكثر قدرة في توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف ، حيث إنها تمد الإدارة بمعلومات ضرورية لترشيدها قراراتها ورفع الكفاءة في تحديد الأهداف والتخطيط والرقابة ، مما أدى إلى 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 الخدمات بدقة ، وذلك لضمان دقة القرارات بما يكفل استمرارية المنشأة والتنافس الذي يبقاها في السوق ومن هنا فقد كانت إحدى الطرق المقترحة في تحميل التكاليف غير المباشرة ، ولعل هذا النظام Activity -Based Costing وهي نظام التكاليف المبنية على الأنشطة وغيره من الأنظمة الحديثة مثل سياسة الشراء، ونظام التكلفة المستهدفة نجد أنها استخدمت في الدول المتقدمة واثبتت جدواها ، إذ إن كل هذه الأنظمة وفرت مستوى عاليا من المعلومات المساعدة متخذي القرار . وقد شهد قطاع الخدمات بشكل رئيسي وخاصة القطاع الفندقي تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة ، ويعتبر قطاع الفنادق من القطاعات الهامة ، وقد أخذت تلعب دورا كبيرا في الاقتصاد ، حيث أصبحت تشكل موردا رئيسا من موارد الدخل الوطني ونظرا لأهمية هذا القطاع .. ولذلك بدأت محاسبة الفنادق تدرس على مستوى كليات المجتمع والجامعات

# الفصل الأول منهجية البحث

## أولاً / مشكلة الدراسة :

إن ازدياد حدة المنافسة بين الفنادق يضع إدارة الفنادق أمام تحديات كبيرة إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها ومستوى خدمات عالية الجودة أصبح لزاماً على إدارة الفنادق أن تبحث عن السبل والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات المقدمة لنزلائها مع الحفاظ على عنصر الجودة والنوعية ولعل من أفضل المداخل لتحقيق هذا الهدف هو أن تسعى إدارة الفنادق لتخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات الفندقية . ونظراً لعجز أنظمة التكاليف التقليدية على تخفيض التكاليف غير المباشرة لذا يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة التي تساعد على تخفيض هذه التكاليف وبموجب هذا النظام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس دقيقة ومبرمجة .

## ثانياً / الهدف من الدراسة

يهدف هذا البحث إلى صياغة نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC في المؤسسة الفندقية، وتدرج من هذا الهدف أهداف فرعية يمكن حصرها فيما يلي:  
إعطاء لمحة عن نظم التكاليف والأنظمة التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف.

تقديم وتحليل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC التعرض إلى الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC .

## ثالثاً / أهمية الدراسة :

تعتبر الفنادق من القطاعات الخدمية الهامة في جميع دول العالم حيث تعتبر مصدراً رئيسياً للدخل والاقتصاد الوطني ، اذا يقوم السياح من مختلف دول العالم بسخ العملات الأجنبية في الاقتصاد بشكل مستمر. كما تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول وتبحث في أحد أنظمة التكاليف الحديثة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة التي تعد عملية تخصيصها مشكلة في حساب تكلفة الخدمة ، من خلال تقديمها لبيانات تكلفة أكثر ملائمة ودقة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية من جهة . إذ يعد استخدام أنظمة التكاليف من العوامل المناسبة التي تمكن من تخصيص الأمثل للموارد ،

وتقيس تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقة ، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على تطبيق نظام التكاليف في الفنادق ، و على الصعوبات التي تواجه هذه الفنادق ، وإن استخدام التكاليف المناسبة تعد من العوامل التي تكفل التحقيق الأمثل للموارد وتقيس تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقة.

## رابعاً / الفرضيات

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- هناك عدة أنظمة لمحاسبة التكاليف.
- يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- يمكن صياغة نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفصل الثاني

المبحث الأول

المبحث الثاني

المبحث الثالث

## المقدمة

أضحى اليوم حساب التكاليف وترشيدها حتمية ملحة، في ظل المنافسة الشرسة التي تشهدها الأسواق ومراحل حياة المنتج التي تتقلص يوماً بعد يوماً، فما يكاد يظهر منتج ما إلا وتلاه منتج أكثر تطوراً منه بسعر أقل فضلاً عن التكاليف غير المباشرة التي تتزايد .

