
تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في شركات الطيران

إعداد

د / رانيا مصطفى عبد الرحمن

أستاذ مساعد بقسم الدراسات السياحية
كلية السياحة والفنادق جامعة قناة السويس

أ.د / وليد سيد أمين عبد الله

الأستاذ بقسم الدراسات السياحية
كلية السياحة والفنادق - جامعة المنصورة

أ / محمود سمير حزه

باحث ماجستير بقسم الدراسات السياحية
كلية السياحة والفنادق - جامعة المنصورة

أ.د / محمد عبد الرحمن حجازي

أستاذ بقسم الدراسات السياحية
كلية السياحة والفنادق جامعة قناة السويس

مجلة كلية السياحة والفنادق ملحق العدد الثالث يونيو ٢٠١٨
الخاص بملتقى شباب الباحثين الدولي الأول
(التراث الحضاري و مستقبل السياحة في مصر)

تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في شركات الطيران

إعداد

أ/محمد سمير حزه د/رائيا مصطفى عبد الرحمن أ.د/محمد عبد الرحمن حجازي أ.د/وليد سيد امين

الملخص

إن لتكاليف قطاع النقل الجوي دوراً هاماً في رسم الخطط وتنفيذها، ولا تستطيع الجهات المسؤولة في قطاع النقل الجوي من إنشاء المشاريع أو تطويرها إلا إذا كانت تكاليفها ضمن إطار الإمكانيات المالية المتاحة، وفي نفس الوقت يجب أن تكون المردودات المالية المتوقعة مجزية (يوسف، ٢٠٠٩). على الجانب الآخر، تعتبر المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تتفاعل مع المجتمع لتؤثر فيه وتتأثر به، وذلك من خلال تطوير الأدوات المالية المستخدمة، أو ظهور أدوات جديدة لم تكن معروفة من قبل. هذا وقد شكلت جوانب القصور في المدخل التقليدي للرقابة وتقييم الأداء الباعث الأساسي للتطورات المعاصرة في هذا المجال، وكانت أبرز الحلول ما يسمى "بالمدخل الإستراتيجي للرقابة وتقييم الأداء"؛ ومن أهم أدواته استخدام المؤشرات غير المالية، بجانب الأدوات المالية، وتحقيق التكامل بينها سعياً للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية المتمثلة في البقاء والنمو في ظل المنافسة. ذلك أنه يمكن القول، أن تقييم الأداء والرقابة على التكاليف قد يكون مدخل التميز في سوق النقل الجوي (تيام، ٢٠٠٩).

هذا وتمثل مشكلة البحث في أن أساليب قياس التكلفة التقليدية المستخدمة حالياً في معظم المنشآت أصبحت مسئولة بشكل مباشر أو غير مباشر عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها. الأمر الذي أبرز ضرورة الحاجة للبحث عن أسلوب تكاليف يمكنه التلاؤم ومواكبة التغيرات الحديثة. الأمر الذي يبرز أهمية دراية القائمين على شركات الطيران بالأساليب المستحدثة لإدارة وخفض التكاليف الأكثر ملاءمة لها، وأوجه القصور في نظيرتها التقليدية، الأمر الذي يمكن معه لشركات الطيران ترشيد نفقاتها وزيادة أرباحها، واستخدام تلك الأرباح في تحسين مستوى ما تقدمه من خدمات، وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية والبقاء في سوق النقل الجوي.

يهدف البحث إلى: ١ - إلقاء الضوء على أوجه القصور في الأساليب التقليدية لقياس التكاليف. ٢ - التعريف بأسلوب التكلفة القائم على النشاط. ٣ - دراسة كيفية تطبيق أسلوب التكلفة القائم على النشاط لإدارة وخفض تكاليف الخدمات المقدمة في المنشآت السياحية وشركات الطيران.

اعتمد البحث على المنهج الوصفي؛ بالاعتماد على البحث المكتبي من خلال الاستعانة بالمتاح من المراجع العلمية العربية والأجنبية، والدراسات والأبحاث العلمية، والمؤتمرات، والدوريات، والمواقع الرسمية على الشبكة العالمية للمعلومات (الإنترنت). وقد توصل البحث للعديد من النتائج والتوصيات.

الكلمات الدالة: أسلوب التكلفة القائم على النشاط – شركات الطيران.

Applying Activity- Based Costing in Airlines

Abstract

Costs of air transport sector have an important role to play in putting and implementing plans, as air transport operators can only establish or develop projects if their costs are within the available financial means, at the same time the expected financial returns should be rewarding (Yusuf, 2009).

On the other hand, accounting is one of the social sciences that interacts with and influence the society through developing financial instruments or the emergence of new tools that previously unknown. The shortcomings of the traditional approach in monitoring and evaluating performance have been the main reason for contemporary developments in this field. One of the most prominent solutions were “The Strategic Approach for Monitoring and Evaluating Performance”; which uses non financial indicators besides financial tools to achieve strategic objectives of survival and growth under competition. Thus, it is obviously that performance assessment and cost control may be hallmark of excellence in the air transport market (Tiam, 2009).

Therefore, the main problem of the research is that the traditional cost measurement methods currently used in most enterprises are directly or indirectly responsible for most of the production problems, so it was necessary to search for a new cost method that can be in line with modern changes, as well as airlines responsible should be aware of the new and appropriate methods to manage and reduce costs, that enable airlines rationalizing their expenses, increasing profits and using these profits to improve the level of their services, and thus increasing their competitiveness and remaining in light.

The research aims at: 1- Shedding light on the shortcomings of the traditional methods of measuring costs. 2- Identifying activity- based costing approach. 3- Studying the use of activity- based costing method to manage and reduce the cost of services provided by tourist establishments and airlines.

The research was based on the descriptive approach. This involved the collection of data from secondary sources (i.e. scientific references, theses and scientific researches, conferences, periodicals and official websites on the internet). The study ended up with a number of guiding recommendations.

Keywords: Activity- Based Costing – Airlines – Tourist Establishments.

مقدمة

يشهد العالم في الوقت الحاضر تحولاً جذرياً في بيئة الأعمال، فقد أصبحت تتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات، والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات مميزة، وامتدت المنافسة لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة مع توفير البدائل المتجددة، الأمر الذي يبرز الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة، والحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء والمحافظة عليهم. فهذا التطور التكنولوجي واشتداد حدة المنافسة في ظل عجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية على التماشي مع مواكبة هذا التطور ومواجهة المنافسة دفع إلى التفكير في نظم حديثة ومتطورة تواكب ذلك التقدم، هذه التحديات فرضت على المنشآت بكافة أشكالها تحديث أنظمتها الإدارية والإنتاجية، خاصة وأن نظام التكاليف التقليدي تعرض للكثير من الانتقادات بسبب قصوره في توفير معلومات تكلفة صحيحة. فظهرت العديد من الطرق والأساليب لتطوير نظم محاسبة التكاليف التقليدية لكي تستطيع الاستجابة لهذه التغيرات؛ من ضمنها نظام التكاليف المبني على الأنشطة (أبو عودة، ٢٠١٠).

مشكلة البحث

يشهد العالم في الوقت الحالي تطوراً في شتى المجالات وتنوع المنتجات ومواصفاتها، وتقديم خدمات مميزة للفوز بالحصص السوقية، وامتدت المنافسة لتفرض على مختلف المنشآت ومنها شركات الطيران؛ تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء. هذا وتتمثل مشكلة البحث في أن أساليب قياس التكلفة التقليدية المستخدمة حالياً في معظم المنشآت أصبحت مسؤولة بشكل مباشر أو غير مباشر عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها. الأمر الذي أبرز ضرورة الحاجة للبحث عن أسلوب تكاليف يمكنه التلاؤم ومواكبة التغيرات الحديثة.

أهداف البحث

- ١ - إلقاء الضوء على أوجه القصور في الأساليب التقليدية لقياس التكاليف.
- ٢ - التعريف بأسلوب التكلفة القائم على النشاط.
- ٣ - دراسة كيفية تطبيق أسلوب التكلفة القائم على النشاط لإدارة وخفض تكاليف الخدمات المقدمة في المنشآت السياحية وشركات الطيران.

