

تحسين تنافسية القورات التسعيرية للخدمات الفندقية باستخدام مدخل محاسبة استهلاك المورد - دراسة حالة

د. محمد ماهر عبد الحميد الباز
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس
m.m.elbaz@bus.asu.edu.eg

مستخلص الدراسة:

- **الهدف من الدراسة:** تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على الخطوات الإجرائية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في القطاع الفندقي بجمهورية مصر العربية، بغرض تخفيض تكلفة خدمة الإقامة كإحدى الخدمات الرئيسية التي تقدمها المنشآت الفندقية، ومن ثم القدرة على اتخاذ قرارات تسعيرية أكثر تنافسية.
- **منهجية الدراسة:** اعتمد الباحث على اتباع منهجية استقراء الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوع البحث واستنباط الفجوة البحثية ومن ثم بناء الفروض العلمية، بالإضافة إلى إجراء دراسة حالة على إحدى المنشآت الفندقية بجمهورية مصر العربية بغرض التحقق من صحة أو عدم صحة الفروض البحثية.
- **نتائج الدراسة:** توصلت الدراسة إلى صحة الفروض العلمية التي يتأسس عليها البحث، والتي تقضي بالدور الإيجابي لتطبيق مدخل (RCA) في تحقيق خفض تكلفة الخدمة المقدمة ومن ثم القدرة على عرض أسعار تنافسية لخدمة الإقامة بالفندق محل التطبيق.
- **القيمة البحثية للدراسة الحالية:** تُعد الدراسة الحالية من أوائل الدراسات العربية - في حدود علم الباحث - التي تناولت المراحل الإجرائية لمدخل (RCA) في تحقيق خفض التكاليف للخدمات المقدمة في القطاع الفندقي بجمهورية مصر العربية، ومن ثم القدرة على تقديم تلك الخدمات بأسعار تنافسية.

الكلمات الأساسية: مدخل محاسبة استهلاك المورد - خفض التكاليف - تنافسية القرارات التسعيرية.

Abstract

- **Purpose** – this study aims to shed light on the practical steps of the Resource Consumption Accounting (RCA) in the hotel sector which in turn will lead to achieve the aim of cost reduction of the accommodation service as one of the main services provided by hotels. In fact, the cost reduction will allow to offer a competitive price which enhance the competitive position of the hotel.
- **Methodology** – this study relied on both of extrapolating the literature related and conducting a case study on one of the Egyptian hotels.
- **Findings** – this study found the validity of its hypotheses which stipulates the role of applying RCA approach in achieving a cost reduction of the accommodation service, and then the ability to offer competitive prices for the accommodation service in the hotel.
- **Value/originality** – To the best of the author's knowledge, this study is considered as one of the first Arabian studies that investigates the role of (RCA) approach in cost reduction of the services provided by Egyptian hotels and then the ability to provide those services at competitive prices.

Keywords: Resource Consumption Accounting (RCA) – cost reduction
– Competitive pricing decisions.

القسم الأول: المقدمة وطبيعة المشكلة:

(1/1) مقدمة البحث:

تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بالديناميكية والتطور المستمر في الإمكانيات المادية والتكنولوجية، الأمر الذي أدى إلى تشعب وتنوع متطلبات العملاء في ظل الحقيقة الاقتصادية المسلم بها وهي محدودة وندرة الموارد الاقتصادية.

ولقد فرضت تلك الملامح على الوحدات الاقتصادية ضغوطاً تنافسية غير متناهية سواء على المستوى المحلي أو العالمي، أدت بدورها إلى السعي الدؤوب نحو تحقيق ميزة تنافسية تضمن الاستمرارية في دنيا الأعمال المعاصرة.

وهكذا، فقد أدركت الوحدات الاقتصادية أن السبيل لتحقيق الميزة التنافسية والاستحواذ على أكبر حصة سوقية ممكنة يتمثل في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع المحافظة على الأضلاع الثلاثة لمثلث التنافسية، والذي يُعبر عنه بتقديم منتج أو خدمة في الوقت المناسب عند:

- أعلى مستويات الجودة الممكنة.
- أدنى حدود للتكلفة.
- مستويات سعرية مقبولة.

ولا يخفى على المهتمين بالفكر المحاسبي بصفة عامة والفكر التكاليفي بصفة خاصة الدور الحيوي للقرارات التسعيرية كأحد أهم القرارات الإدارية التي قد تقود الوحدات الاقتصادية ليس فقط نحو تحقيق مركز تنافسي متقدم بين أقرانها، بل نحو تحقيق الريادة والاستحواذ على النصيب الأكبر من الحصة السوقية.

ومما لا شك فيه، أن تنافسية القرارات التسعيرية تُعدّ أمراً مرهوناً بتحقيق تنافسية التكلفة، والتي في حقيقتها تتجاوز مفهوم خفض التكلفة لتستقر عند الحدود الدنيا للتكلفة مقارنة بالمنافسين. وبمعنى آخر، فإن التحدي الحقيقي الذي يواجه الوحدات الاقتصادية سواء العاملة في القطاع الإنتاجي أو الخدمي يكمن في تحقيق تنافسية التكلفة، والتي تنطوي على حتمية

التحول إلى الإدارة التنافسية للتكلفة من خلال التتبع الدقيق للموارد الاقتصادية المستغلة، ومن ثم إمكانية قياس تكلفة الطاقة المستغلة وتحميلها على أغراض التكلفة النهائية (منتج أو خدمة). وفي هذا الصدد، ومع زيادة معدلات التنافسية والتغير النسبي في هيكل التكلفة، فقد وجه الفكر التكاليفي بما يشمله من أبحاث ودراسات علمية متعمقة ومتخصصة العديد من الانتقادات لنظم التكاليف التقليدية القائمة على أساس الحجم، وذلك انطلاقاً من التخصيص غير الدقيق لعناصر التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ومن ثم عدم قدرتها على توفير معلومات تكاليفية ملائمة ودقيقة تفي بالاحتياجات المتجددة لإدارات الوحدات الاقتصادية من اتخاذ قرارات رشيدة تعظم من مكانتها التنافسية بين أقرانها في بيئة الأعمال الديناميكية (شاهين، ٢٠١٠).

وفي حقيقة الأمر، فقد تواصلت الجهود البحثية نحو التقيب عن حلول جديدة تواكب التطورات المتلاحقة والتغيرات المستمرة. ولقد كان من أهم نتائج تلك الجهود ما أسفرت إليه دراسة (Kaplan & Cooper) في عام ١٩٨٨ من تقديم مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing .

ولقد كان لمدخل ABC نصيباً كبيراً من الاهتمام سواء على المستوى الأكاديمي أو المهني، وذلك لاعتباره ثورة علمية آنذاك نحو التخصيص الأفضل لبندود التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة. وبمعنى آخر، فإنه نتيجة لتبني هذا المدخل منهجية الربط بين محركات التكلفة Cost Drivers بعدد مجتمعات التكلفة Cost Pools التي تعبر عن الأنشطة الرئيسية في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي قد يصاحبه إمداد الإدارة بمعلومات تكاليفية تتميز بدرجة أعلى من نظيرتها في نظم القياس التقليدي.

وعلى الرغم من المميزات العديدة التي سطرته الأبحاث والدراسات الأكاديمية تحليلاً لمدخل (ABC)، إلا أن ذلك لا يعني خلو مدخل (ABC) من الانتقادات وبعض القيود التي كان لها عظيم الأثر في تراجع العديد من الوحدات الاقتصادية عن تبني وتطبيق مدخل (ABC) (Tse & Gong, 2009). ولعل من أهم تلك الانتقادات هو ارتفاع تكاليف التطبيق، وذلك لاحتياجه إلى بيانات تفصيلية عن الموارد المتاحة والأنشطة المسؤولة عن استهلاك تلك الموارد

بالإضافة إلى محركات التكلفة التي توضح العوامل المتحكمة في تغير التكلفة بالزيادة أو النقصان. أيضاً، فقد وجه الفكر التكاليفي الانتقاد لمدخل ABC لعدم قدرته على تحديد وفصل الطاقة العاطلة، نظراً لأنها تفترض أن كل الموارد المخصصة لتقديم منتج أو خدمة يتم استهلاكها بشكل كامل (Ozyapici & Tanis, 2016).

وهكذا، فقد شكلت نقاط الضعف السابقة - وما لها من آثار عكسية على مخرجات نظام القياس التكاليفي - القوة المحركة نحو استمرار تطوير الأدوات الاستراتيجية للتكلفة بالشكل الذي تتمكن معه من تتبع مسار الموارد الاقتصادية المستهلكة في سبيل تلبية احتياجات الأسواق، ومن ثم تحميل أغراض التكلفة النهائية بالقدر الفعلي لتلك الموارد المستهلكة وليس بالقدر الكلي للموارد المتاحة.

وفي هذا الصدد، يُعتبر **مدخل محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA)** بمثابة استجابة لعمليات التطوير المستمر في أدوات إدارة التكلفة من أجل التغلب على التحديات التي تواجه مدخل ABC، ولعل من أهمها القدرة على فصل تكاليف الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها على تكلفة الخدمة المقدمة.

ويُعبّر مدخل RCA عن منظور شامل يمتلك المقومات التي تؤهله لتوفير معلومات تكاليفية تتصف بالملائمة والدقة بشكل أكبر من نظيرتها في ظل مدخل القياس التقليدي أو مدخل ABC. ولعل هذه المقومات تتمثل في كونه بمثابة:

- **نموذج اقتصادي:** يعمل على التغلب على القيد الاقتصادي للموارد والمتمثل في محدوديتها وندرتها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو تكنولوجية أو مادية ودراسة العلاقات التشابكية بين تلك الموارد. بالإضافة إلى فرض الرقابة على آلية استهلاك الموارد، ومن ثم القدرة على تحديد وفصل الجزء غير المستغل من طاقة الموارد على مستوى مجتمعات الموارد.

- **نموذج إداري:** يتمكن من تقديم معلومات كافية عن مسار الموارد المستهلكة بالشكل الذي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة سواء على مستوى الأجل القصير أو الأجل الطويل.

(٢/١) مشكلة البحث:

تُشكل الصناعة الفندقية إحدى الركائز الأساسية للقطاع السياحي التي تحرص الدول على دعمها لما لها من انعكاسات إيجابية على الاقتصاد القومي، حيث تُعد من أهم عوامل تنشيط حركة السياحة الدولية والمحلية معاً.

كذلك، يمثل قرار تسعير الخدمات الفندقية باعتباره من القرارات غير الروتينية ناتج التفاعل بين العديد من العوامل والمؤثرات التي قد ترتبط بالمنشأة الفندقية ذاتها وما تُقدمه من خدمات (موقع الفندق، الحصة السوقية للفندق، الصورة الذهنية عن الفندق، تميز الخدمات عن نظائرها المقدمة من قبل المنافسين)، أو بالعوامل البيئية المحيطة (سياسية، اقتصادية، اجتماعية)، أو بموسمية الطلب على تلك الخدمات، أو بالتكلفة التي يتكبدها الفندق في سبيل توفير خدمات تتناسب مع التصنيف الفندقي (خمس نجوم أو أربعة نجوم، وهكذا...).

وبالرغم من أهمية ما سبق ذكره من عوامل في تحديد السعر المناسب للخدمات الفندقية، إلا أن قياس تكلفة تلك الخدمات بدرجة عالية من الدقة تُشكل أحد أهم المدخلات الأساسية في تحديد السعر التنافسي، كما تُشكل حجر الزاوية في هذه الدراسة.