في ظل كل ذلك أصبح التحكم في التكاليف وحسابها بشكل دقيق وبالأخص تحميلها على المنتجات بشكل منصف هو الشغل الشاغل للقائمين على المنشأة، تعتبر المحاسبة الأداة اللازمة الحساب التكاليف.

وقد يتناول هذا الفصل مبحثين :

المبحث الأول : أنظمة محاسبة التكاليف .

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

المبحث الثالث: طبيعة المؤسسات المالية

## المبحث الأول

### أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة

#### أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة

أنظمة محاسبة التكاليف متعددة, لذلك تعددت تعريفها وأنواعها مما يلي عرض موجز عن بعض

#### أولاً: مفهوم أنظمة محاسبة التكاليف

المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة.

او محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة ( نائل عدس، ٢٠٠٧، ص١٦).

او يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية تسجيلها طبقاً لقواعد و مفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ( محمد سامي راضي، ٢٠٠٣، ص١٩-٢٠).

ومن هذه التعاريف يمكن استخلاص واستنتاج التعريف التالي: إن محاسبة التكاليف تهتم بتجميع تحليل، تفسير التكلفة من أجل تحديد قيمتها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وإنجاز التخطيط المستقبلي.

## ثانياً : أنواع أنظمة محاسبة التكاليف وخصائصها

### (1) نظام محاسبة تكاليف الأوامر :

يستخدم هذا النظام في المنشآت ذات دورات الإنتاج القصيرة، أي تحسب فيها التكاليف على أساس الأوامر التي أعطيت للإنتاج الوحدات ويستعمل في الصناعات الثقيلة عادة مثل صناعة السفن والطائرات ومن خصائص هذا النظام

- ❖ الإنتاج ليس مستمر ، ويتوقف على عدد الطلبات.
- ❖ تنحصر التكلفة على أساس الأوامر
- ❖ تحدد تكلفة كل وحدة منتجة على أساس الأمر الخاص بها
- ❖ عدد الطلبات يتغير من فترة لأخرى.

### (2) نظام محاسبة تكاليف المراحل:

يهتم هذا النظام بحساب التكاليف المتعلقة بالإنتاج على مستوى عدة مراحل. وتنتج المنشأة كميات التي قدرتها في الميزانيات التقديرية وتقوم بتخزين المنتج النهائي في انتظار تسويقه، ومن أهم خصائصه:

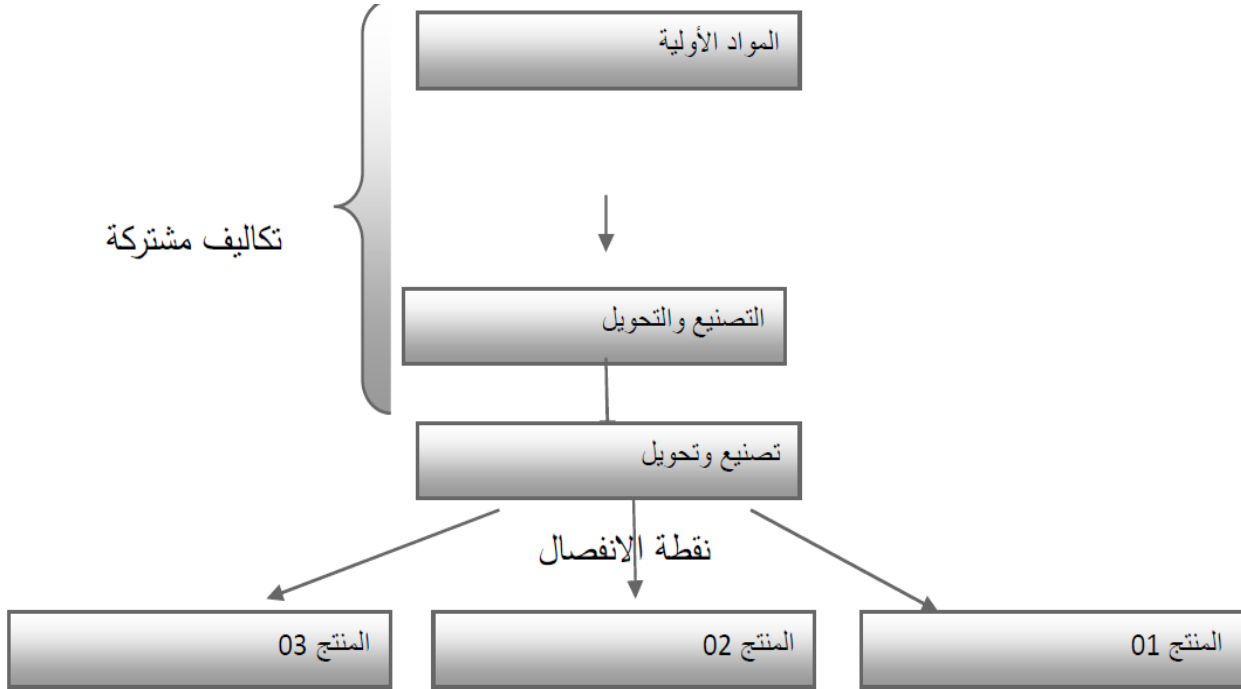
- ❖ تحدد كمية المنتجات مسبقاً
- ❖ يكون الإنتاج بصفة مستمرة غير منقطعة
- ❖ الدورة الإنتاجية متسلسلة أي ثبات مراحل الإنتاج ومواصفات المنتج. ( ابراهيم خليل عبدالله، ٢٠٠٧، ص ٣٠ )