١ - أوجه القصور في الأساليب التقليدية لقياس التكاليف

يتم فيما يلي إلقاء الضوء على أوجه القصور والانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لحاسبة التكاليف، والتي دعت إلى ضرورة تحديث تلك الأساليب، وإلى ظهور الأساليب المستحدثة لإدارة وخفض التكاليف، ويمكن إيضاح أبرز أوجه القصور فيما يلي:

١/١ - اشتقت نظم التكاليف التقليدية من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي ركزت معلوماتها على تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة بغرض إعداد القوائم المالية، أكثر من إهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج؛

٢/٢ - تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسس مرتبطة بحجم الإنتاج؛ مثل ساعات العمل المباشر، أو ساعات تشغيل الآلات وتكاليف تجهيزها، وتكاليف تصميم المنتج وغيرها من الأنشطة التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليه، خاصة في ظل التطور الفني في تكنولوجيا الإنتاج، وما تبعه من انخفاض دور العمالة المباشرة بشكل ملحوظ، والاعتماد أكثر على الآلية. (شحاتة، ٢٠١٥)

٣/١ - إن اعتبارات السوق لا تعد في أسس تحديد وتخطيط التكلفة في النظم التقليدية؛

٤/١ - تخفيض التكلفة بالنسبة للنظم التقليدية يعني تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة، دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج؛

٥/١ - تأخذ الأساليب التقليدية في أولوياتها تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق، أكثر من الاتجاه لتخفيض التكلفة؛

٦/١ - لا تهتم الأساليب التقليدية باقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج؛

٧/١ - إن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً؛

٨/١ - تبدأ الطرق التقليدية بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع، حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع؛

٩/١ - أصبحت المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، وأن الإهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة، حجم السوق، رضا العميل والعاملين تؤدي لرؤية أفضل بالعوامل التي تدعم الأداء المالي. (صالح، ٢٠١١)

١٠/١- أصبحت طرق التكاليف التقليدية غير قادرة على تلبية احتياجات ورغبات الإدارة في تزويدهم بالبيانات والمعلومات الدقيقة التي تساعدهم في التخطيط والتوجيه والرقابة؛

١١/١- لا يتناسب المدخل التقليدي للرقابة مع الإتجاه الجديد نحو إدارة الجودة الشاملة، حيث تهتم المداخل الحديثة بحقيقة أن المعلومات الإدارية لا بد وأن تأتي من العملاء أنفسهم والعمليات، كما يجب أن تكون مستمدة من العاملين في مجالات ذات علاقة بالعملاء، أو الذين يشغلوا العمليات المختلفة؛

١٢/١- أصبح الإهتمام بالمنشآت الخدمية في تزايد مستمر، وهو ما يعني ازدياد أهمية المؤشراء غير المالية؛ مثل تلك التي تعكس رضاء العملاء، ومعدلات شكاوى العملاء؛

١٣/١- إن استمرارية الشركة ونموها في الوقت الحاضر لم يعد كما كان في الماضي دالة لقدرة الشركة على تخفيض التكاليف حسب الرؤية الداخلية لما يجب أن يكون عليه التخفيض، وإنما أصبح خفض التكلفة دالة لما يجب أن تكون عليه التكاليف وفقاً لمنظور ورؤية خارجية تفرضها المنافسة. (تيام، ٢٠٠٩)

هذا ونتيجة للانتقادات السابقة، فقد كان هناك إهتمام كبير بضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع تطورات الإدارة نحو دقة التكاليف ودورها في إتخاذ القرارات؛ ومن ثم تم الإتجاه إلى النظم الحديثة لإدارة وخفض التكلفة في الأونة الأخيرة مما يعد تطوراً ملموساً على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات (شحاتة، ٢٠١٦ وشحاتة، ٢٠١٥).

٢- مدخل لدراسة أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وتطبيقه في شركات الطيران

١/٢- مفهوم أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط

يمكن تعريف أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity- Based Costing

"ABC" على أنه "تحليل لعمليات المنشأة وإعطاء فكرة شاملة عن هيكلها الاقتصادي، وليس مجرد طريقة أفضل لتحديد تكلفة المنتج وخفض التكاليف فقط، بل أن المعلومات المتولدة من هذا الأسلوب تؤدي إلى التحسين المستمر وتخفيض أو حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية". كما يمكن تعريفه على أنه "الأسلوب الذي يقوم على تخصيص الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة مما يساعد في تحقيق الدقة والرقابة على عناصر التكاليف" (وادي وآخرون، ٢٠١٦).

أيضاً يُعرّف أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على أنه "مجموعة الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل تكلفة وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها

المنشأة. عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة من الأنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة" (صالح، ٢٠١١).

يقوم نظام التكاليف على أساس النشاط على فلسفة أو فرض أساسي مؤداه: أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات/ أو العملاء هي التي تستهلك الأنشطة، وهي تعني أن متطلبات المنتجات أو العملاء هي التي تنشأ الحاجة لوجود الأنشطة (شحاتة، ٢٠١٥ والبعاج والكرعاوي، ٢٠١٤ وراضي وإسماعيل، ٢٠١١). وبالتالي يجب أن تنسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المنشأة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة، والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطى قيمة إضافية للمنتج؛ ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج؛ وبالتالي الإتجاه لاستبعادها أو تخفيضها. أي يقوم هذا الأسلوب على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء (شحاتة، ٢٠١٦ ونمر وسويسي، ٢٠١٣).

في هذا الإطار، تجدر الإشارة إلى توضيح المقصود بالموارد، والتي يمكن تعريفها على أنها "عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط، وهي تمثل مصدر التكلفة التي تنشأ نتيجة استخدام هذه الموارد، وتمثل الموارد في: الموارد المادية والبشرية والتسهيلات المختلفة. (الشريف والفيثوري، ٢٠١٤ - ٢٠١٦) كما يقصد بها "المدخلات من عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لإنجاز الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، أي الأصول المتاحة للاستخدام أو تلك التي تدعم أداء العمل" (سند، ٢٠١٢).

٢/٢ - أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

١/٢/٢ - توفير معلومات عن التكاليف تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية وقرارات التسعير، وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (وادي وآخرون، ٢٠١٦).

٢/٢/٢ - التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها، لزيادة فاعلية الرقابة، وبالتالي تطوير عمل الإدارات داخل المنشأة وتطوير عمل المنشأة ككل؛

٣/٢/٢ - تحليل أنشطة المنشأة وتحديد موجهاً التكلفة، مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم أداء العاملين، فضلاً عن التقويم المالي للأنشطة (منصوري، ٢٠١٦).

٣/٢ - أهمية أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط

١/٣/٢ - يمارس الرقابة على مستوى الأنشطة، بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي، بعد إتمام إنتاج السلع أو تقديم الخدمات؛

٢/٣/٢ - إن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل؛

٣/٣/٢ - يساعد نظام تكاليف الأنشطة بما يوفره من معلومات على إتخاذ قرارات التسعير، لأن التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، وشركة الطيران التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها وخدماتها تكون في وضع أفضل أمام منافسيها، حيث يسهل على إدارة الشركة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة؛

٤/٣/٢ - إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن استخدامه لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية، كذلك قياس تكلفة الخدمات وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة في المنشآت الخدمية. (شحاتة، ٢٠١٦ وشحاتة، ٢٠١٥)

٥/٣/٢ - يساعد على تقسيم المنشأة إلى أنشطة وفقاً للموارد التي يتم استهلاكها مما يحقق التتبع والرقابة على عناصر التكلفة من خلال ربطها بأداء الأنشطة، الأمر الذي يساعد على تلافي أوجه الإسراف، والدقة في القياس، ويساعد ذلك الأسلوب الإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية بناءً على المعلومات الدقيقة التي يقدمها (وادي وآخرون، ٢٠١٦).