وهكذا، تتأسس مشكلة البحث الرئيسية في عدم القياس الدقيق لتكلفة الخدمة الفندقية نتيجة لعدم القدرة على التتبع الدقيق للعلاقة السببية الحاكمة لقضية الموارد المستهلكة وما ينشأ عنها من حدوث تكلفة، الأمر الذي قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعيرية تدفع بالمنشأة الفندقية إلى خارج السباق التنافسي. وهكذا، يمكن للباحث إبراز مشكلة البحث من خلال تسليط الضوء على التساؤلات التالية:

- ١- هل هناك جدوى من تطبيق مدخل (RCA) كأسلوب لإدارة التكلفة في تتبع مسار الموارد الاقتصادية المستهلكة، وما قد ينشأ عنها من خفض تكاليفي للخدمات المقدمة من قبل المنشآت الفندقية؟
- ٢- هل يوفر مدخل (RCA) معلومات تكاليفية تدعم تنافسية القرارات التسعيرية للخدمات المقدمة على مستوى المنشآت الفندقية؟

القسم الثاني: تحليل الأدبيات المحاسبية السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

يتناول الباحث في هذا الجزء تحليل للأدبيات المحاسبية المرتبطة بكل من مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وكذلك بالصناعة الفندقية محل الدراسة.

(١/٢) تحليل الأدبيات المحاسبية السابقة والمرتبطة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

يتناول الباحث في هذا الجزء مراجعة وتحليل لما ورد في الفكر التكاليفي من دراسات وأبحاث تتعلق بمتغيرات البحث. وفي هذا السياق، فقد هدفت دراسة (الكومي، ٢٠٠٧) إلى تحليل الملامح الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) للكشف عن حقيقة الدور الحيوي لهذا المدخل في تحقيق البقاء والنمو في دنيا الأعمال المعاصرة من خلال إدارة الطاقة بشكل فعال ينعكس على تحقيق ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية. ولقد اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية على عينة من الوحدات الاقتصادية بجمهورية مصر العربية بهدف اختبار جوهرية أهداف ومقومات التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) في تحقيق الاستغلال الكفء للموارد وإدارة الطاقة العاطلة بالمنشآت. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مدخل (RCA) يُعتبر امتداداً طبيعياً لنموذج ABC يمكن من خلاله علاج أوجه القصور التي يواجهها تطبيق ABC، حيث تكتسب المنشآت قيمتها الاقتصادية من التركيز على تحقيق الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة في خطوة تسبق التركيز على تحليل الأنشطة.

كذلك فقد ركزت دراسة (شاهين، ٢٠١٠) على المشاكل التي تواجه الشركات الصناعية الكويتية عند تطبيق مدخل المحاسبة على الموارد المستهلكة (RCA) وأثر ذلك على قياس التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات. ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل (RCA) أدى إلى تخطي المشاكل التي نتجت سواء عن تطبيق المدخل التقليدي للقياس أو مدخل قياس التكاليف على أساس الأنشطة ABC، من حيث القدرة على توفير معلومات تكاليفية تتميز بدرجة دقة تساهم في اتخاذ القرارات سواء على

المستوى التشغيلي أو الاستراتيجي، كذلك فصل تكاليف الموارد غير المستغلة عن التكاليف المحملة على المنتج ومعالجتها كتكاليف فترية.

كما تناولت دراسة (الغروري، ٢٠١٠) الإطار النظري لمدخل (RCA) باعتباره نظام لإدارة التكلفة يتماشى مع متغيرات البيئة الديناميكية، من خلال القدرة على عرض ودراسة العلاقات المتشابكة بين الموارد والأنشطة.

ولقد تناولت دراسة (الصغير، ٢٠١١) كيفية دعم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال وضع إطار مقترح للتكامل بين تكلفة الموصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA). ولقد أسفرت الدراسة عن الدور الحيوي لمدخل (RCA) في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، الأمر الذي يساهم في الإدارة الفعالة للموارد، ومن ثم القدرة على الوصول بالتكلفة إلى حدودها التنافسية.

وهدفت دراسة (الناطور، ٢٠١٣) إلى بيان أثر احتساب تكلفة الموارد غير المستغلة في ظل مدخل (RCA) على تخفيض تكلفة المنتجات. ولقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام نموذج (RCA) يوفر دقة أكبر في احتساب تكلفة الإنتاج، وأنه كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات كلما ساهم نموذج (RCA) في تحقيق الدقة في قياس التكاليف.

كذلك هدفت دراسة (الحوالي، ٢٠١٣) إلى تطبيق مدخل (RCA) في صناعة الأسمنت اليمينية بهدف تدعيم استغلال الطاقة. ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل (RCA) يوفر العديد من المزايا، لعل منها تقديم صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد والتكاليف المرتبطة بها، بالإضافة إلى تحديد سلوك التكلفة (الثابتة - التناسبية) وتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة وفصل تكاليف الموارد غير المستغلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات.

وتناولت دراسة (محمد ومنصور، ٢٠١٤) مشكلة عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية على إنتاج معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في القيام بعملية تخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي تشهدها الأسواق. كما هدفت إلى تحديد مدى تأثير استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على تخفيض التكلفة. ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق

مدخل (RCA) يقدم رؤية مباشرة للإدارة عن طاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات، مما يؤدي إلى استبعاد تكلفة طاقات الموارد غير المستغلة في الإنتاج، الأمر الذي انعكس إيجاباً على القطاع محل الدراسة والتطبيق.

كما هدفت دراسة (النافع وأبو عمارة، ٢٠١٧) إلى وضع إطار مقترح لزيادة فعالية المعلومات المستقاه من مدخل (RCA) وذلك من خلال التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود. ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل (RCA) في المنشآت الصناعية يُعد خطوة منطقية، لما يتمتع به هذا المدخل من خصائص تتمثل في التتبع الدقيق لعناصر التكاليف، وانعكاس ذلك على مستوى دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على العمليات الإنتاجية. الأمر الذي يوفر تخطيط أفضل للموارد وفهم أكبر للعلاقات التشابكية بين الموارد، ومن ثم السيطرة على الطاقة العاطلة وفصلها عن تكاليف المنتج.

وتناولت دراسة (بدوي وآخرون، ٢٠١٨) تحليل مضمون مدخل محاسبية استهلاك الموارد (RCA) من خلال تناول المكونات والخطوات الإجرائية والتقارير المحاسبية المعدة على أساس مدخل (RCA) والتي تناولت فروق الاستهلاك على مستوى مجتمعات الموارد وتقارير تحليل الفروق على مستوى الطاقة غير المستغلة. ولقد توصلت الدراسة إلى عدم كفاية التقارير المحاسبية المعدة وفقاً للمداخل التقليدية لتخصيص التكاليف الإضافية وعدم وملاءمتها لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة لطبيعة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة.

كذلك هدفت دراسة (عبد اللطيف وخلف، ٢٠١٨) إلى بيان أثر استخدام مدخل (RCA) كأسلوب لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية في قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية. واعتمدت الدراسة على إجراء "دراسة حالة" على إحدى الشركات التي تعمل في قطاع الخدمات اللوجستية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مدخل (RCA) يُعد مدخلاً شاملاً ومتكاملاً لإدارة التكلفة، حيث يطرح حلولاً أكثر منطقية لقضية تخصيص التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى قدرة هذا المدخل على تسليط الضوء على أنماط الاستهلاك الحقيقية للتكلفة. حيث يتمكن من تحديد التكاليف الثابتة والتناسبية على مستوى الموارد،

وذلك على عكس النظم التقليدية التي تميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة على مستوى المنتج.

وتناولت دراسة (قحطان، ٢٠١٨) تحليل وقياس الطاقة غير المستغلة في ظل مدخل (RCA) بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية. ولقد توصلت الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق مدخل (RCA) أدى إلى الكشف عن الطاقة غير المستغلة بنسبة ٤٣.٢٪ من إجمالي التكلفة في ظل نظم القياس التقليدية، الأمر الذي يعني أن تطبيق (RCA) قد أدى إلى إدارة الموارد بشكل تفصيلي يمكن من تحسين جودة المعلومات التكاليفية.

كما هدفت دراسة (السيد، ٢٠١٩) إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الوحدات الاقتصادية. ولقد اعتمدت الدراسة للتحقق من فروض البحث على إجراء دراسة ميدانية على عينة عشوائية من منظمات الأعمال المصرية ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية. ولقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الاعتماد على نظم القياس التقليدية في توفير معلومات تكاليفية ملائمة، بل يجب الاعتماد على مداخل للقياس أكثر تطوراً مثل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) الذي يدعم إدارة ربحية العملاء.

وعلى صعيد الدراسات الأجنبية التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، تناولت دراسة (Bhatt, 2014) الإطار الفكري لمدخل (RCA) بما يشتمل عليه من مفاهيم وخطوات إجرائية، بالإضافة إلى عرض دراسة حالة على إحدى الشركات الصناعية. ولقد خلصت الدراسة إلى أن مدخل RCA يُعد أكثر المداخل فعالية لقياس التكلفة.

تناولت دراسة (Okutmus, 2015) حالة تطبيقية لتوضيح الخطوات الإجرائية لمدخل (RCA) ودوره في احتساب تكلفة الطاقة غير المستغلة. ولقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل (RCA) قد ساهم في توفير صورة واضحة عن التكلفة الحقيقية لما تقدمه

الوحدة الاقتصادية محل التطبيق من منتجات من خلال فصل تكلفة الطاقة غير المستغلة عن تكلفة غرض التكلفة النهائي.

كما ركزت دراسة (Ozyapici & Tanis, 2016) على توضيح الفروق الجوهرية بين نظم القياس التقليدي ومدخل (RCA) في قياس تكلفة الخدمة المقدمة من إحدى المستشفيات. ولقد توصلت الدراسة إلى القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة من خلال الفرق بين طاقة الموارد المتاحة والطاقة التي تم توظيفها في أداء الخدمة، بالإضافة إلى أن الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية يساهم في تبني قرارات أو استراتيجيات تسعيرية أكثر فعالية.

كذلك فقد تناولت دراسة (Al-Qady & El-Helbawy, 2016) التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ومدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بهدف التحديد الدقيق للتكلفة. ولقد اعتمدت الدراسة على التطبيق في إحدى الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية. كما توصلت الدراسة إلى قدرة مدخل (RCA) على تقديم صورة مستقبلية عن مخرجات مجمع الموارد، الأمر الذي يساعد في توفير بدائل تصميمية متعددة للمنتج تحقق رغبات وتطلعات العملاء في ضوء التكلفة المستهدفة.

كما هدفت دراسة (Yijuan & Ting, 2017) إلى تقديم إطار تطبيقي للخطوات الإجرائية لمدخل (RCA) في إحدى الشركات الصناعية في مجال صناعة الفحم Coal coking industry. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مدخل (RCA) لا يساهم فقط في تحديد وفصل الطاقة غير المستغلة، بل يساهم أيضا في تحديد وقياس ربحية الشركة بشكل أكبر دقة من خلال فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف التناسبية على مستوى المورد وليس على مستوى المنتج.

وهدف دراسة (Copuroglu & Korkmaz, 2018) إلى توضيح المبادئ الأساسية والمكونات الرئيسية لمدخل (RCA) مع توضيح وبيان الخطوات الإجرائية للتطبيق. ولقد توصلت الدراسة إلى كفاءة وفعالية المعلومات التكاليفية المستخرجة من مدخل (RCA) في اتخاذ القرارات سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

كما أوضحت دراسة (Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018) الدور الإيجابي لتطبيق مدخل (RCA) في البنوك الأردنية، حيث ساهمت في توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً لمتخذي القرارات، كذلك تخفيض تكلفة الخدمة المقدمة. ولقد اعتمدت الدراسة في اختبار فروضها العلمية على الدراسة الميدانية من خلال إعداد وتوزيع استمارات استقصاء. كما أوصت الدراسة بأهمية تطبيق مدخل (RCA) في البنوك التجارية الأردنية لما لها من آثار إيجابية على إدارة التكلفة.