### (3) نظام محاسبة تكاليف المشتركة

إن هذا النظام حالة خاصة لنظام محاسبة تكاليف المراحل ويطبق على المنشأة التي تنتج عدة أنواع من المنتجات من مادة خام واحدة وتمر بمراحل مشتركة في إنتاجها أي أنه يتم التمييز بين هذه المنتجات في مستوى ما من الإنتاج أي في نقطة الانفصال. ( عبد الرحيم، ٢٠٠١، ص ١٠ )

وهذا ما يمكن تلخيصه في هذا الشكل :





الشكل رقم (١-١) يوضح محاسبة التكاليف المشتركة

ويتضح في هذا النظام أن التكاليف لا تحسب على كل منتج على حد بل تحسب على أساس المراحل التي يمر بها المنتج وبما أنه هناك مراحل مشتركة للمنتجات فتحسب التكاليف كلها مع بعض. ومن خصائصها :

- ❖ تحدد متوسط تكلفة كل وحدة
- ❖ تساهم في التخطيط المستقبلي للإنتاج
- ❖ المساهمة في الرقابة على كافة مراحل الإنتاج
- ❖ تحديد التكلفة لكل وحدة من مختلف منتجات المنشأة.

#### (4) نظام محاسبة تكاليف العمليات:

ويعتبر هذا النظام مزيجا بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل ويطبق في المنشآت وتحسب التكاليف على أساس العمليات التي تقوم بها المنشأة والتي تقوم بنفس إجراءات التشغيل على نوعيات مختلفة من مواد خام ولذلك فإن العملية الصناعية تقوم بإجراءات نمطية على المنتجات التي تحتاج مواد غير نمطية. ومن أهم خصائصها:

- ❖ تساعد في قياس تكلفة كل عملية من العمليات الإنتاجية
- ❖ يتم فيها تحديد التكلفة الخاصة بكل دفعة إنتاجية على حدة
- ❖ يتم فيها تحديد تكلفة التحويل للعملية الصناعية كوحدة واحدة

## (5) نظام محاسبة تكاليف العقود:

ويمكن اعتبار هذا النظام كحالة خاصة لنظام تكاليف الأوامر إلا أنه يطبق في شركات المقاولات التي تعتبر بمثابة وحدات صناعية تقوم بإنتاج عدة منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقا للطلبات وشروط يتم الإنفاق عليها مسبقا مع العملاء. ومن أهم خصائص هذا النظام:

- ❖ دورة الإنتاج تتجاوز فترة التكاليف
- ❖ يحصل فيها المقاول على قيم من العقد قبل إنهاء المقولة
- ❖ تفيد في متابعة وقياس التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة على مختلف نشاطات العقود والمقاولات.
- ❖ تساعد في قياس الأرباح أو الخسائر المترتبة على تنفيذ العقود.