٤/٢ - مزايا تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط

يتميز أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بميزة رئيسية؛ هي أنه نظام تكاليفي وإداري في نفس الوقت، حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة بتكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، ومعلومات خاصة بتلك الأنشطة (محجر، ٢٠١٠ - ٢٠١١). ويمكن إيجاز مزايا تطبيق هذا الأسلوب على النحو التالي:

١/٤/٢ - يوفر معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج، والتي تنتج عن عدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات في ضوء علاقة السبب والأثر؛

٢/٤/٢ - يساعد في خفض التكلفة، من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة للمنتج أو الخدمة، والتكاليف المرتبطة بها، بالإضافة إلى تحسين كفاءة أداء العمليات، مما يؤدي إلى تحسين الربحية والمركز التنافسي للمنشأة؛

٣/٤/٢ - يمكن تطبيقه في المنشآت الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح. (أحمد، ٢٠١١)

٤/٤/٢ - يعمل أسلوب المحاسبة القائم على النشاط على تحسين الإدارة، وذلك من خلال التركيز على الوقت والتكلفة والجودة؛ وهي مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية؛ كما تساعد هذه الطريقة في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة "Activity- Based Budgeting "ABB" باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء (إبراهيم، ٢٠١٧ وبوشنقة، ٢٠١٢).

٥/٤/٢ - يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير، من خلال حساب التكلفة بدرجة أكثر دقة (البعاج والكرعاوي، ٢٠١٤).

٥/٢ - الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة القائم على النشاط

أورد الباحثون العديد من الانتقادات لنظام التكاليف القائم على النشاط، يذكر منها على سبيل المثال، ما يلي:

١/٥/٢ - يتطلب التحول إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة تكاليف مرتفعة ووقت وجهد كبير، ويقتضي ذلك مقارنة تكاليف تصميم النظام وتشغيله مع المنافع المتوقعة (شحاتة، ٢٠١٦ ومحجر، ٢٠١٠ - ٢٠١١).

٢/٥/٢ - للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب أن يكون نظام المعلومات ذو جودة عالية، وأي شيء خلاف ذلك يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة؛

٣/٥/٢ - إن كفاءه استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تعتمد بالأساس على الاختيار السليم لمسيبات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل، ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط، ودراسة الآثار السلوكية لها (بوشنقة، ٢٠١٢ والبعاج والكرعاوي، ٢٠١٤).

٦/٢ - تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في السياحة والطيران

يتم فيما يلي إلقاء الضوء على قياس التكاليف في منشآت الخدمات بأسلوب التكلفة القائم على النشاط، وتطبيقه في شركات الطيران وفي المنشآت السياحية. ثم التطرق إلى التكامل بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة القائم على النشاط في المنشآت السياحية، وذلك على النحو التالي:

١/٦/٢ - قياس التكاليف في منشآت الخدمات بأسلوب التكلفة القائم على النشاط

تختلف عملية قياس تكلفة المنتجات عن عملية قياس تكلفة الخدمات؛ نظراً لاختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج وتصنيع المنتج. وتجدر الإشارة، أن

هناك بعض أنشطة الخدمات يمكن تنميطها؛ وبالتالي يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة، بمعنى أن هناك تكاليف مشتركة تخص أنشطة خدمات متعددة، ويتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو وحدة قياس نمطية (شحاتة، ٢٠١٦ ومحجر، ٢٠١٠ - ٢٠١١). أو أن تكون أنشطة الخدمات غير نمطية، نظراً لاختلاف نوعية وخصائص كل خدمة، أي لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة؛

هذا ويتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم تنميطها بمرحلتين: - تحديد إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية لكل قسم، ثم تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم، وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها، بعد حساب متوسط تكلفة وحدة الخدمة؛ وذلك باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل: زمن أداء الخدمة؛

"متوسط تكلفة وحدة الخدمة = إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية للقسم / إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة"؛

هذا وترتبط التكاليف غير المباشرة في المنشأة الخدمية بالعديد من مسببات التكلفة مثل ساعات العمل على الحاسب أو عدد العاملين. ويقوم نظام التكلفة على أساس النشاط أولاً على تخصيص التكاليف غير المباشرة، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها وفقاً لمسببات التكلفة. (شحاتة، ٢٠١٦ ومحجر، ٢٠١٠ - ٢٠١١)

٢/٦/٢ - تطبيق أسلوب التكلفة القائم على النشاط في شركات الطيران

سبق الإشارة أن أنشطة العملاء في شركات الطيران تتصل بالمسافر بشكل مباشر، وأنشطة التشغيل تتصل بالطائرة والرحلة؛ كالتزود بالوقود والمناولة والصيانة. هذا وتضم تكاليف هذه الأنشطة كلا من التكاليف المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة، والتكاليف غير المباشرة والتي تعتبر بؤرة إهتمام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط. ويتم في الخطوة الأولى تتبع التكاليف المباشرة لكل نشاط (أي تحميل كل نشاط بتكاليفه المباشرة ولا تختلف هذه الخطوة عن المدخل التقليدي). بينما يتم في الخطوة الثانية تخصيص التكاليف غير المباشرة للموارد التي استهلكها كل نشاط على أغراض التكلفة، والتي ستكون في حالة شركات الطيران؛ رحلة الطيران في حد ذاتها. هذا ويستند تحديد الأنشطة في شركات الطيران على العمليات الرئيسية مثل عملية الحجز وعملية التشغيل. حيث تنقسم كل عملية إلى عدد من الأنشطة (تيام، ٢٠٠٩).

٢/٦/٢/١ - عملية الحجز؛

يتطلب تطبيق قياس التكاليف على أساس الأنشطة على عملية الحجز بشركات الطيران، إتباع الخطوات التالية:

- أ - الأنشطة الرئيسية لعملية الحجز: تضم عملية الحجز أنشطة متعلقة بالحجز، وأخرى تتعلق بالتسويق والدعاية والإعلان؛
- ب - تحديد تكاليف الأنشطة: تمثل تكاليف التأمين على الراكب (المسافر) التكاليف المباشرة في نشاط الحجز (بالنسبة للرحلة)، وتعتبر تكلفة الدعاية والإعلان من التكاليف غير المباشرة في نشاط التسويق (بالنسبة لرحلة)؛
- يتم تخصيص التكاليف وفقاً لفلسفة قياس تكاليف الأنشطة (علاقة ربط الأثر بالسبب). حيث ربط الأثر (الموارد التي يستهلكها النشاط) بالسبب (المخرجات المترتبة على استخدام المقومات المادية والبشرية للنشاط)؛

ج - محركات التكلفة الرئيسية: عدد التذاكر المعروضة للبيع؛

د - الموارد المستهلكة:

- بالنسبة لنشاط الحجز للتذاكر الورقية: الورق، الطباعة، الإضاءة، التكييف، أجور العاملين في مكاتب الحجز؛
- بالنسبة للتذاكر الإلكترونية: رسوم الإنترنت (اشتراكات - خط تليفون)، الطباعة (تيام، ٢٠٠٩)

٢/٢/٦/٢ - عملية التشغيل:

- أ - تحديد الأنشطة الرئيسية لعملية التشغيل، والتي تضم عدد من الأنشطة المرتبطة بها، أو الإقلاع والهبوط؛
- ب - تحديد التكاليف المنبثقة عن هذه الأنشطة، والتي تشمل على كل من التكاليف المباشرة في نشاط التشغيل والإقلاع (بالنسبة للرحلة) مثل الوقود، الأجور والمرتببات لطاقم الطائرة والعاملين، التأمين على الطائرات، إهلاك الطائرات، والتكاليف غير المباشرة في نشاط التشغيل والإقلاع (بالنسبة للرحلة): الصيانة والفحص، تكلفة الموردين (الوجبات أو أعمال النظافة)، الخدمات الأرضية للطائرة في المطار؛
- هذا ويتم تخصيص تكاليف نشاط الصيانة والفحص، ونشاط التأمين على الطائرة (قد تقوم الطائرة بأكثر من رحلة)؛

ج - تحديد محركات التكلفة الملائمة ومنها عدد المسافرين، عدد المقاعد المتاحة (يتوقف على نوع وحجم الطائرة)، المسافة المقطوعة بالكيلومتر للرحلة، عدد الرحلات؛

د- تجميع الموارد المستهلكة في نشاط تشغيل الطائرة (الإقلاع والطيران في الجو): الوقود، المقاعد في الطائرة، الإنارة في الطائرة، وسائل الترفيه (التلفزيون أو الفيديو)، والخدمات الأخرى (الوجبات، أعمال النظافة) أو خدمات أرضية (المناولات والصيانة). (تيام، ٢٠٠٩)

هذا ويوضح جدول رقم (١) التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي في شركات الطيران، ومعدل التحميل المستخدم.