(٢/٢) تحليل الأدبيات المحاسبية السابقة والمرتبطة بالصناعة الفندقية:

تناولت دراسة (كاظم، ٢٠١٥) استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمات الفندقية. وقد اعتمد الباحث في قياس تكلفة الخدمات الفندقية باستخدام منهجية (TDABC) على دراسة تطبيقية على القطاع الفندقي في الجمهورية العراقية. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق منهجية (TDABC) يوفر معلومات تكاليفية ذات درجة عالية من الاعتمادية عند اتخاذ القرارات سواء الروتينية أو غير الروتينية، بالإضافة إلى قدرة هذه المنهجية على التمييز بين الطاقة المستغلة وغير المستغلة Idle Capacity ومن ثم توفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية بالفندق محل الدراسة.

كما ركزت دراسة (التميمي والجبوري، ٢٠١٦) على تناول منهجية (TDABC) في تسعير الخدمات الفندقية من خلال تطبيق الخطوات الإجرائية لمنهجية (TDABC) في إحدى الفنادق المكونة للصناعة الفندقية في جمهورية العراق. وقد توصلت الدراسة إلى قدرة منهجية (TDABC) على قياس التكلفة بدرجة عالية من الدقة بالإضافة إلى قدرته على دعم جهود تخفيض التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية ولعل من أهمها عدالة التسعير التي تنعكس على الأداء الربحي للمنشأة الفندقية.

وفي إطار تطبيق منهجية (TDABC) كإحدى منهجيات تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة، فقد تناولت دراسة (فودة وآخرون، ٢٠١٧) دور منهجية (TDABC) في تحقيق التخصيص الأفضل للتكاليف غير المباشرة وذلك بالتطبيق على قطاع السياحة والفنادق في جمهورية مصر العربية. وقد توصلت الدراسة إلى أن منهجية (TDABC) قد قدمت حلولاً

أكثر تطوراً لقضية تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال اعتماده على عنصر الوقت لتوزيع تكاليف الموارد بشكل مباشر على أغراض التكلفة.

(٣/٢) التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

بعد استعراض الباحث لما تناولته معظم الدراسات السابقة التي لها علاقة بمدخل (RCA)، يتضح للباحث ما يلي:

- يُعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحدى أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهدف إلى تلافي الانتقادات التي وجهت لكل من نظم القياس التقليدي ومدخل قياس التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
- يكتسب مدخل (RCA) أهميته من قدرته على تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل للموارد من خلال الاهتمام بدراسة العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد، والتتبع التفصيلي لمسار الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة.
- يوفر مدخل (RCA) معلومات عن تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى مجموعات الموارد، ومعالجتها تكاليفياً بشكل منفصل عن تكلفة غرض التكلفة النهائي.
- تنقسم الفجوة البحثية إلى نوعين هما:
أولاً: فجوة فنية، تتمثل فيما لاحظها الباحث من أن الوزن النسبي للدراسات والأبحاث التي تناولت تطبيق مدخل (RCA) في الشركات الصناعية يطغى على الوزن النسبي للدراسات التي تناولت مدخل (RCA) في الشركات الخدمية بصفة عامة والمنشآت الفندقية بصفة خاصة.
- ثانياً: فجوة مكانية، تتمثل في ندرة الأبحاث التي اهتمت بقضية دقة القياس التكاليفي للخدمات المقدمة في الصناعة الفندقية المصرية رغم أهمية تلك الصناعة وارتباطها بالازدهار الاقتصادي للدولة.
- وهكذا، فإن الفكرة البحثية لهذا البحث تقوم على استكمال الجهود البحثية المتتابعة السابقة نحو فعالية تطبيق مدخل (RCA) في المنشآت الفندقية بجمهورية مصر

العربية، بهدف تقديم أسس موضوعية دقيقة لقياس تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة بالشكل الذي يسمح باتخاذ قرارات تسعيرية تنافسية.

القسم الثالث: الإطار النظري للدراسة واشتقاق الفروض:

تعتمد هذه الدراسة في تحقيق الهدف البحثي على تحقيق خفض التكاليف نتيجة لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، وانعكاس ذلك على تنافسية القرارات التسعيرية في المنشآت الفندقية. ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (١-٣)

نموذج البحث



(١/٣) ماهية مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

في الوقت الراهن، ومع التطورات المتلاحقة اقتصادياً وتكنولوجياً، ينصب اهتمام الوحدات الاقتصادية على قياس التكلفة ورقابتها بشكل فعال من خلال اختيار نظام قياس تكاليفي يتماشى مع متطلبات ومعطيات بيئة الأعمال الحديثة. ويمثل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) منهجاً جديداً يعكس التحسينات التي تم إدخالها على نموذج قياس التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ولعلّ جوهر التحسين في عملية القياس يكمن في إعادة النظر في مصدر حدوث التكلفة والتي تتمثل في الموارد وليست الأنشطة (Yijuan and Ting, 2017).

وقد ظهر مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كمدخل من مداخل المحاسبة الإدارية في عام ٢٠٠٠. وفي عام ٢٠٠٩ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين The International Federation of Accountants (IFAC) تقريراً يوضح أن مدخل RCA يُعد أحد أهم الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة (Al-Rawi & Abd Al-hafiz, 2018).

وهكذا، يستقي مدخل (RCA) أهميته وشموله من كونه نموذج يجمع بين مزايا كل من مدخل (ABC) - الذي يركز على منظور الأنشطة والعمليات - ونموذج محاسبة التكاليف الألمانية⁽¹⁾ (GPK) Grenzplankostenrechnung - الذي يركز على منظور الموارد - ومن ثم، إمكانية توفير معلومات ملائمة للمديرين لاتخاذ قرارات مختلفة (السيد، ٢٠١٩؛ Aksu, 2013؛ Kabeayla & Almagtome, 2019). وفي نفس السياق، يرى (Bhatt, 2014) أن مدخل (RCA) يُعد أسلوباً أكثر دقة في تحميل التكاليف غير المباشرة على الأغراض النهائية للتكلفة من خلال المزج بين أسلوب تحليل الأنشطة المنبثق من (ABC) وتحليل الموارد المستهلكة المنبثق من (GPK).

وقد أكدت دراسة (Clinton & Keys, 2002) على أهمية مدخل (RCA) باعتباره نظاماً ديناميكياً، متكاملًا، وشاملاً، لما لديه من قدرة على التكيف مع رغبات واتجاه الأسواق المتغيرة، من خلال إمكانية تطبيقه كجزء من نظام تخطيط الموارد (ERP)، مما ينعكس على فعالية المعلومات الناتجة عن هذا المدخل سواء لأغراض قياس التكلفة أو لأغراض تخطيط الموارد.

وتتأسس فلسفة مدخل (RCA) على التتبع العيني للموارد المستهلكة وما ينشأ عنها من حدوث التكلفة التي تُشكل بدورها العنصر الحيوي في عملية اتخاذ القرارات الإدارية (AI-Qady & El-Helbawy, 2016). وانطلاقاً من أن الموارد هي جوهر مدخل (RCA)، فإنه في ظل هذا المدخل يتم التمييز بين حالة الاستحواذ على الموارد وحالة استهلاكها، وذلك بهدف الوقوف على طاقة الموارد غير المستغلة، وانعكاس ذلك على خفض التكلفة وتدعيم ربحية الوحدة الاقتصادية (Okutmus, 2015).

وبمعنى آخر، يرى الباحث أن مدخل (RCA) ينظر إلى الموارد باعتبارها مخزناً للطاقة ومنشأً للتكلفة. أي أن تلك الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية تعكس الطاقة النظرية التي يستلزم استغلالها واستنفادها - كلياً أو جزئياً - في سبيل تلبية رغبات العملاء، ومن ثم أصبحت الموارد مخزناً للطاقة. أما عن كون المورد منشأً للتكلفة، فذلك لأنه بمجرد انتقال المورد من

(1) يُعرف مدخل محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) كأحد مداخل قياس التكلفة، والذي ينظر للموارد على أنها هي منشأ التكلفة. كما يتميز بتبني عدة إجراءات للفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة، كذلك يهتم هذا المدخل بتحديد الطاقة غير المستغلة وتجنب تحميلها على أغراض التكلفة النهائية (خطاب، ٢٠٠٩).

حالة السكون وتوظيفه في مسار إضافة القيمة للعملاء ينتج عنه حدوث تكلفة وتحميلها على غرض التكلفة النهائي.

وهكذا، يرى الباحث أن مدخل (RCA) ويعبر عن منظور شامل يمتلك المقومات التي تؤهله لتوفير معلومات تكاليفية تتصف بالملائمة والدقة بشكل أكبر من نظيرتها في ظل مدخل القياس التقليدي أو مدخل ABC. ولعل هذه المقومات تتمثل في كونه بمثابة:

- **نموذج اقتصادي:** يعمل على التغلب على القيد الاقتصادي للموارد والمتمثل في محدوديتها وندرته من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو تكنولوجية أو مادية ودراسة العلاقات التشابكية بين تلك الموارد. بالإضافة إلى فرض الرقابة على آلية استهلاك الموارد، ومن ثم القدرة على تحديد وفصل الجزء غير المستغل من طاقة الموارد على مستوى مجتمعات الموارد.
- **نموذج إداري:** يتمكن من تقديم معلومات كافية عن مسار الموارد المستهلكة بالشكل الذي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة سواء على مستوى الأجل القصير أو الأجل الطويل.

(2/3) الركائز الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

وبمراجعة الباحث للأدبيات الفكرية في المجال التكاليفي، اتضح تعدد الكتابات التي تناولت الركائز الأساسية التي يُبنى عليها مدخل (RCA) والتي تتمثل في (Okutmus, 2015; Al-Rawi & Abd al-Hafiz, 2018; Bhatt, 2014; Yijuan & Ting, 2017; Copuroglu & Korkmaz, 2018; Ozyapici n& Tanis, 2016; Al-Qady & El-Helbawy, 2016)

(1/2/3) النظرة الشمولية للموارد The holistic view of resources:

في بداية الأمر، يجدر بالباحث الإشارة إلى ماهية "الموارد" والمقصود بها. حيث يُعرف (شاهين، ٢٠١٠) الموارد بأنها كل ما تحتاجه الشركة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات مما يضيف قيمة للعملاء. وهكذا، وفي ضوء هذا التعريف، يرى الباحث أن الموارد تُشكل

الثروة الحقيقية التي تمكن الوحدة الاقتصادية من تلبية رغبات العملاء. وتتمثل تلك الثروة في الموارد العينية الملموسة (أفراد، مواد، آلات) وغير الملموسة (تكنولوجيا المعلومات) التي تضيف قيمة اقتصادية على الخدمة المقدمة.

وأوضحت دراسة (شاهين، ٢٠١٠) أن الموارد في ظل مدخل (RCA) يتم تقسيمها إلى موارد ذات طاقة محددة، وأخرى ذات طاقة غير محددة. وتعكس الموارد ذات الطاقة المحددة تلك الموارد التي لها حد أقصى في الطاقة، وحتى تتمكن الشركة من الحصول على طاقة إضافية من هذا المورد، فإن الأمر يستلزم تكبد تكاليف إضافية مثل عمليات شراء آلات ومعدات جديدة، أو التعاقد مع عدد أكبر من العمالة الانتاجية. وعلى العكس مما سبق، فإن الموارد ذات الطاقة غير المحددة تمثل الموارد التي ليس لها حد أقصى للطاقة، إلا أنه للحصول على المزيد من طاقة تلك الموارد، يتم تحمل تكاليف أعلى مقابل الاستهلاك فقط؛ لأن تكاليف الحصول على تلك الموارد تُدفع مرة واحدة فقط عند الاشتراك، ولعل أبرز مثال على هذا النوع من الموارد هي تكاليف الحصول على المرافق من غاز أو مياه أو كهرباء.

وتأتي النظرة الشمولية للموارد في ظل مدخل (RCA) من التركيز على تجميع الموارد في مجموعات موارد Resource Pools، الأمر الذي يوفر رؤية واضحة للإدارة عن الموارد المتاحة، طاقة تلك الموارد، الكمية المستهلكة منها (Ozyapici & Tanis, 2016) والتكاليف المرتبطة بتلك المجموعات بناءً على العلاقات التشابكية بين الموارد التي تنبثق من أن بعض الموارد قد تتواجد لخدمة موارد أخرى.