## ثالثاً : أهداف محاسبة التكاليف

يمكن القول أن أهداف محاسبة التكاليف تكمن في إنتاج المعلومات المالية والعينة التي تتطلبها إدارة الوحدة المحاسبة لتسيير بدقة النشاطات في الوحدة وقيام الإدارة بوظائفها الأساسية من تخطيط وتوعية ومتابعة وإشراف ورقابة وتشمل هذه المعلومات الآتي:

- ❖ المعلومات اللازمة لبناء طرق وإجراءات الرقابة والمتابعة بما في ذلك العمل على خفض التكاليف وتحسين أدائها.
- ❖ المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة وحدة المنتج ولأغراض التسعير مع إمكانية الرقابة والتحكم في الكميات المادية لعناصر التكاليف الداخلة في تكوين المنتج.
- ❖ المعلومات اللازمة لقياس التكاليف والإيرادات والأرباح الخاصة بالفترة المحاسبة. 2

## المبحث الثاني

### نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام ال ABC من أهم الأنظمة التي لاقت استخداما واسع عند ظهوره، كما أتى بتغيرات جذرية للأنظمة التقليدية و نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أشتقت الأحرف الثلاث ABC من Activity Based Costing

#### أولاً: مفهوم نظام ال ABC

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إقبال كبير من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية

في سنوات الثمانينات خاصة بعد التعرف على حدود المحاسبة التقليدية. وانطلاقا من نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج **(CMS)Cost Management System** الذي قدمته المنظمة الدولية **(CAMI) ComputerAided Management International** انبثق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ 1963.

ولقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه " عبارة عن نظام وليس أسلوب أ ووسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية.

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية **costobject** حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات.

هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات".

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة. أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه

المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على :

- ❖ تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛
- ❖ تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة؛
- ❖ تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة. ( ألهم محيريق، ٢٠٠١، ص٣٢)

### ثانياً: خصائص نظام محاسبة التكاليف ABC

من أهم خصائص محاسبة التكاليف ما يلي:

- ❖ أنه يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري
- ❖ الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة
- ❖ أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية.
- ❖ أنه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف.
- ❖ أنه يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمين على تنفيذه.
- ❖ أنه يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع.

### ثالثاً: أهداف النظام ABC

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC في الأهداف التالية:

- ❖ التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات
- ❖ تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف
- ❖ عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه
- ❖ توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة.
- ❖ تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

## المبحث الثالث

### طبيعة المؤسسات المالية

المحاسبة المتخصصة في الفنادق يتم التركيز على المسائل المحاسبية المحددة لصناعة الفنادق، مثل إدارة الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالغرف والمطاعم والخدمات الإضافية إدارة الضرائب والمعالجة المحاسبية للضرائب يتم دراسة القوانين واللوائح المتعلقة بالضرائب في صناعة الضيافة، وتطبيق الإجراءات المحاسبية الملائمة لضمان الامتثال الضريبي. نظم المعلومات المحاسبية يتم التعرف على أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة في الفنادق وكيفية استخدامها لجمع وتحليل البيانات المالية المراجعة الداخلية والتدقيق يتم دراسة كيفية تقييم ومراقبة العمليات المالية والمحاسبية في الفنادق، وتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي قوانين الشركات والقانون المالي: يتم التعرف على الإطار القانوني الذي ينظم صناعة الفنادق.

#### ١- أهمية النظام المحاسبي المالي:

تتمحور أهمية النظام المحاسبي المالي في ما يلي:

١- تسهيل قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.

٢- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.

٣- توحيد الأطر المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية حساب الاهتلاكات كيفية معالجة المؤنات، توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

٤- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة (شوف شعيب، ٢٠٠٦، ص ٦٤)

#### ٢- مبادئ النظام المحاسبي المالي:

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تبناها النظام المحاسبي المالي هي:

- مبدأ التكلفة التاريخية تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

-الدورة المحاسبية عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ من N/01/01 إلى غاية N/31/12 ، كما يمكن للمنشأ أن تضع تاريخ دورتها المحاسبية مخالف تاريخ ١٢/٣١ إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلالية مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية اقل أو أكثر من 12 شهرا .