جدول (١): التكاليف ومعدلات التحميل في شركات الطيران وفقاً للمنهج التقليدي

أسس التحميل	التكاليف الرئيسية للشركة		
لكل مسافر (عدد المسافرين) عدد الكيلو متر المقطوعة لكل مسافر عدد الكيلو متر المقطوعة لكل مسافر لكل مسافر <input type="checkbox"/> لكل مسافر	Catering الضيافة الإعلان الحجز والخطوط الخاصة التأمين على المسافرين <input type="checkbox"/> الضرائب	تكاليف المسافرين <input type="checkbox"/>	
بالساعة عدد الرحلات عدد الرحلات <input type="checkbox"/> بالساعة	الوقود إعلام المطار المناولات عند الإقلاع والهبوط <input type="checkbox"/> الصيانة	تكاليف التشغيل <input type="checkbox"/>	تكاليف مباشرة <input type="checkbox"/>
عدد المقاعد المتاحة لكل كيلو متر بالساعة <input type="checkbox"/> بالساعة	تأمين الطائرة الإهلاك تكاليف مالية متعلقة <input type="checkbox"/> بالطاقم	تكاليف الطائرات <input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/> عدد الكيلو مترات المقطوعة لكل مسافر -	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> تكاليف إدارية	تكاليف
<input type="checkbox"/> عدد المقاعد المتاحة لكل كيلو متر -	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> تكاليف هيكلية	غير مباشرة <input type="checkbox"/>

المصدر: (تيام، ٢٠٠٩، ص ١٣٨).

يتضح من جدول (١) أن معدلات التحميل للتكاليف المباشرة تتنوع بين عدد الرحلات أو عدد الساعات وعدد المسافرين، ويستخدم عدد الكيلومترات المقطوعة لكل مسافر وعدد المقاعد المتاحة لكل كيلو متر؛ كمعدل لتحميل التكاليف غير المباشرة، وجزء من التكاليف المباشرة على السواء؛ كتكاليف

الإعلان والحجز وتكاليف تأمين الطائرة، والتي يرى البعض أنها تعتبر تكاليف غير مباشرة وليست مباشرة، طبقاً لعلاقة ربط الأثر بالسبب. (تيام، ٢٠٠٩)

هذا ويوضح جدول رقم (٢)، العمليات والأنشطة ومحركات التكلفة لأغراض قياس التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة في شركات الطيران.

جدول (٢): العمليات والأنشطة ومحركات التكاليف وفقاً لقياس تكاليف الأنشطة

العمليات الرئيسية	الأنشطة	التكاليف غير المباشرة	محركات التكلفة المقترحة
عمليات الحجز	- أنشطة خدمات الحجز، والخطوط الخاصة	- تكلفة الحجز، والخطوط الخاصة	- عدد المسافرين/كيلومتر
	- أنشطة الإعلان والدعاية	- تكلفة الإعلان والدعاية	- عدد الكيلو مترات المقطوعة لكل مسافر عدد الركاب
عمليات التشغيل	- أنشطة خدمات التأمين على الطائرة	- تكاليف التأمين على الطائرة	- عدد المقاعد المتاحة/كيلو متر
	- أنشطة الصيانة والإصلاح	- تكاليف الفحص لأغراض الصيانة - تكاليف المعدات المستخدمة	- عدد مرات الفحص عدد ساعات العمل المستغرقة في الصيانة عدد الرحلات

المصدر: (تيام، ٢٠٠٩، ص ١٣٩).

٣/٦/٢ - خطوات تطبيق أسلوب التكلفة القائم على النشاط في المنشآت السياحية

١/٣/٦/٢ - حصر وتحديد الأنشطة:

تبدأ عملية التحليل بدراسة الخريطة التنظيمية للمنشأة السياحية، حيث يتم من خلالها التعرف على الوظائف والأعمال التي يقوم بها كل قسم من أقسامها، ثم يتم عمل قائمة الوظائف والأعمال المؤداة بواسطة المنشأة السياحية، ووضع هذه الأنشطة في دليل (سيد، ٢٠١٢). كما يتضح من جدول (٣).

في هذا الإطار، تجدر الإشارة، أنه يقصد بـ "الأنشطة" طبقاً لمحاسبة تكاليف النشاط؛ "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تؤدي إلى تنفيذ الأعمال التي يتم أداؤها داخل المنشأة السياحية" (وادي وآخرون، ٢٠١٦ والشريف والفيثوري، ٢٠١٤-٢٠١٦). أو هي "مجموعة المهام التي تقوم بها المنشأة السياحية لتقديم الخدمة" (راضي وإسماعيل، ٢٠١١).

جدول (٣): مقترح لدليل الأنشطة في شركات السياحة

القسم	الأنشطة
قسم السياحة الداخلية والوافدة	<ul style="list-style-type: none"> - استقبال السائحين بمختلف المنافذ الجوية والبحرية والبرية. - تصميم وتنفيذ البرامج السياحية. - تنظيم الرحلات النيلية. - تنظيم رحلات السفاري والمغامرات بوحات مصر وصحاريها. - تنظيم الرحلات البحرية. - تنظيم المعارض والمؤتمرات. - توفير المرشدين السياحيين
قسم السياحة الخارجية	<ul style="list-style-type: none"> - الحجز بالفنادق والمنتجعات السياحية بمختلف دول العالم. - الاستقبال والتسكين بالفنادق والمنتجعات السياحية بمختلف دول العالم. - تصميم وتنفيذ البرامج السياحية لزيارة مختلف دول العالم.
قسم السياحة الدينية	<ul style="list-style-type: none"> - تنظيم رحلات العمرة والحج. - الحجز بالفنادق في المملكة العربية السعودية. - توفير أتوبيسات لنقل الحجاج والمعتمرين.
قسم الطيران	<ul style="list-style-type: none"> - حجز وإصدار تذاكر الطيران الداخلية. - حجز وإصدار تذاكر الطيران على جميع خطوط الطيران العالمية.
قسم النقل السياحي واليهورين	<ul style="list-style-type: none"> - تنفيذ البرامج السياحية للشركة. - تأجير الأتوبيسات وسيارات الليموزين للغير.

المصدر: (سيد، ٢٠١٢، ص.ص ٩٦ - ٩٧).

٢/٣/٦/٢ - تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة:

تمثل تكلفة النشاط؛ مجموعة تكاليف الموارد التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص نشاط معين (نمر وسويس، ٢٠١٣ وبوشندقة، ٢٠١٢). هذا ويتم تتبع هذا التكاليف بإتباع الأسس التالية:

أ- التتبع المباشر: وذلك لبعض عناصر التكاليف ذات الصلة بوحدة التكلفة، على سبيل المثال؛ تكاليف إقامة الأفواج السياحية لدى الفنادق، فواتير المطاعم والكازينوهات للأفواج السياحية، تذاكر سفر وانتقال الأفواج، تذكر دخول المتاحف والمعالم الأثرية، تأجير السيارات، رسوم خدمات وتصاريح للمطار؛

ب- التخصيص عند تحديد التكاليف غير المباشرة للأنشطة، على سبيل المثال: مرتبات قسم السياحة، أدوات كتابية ومطبوعات، فواتير الفاكس والتليفون، وإهلاك أصول قسم السياحة (سيد، ٢٠١٢).