وفي حقيقة الأمر، فإن فعالية قياس التكلفة في ظل مدخل (RCA) يكمن في البداية في دقة البناء الهيكلي لمجموعات الموارد، والتي تُشكل المرحلة الأولى من مراحل تتبع علاقة الأثر بالسبب Cause and effect relationship. وهكذا، فقد تطرقت الدراسات السابقة لكيفية بناء وتكوين مجمع الموارد من خلال تجميع الموارد المتجانسة مع بعضها البعض داخل مجمع مورد واحد (Ahmed & Moosa, 2011).

وفي هذا السياق، يرى الباحث أن هذه الآلية قد يشوبها بعض الانتقادات؛ لأنها قد أغفلت كل من الفروق الجوهرية بين مكونات مجمع المورد الواحد الذي يشتمل على عنصر واحد فقط من عناصر الموارد، وكذلك الأنشطة التي تؤديها تلك الموارد. فعلى سبيل المثال، تعتمد عملية تكوين مجمع الموارد في ظل مدخل (RCA) لشركة معينة على تجميع الأفراد العاملين في مجمع مورد واحد وهو مجمع مورد الأفراد، وكذلك تجميع الآلات في مجمع مورد الآلات، وهكذا...، إلا أن الباحث يرى أن المعلومات الناتجة عن هذه الآلية لا توفر رؤية واضحة عن الواقع الاقتصادي للشركة وحقيقة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها؛ نظراً لأنها أغفلت الفروق الجوهرية بين مكونات مجمع المورد الواحد.

وبمعنى آخر، فإن البناء الهيكلي لمجمع مورد الأفراد -على سبيل المثال- لم يُراعِ اختلاف المهام الوظيفية، أو الدرجة الوظيفية، أو المستوى الإداري لكل فرد من الأفراد المكونة لهذا المجمع. وبالمثل مجمع مورد الآلات، فقد تتعدد وتختلف الآلات المتوافرة بالشركة من حيث القدرة الإنتاجية، أو العمر الافتراضي، أو المستوى التكنولوجي، وغير ذلك من الفروق والاختلافات الجوهرية التي من المفترض أن تؤثر على البناء الهيكلي لمجمع الموارد.

واستكمالاً لما سبق، يرى الباحث ضرورة بناء مجتمعات الموارد على أساس تجميع كافة الموارد المتطابقة - إن أمكن - وليست المتجانسة في مجمع مورد واحد، الأمر الذي ينعكس على توفير صورة دقيقة عن طبيعة الموارد المستهلكة، وما ينتج عنها من تكاليف تشغيلية يتم تحميلها على أغراض التكلفة الأولية (مجمعات موارد أخرى) أو النهائية (الخدمة). فعلى سبيل المثال، مجمع مورد الأفراد قد ينقسم إلى مجمع مورد رؤساء الإدارات ومجمع مورد الموظفين الإداريين ومجمع مورد عاملي الخدمات، كذلك مجمع مورد الآلات ينقسم إلى مجتمعات موارد بحيث يشمل كل مجمع الآلات التي تقدم نفس الخدمات وتتشترك في الصفات والخصائص.

وتنقسم مجموعات الموارد حسب علاقتها بغرض التكلفة النهائية إلى مجموعات موارد مباشرة ومجموعات موارد غير مباشرة^٢. حيث تركز مجموعات الموارد المباشرة على تأدية الأنشطة الأساسية لتقديم الخدمة (غرض التكلفة النهائي)، في حين تهتم مجموعات الموارد غير المباشرة بتوفير الخدمات المساعدة والداعمة لمجموعات الموارد المباشرة.

(٢/٢/٣) نموذج كمي The Quantitative model:

يعتمد مدخل (RCA) على تحديد مقاييس كمية لمخرجات مجموعات الموارد. فعلى سبيل المثال يمثل عدد ساعات تشغيل الآلات مقياساً كمياً لمخرجات مجمع موارد الآلات، وعدد ساعات تشغيل العمالة مقياساً كمياً لمجمع موارد الأفراد (Al-Rawi & Abd al- (Hafiz, 2018).

وفي حقيقة الأمر، يرى الباحث أن الاعتماد بشكل أساسي في قياس التكلفة على "النموذج الكمي" ثم ترجمة الكميات المستهلكة إلى قيم مالية، لا يساهم فقط في إدارة طاقة الموارد بشكل فعال من خلال التتبع العيني لمسار تدفق كميات الموارد المستهلكة، بل أيضاً يوضح العلاقة السببية Casualty relationship ما بين الموارد المستهلكة وأغراض التكلفة المبدئية (مجموعات موارد أخرى) أو النهائية (الخدمة) والتي تشكل حجر الزاوية في دقة قياس التكلفة.

وبمعنى آخر، فإن اعتماد مدخل (RCA) على النموذج الكمي لقياس التكاليف، يهدف في مضمونه إلى القضاء على التحميل الكلي للتكلفة على الأغراض النهائية للتكلفة. أي أنه، ولأغراض تحقيق دقة القياس التكاليفي، فإن النموذج الكمي وما يعكسه من مسار تدفق كميات الموارد المستهلكة وما يرتبط بها من تكلفة إنما هو تجسيد لعلاقة الأثر بالسبب Cause and effect relationship التي تمثل العنصر المفسر لحدوث التكلفة.

^٢ تناولت الدراسات السابقة لمدخل (RCA) تقسيمات مجموعات الموارد على أنها مجموعات موارد أولية وثانوية، إلا أن الباحث في هذا الصدد، سوف يستخدم مصطلح "مباشرة" للإشارة إلى مجموعات الموارد الأولية، ومصطلح "غير مباشرة" للإشارة إلى مجموعات الموارد الثانوية؛ وذلك لعدم الخلط بين تقسيمات مجموعات الموارد وأنواع طبيعة المدخلات لتلك المجموعات.

(٣/٢/٣) طبيعة التكلفة The nature of cost:

يتميز مدخل (RCA) بتتبع تكاليف مجموعات الموارد وتقسيمها إلى تكاليف أولية Primary Cost وتكاليف ثانوية Secondary Cost على مستوى كل مجمع موارد (أبو شعيشع، ٢٠١٦). حيث يُقصد بالتكاليف الأولية تلك التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع الموارد ومن ثم يمكن الرقابة عليها والتحكم فيها. في حين أن التكاليف الثانوية تعكس العلاقات المتبادلة والمتشابكة بين مجموعات الموارد بعضها البعض، أي أنها توضح التكاليف التي يتم تخصيصها على مجمع الموارد نظير الاستفادة من مجموعات موارد أخرى، وبالتالي فإن مستوى التحكم والرقابة على تلك التكاليف يكون محدوداً.

ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد، بل تمتد دراسة سلوك التكلفة في ظل مدخل (RCA) إلى تبويب كل من التكاليف الأولية والثانوية على مستوى كل مجمع موارد إلى تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة^(٣) أو تكاليف مختلطة، وذلك بناءً على فحص ودراسة العلاقة بين كمية المدخلات لمجمع موارد معين وكمية المخرجات المستهدف الحصول عليها من هذا المجمع (Perkins & Stovall, 2011).

وبمعنى آخر، عندما يكون هناك ارتباط صفري بين كمية المدخلات المستهلكة وكمية المخرجات من نفس المجمع، فإنه يتم تبويب التكاليف في هذه الحالة إلى تكاليف ثابتة. وعلى العكس مما سبق، فإذا كان هناك ارتباط إيجابي بين كمية المدخلات المستهلكة وكمية المخرجات من نفس المجمع، فإنه يتم تبويب التكاليف في هذه الحالة إلى تكاليف متغيرة.

وعند دراسة سلوك التكلفة عند نقطة الاستهلاك في ظل مدخل (RCA)، فإن الطبيعة الأولية للتكاليف المتغيرة قد تتغير لتصبح تكاليف ثابتة أو تبقى على طبيعتها الأولية بأن تكون تكاليف متغيرة، في حين أن الموارد التي تُبَوَّب وفقاً لطبيعتها الأولية كتكاليف ثابتة لا تتأثر بالتغير في نمط الاستهلاك.

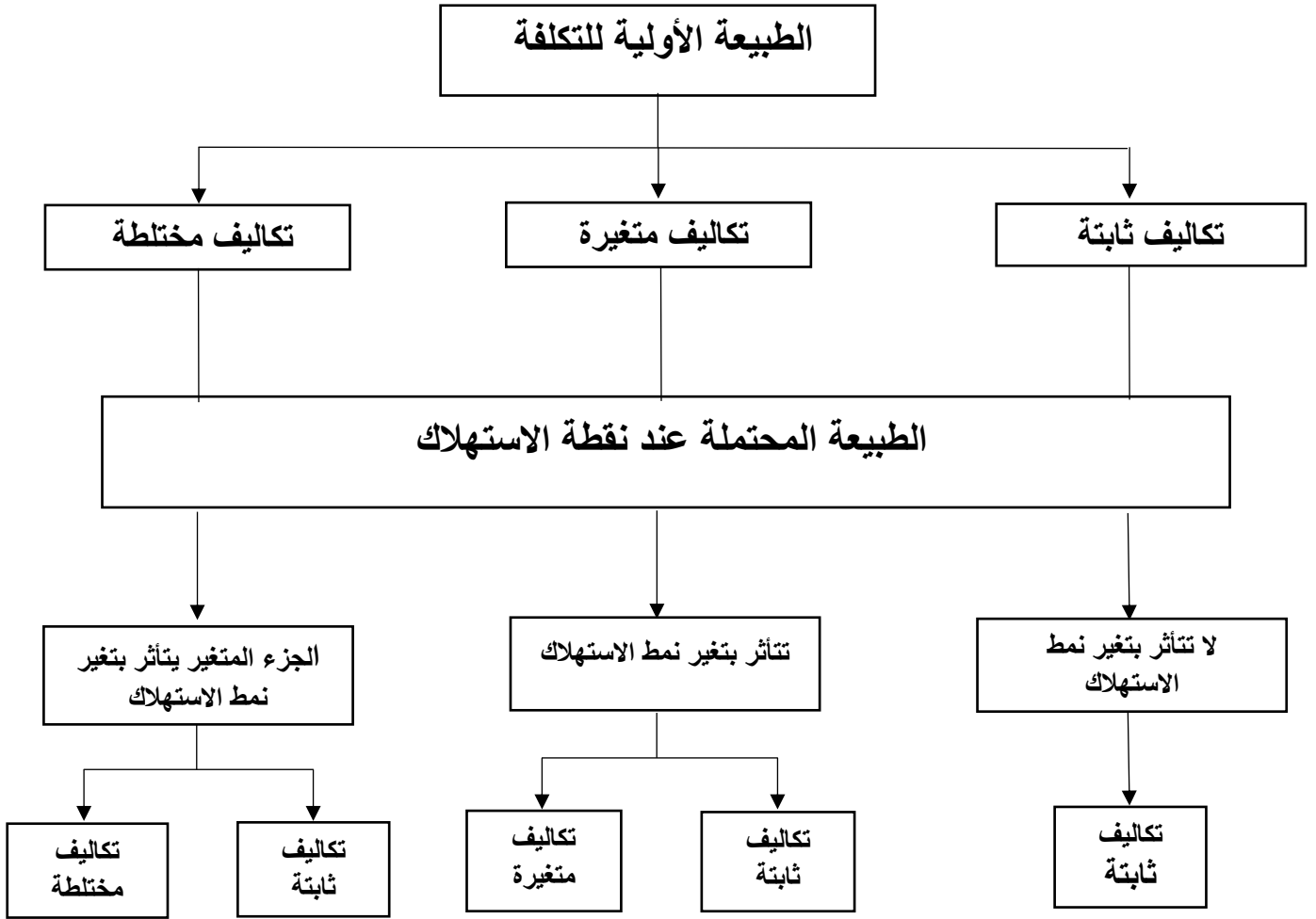
(٣) لاحظ الباحث أن العديد من الدراسات السابقة قد أشارت إلى التكاليف المتغيرة في هذا الموضوع باسم التكاليف التناسبية، وذلك على اعتبار أنها تتغير تناسيباً مع تغير المخرجات من مجمع الموارد. ويرى الباحث أن الاختلاف بين المصطلحين لا يتجاوز الاختلاف اللفظي فقط، وخاصة أن التكلفة سواء تم تسميتها متغيرة أو تناسيبية تتصف بنفس السلوك التكاليفي. ولهذا، ولضمان عدم تشتت ذهن القارئ، سوف يقتصر الباحث على استخدام مصطلح التكاليف المتغيرة لإيضاح العلاقة بين المدخلات والمخرجات على مستوى مجمع الموارد.