- استقلالية الدورات إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدور السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط . ( طارق عبدالعال حماد، ٢٠٠٦، ص ٩١).

- استمرارية النشاط يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض انه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبر بالإفصاح عن ذلك.

#### - أهداف النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف في النظام المحاسبي المالي يمكن تلخيصها فيما يلي: (عمار بن عيشي، ٢٠١٤، ص٨٨)

- ١- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ٢- يسهل مختلف المعاملات المالية المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية
- ٣- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية.

#### - متطلبات النظام المحاسبي المالي:

##### ١- على مستوى المؤسسة الاقتصادية :

- يجب على المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي التركيز على نقطتين هما:
- أنظمة المعلومات: يجب على المؤسسة أن تقوم بتغيير جذري لنظام معلوماتها وتكييف مع مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب :

ب- الاتصالات المالية: إن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن طريق

نموذج القوائم المالية.

نوعية وطبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق.

تحسين زمن إعداد القوائم.

تصميم أنظمة تسيير تتأقلم ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.(عبد القادر رويال، ٢٠٠٦، ص١١٤).

# الفصل الثالث الجانب العملي

## الفصل الثالث

### الجانب العملي

#### الجانب التطبيقي

استحوذت الصناعة الفندقية في الوقت الحاضر على الاهتمام المتزايد، إذ تعد الصناعة الفندقية فرعاً متميزاً من قطاع السياحة حيث تمثل العمود الفقري للقطاع بما تستوعبه من كثافة بشرية تتمثل بالكفاءات المختلفة في جميع المجالات، كما تساهم بدور فعال بتعظيم العائد السياحي، لذا استثمرت أموال ضخمة لإنشائها وتطويرها ونتيجة لذلك أصبح القطاع السياحي بشكل عام والصناعة الفندقية بشكل خاص مصدراً من مصادر الدخل القومي لكثير من البلدان بما توفره من فرص عمل كبيرة فضلاً عن كونها مصدراً من مصادر النقد الأجنبي وبذلك تساهم في تعزيز قوة الاقتصاد القومي بما تحقّقه من صادرات غير منظورة.

ولما يتمتع به العراق من مقومات تتمثل بتعدد المعالم الدينية والأثرية والسياحية في مدن ومناطق عديدة تشجع على تطوير القطاع السياحي والصناعة الفندقية إذ أصبحت صناعة متخصصة ومتميزة.

وعليه تعد المحاسبة أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة لأي وحدة اقتصادية وتتمثل بما توفره من معلومات احد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة للقطاع الذي تعمل فيه.

لقد حرصت الصناعة الفندقية كغيرها من الصناعات على تفعيل دور المحاسبة والاستفادة منها كأداة لتخطيط وقياس ورقابة الأنشطة ذات العلاقة في الصناعة الفندقية وفقاً لأسس وقواعد علمية منظمة. ومما لا شك فيه إن نجاح أي منشأة سياحية أو فندقية يتوقف على كفاءة إدارتها، وإن كفاءة الإدارة تتحدد بعدة عوامل منها دقة نظام المعلومات المحاسبي وما يوفره من مخرجات تساعد في تحقيق الأهداف المحددة.

وفي بحثنا هذا قد تناولنا الجانب التطبيقي لفندق الديار السياحي العراقي .



## دراسة تطبيقي فندق الديار السياحي

إن ضريبة الدخل تفرض إما على الأفراد (الأشخاص الطبيعيين) أو على الشركات (الأشخاص المعنويين) صناعية كانت أم تجارية فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال ينتج عن ثلاثة عوامل مجتمعة معاً (العمل- رأس المال -المختلط) فضلاً عن ذلك بان تحقيق التقدم الاقتصادي في ظل وجود المنافسة ومسايرة التقدم التكنولوجي تتطلب توظيف رؤوس أموال كبيرة في المنشآت. ( الجليلاتي 2001، ص : 13)).