٢/٦/٣ - تحديد مسبب تكلفة لكل نشاط:

يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس المسبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء التكلفة، وتعرف أوعية التكلفة Cost Pool بأنها "أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف" (وادي وآخرون، ٢٠١٦). كما يمكن تعريف مسبب التكلفة Cost Driver على أنه "وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط" (منصوري، ٢٠١٦). أو "هي العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط" (نمر وسويس، ٢٠١٣). ويوضح جدول (٤) مقترح ببعض مسببات التكلفة الخاصة ببعض الخدمات السياحية:

جدول (٤) مسببات التكلفة الخاصة ببعض الخدمات السياحية

أنشطة الخدمات السياحية	مقترح مسبب التكلفة
بيع وحجز تذاكر السفر	- عدد التذاكر المحجوزة. - الوقت اللازم للحجز.
نقل الأفواج السياحية	- عدد السائحين/المسافة.
تنفيذ الرحلات السياحية	- عدد السائحين/أماكن الزيارة.
الإرشاد السياحي	- عدد مرات زيارة الأماكن.
حجز الفنادق	- الغرفة بالمستوى/المدة.
تنظيم الرحلات البحرية والنهرية	- عدد الرحلات.
تنظيم رحلات الصيد والسفاري	- عدد الرحلات.
تنظيم رحلات الغوص	- عدد الرحلات.
تأجير الأتوبيسات السياحية والليموزين	- الوقت.
الاستقبال في المطار	- عدد مرات الاستقبال.
تنظيم المؤتمرات والاجتماعات	- عدد الأفراد.
التأمين على السائحين في حالة طلبهم	- قيمة التأمين.

المصدر: (سيد، ٢٠١٢، ص. ٩٨ - ٩٩)

٢/٦/٣/٤ - تصنيف وتبويب الأنشطة:

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المنشأة السياحية، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك قرارات ملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة. وتحتاج إدارة المنشآت السياحية في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المنشأة، للاستفادة من ذلك في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، والتنبوء وإعداد الموازنات (حابي، ٢٠١١).

هذا ويتم تصنيف وتبويب الأنشطة وفقاً لعدة طرق، منها على سبيل المثال: مراكز الأنشطة، وهي عبارة عن تجميع لعدد من الأنشطة المتجانسة التي تشكل في مجموعها نشاط رئيسي، فعلى سبيل المثال: قسم السياحة يمكن اعتباره أحد مراكز النشاط المستقلة، ويتم التركيز على الأنشطة التي يقوم بها القسم وتكلفة أدائها. حيث توجد مراكز أنشطة سياحية (كأنشطة قسم السياحة - أنشطة قسم الطيران - أنشطة قسم النقل السياحي والليموزين). كما توجد مراكز أنشطة سياحية مساعدة (كأنشطة قسم الحاسب الآلي - أنشطة قسم السويتش - أنشطة قسم الاستعلامات). كذلك مراكز أنشطة إدارية (كأنشطة قسم الشؤون الإدارية والموارد البشرية - أنشطة قسم السكرتارية العامة) (سيد، ٢٠١٢).

في هذا الإطار، تجدر الإشارة أنه فيما يخص المطارات، ينبغي أن يكون نظام محاسبة التكاليف قادراً على إصدار بيانات مراكز تحديد التكاليف Cost Centre Statements التي تساعد إدارة المطار على رصد نشاط المطار وفقاً لمختلف الوظائف، وبما أن معظم تكاليف المطار ثابتة، بصرف النظر عن عدد حركات الطائرات اليومية في المطار، فإن القدرة على النظر في التكاليف من جانب مراكز تحديد التكاليف يساعد إدارة المطار في رصد و/أو مراقبة التكاليف. وستعتمد كيفية إنشاء مراكز تحديد التكاليف على عدة متغيرات تشمل حجم المطار والهيكل التنظيمي. ويمكن أن تشمل المراكز النموذجية لتحديد التكاليف ما يلي: (الإدارة والمالية، الصيانة في منطقة التحركات المراقبة، جهاز التدفئة والتبريد المركزيين، الشؤون المجتمعية، خدمات الإنقاذ وإطفاء الحرائق، إدارة المنطقة المفتوحة للجمهور، التسويق، الأمن، إدارة مبنى المطار (International Civil Aviation Organization, 2013). كما يتضح على سبيل المثال من جدول رقم (٥).

جدول (٥): أمثلة للخدمات بالمطارات

نوع الخدمة	رسوم المطار (مرتبط بـ)	مراكز تحديد التكاليف (دمماً لـ)
منطقة التحركات المراقبة	- رسوم الهبوط.	- صيانة منطقة التحركات المراقبة.

- رسوم وقوف الطائرة. - خدمة الإلتقاذ ومكافحة الحرائق. - المرآب. - الأمن. - خدمات الملاحة الجوية.		
- صيانة مباني الركاب. - الأمن. - جهاز التدفئة. - معلومات الرحلة.	- رسوم خدمة الركاب. - رسوم الأمن.	إجراءات تسجيل الركاب
- صيانة مباني الركاب. - الأمن. - جهاز التدفئة. - التسويق.	- استئجار المساحة. - نسبة من حجم الأعمال.	حقوق الامتياز (حق الاضطلاع بنشاط تجاري في أحد المطارات)

المصدر: ("4-12" International Civil Aviation Organization, 2013, p. "4-12")

٥/٣/٦/٢ - بناء مجتمعات التكلفة:

إذا كان عدد الأنشطة قليلاً يمكن تخصيص تكلفة النشاط مباشرةً على الخدمات المقدمة، أما إذا كان عدد الأنشطة كبيراً كما في المنشآت السياحية؛ فيتم تجميعها بما يسمى بمجمع التكلفة، وتعامل على أنها مراكز مستقلة، ويستخدم موجه تكلفة واحد لهذا المركز (نمر وسويسي، ٢٠١٣). هذا ويقصد بمجمعات التكلفة "تجميع مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد في مجمع تكلفة واحد، يمثل حلقة الوصل بين موارد المنشأة السياحية والمنتجات والخدمات النهائية المقدمة" (الشريف والفيثوري، ٢٠١٤ - ٢٠١٦).

٦/٣/٦/٢ - اختيار مسبب تكلفة لكل مجمع تكلفة:

يتم اختيار مسبب التكلفة لكل مجمع تكلفة بناءً على عدة اعتبارات؛ حجم المعلومات المتوفرة عنه، يمكن اعتباره مقياساً ملائماً لمجموعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة؛ كاستخدام الوقت المستغرق في استخراج التأشير كسبب تكلفة لنشاط استخراج التأشير بدلاً من عدد التأشير، لأنه أكثر ارتباطاً مع التغيير في تكلفة النشاط، فضلاً عن ارتباطه بهدف سلوكي يتمثل في تبسيط الأنشطة وكفاءة تقديم الخدمة للسائح في أقل وقت ممكن؛ حيث يفضل اختيار مسبب التكلفة الذي يحفز العاملين على أداء عملهم بطريقة سليمة وفعالة، مما يؤدي لتقليل التكلفة (سيد، ٢٠١٢).

٧/٣/٦/٢ - تحديد معدل استهلاك الخدمات النهائية من مجتمعات التكلفة:

يتم ذلك من خلال؛ تحديد مخرجات النشاط (مجمع التكلفة)؛ فمثلاً نشاط استخراج تأشير الحج والعمرة تقاس مخرجاته بعدد التأشير المستخرجة (كمسبب تكلفة)، أيضاً نشاط الرحلات

يقاس بعدد الرحلات. كما يتم أيضاً من خلال تحديد نسبة استفاضة (معدل استهلاك) كل خدمة من الأنشطة. وتتم معرفة معدل الاستهلاك من حاصل قسمة "عدد مسببات التكلفة التي استنفذتها الخدمة من النشاط" على "إجمالي عدد مسببات تكلفة النشاط"؛ ثم إعادة تصنيف الأنشطة في مجموعات تكلفة متجانسة على أساس مستوى مسبب التكلفة، وأخيراً تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات الخدمة النهائية. ويتم حساب "نصيب الخدمة من التكلفة غير المباشرة للنشاط" من حاصل ضرب "تكلفة النشاط" \times "معدل الاستهلاك" (سيد، ٢٠١٢).

٤/٦/٢ - التكامل بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة القائم على النشاط في

المنشآت السياحية

إن نظام التكاليف على أساس النشاط يمكن أن يساهم في الوصول إلى التكاليف المستهدفة للمنتج بأسلوب أكثر موضوعية وعدالة، حيث يُمكن هذا النظام من تجزئة عملية الإنتاج للمنتج الجديد إلى أنشطة تفصيلية، ومن ثم تحديد التكاليف الواجبة للأنشطة المضيفة للقيمة أو للأنشطة الرئيسية للعملية الإنتاجية، وبالتالي الوصول بالتكاليف المعيارية للمنتج للتكاليف المستهدفة (صالح، ٢٠١١).