ولمزيد من التوضيح، فإنه في حالة استهلاك كمية المدخلات من مورد معين بشكل ثابت بغض النظر عن كمية المخرجات المحققة، فإن هذه التكلفة تصبح تكلفة ثابتة على الرغم من أن طبيعتها الأولية تشير على أنها متغيرة. فعلى سبيل المثال، تكلفة الطاقة الكهربائية اللازمة لإنارة مصنع بشكل دائم تعتبر تكاليف ثابتة، على الرغم من أن تكاليف الطاقة الكهربائية تُعد في حد ذاتها تكاليف تتأثر بالتغير في نمط الاستهلاك، إلا أنه في هذا الافتراض يتم استهلاك هذا المورد بشكل ثابت مما أثر على تغير الطبيعة الأولية لهذا المورد، ومن ثم تم معالجتها على أنها تكاليف ثابتة.

أما في حالة تأثر كمية المدخلات بتغير كمية المخرجات عند نقطة الاستهلاك، فإنه يتم الاحتفاظ بالطبيعة الأولية للتكلفة ومعالجتها كتكاليف متغيرة. فعلى سبيل المثال، تعتمد المصانع ذات التكنولوجيا الحديثة على معدات وآلات مزودة بعدادات منفصلة لقراءة عدد الكيلووات الناتج من استهلاك الطاقة الكهربائية، ففي هذه الحالة تُعالج تكاليف الطاقة الكهربائية اللازمة لتشغيل تلك الآلات على أنها تكاليف متغيرة؛ نظراً لأن كمية المدخلات من مورد الطاقة الكهربائية تتأثر بعدد ساعات تشغيل الآلات والتي تعكس المقياس الكمي لمخرجات مجمع مورد الآلات.

وهكذا، فإن تغير الطبيعة الأولية لتكلفة بعض الموارد تأتي لتعبر عن درجة استجابة كمية المدخلات المطلوبة للتغير في الكمية المستهدفة من مخرجات مجمع موارد معين. ويمكن للباحث من خلال الشكل التوضيحي رقم (٣-٢) استعراض آلية تغير الطبيعة الأولية للتكلفة في ظل مدخل (RCA).

شكل رقم (٣-٢)
آلية تغير الطبيعة الأولية للتكلفة في ظل مدخل (RCA)



المصدر: من إعداد الباحث

وهكذا، يتضح من تحليل الركائز الأساسية السابقة لمدخل (RCA): -

- الاعتماد الرئيسي لهذا المدخل على الموارد والعلاقات التبادلية بين بعضهم البعض بدلا من التركيز على الأنشطة مما يضمن توزيع أكثر دقة لبنود التكاليف غير المباشرة (عبد الدايم، ٢٠١٤).
- تجميع الموارد المتطابقة في الصفات والخصائص في مجموعات موارد، بحيث يمكن القياس الكمي لمخرجات كل مجمع، ويمكن للباحث عرض مكونات البناء الهيكلي لمجمع الموارد من خلال الجدول رقم (٣-١).

- ضرورة تجانس مقاييس الطاقة في كل مجموعات الموارد (أبو شعيشع، ٢٠١٦).
- القدرة على تحديد وفصل تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع مورد، من خلال إيجاد الفرق بين التكاليف المحملة Incurred Costs والتكاليف الموزعة Distributed Costs.
- تحليل طبيعة التكلفة من خلال تحديد التكلفة الثابتة والمتغيرة والتي توضح العلاقة بين مدخلات ومخرجات مجمع الموارد.
- يوفر مدخل RCA الرؤية الواضحة لتتبع علاقة الأثر بالسبب ما بين التكلفة (الأثر) والخدمة المقدمة (السبب)، مما يوفر درجة دقة أكبر في قياس ورقابة التكلفة (Fisher & Krumwiede, 2015).

جدول رقم (٣ - ١)
البناء الهيكلي لمجمع الموارد

طبيعة المخرجات	معدلات التحميل		طبيعة الاستهلاك		طبيعة المدخلات	
	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	ثانوية	أولية
تحديد مقياس	من خلال قسمة	من خلال قسمة	تعني أن كمية	تعني أن كمية	تمثل مخرجات	عبارة عن تكاليف
كمي لمخرجات	إجمالي التكاليف	إجمالي التكاليف	المدخلات (أولية أو	المدخلات (أولية أو	مجمع موارد	استهلاك الموارد
مجمع الموارد	المتغيرة لمجمع	الثابتة لمجمع	ثانوية) تستجيب	ثانوية) لا تتأثر	آخر	التي تم تخصيصها
يتناسب مع طبيعة	الموارد على	الموارد على	للتغير في كمية	بالتغير في كمية		بشكل مباشر
المورد المكون	الطاقة المخطط	الطاقة النظرية	المخرجات المطلوب	المخرجات المطلوب		لمجمع الموارد
لمجمع الموارد	استغلالها من مجمع		الحصول عليها من	الحصول عليها من		
	المورد		مجمع الموارد	مجمع الموارد		

(٣/٣) الخطوات الإجرائية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

ومن أجل وضع مدخل (RCA) موضع التنفيذ، يتم تقسيم الخطوات الإجرائية لقياس التكلفة وتحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة إلى ثلاثة مراحل رئيسية في القياس - الشكل رقم ٣/٣ - كما يلي:

المرحلة الأولى: تحديد وقياس تكلفة مجتمعات الموارد:

١- إعداد رسم تخطيطي يوضح موارد الوحدة الاقتصادية والاحتياجات المتوقعة من تلك الموارد والعلاقات التشابكية بين بعضهم البعض.

٢- تجميع الموارد الاقتصادية المتطابقة داخل مجمع مورد واحد، فعلى سبيل المثال مجمع موارد الأفراد (رؤساء الإدارات) - مجمع موارد الأفراد (عاملى الخدمات) - مجمع مورد الطاقة الكهربائية، وهكذا..

٣- تقسيم تكلفة كل مجمع مورد إلى تكاليف أولية Primary Cost وتكاليف ثانوية Secondary Cost.

٤- تقسيم تكلفة كل مجمع مورد سواء الأولية أو الثانوية إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، وذلك تعبيراً عن درجة استجابة كمية مدخلات مجمع المورد للتغير في كمية مخرجات مجمع المورد نفسه، مع الأخذ في الاعتبار تكوين معدلات تحميل للتكاليف الثابتة تعتمد على الطاقة النظرية للمورد، في حين معدلات تحميل التكاليف المتغيرة تعتمد على حجم الإنتاج المخطط لمجمع الموارد.

المرحلة الثانية: تحديد وقياس تكلفة الأنشطة:

٥- تجميع العمليات التشغيلية المتشابهة في شكل نشاط رئيسي.

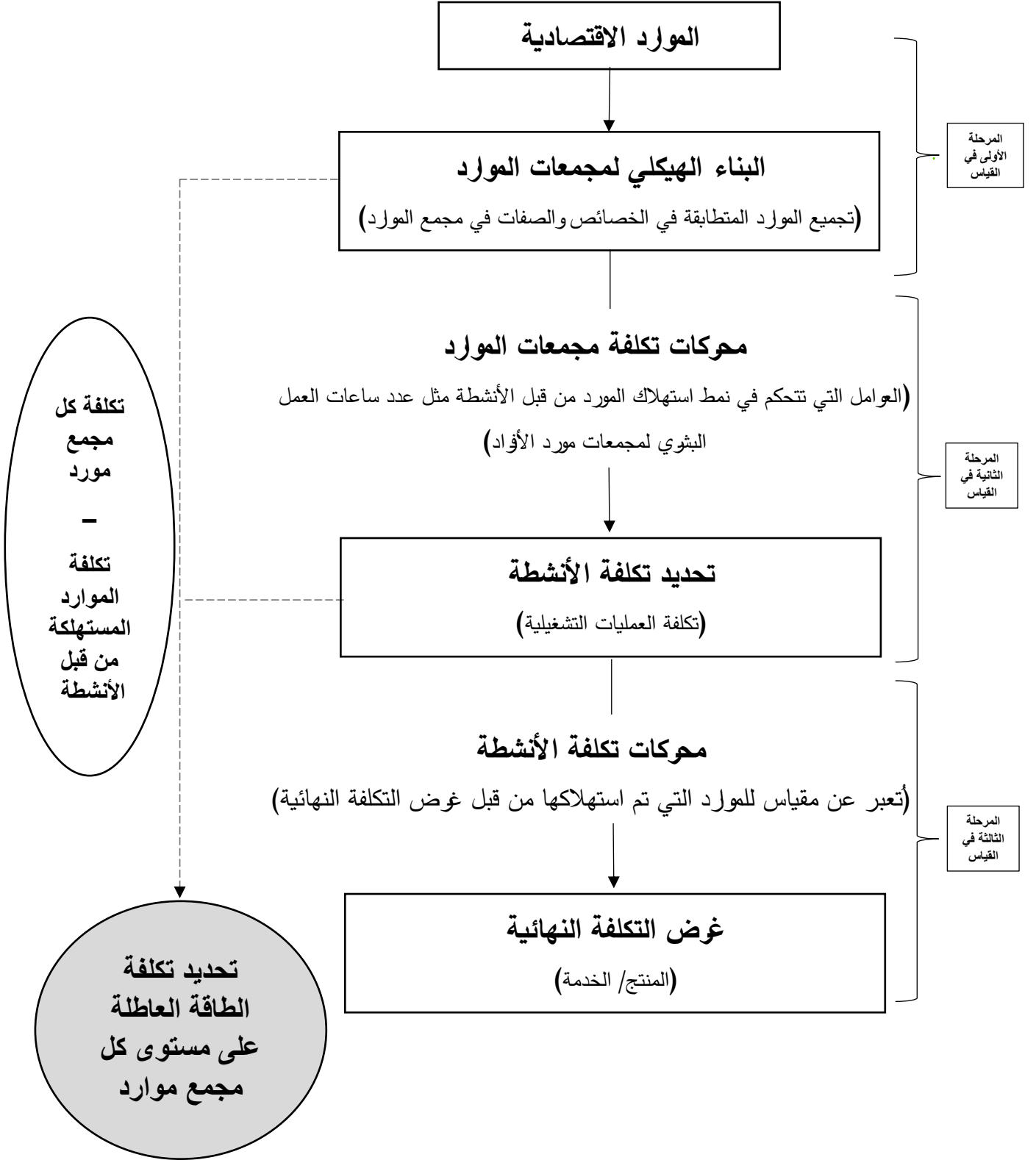
٦- تحديد الكمية والقيمة المستهلكة من مجتمعات الموارد من قبل الأنشطة، بمعنى تحميل الأنشطة بتكلفة ما تم استهلاكه من مجتمعات الموارد من واقع معدلات التحميل السابق تكوينها في الخطوة السابقة.

المرحلة الثالثة: تحديد وقياس تكلفة كل من أغراض التكلفة النهائية وتكلفة الطاقة غير المستغلة:

٧- تحميل غرض التكلفة النهائي بتكلفة الأنشطة بواسطة محركات تكلفة الأنشطة.

٨- تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد، والذي يتمثل في الفرق بين تكلفة مجمع الموارد وتكلفة الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة والعمليات التشغيلية.