ويتناول ((بطو)) المحاسبة الضريبية بأنها الأساليب والوسائل المستخدمة لتعيين وتقدير أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعة للضريبة وتحديد حصة الدولة منها، ويشير ((بطو)) إلى العلاقة بين المحاسبة والضريبة مؤكداً إن العلاقة تتضح من خلال آلية عمل الهيئة العامة للضرائب في العراق حيث أصدرت نموذج تقرير ضريبة الدخل سنة 2002 وتم توزيعه على الشركات المشمولة بالتقرير الذاتي المعتمد في الهيئة للسنوات الأخيرة في تقدير واحتساب الضريبة بناءً على المعلومات التي يقدمها المكلف إذ اشترطت بأنه لا يمكن قبول القوائم المالية بدون تقرير ضريبة الدخل كما لن تقبل التقرير بدون القوائم المالية أي لن يتم استلام القوائم المالية أو التقرير بشكل منفرد. (بطو، 2006، ص 38)

وتأسيساً على ما تقدم تتضح العلاقة بين المحاسبة ونظام التحاسب الضريبي ، أذ أن النظام الضريبي قد أثر في تطور المحاسبة وانعكس هذا التطور من خلال الاهتمام بحساب الدخل باعتباره الأساس في تحديد الربح المحاسبي الخاضع للضريبة.

### أولاً : نبذة تعريفية عن عينة الدراسة:

فندق الديار السياحي تأسس استناداً إلى المادة التاسعة من قانون هيئة السياحة المرقم 14 لسنة 1996، يقع فندق الديار السياحي في مدينة بغداد، وفيما يلي بعض النقاط ذات العلاقة بعينة الدراسة:

١- يتكون الفندق من خمسة طوابق.

٢- عدد غرف الفندق 60 غرفة وكافتريا وقاعة للغسل والكوي ومطبخ

٣- غرف الفندق مقسمة كما يأتي:

- 20 غرفة سرير واحد سعر المبيت للغرفة 15000 دينار.

- 40 غرفة سريرين سعر المبيت للغرفة 25000 دينار.

#### 4- مكونات الغرفة

- غرفة سرير واحد تتضمن سرير منام زاوية ملابس، مكيف هواء تلفزيون، ثلاجة، تلفون.

- غرفة سريرين تتضمن سرير منام عدد 2 دولاب ملابس مكيف هواء تلفزيون ثلاجة تلفون اتصال داخلي .

5- توجد في الفندق منظومة بويلرات للماء الساخن في فصل الشتاء.

6- توجد في الفندق مولدات عدد 2 واحدة من المولدات كبيرة وأخرى صغيرة.

#### ثانيا: الجانب التطبيقي(دراسة تطبيقي فندق الديار السياحي)

سيتناول الباحث الجانب التطبيقي على وفق ما يأتي :

(1) أعداد الحسابات الختامية الفندقية لعينة الدراسة وفقا للنظام المحاسبي الموحد : وفيما يلي الحسابات الختامية لعينة الدراسة للسنة المنتهية في 31/12/2010 والتي سيتناول الباحث

أعدادها وفقا للنظام المحاسبي الموحد وهي كما يأتي:

- كشف الإيرادات للسنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

- كشف المستلزمات الخدمية للسنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

- كشف المستلزمات السلعية للسنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

جدول رقم (٣-١) كشف الإيرادات للسنة المنتهية ٢٠١٠/١٢/٣١

المبلغ بالدينار	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
68400000	إيرادات فندق/ سياحة	425
68400000	المجموع	

جدول رقم (٣-٢) كشف المستلزمات الخدمية للسنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

المبلغ بالدينار	اسم الحساب	الدليل المحاسبي
	خدمات الصيانة	331
6550000	صيانة المباني والانشاءات	3311
	صيانة الات ومعدات	3314
1870000	صيانة الاثاث والأجهزة المكتبية	3316
230000	مصروفات خدمية متنوعة	336
105000	ضرائب ورسوم	3364
3660000	مصروفات خدمية متنوعة	3369
15480000	المجموع	

جدول رقم (٣-٣) كشف المستلزمات السلعية للسنة المنتهية ٢٠١٠/١٢/٣١

المبلغ بالدينار	اسم الحساب	الدليل المحاسبي
	الخامات والمواد الاولية	321
	الوقود والزيوت	322
3600000	مواد نفطية/ كاز	3221
940000	غاز	3222
600000	زيوت وشحوم	3223
	الادوات الاحتياطية	321
1330000	الادوات الاحتياطية لصيانة المولدات	3241
6470000	المجموع	

# الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

## الاستنتاجات والتوصيات

يلعب النظام محاسبة التكاليف في القطاع الفندقي دورا هاما في نجاح العمل الفندقي حيث إنه يوفر سبل الحماية الموجودات وأصول الفندق من خلال أساليب الضبط الداخلي والرقابة الدقيقة الفعالة على جميع نواحي الأنشطة السائدة في الفندق وذلك بإتباع نظم التقارير والسجلات المالية المحاسبية والتي تمكن في نفس الوقت من قياس نتيجة نشاط الفندق من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي الحقيقي للفندق في تاريخ معين.