هذا ويمكن تطبيق ذلك في مجال السياحة والنقل الجوي على النحو التالي:

١/٤/٦/٢ - في حالة تقديم خدمات سياحية جديدة: يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحديد التكلفة المستهدفة ويتم مقارنتها بالتكلفة الحالية، وفي هذه الحالة يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بتخفيض التكلفة الحالية حتى تصل إلى التكلفة المستهدفة؛

٢/٤/٦/٢ - في حالة تقديم خدمات سياحية قائمة/حالية: فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يساعد على توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة وتخصيص التكاليف غير المباشرة والرقابة على التكاليف، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة في هذه الحالة أداة فعالة لتخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتج، ودعم نظام التكاليف على أساس النشاط للوصول إلى التكاليف التنافسية المستهدفة. بهذا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين كل من نظام التكاليف على أساس النشاط، وأسلوب التكلفة المستهدفة. (سيد، ٢٠١٢)

منهجية الدراسة

اعتمد البحث على المنهج الوصفي "نمط الدراسات المسحية". حيث تم توزيع إستمارات الاستبيان، على عينة من المعنيين بشركة مصر للطيران للخدمات الأرضية؛ للتعرف على مدى تطبيق شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لأسلوب التكلفة القائم على النشاط، والوقوف على مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب إدارة وخفض التكلفة بشركة مصر

للطيران للخدمات الأرضية. وأخيراً التعرف على تأثير تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية. تم توزيع استقصاء الدراسة الميدانية خلال الفترة من يوليو ٢٠١٧ وحتى نوفمبر من عام ٢٠١٧.

الإحصاء الوصفي

المحور الأول

مدى تطبيق شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لأسلوب التكلفة القائم على النشاط

١/١ - تطبيق شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

أشار (الدبس، ٢٠١٤)، أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر النظام الأكثر شهرة بين ابتكارات المحاسبة الإدارية في العشرين عاماً الأخيرة. للعديد من الأسباب منها قدرته على ربط التكاليف بمسبباتها، مما زاد بشكل أكبر من قدرة الإدارات في عمليات تخفيض التكلفة وتحقيق الرقابة عليها.

جدول (٦): تطبيق شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط

كود	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط G8	التكرار	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١	- نعم.	١٠	٣٢.٣	١.٩٧	٠.٧٩٥	٤٠.٣٥%
٢	- لا.	١٢	٣٨.٧			
٣	- ليس لدينا علم مسبق بهذا الأسلوب.	٩	٢٩			
	الإجمالي	٣١	١٠٠			

يتضح من جدول (٦)؛ أن (٣٨.٧٪) من مفردات العينة أوضحوا أن شركة مصر للطيران للخدمات لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بكافة خطواته ومراحله. بينما أشار (٣٢.٣٪) من حجم العينة إلى قيام الشركة بتطبيق ذلك الأسلوب. وأوضح (٢٩٪) من مفردات العينة عدم درايتهم المسبقة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط ومراحل وخطوات تطبيقه. وذلك بمتوسط (١.٩٧) في اتجاه عدم إتباع شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لكافة خطوات ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، بمعامل اختلاف (٤٠.٣٥٪).

٢/١ - الإجراءات التي تقوم بها مصر للطيران للخدمات الأرضية، والتي يمكن من خلالها الحكم على كون الشركة تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من عدمه.

يعتبر أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة واحداً من التقنيات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف التي من خلالها يمكن إنتاج بيانات تكاليفية أكثر دقة، نتيجة توفيره أساس أكثر عدالة لتخصيص

التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات، مما يساعد الإدارة على إتخاذ قرارات رشيدة (خلف والناصر، ٢٠١٢).

جدول رقم (٧): إجراءات تحديد التكلفة على أساس النشاط

الترتيب	نسبة	تكرار	الإجراءات H7	كود
١	٩٣.٥٥	٢٩	- تحويل عمليات الشركة إلى أنشطة محددة.	H71
/١	٩٣.٥٥	٢٩	- ربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط.	H72
//١	٩٣.٥٥	٢٩	- تحديد مسببات تكلفة كل نشاط.	H73
///١	٩٣.٥٥	٢٩	- تحليل عمليات الشركة إما بالتخلص من بعض الأنشطة التي تتضمنها العملية أو بإعادة هندسة العمليات ككل.	H74
٥	٨٣.٨٧	٢٦	- توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقاً لمقدار ما استهلكته المنتجات من أنشطة.	H75
٦	٦١.٢٩	١٩	- تحليل وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وتحديد مقاييس أداء لكل نشاط.	H76
٧	٥١.٦١	١٦	- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.	H77
٨	٩.٧	٣	- لا أعلم.	H79

* إمكانية اختيار أكثر من إجابة

يتضح من جدول (٧): أن (٩٣.٥٥٪) من عينة الدراسة الميدانية أشارت إلى أن شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية، تقوم بالإجراءات التالية: تحويل عمليات الشركة إلى أنشطة محددة؛ وربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط؛ وتحديد مسببات تكلفة كل نشاط (الحدث المتسبب في حدوث التكلفة)؛ وتحليل عمليات الشركة إما بالتخلص من بعض الأنشطة التي تتضمنها العملية أو بإعادة هندسة العمليات ككل. الأمر الذي يمكن من خلاله الحكم على أن أسلوب إدارة وخفض التكاليف الذي تطبقه الشركة يميل إلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط. أشار (٨٣.٨٧٪) من مضردات العينة العينة أن شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية تقوم بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقاً لمقدار ما استهلكته المنتجات من أنشطة. وأوضح (٦١.٢٩٪) من حجم العينة، أنها بدأت مؤخراً في تحليل وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وتحديد مقاييس أداء لكل نشاط. وأشار (٥١.٦١٪) من مضردات العينة أن الشركة تقوم بتأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة. بينما أوضح (٩.٧٪) من حجم العينة عدم علمهم بالإجراءات المتبعة في هذا الشأن.

المحور الثاني: مقومات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب إدارة وخفض

التكلفة بشركة مصر للطيران للخدمات الأرضية

١/٢ - اقتناع الإدارة العليا بمصر للطيران للخدمات الأرضية بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة على

أساس النشاط كأحد الأساليب المستحدثة لإدارة وخفض التكاليف.

جدول (٨): اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

كود	اقتناع الإدارة العليا 12	التكرار	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١ - نعم.	٢٢	٧١	١.٢٩	٠.٤٦١	٣٥.٧٤ %	
٢ - إلى حد ما.	٩	٢٩				
٣ - لا.	٠	٠				
	الإجمالي	٣١	١٠٠			

يتضح من جدول (٨) أن رأي عينة الدراسة يأتي بمتوسط (١.٢٩) في اتجاه اقتناع الإدارة العليا بمصر للطيران للخدمات الأرضية بأهمية تطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وخفض التكاليف ومنها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، بمعامل اختلاف (٣٥.٧٤٪). حيث أوضح ذلك (٧١٪) من مفردات العينة. بينما أشار بوجود دعم إلى حد ما (٢٩٪) فقط من مفردات العينة.

٢/٢ - عقد الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية، لإعداد

كوادر مدربة علمياً وفنياً على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

جدول (٩): تدريب العاملين لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

كود	عقد دورات تدريبية 14	التكرار	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١ - نعم.	٠	٠	٢.١٩	٠.٤٠٢	١٨.٣٦ %	
٢ - إلى حد ما.	٢٥	٨٠.٦				
٣ - لا.	٦	١٩.٤				
	الإجمالي	٣١	١٠٠			

يتضح من جدول (٩)؛ أن رأي عينة الدراسة يأتي بمتوسط (٢.١٩) في أنه إلى حد ما يتم عقد الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية، لإعداد كوادر مدربة علمياً وفنياً على تطبيق أساليب خفض التكلفة ومنها أسلوب التكلفة على أساس النشاط بكفاءة وفعالية، بمعامل اختلاف (١٨.٣٦٪). حيث أوضح ذلك (٨٠.٦٪) من مفردات العينة. بينما أشار لعدم تدريب العاملين في هذا الخصوص (١٩.٤٪) فقط من عينة الدراسة الميدانية.