شكل رقم (٣ - ٣)
مراحل القياس التكاليفي في ظل مدخل (RCA)



وفي ضوء ما تم عرضه من أدبيات الفكر المحاسبي فيما يتعلق بمدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وتوضيح التحليل النظري لدور مدخل (RCA) في الارتقاء بمستويات الدقة في احتساب تكلفة الخدمة المقدمة من خلال التتبع الدقيق لعلاقة الأثر والسبب في استهلاك الموارد وما يترتب عليها من حدوث تكلفة، يمكن للباحث صياغة فروض الدراسة والتي تتمثل في:

الفرض الأول:

" يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى خفض تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة".

الفرض الثاني:

" يؤدي قياس تكلفة الخدمات الفندقية في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى تدعيم تنافسية القرارات التسعيرية".

القسم الرابع: دراسة الحالة واختبار الفروض:

١/٤ الهدف من دراسة الحالة:

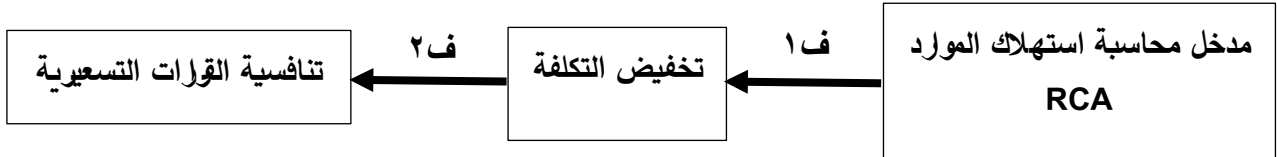
يتناول الباحث في هذا القسم الخطوات الإجرائية لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في إحدى المنشآت الفندقية العاملة بجمهورية مصر العربية، وذلك في سبيل اختبار الفروض العلمية التي يتأسس عليها البحث، والتي تنص على:

الفرض الأول:

"يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى خفض تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة".

الفرض الثاني:

"يؤدي قياس تكلفة الخدمات الفندقية في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى تدعيم تنافسية القرارات التسعيرية".



وهكذا، يكمن الهدف الرئيسي من إجراء دراسة الحالة في توضيح دور تطبيق مدخل (RCA) في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية المقدمة للزلاء والتي تتمثل تكلفة الإقامة لمدة ليلة واحدة من خلال تتبع الدقيق للموارد المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة ذات الصلة بالخدمة المقدمة، وانعكاس ذلك على تحسين القرارات التسعيرية بالشكل الذي يدعم الموقف التنافسي للمنشأة الفندقية في القطاع السياحي.

٢/٤ تعريف بالمنشأة الفندقية محل التطبيق:

وفي سبيل تحقيق الهدف المرجو، قام الباحث باختيار إحدى الفنادق ذات الخمس نجوم وفقا للتصنيف المعلن من قبل وزارة السياحة، ونظرا لرغبة القائمين على إدارة الفندق

بالاحتفاظ بسرية البيانات التكاليفية محل الدراسة وعدم الإفصاح عن مصدرها، سوف يتم استخدام "الفندق محل التطبيق" للإشارة إلى الفندق الذي يمثل مصدر البيانات التكاليفية التي تم قام الباحث بجمعها والتي تعبر عن العمليات التشغيلية بالفندق عن عام ٢٠١٨ ميلادياً.

يقع الفندق محل التطبيق في موقع سياحي متميز بالقرب من أهم الآثار الفرعونية المصرية، ويعمل به ٣٥٧ عامل في وظائف مختلفة، كما يتكون من ٣٤٩ غرفة وجناح مزودة بأثاث وديكور عصري بالإضافة إلى خدمة الواي فاي المتاحة مجاناً، كما يضم الفندق محل التطبيق عدد أربع حمامات سباحة، وأربعة أماكن مخصصة لتناول الطعام والمشروبات، بالإضافة إلى مركز للرشاقة والساونا (SPA)، وغير ذلك من قاعات للاجتماعات أو عقد المناسبات المختلفة بالإضافة إلى الوسائل المختلفة للترفيه والراحة للنزلاء.

٣/٤ أسباب اختيار الباحث للمنشأة الفندقية محل التطبيق:

تتمثل أسباب اختيار الباحث للمنشأة الفندقية محل التطبيق فيما يلي:

١/٣/٤ الصورة الذهنية المتميزة؛ نظراً للموقع السياحي المتميز للفندق محل التطبيق وقربه من المناطق الأثرية الفرعونية، مما يجعله مقصداً ليس فقط لراغبي السياحة الخارجية، بل والداخلية من المواطنين.

٢/٣/٤ يتميز الفندق محل التطبيق بارتفاع معدلات التشغيل في السنة محل الدراسة ٢٠١٨، حيث بلغ معدل التشغيل في تلك السنة ما يقرب مكن ٨٥٪ من مختلف النزلاء.

٣/٣/٤ اهتمام القائمين بإدارة الفندق محل التطبيق بتطوير الأداء المالي وتخفيض التكلفة الفعلية للحد الذي يسمح بطرح أسعار تنافسية للخدمات المقدمة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على زيادة الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات المتنوعة.

٤/٤ طرق الحصول على البيانات التكاليفية:

اعتمد الباحث في سبيل الحصول على البيانات التكاليفية التي تُشكل المادة الخام للدراسة على مجموعة من الطرق المختلفة. وفي حقيقة الأمر، فإنه في البداية قام الباحث بإجراء عدد ٣ زيارات ميدانية لفندق محل التطبيق بغرض توضيح الغرض البحثي المرجو

تحقيقه، كذلك التعرف على الإدارات المختلفة وطبيعة عملها من خلال المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين عن تلك الإدارات التي تخضع لاهتمام الباحث وتخدم الغرض البحثي. وبعد ذلك، قام الباحث بالاطلاع على التقارير التكاليفية التي توضح النظام الحالي المتبع بالفندق محل التطبيق لعملية القياس التكاليفي.

٤/٥ الأنواع المختلفة للخدمات الفندقية المقدمة للزلاء:

في ضوء الزيارات الميدانية للباحث وما أجراه من مقابلات شخصية، يتضح أن النشاط الفندقي - كنشاط يهدف للربح- يتمتع بطبيعة وخصائص تميزه عن غيره من الأنشطة الخدمية الأخرى والتي قد تمثل العنصر الحاكم في نوعية الخدمات المقدمة. ولعل من أهم تلك الخصائص ما يلي:

٤/٥/١ درجة الحساسية الشديدة للأحداث السياسية وكذلك الظروف الاقتصادية محليا وعالميا.

٤/٥/٢ موسمية النشاط الفندقي خلال العام ما بين فترات ارتفاع أو انخفاض لمعدلات الإشغال.

٤/٥/٣ يُعد النشاط الفندقي صناعة تعتمد على مهارة العنصر البشري ذو الكفاءة واللباقة في التعامل مع الزلاء.

٤/٥/٤ الحرص الدائم على جودة الخدمة المقدمة؛ نظراً لكونها الركيزة الأساسية في تشكيل صورة ذهنية متميزة عن الفندق لدى الزلاء، وفي سبيل المحافظة على مستوى عال من الجودة قد يواجه الفندق بعض المشكلات في الحصول على مواد خام ذات مواصفات مناسبة لمستوى الجودة المرجو تحقيقه.

وهكذا، وفي ضوء ما سبق ذكره من خصائص للنشاط الفندقي، سوف يعرض الباحث أهم الخدمات الفندقية التي يقدمها الفندق محل التطبيق والتي تتمثل في:

- خدمات الإقامة (قسم الغرف).
- خدمات الأغذية والمشروبات (قسم الطعام والمشروبات أو قسم المطبخ).
- خدمات تأجير القاعات (للاجتماعات أو المناسبات المختلفة).
- خدمات النادي الصحي أو الساونا (SPA).

وسوف يقتصر الباحث على دراسة خدمات الإقامة (قسم الغرف) وما يرتبط بها من أنشطة مختلفة. ويكمن السبب وراء اختيار الباحث لخدمات الإقامة في الأهمية النسبية التي تشكلها تلك الخدمات في تكوين إجمالي إيرادات الفندق، حيث تساهم هذه الخدمات بنسبة تتراوح ما بين ٦٠ - ٦٥٪ من إجمالي إيرادات الفندق محل التطبيق (٤).

وفي سبيل تتبع تكلفة الإقامة لمدة ليلة واحدة سواء كانت الإقامة (B.B. أو H.B. أو F.B.) (٥)، فإن الأمر يستلزم ضرورة التعرض للأنشطة التي تخدم ذلك الغرض التكاليفي:

- ١- نشاط الحجز.
- ٢- نشاط الاستقبال.
- ٣- نشاط حمل الحقائب.
- ٤- نشاط خدمة الغرف.
- ٥- نشاط المغسلة.
- ٦- نشاط الأطعمة والمشروبات.

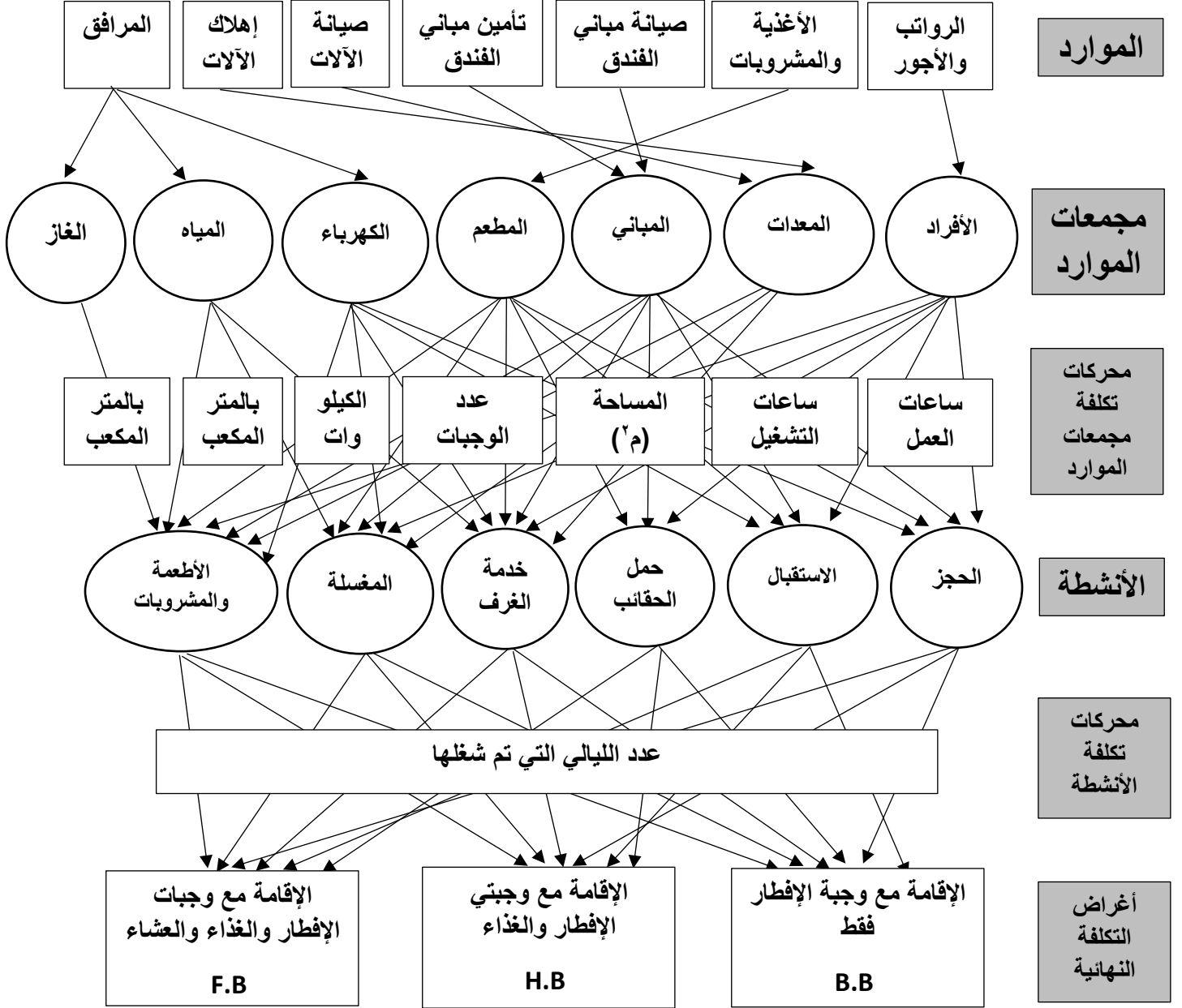
٦/٤ تحليل البيانات التكاليفية في ضوء الخطوات الإجرائية لمدخل (RCA):

يعرض الباحث من خلال الشكل رقم (٤-١) المراحل الإجرائية لتطبيق مدخل (RCA) بالفندق محل التطبيق، وذلك من خلال توضيح العلاقات التشابكية بين الموارد والأنشطة وأغراض التكلفة النهائية.