### أولا: الاستنتاجات

- 1- يعتبر نظام محاسبة التكاليف من الأنظمة التي لاقت صدى كبير في المنشآت ولما توفره من معلومات تساد على اتخاذ القرارات.
- 2- عمل نظام محاسبة التكاليف لسد الثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية.
- 3- يساعد نظام محاسبة التكاليف في المعرفة الجيدة لتكاليفها، لأنشطتها، لتسعي منتجاتها، لتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- 4- يمكن من خلال نظام محاسبة التكاليف اظهار الأنشطة والتفصيل في الأقسام الرئيسية للفنادق وتقدير تكلفة كل نشاط ومنه معرفة قيمة كل نشاط وتقيمة.

### ثانيا: التوصيات

استنادا للاستنتاجات التي توصلنا اليها يمكن تقديم توصيات مهمة:

- 1- على المؤسسة إعادة النظر في الرؤية أن المحاسبة لا تساهم في تطوير الخدمات في الفندق
- 2- على المؤسسة أن تهتم أكثر بالمحاسبة، ومتابعة التكاليف والإيرادات بصفة يومية، وتكوين ملف محاسبي أي.
- 3- على المؤسسة استخدام المحاسبة التحليلية وتوظيف عون يقوم بهذه المهام على مستوى المؤسسة.
- 4- على المؤسسة محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لتسعير الدقيق لخدماتها، ومراقبة تكاليفها.
- 5- على مسير الفندق إعادة تهيئة الغرف بحيث لا تكون معيارية لأن ذلك يتلف العتاد ومن ذلك رفع مصاريف الصيانة و الإهتلاكات بل يجب تهيئتها حسب قدرة استيعابها.
- 6- تهيئة الغرفة بشكل متناسق (شخص واحد، شخصين، ثلاثة أشخاص) يوفر الجهد على عاملات خدمة الغرف ومنه الترشيد في مصاريف مواد التنظيف ومصاريف البياضة.
- 7- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.

8- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحت على الزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

## المصادر

1. إبراهيم خليل عبدالله شقفة, نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المحاسبة والتمويل جامعة غزة الإسلامية، ٢٠٠٧.
2. حسن العايب دور الترويج في تسويق الخدمات الفندقية دراسة حالة فندق السييوس الدولي عنابة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 04: جامعة سكيكدة، 2009.
3. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة فندقية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني المملكة العربية السعودية، فند 274.
4. إلهام محيريق متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001
5. ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
6. حمزة درادكة، حمزة العلوان، وآخرون مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، ط1، دار الإحصار العلمي، عمان، 2014.
7. سليم محمد خنفر، علاء حسين السرابي، صناعة الفنادق إدارة ومفاهيم، ط1، دار جرير، عمان، 2011.
8. عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات دار الرضا لنشر ، الطبعة الأولى ، 2001 سوريا.
9. عبد المقصود دبيان محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، 2015 الإسكندرية.
10. فهد منذر فهد مشعل، أثر جودة الخدمات الفندقية على رضا ضيوف فنادق فئة الخمسة نجوم في مدينة عمان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، 12: الأردن، 2015.
11. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003.

12. محمد مصطفى سليمان حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2008.
13. نائل عدس نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل جديد ، جهينة لنشر والتوزيع، 2007.
14. طارق عبد العال حماد دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية مصر، 2006 .
15. عمار بن عيشي معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركات المساهمة الجزائرية المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01 جامعة بسكرة الجزائر ديسمبر 2014.
16. شنوف شعيب، اهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية ، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12 مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين – الجزائر- ٢٠٠٦