٣/٢ - تبني مصر للطيران للخدمات الأرضية سياسة الاستماع لآراء واستفسارات ومشكلات ومقترحات العاملين بشأن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

جدول (١٠): الاستماع لآراء واستفسارات ومشكلات ومقترحات العاملين

كود	الاستماع للعاملين 15	التكرار	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١ - نعم.	٠	٠	٠.٠	٢.٣٩	٠.٤٩٥	٢٠.٧١%
٢ - إلى حد ما.	١٩	٦١.٣	٦١.٣			
٣ - لا.	١٢	٢٨.٧	٢٨.٧			
	الإجمالي	٣١	١٠٠			

يتضح من جدول (١٠)؛ أن رأي عينة الدراسة يأتي بمتوسط (٢.٣٩) في أنه إلى حد تبني شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية سياسة الاستماع لآراء واستفسارات ومشكلات ومقترحات العاملين بشأن تطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وخفض التكلفة ومنها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، بمعامل اختلاف (٢٠.٧١٪). حيث أوضح ذلك (٦١.٣٪) من مفردات العينة. بينما أشار لعدم تبني الشركة لتلك السياسة (٣٨.٧٪) من مفردات عينة الدراسة الميدانية.

٤/٢ - توافر نظم المكافآت والحوافز لتشجيع العاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

جدول (١١): وجود نظم لتحفيز العاملين لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

كود	وجود نظم للمكافآت 16	التكرار	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١ - نعم.	٠	٠	٠.٠	٢.٩	٠.٣٠١	١٠.٣٨%
٢ - إلى حد ما.	٣	٩.٧	٩.٧			
٣ - لا.	٢٨	٩٠.٣	٩٠.٣			
	الإجمالي	٣١	١٠٠			

يتضح من جدول (١١)؛ أن رأي عينة الدراسة يأتي بمتوسط (٢.٩) عدم توافر نظم المكافآت والحوافز لتنمية الالتزام لدى العاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية لتطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وخفض تكاليف الخدمات ومنها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، بمعامل اختلاف (١٠.٣٨٪). حيث أوضح ذلك (٩٠.٣٪) من مفردات العينة. بينما أشار إلى أنه إلى حد ما توجد نظم للمكافآت والحوافز في هذا الخصوص (٩.٧٪) فقط من مفردات عينة الدراسة الميدانية.

المحور الثالث: تأثير تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

في شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية

٣/٥ - تأثير تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لإدارة وخفض التكاليف في مستوى الأداء بشركة مصر للطيران للخدمات الأرضية.

يشير (العتيقي، ٢٠١٦)، أن لأساليب إدارة التكاليف أهمية منشآت الخدمات، تتمثل في أن إدارة التكلفة تدعم صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتميز نقاط القوة والضعف لدى المنشأة، والطرق الأفضل لتحسين نقاط القوة أو تقليل نقاط الضعف. ودعم الميزة التنافسية، وتوفير المعلومات التي يحتاجها المديرون لإدارة المنشأة بكافة سواء المعلومات المالية عن التكلفة والإيرادات، أو المعلومات غير المالية حول الإنتاجية والجودة. كما تساعد في مساءلة العاملين عن أدائهم طبقاً لمعايير الأداء.

جدول رقم (١٢): تأثير تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مستوى الأداء بشركة

مصر للطيران للخدمات الأرضية

الترتيب	معامل اختلاف	متوسط	لا		إلى حد ما		نعم		التأثير	كود
			%	ك	%	ك	%	ك		
١	٪٣٣.٧٨	١.١٩	٠.٠	٠	١٩.٤	٦	٨٠.٦	٢٥	- ترشيد تكاليف الخدمات الأرضية بمصر للطيران.	K3
٤	٪٣٥.٧٤	١.٢٩	٠.٠	٠	٢٩	٩	٧١	٢٢	- إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.	K4
/٤	٪٣٥.٧٤	١.٢٩	٠.٠	٠	٢٩	٩	٧١	٢٢	- إتخاذ قرارات فيما يخص الإبقاء أو التخلي عن بعض الخدمات المقدمة بمطار القاهرة الدولي.	K5
/١	٪٣٣.٧٨	١.١٩	٠.٠	٠	١٩.٤	٦	٨٠.٦	٢٥	- فرض الرقابة الفعالة على تكلفة العمليات الخدمية والإنتاجية.	K6
//١	٪٣٣.٧٨	١.١٩	٠.٠	٠	١٩.٤	٦	٨٠.٦	٢٥	- التشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة لدى الشركة.	K7
٧	٪٣٤.٠٩	٢.٣٢	٥١.٦	١٦	٢٩	٩	١٩.٤	٦	- تحديد أسعار الخدمات المقدمة للعملاء.	K8

K9	- زيادة التنافسية.	قدرتها	٦	١٩.٤	٢٥	٨٠.٦	٠	٠.٠	١.٨١	٢٢.٢١٪	٦
----	--------------------	--------	---	------	----	------	---	-----	------	--------	---

يتضح من جدول (١٢)؛ أن آراء مفردات عينة الدراسة الميدانية في تأثير تطبيق أساليب إدارة وحفض التكاليف؛ ومنها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، في مستوى الأداء بشركة مصر للطيران للخدمات الأرضية، يتمثل في ترشيد تكاليف الخدمات الأرضية بمصر للطيران؛ وفرض الرقابة الفعالة على تكلفة العمليات الخدمية والإنتاجية؛ والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة لدى الشركة؛ وذلك بمتوسط (١.١٩) وبمعامل اختلاف (٣٣.٧٨٪)؛ في اتجاه الإتفاق على ذلك. كما جاءت متوسط آراء العينة (١.٢٩) في اتجاه الإتفاق مع أن لأساليب إدارة وحفض التكاليف تأثير في إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛ وإتخاذ قرارات فيما يخص الإبقاء أو التخلي عن بعض الخدمات التي تقدمها الشركة في المطارات المختلفة.

نتائج الدراسة الميدانية

- ١ - الإتجاه لعدم إتباع شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية لكافة خطوات ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- ٢ - أن أسلوب إدارة وحفض التكاليف الذي تطبقه الشركة يميل إلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- ٣ - اقتناع الإدارة العليا بمصر للطيران للخدمات الأرضية بأهمية تطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وحفض التكاليف، لكن بمعامل اختلاف (٣٥.٧٤٪).
- ٤ - أنه إلى حد ما يتم عقد الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية، لإعداد كوادر مدربة علمياً وفنياً على تطبيق أساليب حفض التكلفة بكفاءة وفعالية، بمعامل اختلاف (١٨.٣٦٪).
- ٥ - أنه إلى حد تتبنى شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية سياسة الاستماع لآراء واستفسارات ومشكلات ومقترحات العاملين بشأن تطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وحفض التكلفة، بمعامل اختلاف (٢٠.٧١٪).
- ٦ - عدم توافر نظم المكافآت والحوافز لتنمية الالتزام لدى العاملين والمحاسبين بمصر للطيران للخدمات الأرضية لتطبيق الأساليب المستحدثة لإدارة وحفض تكاليف الخدمات، بمعامل اختلاف (١٠.٣٨٪).
- ٧ - يتمثل تأثير تطبيق أساليب إدارة وحفض التكاليف في مستوى الأداء بشركة مصر للطيران للخدمات الأرضية، في ترشيد تكاليف الخدمات الأرضية بمصر للطيران؛ وفرض الرقابة الفعالة على تكلفة العمليات الخدمية والإنتاجية؛ والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة لدى

الشركة. يلي ذلك التأثير في إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛ وإتخاذ قرارات فيما يخص الإبقاء أو التخلي عن بعض الخدمات التي تقدمها الشركة في المطارات المختلفة.