(٤) تم تحديد هذه النسبة في ضوء المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع مدير مراقبة التكاليف بالفندق محل التطبيق.
(٥) مدلول الاختصارات:

B.B.: تشير إلى الإقامة مع وجبة الإفطار فقط.
H.B.: تشير إلى الإقامة مع وجبتي الإفطار والغداء.
F.B.: تشير إلى الإقامة مع وجبات الإفطار والغداء والعشاء.

شكل رقم (٤-١)
المراحل الإجرائية لتطبيق مدخل (RCA)
بالفندق محل التطبيق



المصدر: إعداد الباحث

كما يتضح من الجدول رقم (٤-١) حصر لبند التكاليف غير المباشرة الفعلية لعام ٢٠١٨ بالفندق محل التطبيق، والتي قد بلغت ٤٦,٩٢٧,٩٩٨ جنيه.

**جدول رقم (٤-١)
بنود التكاليف غير المباشرة**

القيمة	بنود التكاليف غير المباشرة
٧,٣٧٢,٠٠٠	الرواتب والأجور
١٨,٧٤٠,٠٠٠	الأغذية والمشروبات
٥٨٠,٠٠٠	صيانة مباني الفندق
٢٤٠,٠٠٠	تأمين مباني الفندق
١,٥٤٦,٢٣٥	صيانة الآلات والمعدات
٣,٢٩٩,٧٦٣	إهلاك الآلات والمعدات
١٥,١٥٠,٠٠٠	المرافق
٤٦,٩٢٧,٩٩٨	الإجمالي

المصدر: من واقع التقارير التكاليفية للفندق محل التطبيق

تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق مدخل (RCA) في تجميع الموارد المتطابقة في الصفات والخصائص في مجموعات موارد مع تحديد المقياس الكمي لمخرجات كل مجمع، بالإضافة إلى تقسيم تكلفة كل مجمع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (٤-٢).

وهكذا، فقد تم دمج كل من بندي الصيانة والتأمين لمباني الفندق في مجمع مورد المباني، كذلك تم دمج كل من بندي الصيانة والإهلاك للآلات والمعدات داخل مجمع مورد المعدات. في حين أن بند تكلفة المرافق يشتمل على كل من مورد الكهرباء ومورد المياه ومورد الغاز، ولقد تم تخصيص مجمع مستقل لكل مورد، بحيث يكون هناك مجمع لمورد الكهرباء، ومجمع لمورد المياه، ومجمع لمورد الغاز؛ وذلك نظرا لاختلاف طبيعة كل مورد وكذلك اختلاف المقياس الكمي لمخرجات كل مجمع مورد.

جدول رقم (٤-٢)
بناء مجمعات الموارد

مجمع الموارد	إجمالي التكلفة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	المقياس الكمي لمخرجات مجمع الموارد
الأفراد	٧,٣٧٢,٠٠٠	٦,٣٧٠,٠٠٠	١,٠٠٢,٠٠٠	عدد ساعات العمل
المطعم	١٨,٧٤٠,٠٠٠	—	١٨,٧٤٠,٠٠٠	عدد الوجبات التي تم تقديمها
المعدات	٤,٨٤٥,٩٩٨	٢,٦٩٥,٥٤٢	٢,١٥٠,٤٥٦	عدد ساعات التشغيل
المباني	٨٢٠,٠٠٠	٨٢٠,٠٠٠	—	المساحة (م ^٢)
الكهرباء	١٢,١٧٠,٠٠٠	١٢١,٧٠٠	١٢,٠٤٨,٠٠٠	الكيلووات
المياه	٢,٤٠٠,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	٢,٣٧٦,٠٠٠	المتري المكعب
الغاز	٥٨٠,٠٠٠	٥,٨٠٠	٥٧٤,٢٠٠	المتري المكعب

المصدر: إعداد الباحث

وتعكس الخطوة الثانية في تطبيق مدخل (RCA) تحديد كل من الطاقة النظرية والطاقة المخططة على مستوى كل مجمع للموارد، بالإضافة إلى تحديد نصيب كل وحدة من المقياس الكمي من التكاليف الثابتة أو المتغيرة، حيث يتم استخدام الطاقة النظرية في احتساب نصيب الوحدة من المقياس الكمي من التكاليف الثابتة في حين يتم استخدام الطاقة المخططة في استنتاج نصيب الوحدة من المقياس الكمي من التكاليف المتغيرة، كما يتضح من الجدول رقم (٤-٣).

جدول رقم (٤-٣)
تحديد الطاقة النظرية والمخططة لمجمعات الموارد

نصيب الوحدة من المقياس الكمي لمخرجات مجمعات المورد من		الطاقة المخططة	الطاقة النظرية	مجمع الموارد
التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة			
١,٥٧	٢,٦٢	٦٣٧,٢٤٨ ساعة عمل	٢,٤٢٧,٨٤٠ ساعة عمل	الأفراد
٣٩٣,٠٢	—	٤٧,٦٨٢ وجبة	—	المطعم
١٨,٤٣	١١,٥٥	١١٦,٦٤٠ ساعة تشغيل	٢٣٣,٢٨٠ ساعة تشغيل	المعدات
—	٣٥,١١	٢ م ٥١٥	٢ م ٢٣,٣٥٠	المباني
١,٥٨	—	٧,٦٠٦,٢٥٠ كيلووات	—	الكهرباء
٢,٧٢	—	٣ م ٨٧٢,٧٢٧	—	المياه
٢,٣٢	—	٣ م ٢٤٦,٨٠٨	—	الغاز

المصدر: إعداد الباحث

وتوضح الخطوة الثالثة في تطبيق مدخل (RCA) تحديد الأنشطة الرئيسية داخل قسم الغرف والكميات المستهلكة من مجمعات الموارد من قبل تلك الأنشطة، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (٤ - ٤).

جدول رقم (٤-٤)
تحديد الأنشطة الرئيسية بقسم الغرف والكميات المستهلكة من مجموعات الموارد

مجمع الموارد	الحجز	الاستقبال	حمل الحقايب	خدمة الغرف	المغسلة	الأطعمة والمشروبات
الأفراد	١٥,٤٥٦ ساعة عمل	٢٢,٠٨٠ ساعة عمل	٨,٨٣٢ ساعة عمل	١٥٠,١٤٤ ساعة عمل	٤٧,٧١٢ ساعة عمل	٣٩٣,٠٢٤ ساعة عمل
المطعم	١,١٨٧ وجبة	١,٦٩٧ وجبة	٦٧٨ وجبة	١١,٥٣٩ وجبة	٢,٣٧٦ وجبة	٣٠,٢٠٥ وجبة
المعدات	—	—	—	٢٥,٩٢٠ ساعة تشغيل	٥١,٨٤٠ ساعة تشغيل	٣٨,٨٨٠ ساعة تشغيل
المباني	٢م ٣٥	٢م ٤٠	٢م ٣٠	٢م ٦٠	٢م ١٠٠	٢م ٢٥٠
الكهرباء	٥٤٨,٩٠٤ كيلوات	٦٢٧,٣٢٠ كيلوات	—	٩٤٠,٩٧٩ كيلوات	١,٥٦٨,٢٩٩ كيلوات	٣,٩٢٠,٧٤٧ كيلوات
المياه	—	—	—	١٧٤,٥٤٥ م ^٣	٢٦١,٨١٨ م ^٣	٤٣٦,٣٦٣ م ^٣
الغاز	—	—	—	—	—	٢م ٢٤٦,٨٠٨

المصدر: إعداد الباحث

يلي ذلك، ترجمة الكميات المستهلكة من مجموعات الموارد والتي تم تحديدها في الجدول رقم (٤-٤) إلى قيم مالية كما هو موضح بالجدول رقم (٤-٥).

جدول رقم (٤-٥)
تحديد القيم المالية للكميات المستهلكة من مجتمعات الموارد

مجمع الموارد	الحجز	الاستقبال	حمل الحقايب	خدمة الغرف	المغسلة	الأطعمة والمشروبات	الإجمالي
الأفراد	٦٤,٧٦٠	٩٢,٥١٥	٣٧,٠٠٦	٦٢٩,١٠٣	١٩٩,٩١٣	١,٦٤٦,٧٧٠	٢,٦٧٠,٠٦٧
المطعم	٤٦٦,٥١٤	٦٦٦,٩٥٤	٢٦٦,٤٦٧	٤,٥٣٥,٠٥٧	٩٣٣,٨١٥	١١,٨٧١,١٦٩	١٨,٧٣٩,٩٧٦
المعدات	—	—	—	٧٧٧,٠٨١	١,٥٥٤,١٦٣	١,١٦٥,٦٢٢	٣,٤٩٦,٨٦٦
المباني	١,٢٢٩	١,٤٠٤	١,٠٥٣	٢,١٠٧	٣,٥١١	٨,٧٧٨	١٨,٠٨٢
الكهرباء	٨٦٧,٢٦٨	٩٩١,١٦٥	—	١,٤٨٦,٧٤٧	٢,٤٧٧,٩١٢	٦,١٩٤,٧٨٠	١٢,٠١٧,٨٧٢
المياه	—	—	—	٤٧٤,٧٦٢	٧١٢,١٤٥	١,١٨٦,٩٠٧	٢,٣٧٣,٨١٤
الغاز	—	—	—	—	—	٥٧٢,٥٩٥	٥٧٢,٥٩٥
الإجمالي	١,٣٩٩,٧٧١	١,٧٥٢,٠٣٨	٣٠٤,٥٢٦	٧,٩٠٤,٨٥٧	٥,٨٨١,٤٥٩	٢٢,٦٤٦,٦٢١	٣٩,٨٨٩,٢٧٢

المصدر: إعداد الباحث

في حين توضح الخطوة الرابعة في تطبيق مدخل (RCA) تحميل أغراض التكلفة النهائية بتكلفة الأنشطة عن طريق محركات تكلفة الأنشطة:

جدول رقم (٤-٦)
تحميل أغراض التكلفة النهائية بتكلفة الأنشطة

أغراض التكلفة النهائية			محركات تكلفة الأنشطة	الأنشطة
F.B. (٢١٦٣٢ ليلة)	H.B. (٣٢٤٤٥ ليلة)	B.B. (٥٤٢٠٠ ليلة)		
٢٣٦,٢٧٩	٤٥٢,٤٦٩	٧١١,٠٢٣	عدد الليالي التي تم شغلها	الحجز
٢٩٥,٧٤١	٥٦٦,٣٣٨	٨٨٩,٩٥٩		الاستقبال
٥١,٤٠٤	٩٨,٤٣٧	١٥٤,٦٨٦		حمل الحقايب
١,٣٣٤,٣٢٨	٢,٥٥٥,٢٠٦	٤,٠١٥,٣٢٣		خدمة الغرف
٩٩٢,٧٨٢	١,٩٠١,١٥٢	٢,٩٨٧,٥٢٥		المغسلة
٣,٨٢٢,٧١٧	٧,٣٢٠,٤٠٧	١١,٥٠٣,٤٩٧		الأطعمة والمشروبات
٦,٧٣٣,٢٥١	١٢,٨٩٤,٠٠٨	٢٠,٢٦٢,٠١٣	الإجمالي	
٣١١	٣٩٧	٣٧٤	متوسط تكلفة إقامة الليلة الواحدة	

المصدر: إعداد الباحث

وبمقارنة النتائج المستخلصة من الجدول رقم (٤-٦) مع القيمة الفعلية الحالية لتكلفة الإقامة لمدة ليلة واحدة سواء (B.B. أو H.B. أو F.B.) بالفندق محل التطبيق، يتضح للباحث تحقق صحة الفرض العلمي الأول للبحث والذي ينص على " يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى خفض تكلفة الخدمات الفندقية المقدمة". ويمكن بيان ذلك من خلال الجدول رقم (٤-٧).