النتائج

- ١- إن الأساليب التقليدية للمحاسبة عن التكاليف غير قادرة على توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات وخاصةً قرارات التسعير التنافسي، مما يشير إلى وجود فجوة بين ما توفره تلك الأساليب من معلومات وما هو مرغوب منها.
- ٢- إن أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يساعد في توفير المعلومات المالية عن تكاليف المنتجات، مما يساهم في خفض التكلفة من خلال الربط بين الأنشطة والموارد التي تستهلكها، كما يساعد الأسلوب أيضاً في توفير المعلومات غير المالية المتعلقة بالأنشطة والتي تساعد في خفض التكلفة؛ من خلال تحسين الأداء واستبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة للمنتج، وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء.
- ٣- أن استخدام نظام التكلفة القائم على النشاط يساعد الإدارة في الحصول على أدق التفاصيل المتعلقة بالأنشطة وتكلفة خدماتها المقدمة للعملاء، وبالتالي جودة القرارات الإدارية.
- ٤- أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط لا يقتصر تطبيقه في القطاع الصناعي؛ إنما يمكن تطبيقه أيضاً بنجاح في القطاع الخدمي؛ وخاصةً في مجال شركات الطيران، وذلك لأن قطاع النقل الجوي يتطلب أداء مجموعة هائلة من الأنشطة والتي من شأنها أن تؤدي لاستهلاك العديد من الموارد.
- ٥- أن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تخفيض أو توزيع التكاليف يمكن أن يساعد المديرين في عملية إتخاذ القرارات، يتلافى أوجه القصور في النظام التقليدي.

التوصيات

أوصى البحث بمجموعة من التوصيات الموجهة لشركات الطيران، يمكن إيضاحها على النحو التالي:

- ١- ضرورة توفير بيئة مناسبة لتطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وتطوير نظم المعلومات المستخدمة، مع إعادة النظر في محتوى التقارير التي ينتجها النظام التقليدي لتقييم فعاليتها وإمكانية تطويرها.

- ٢- ضرورة بذل الجهد لإعادة النظر في الأساليب التقليدية للمحاسبة عن التكلفة في شركات الطيران المصرية وتطويرها، واستخدام الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج، بالإضافة إلى ضرورة تبني إستراتيجيات واضحة تدعم مركزها التنافسي.
- ٣- توفير قاعدة بيانات ومعلومات كافية عن التكاليف لإعطاء صورة واضحة لمتخذي القرارات في شركات الطيران للتصدي للمنافسة الشديدة في بيئة الأعمال الحديثة.
- ٤- تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال شركات الطيران لما له من فوائد عديدة في تخفيض التكلفة.
- ٥- إقامة ورش عمل ودورات تدريبية وبذل المزيد من الجهود للتعريف بهذا الأسلوب وأهميته في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ٦- الإهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمه والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحسين الخدمات التي تقدمها شركات الطيران، ورفع جودتها مع المحافظة على عملية التحسين المستمر.
- ٧- ضرورة إنشاء قسماً للتكاليف بالشركات السياحية وشركات الطيران؛ يتولى عملية تحليل التكلفة وضبطها، ووضع الأنماط والمعايير وتصميم النماذج اللازمة وتطوير نظام محاسبة التكاليف وتوفير كافة البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الإنتاج التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

^١ باحث ماجستير بقسم الدراسات السياحية كلية السياحة والفنادق - جامعة المنصورة

^٢ أستاذ مساعد بقسم الدراسات السياحية كلية السياحة والفنادق جامعة قناة السويس

^٣ أستاذ بقسم الدراسات السياحية كلية السياحة والفنادق جامعة قناة السويس

^٤ الأستاذ بقسم الدراسات السياحية كلية السياحة والفنادق - جامعة المنصورة

المراجع

- ١- إبراهيم، رائد محمود عدنان (٢٠١٧): تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركات صناعة الأدوية الأردنية "دراسة حالة في شركة التقدم للصناعات الدوائية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن.
- ٢- أبو عودة، علي عدنان (٢٠١٠): أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية - غزة، - فلسطين، نوفمبر.
- ٣- أحمد، ولاء علي (٢٠١١): أساليب خفض التكلفة بين التطور الفكري والتطبيق العملي.. دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة - ج.م.ع.
- ٤- البعاج، قاسم محمد عبد الله والكرعاوي، نجم عبد عليوي (٢٠١٤): التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية.. دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الديوانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٣٩، بغداد - العراق.
- ٥- الدبس، محمد هيثم (٢٠١٤): نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق - سوريا.
- ٦- الشريف، إدريس عبد الحميد والفيثوري، غادة (٢٠١٤- ٢٠١٦): مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في المصارف التجارية العامة الليبية، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، الإصدار الأول، بنغازي - ليبيا.
- ٧- العتيقي، إبراهيم مرعي (٢٠١٦): تصور مقترح لإدارة تكلفة الجودة على أساس النشاط بالجامعات المصرية، المجلة التربوية الدولية المتخصصة، المجموعة الدولية للاستشارات والتدريب، المجلد ٥، العدد ٩، الجزء الثاني، عمان - الأردن، سبتمبر، ص.٣٣٢ - ٣٦١.
- ٨- بوشندقة، خديجة (٢٠١٢): محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

- التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج "البويرة"، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي،
البويرة - الجزائر.
- ٩ - تيام، أمينة علي أحمد (٢٠٠٩): قياس التكاليف على أساس الأنشطة مدخل إستراتيجي للرقابة وتقييم الأداء .. دراسة تطبيقية على قطاع الطيران بدولة السنغال، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة - ج.م.ع.
- ١٠ - حابي، أحمد (٢٠١١): دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية: دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، بسكرة - الجزائر.
- ١١ - خلف، يوسف أحمد والناصر، خالص حسن يوسف (٢٠١٢): دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية: دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، المجلد ٧، العدد ١٨، بغداد - العراق، ص.ص ٢٥٥ - ٢٧٥.
- ١٢ - راضي، ميثم مالم وإسماعيل، مجبل دواي (٢٠١١): تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية.. دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الإصدار ٢٤، العدد ٩، العراق، ص ٨٦.
- ١٣ - سند، ناصر أحمد محمد (٢٠١٢): الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، بنها - ج.م.ع.
- ١٤ - سيد، تامر إبراهيم رمضان (٢٠١٢): تطوير نظم التكاليف في المنشآت السياحية لتدعيم قدرتها التنافسية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة - ج.م.ع.
- ١٥ - شحاته، شحاته السيد (٢٠١٦): محاسبة التكاليف الصناعية (مداخل قياس التكلفة - تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة - التكاليف على أساس الأنشطة - قياس التكلفة في المنشآت الخدمية)، دار التعليم الجامعي، الأسكندرية - ج.م.ع.

- ١٦ - شحاته، شحاته السيد (٢٠١٥): محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس الأنشطة - قياس التكلفة في المنشآت الخدمية - الموازنة المرنة كأداة للرقابة على عناصر التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - ج.م.ع.
- ١٧ - صالح، وائل سعيد سيد محمد (٢٠١١): دور استخدام منهج التكلفة المستهدفة لترشيد نظام التسعير الجبري في وحدات خدمات الإنترنت "دراسة عملية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة - ج.م.ع.
- ١٨ - محجر، سليمان (٢٠١٠-٢٠١١): محاولة إرساء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية "حالة القطاع الصحي الخاص بورقلة - عيادة الضياء -"، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - ورقلة - الجزائر.
- ١٩ - منصور، محمد صادق (٢٠١٦): دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج "دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (Gmsud) بأوماش - بسكرة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير - بسكرة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بسكرة - الجزائر.
- ٢٠ - نمر، محمد الخطيب وسويبي، هواري (٢٠١٣): محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية .. دراسة حالة الاقامة الجامعية ٢٠٠٠ سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد ٤، ورقلة - الجزائر، ديسمبر، ص ٧٠.
- ٢١ - وادي، أمل إبراهيم أحمد ومنصور، فتح الرحمن الحسن ومحمد، هدى سراج الدين وأحمد، السارة سعد علي (٢٠١٦): أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية .. بالتطبيق على بنك أمدرمان الوطني، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد ١٧ (١)، الخرطوم - السودان.
- ٢٢ - يوسف، ردينة عثمان (٢٠٠٩): إدارة خدمات النقل الجوي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- 23- International Civil Aviation Organization (2013): **Airport Economics Manual**, Doc9562, Third Edition, the Secetary General, Montreal- Canada.