جدول رقم (٤-٧)
تحديد مقدار الخفض في التكاليف نتيجة تطبيق مدخل (RCA)

F. B	H. B	B. B	تكلفة إقامة الليلة الواحدة
٥٢٥	٥٥٠	٥٨١	النظام التقليدي
٣١١	٣٩٧	٣٧٤	RCA
٢١٤	١٥٣	٢٠٧	مقدار الخفض في التكلفة

المصدر: إعداد الباحث

وبمراجعة الباحث لمتوسطات أسعار الإقامة بالفندق محل التطبيق لعام ٢٠١٨، اتضح أن متوسط أسعار الإقامة مع تناول وجبة الإفطار فقط B.B. قد بلغت ٨٥٠ جنيه لليلة الواحدة، ومتوسط أسعار الإقامة مع تناول وجبتي الإفطار والغذاء H.B. قد بلغت ما يقرب من ١٠٠٠ جنيه لليلة الواحدة، في حين أن متوسط أسعار الإقامة مع تناول وجبات الإفطار والغذاء والعشاء F.B. قد بلغت ما يقرب من ١٢٠٠ جنيه لليلة الواحدة. وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من انخفاض تكلفة الإقامة بالفندق محل التطبيق في ظل تطبيق مدخل (RCA)، فإن ذلك يُعد مؤشراً نحو اتجاه إدارة الفندق لاتخاذ قرارات تسعيرية جاذبة للزلاء سواء من السوق المحلي أو العالمي. ويُعد هذا الأمر إثباتاً لتحقيق صحة الفرض العلمي الثاني للبحث والذي ينص على " يؤدي قياس تكلفة الخدمات الفندقية في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى تدعيم تنافسية القرارات التسعيرية".

كذلك، يعكس الجدول رقم (٤-٨) الميزة التنافسية لتطبيق مدخل (RCA) مقارنة بنماذج القياس التقليدي أو نموذج القياس التكاليفي على أساس الأنشطة والتي تكمن في تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة Idle Capacity على مستوى كل مجمع مورد والتي تُمثل الفرق بين تكلفة الموارد المحملة على مجمعات الموارد (الطاقة النظرية) وتكلفة الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة (الطاقة المستغلة).

جدول رقم (٤-٨)
تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع مورد

مجمعات الموارد	تكلفة الموارد المحملة على مجمعات الموارد	تكلفة الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة	تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع مورد
الأفراد	٧,٣٧٢,٠٠٠	٢,٦٧٠,٠٦٧	٤,٧٠١,٩٣٣
المطعم	١٨,٧٤٠,٠٠٠	١٨,٧٣٩,٩٧٦	٢٤
المعدات	٤,٨٤٥,٩٩٨	٣,٤٩٦,٨٦٦	١,٣٤٩,١٣٢
المباني	٨٢٠,٠٠٠	١٨,٠٨٢	٨٠١,٩١٨
الكهرباء	١٢,١٧٠,٠٠٠	١٢,٠١٧,٨٧٢	٢٦,١٨٦
المياه	٢,٤٠٠,٠٠٠	٢,٣٧٣,٨١٤	٧,٤٠٥
الإجمالي	٤٦,٩٢٧,٩٩٨	٣٩,٨٨٩,٢٧٢	٧,٠٣٨,٧٢٦

المصدر: إعداد الباحث

القسم الخامس: الخلاصة وتحليل نتائج الدراسة وتوصيات للبحوث المستقبلية:

(١/٥) خلاصة الإطار النظري للبحث:

تبين للباحث من استعراض الإطار النظري للأدبيات المحاسبية السابقة أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يُعد تطوراً طبيعياً لمدخل القياس التكاليفي التي تهدف إلى تلافي الانتقادات التي وجهها الباحثون لكل من النظم التقليدية في القياس ومدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة.

ولقد تمثل جوهر التطور الذي يُعبر عنه مدخل (RCA) في التركيز على كل من الموارد الاقتصادية والأنشطة التي تتسبب في استهلاك تلك الموارد. وهكذا، فقد اكتسب مدخل (RCA) أهميته من الاهتمام بدراسة العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد والتتبع الدقيق لكميات وقيمة الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة.

كذلك، لا يمكن إغفال الدور الحيوي الملموس لمدخل (RCA) في عملية اتخاذ القرارات، من خلال تسليط الضوء على تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى مجموعات الموارد، بالإضافة إلى معالجتها تكاليفياً بشكل منفصل عن غرض التكلفة النهائي.

(٢/٥) تحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

كشفت نتائج الدراسة التطبيقية عن النتائج التالية:

١- الدور الإيجابي لتطبيق مدخل (RCA) في خفض تكلفة خدمة الإقامة بالفندق محل التطبيق، حيث انخفضت تكلفة إقامة الليلة الواحدة (تصنيف B.B أو H.B أو F.B) بمقدار ٢٠٧ جنيه و١٥٣ جنيه و٢١٤ جنيه على التوالي.

وهذا يدل على **صحة الفرض العلمي الأول** للبحث والذي ينص على:

"يؤدي تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى خفض تكلفة الخدمات

الفندقية المقدمة".

٢- يترتب على انخفاض تكلفة خدمة الإقامة بالفندق محل التطبيق قدرة متخذي القرار على عرض أسعار تنافسية تؤدي إلى زيادة النصيب السوقي في الصناعة الفندقية.

وهذا يعكس صحة الفرض العلمي الثاني للبحث والذي ينص على:

"يؤدي قياس تكلفة الخدمات الفندقية في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى تدعيم تنافسية القرارات التسعيرية".

(٣/٥) توصيات البحوث المستقبلية:

يوصي الباحث بإجراء مزيد من البحوث المستقبلية حول:

- مدخل محاسبة استهلاك الموارد كأحد مداخل إدارة التكلفة في القطاعات الخدمية المختلفة.
- أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وخرائط تدفق القيمة في تحقيق الخفض الاستراتيجي للتكلفة في ظل البيئة التنافسية المعاصرة.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

أبو شعيشع، أحمد مختار إسماعيل، (٢٠١٦)، " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد السابع، العدد الأول، ص ص. ٤١٣ - ٤٤٦.

بدوي، محمد منير & غطاس، برنس ميخائيل & عبد الرحيم، عبد اللاه فراج، (٢٠١٨)، " استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لريادة التكلفة في المنشآت الصناعية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد السادس وأربعون، ص ص. ١٥٩ - ٢٠٢.

التميمي، مرتضى إبراهيم & الجبوري، نصيف جاسم، (٢٠١٦)، " توظيف منهج التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي: دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي"، *مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، الجامعة الإسلامية*، العدد الأربعون، ص ص. ٩٥ - ١٣٣.

الحوالي، خالد حسين صالح، (٢٠١٣)، " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمنية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الرابع، ص ص. ٧٥ - ٩٩.

خطاب، محمد شحاته، (٢٠٠٩)، " إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.

السيد، على مجاهد أحمد، (٢٠١٩)، " إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع

دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السابع، يونيو، ص ص. ٤٣٧ - ٤٨٣.

شاهين، محمد أحمد (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص. ٢٢٩ - ٣٠٥.

الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١١)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ABCII ومحاسبة استهلاك الموارد RCA لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، ص ص. ٦٩ - ١٠٧.

عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص. ٢٣٤ - ٢٦٦.

عبد اللطيف، ناصر نور الدين & خلف، مصطفى حسن، (٢٠١٨)، "أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية: دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية"، *مجلة العلوم الاقتصادية*، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الثالث عشر، العدد الخمسون، ص ص. ١١٧ - ١٣٩.

الغزوري، علي مجدي سعد، (٢٠١٠)، "المحاسبة عن استهلاك الموارد"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص. ٣٤٧ - ٣٦٤.

فودة، شوقي السيد؛ بركات، آية سمير؛ سرور، محمد إبراهيم، (٢٠١٧)، "تطوير عملية تخصيص التكاليف وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة حالة على أحد الفنادق بجمهورية مصر العربية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية

التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والأربعون، العدد الثاني، ص ص. ١٨٧ - ٢٣٢.

قحطان، منير علي، (٢٠١٨)، " قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية: دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، ص ص. ٦١ - ٨٥.

كاظم، حاتم كريم، (٢٠١٥)، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية - دراسة تطبيقية في فندق النجف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، ص ص ٢٦٤ - ٢٨١.

الكوبي، أمجاد محمد، (٢٠٠٧)، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص. ١٦٩-٢٥٩.

محمد، صديق آدم & منصور، فتح الرحمن، (٢٠١٤)، " التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان"، مجلة العلوم الاقتصادية للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص ص. ٥٨ - ٨٠.

الناطور، جهاد ربحي عبد القادر، (٢٠١٣)، " أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ص ص. ٢٧٧ - ٣٠٣.

النافع، فهد سليمان & أبو عمارة، مصطفى محمد، (٢٠١٧)، "زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، ص ص. ٢٥٩ - ٣٠٦.*

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Ahmed, S. and Moosa, M. (2011), 'Application of Resource Consumption Accounting In An Educational Institute', *Pakistan Business Review*, Vol. 12 No. 4, PP.755-775.

Akus, I., (2013), 'KAYNAK TÜKETİMİNE DAYALI MUHASEBE: BİR ÖRNEK UYGULAMA', *NWSA-Social Sciences*, Vol. 8 No. 4, pp. 165 - 182.

Al-Qady, M. and El-Helbawy, S. (2016), 'Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting', *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 14 No. 1, pp. 39 - 54.

Al-Rawi, A. and Abd al-Hafiz, H. (2018), 'The role of resource consumption accounting (RCA) in improving cost management in the Jordanian Commercial Banks', *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 10 No. 10, pp. 28 - 38.

Bhatt, P. (2014), 'Resource Consumption Accounting (RCA): An ABC of overhead', *International Journal of Commerce, Management and Technology*, Vol. 2 No. 10.

Clinton, B. and Keys, D., (2002),” Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems”, *Focus Magazine*, Vol. 5.

Copuroglu, F. and Korkmaz, I. (2018), ‘Development of Resource Consumption Accounting and Application in an enterprise’, *International Journal of Lean Thinking*, Vol.9, Issue 2, pp. 12 – 28.

Fisher, J. and Krumwiede, K. (2015), ‘Product Costing Systems: Finding the Right Approach’, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol.26, pp.13 –21.

Kabeayla, S. and Almagtome, A, (2019), ‘Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry’, *Journal of Engineering and Applied Sciences*, Vol.14 No.2, January, pp. 575–382.

Okutmus, E. (2015), ‘Resource Consumption Accounting with cost dimension and an application in a glass factory’, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 5 No. 1, pp. 46 –57.

Ozyapici, H. and Tanis, V. (2016), ‘Improving health care costing with resource consumption accounting’, *International Journal of Health Care Quality Assurance*, Vol. 29 No.6, pp. 646–663.

Perkins, D. and Stovall, O. S. (2011), "Resource Consumption Accounting–Where Does It Fit?", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 27 No 5, pp. 41–52.

Tse, M. and Gong, M. (2009), 'Recognition of idle resources in Time-Driven Activity – Based costing and Resource Consumption accounting models' *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 7 No 2, pp 41–54.

Yijuan, L. and Ting, W. (2017), 'Management Accounting Tools and Application Cases – Resource Consumption Accounting Method and Application', *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Vol. 121, pp. 408 – 414.