مســاهمة نظــام التكاليـف على أســاس الأنشـطة الموجه بالـوقــت "TDABC" في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي

-دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف-

Contribution of the Time-driven activity-based costing system "TDABC " to improving the organization's performance and supporting its competitive position - Case Study Erabie Hotel & Restaurant Setif-

ط.د. بن عواق العربي[1] LARBI BENAOUAG د. قــدوري عمــار[2] KADDOURI AMAR
المدرسة العليا للتجارة القليعة
Benaouag.larbi@gmail.fr Kaddouri_exp@yahoo.fr

تاريخ الاستلام:2019/10/19 تاريخ القبول:2020/03/11

الملخص:

سنحاول من خلال هذه الدراسة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" على المؤسسة الجزائرية كونه فلسفة إدارية جديدة تساهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية صناعية كانت أو خدمية ودعم موقفها التنافسي، وللوصول إلى النتائج المرجوة بينا أولا نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" التقليدي وأهم الانتقادات الموجهة له، ثم ظهور نظام "TDABC" الحديث للتعرض إلى الانتقادات الموجهة إلى الأول مع توضيح أهم الفروق بينهما.

ولتتويج الدراسة حاولنا تطبيق نظام «TDABC" على فندق ومطعم الربيع سطيف حيث أفادنا تحصيل مخرجات دقيقة حول مسار تكاليفها الاستراتيجي واعتمادها في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي بالعمل على إعادة إدماج الطاقة غير المستغلة من كل نشاط والتركيز على زبائن المجموعات كونهم أهم زبائن الفندق بتقديم خدمات وعروض تنافسية أفضل.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، الموقف الاستراتيجي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت، تحسين الأداء.

Abstract:

Through this study, we will try to apply the system of costs based on time-oriented activities "TDABC" to the Algerian establishment as a new administrative philosophy that contributes to improving the performance of the economic or industrial establishment or service and support its

competitive position, and to reach the desired results between us first, the cost system based on activities "ABC" The traditional and the most important criticisms to which he is exposed, then the emergence of the modern "TDABC" system to cover the shortcomings of his traditional counterpart and exposure to the criticisms directed against him, while clarifying the most important differences between the two systems.

To crown the study, we tried to apply the "TDABC" system to the Spring Hotel and Restaurant in Setif, where we reported obtaining accurate outputs about its strategic cost path and adopting it to improve the performance of the institution and support its competitive position by working to reintegrate the untapped energy from each activity and focus on group customers, being the most important hotel customer by providing services And better competitive offers.

Keywords: Cost Accounting, Strategic Position, Activity Based Costing, Time-driven activity-based costing system, Performance Improvement.

مقدمة:

تعد نظم التكاليف من الأنظمة التي تعتمدها المؤسسة تدعيما لنظام معلوماتها المحاسبي وأنظمتها الإدارية، حيث لا يقتصر دورها في تقديم معلومات فيما يخص التكاليف عن طريق حسابها، توزيعها وتحليلها بل يتعدى إلى المساهمة في بناء القرارات الادارية وتحقيق أهداف المؤسسة. ولقد ظلت الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف هي الأمثل لوقت من الزمن نظرا لما اتسم به المحيط الاقتصادي للمؤسسة من بساطة التشغيل وسهولة استخدام التكاليف، مع البعد عن مظاهر المنافسة.

لكن تطور بيئة الأعمال الحديثة واشتداد حدة المنافسة، فرض على المؤسسات إعادة النظر في أنظمتها التسييرية لمواكبة التطورات، ولما كانت إدارة التكاليف أمرا مهما في تحقيق الميزة التنافسية، كان لزاما على المؤسسات إعادة نمذجة أنظمة تكاليفها التقليدية التي أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات، وظهر نظام "ABC" الذي حقق الكثير من التقدم، خاصة في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة واعتماده تسيير وإدارة التكلفة على أساس الأنشطة.

وسرعان ما تعرض هو الآخر لمجموعة من الانتقادات بسبب كثرة تعقده، تكاليفه المرتفعة، وصعوبة التحديث والاستجابة لمتغيرات البيئتين الداخلية والخارجية وغيرها من الانتقادات، الأمر الذي دفع بالباحثين "كابلان واندرسون" بتطوير نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت **"TDABC"** بهدف تجاوز التعقيدات التي تميز بها نظام **"ABC"** فتميز بسهولة التطبيق والتحديث، وقلة التكلفة مع ادماجه لمعادلات الوقت المطلوب لإنجاز النشاط ومعرفة الطاقة الإنتاجية غير المستغلة.

الإشكالية الرئيسية: انطلاقا من كل ما سبق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا والمتمثلة في:

ما مدى مساهمة دقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي؟

1- نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" وأهم الانتقادات التي تعرض إليها

رغم التطورات التي شهدتها محاسبة التكاليف وصولا إلى إدارة التكلفة الاستراتجية وأدواتها الحديثة التي استطاعت تقديم معلومات أكثر دقة ساهمت في خدمة المؤسسة ومختلف القرارات الإدارية، إلا أن مشكل تخصيص تلك التكاليف غير المباشرة لم يشهد تحسنا إلا بعد ظهور نظام **"ABC"**الذي يدور حول فلسفة أنشطة المؤسسة باعتبارها وجدت لدعم إنتاج السلع والخدمات ثم توزيعها.

1-1 مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومفاهيمه الأساسية

هناك بعض المصطلحات يجب فهمها ومعرفتها قبل الشروع في دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك لما لها من أهمية في تكوين وتقويم هذا النظام.

النشاط: يعرف النشاط بأنه مجموعة من العمليات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداؤه داخل المؤسسة (أسعد مبارك حسن، 2013، 160). كما يمكن

تصنيف النشاط حسب ما يضيفه من قيمة إلى **أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة** (سالم عبد الله حلس، 2007، 221).

- **مسببات التكلفة:** وهي عامل يسمح بتفسير التغير في تكلفة النشاط مما يساعد على تخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة(F. GRANDGUILLOT, 2003, 109).

2-1 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

ناقش العديد من الباحثين مفهوم نظام "ABC"، فقد عرف بأنه نظام معلومات لمحاسبة التكاليف يهتم بدقة تحديد تكلفة السلع والخدمات عن طريق البحث في الأنشطة المستهلكة لموارد المؤسسة (أسعد مبارك حسن، 2013، 160). أو هو أسلوب لتوزيع التكاليف غير المباشرة، يتكون من مرحلتين، الأولى تجميع التكاليف في مراكز التكلفة، ثم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهات أو مسببات التكلفة (R. W. HILTON, 2002, 97).

3-1 أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن لنظام "ABC"أهمية بالغة تتمثل في (أحمد عطية هاشم، 2000، 24):

- المساهمة في تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها ومسببات التكلفة مما يسمح من معرفة مسارات الإنتاج ومدى مساهمة كل نشاط في المخرجات؛
- مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط والتنفيذ والتنسيق والرقابة خاصة لما كان النظام يبنى على دورة الموارد عبر الأنشطة الرئيسية؛
- دقة مخرجات نظام "ABC" وموضعيتها يزيد من كفاءة القرارات الإدارية سواء المتعلقة بتكاليف المنتجات والخدمات ونوعيتها وحجمها، أو التي تخص طرق وأساليب الإنتاج كخطوط الإنتاج وتسعير المنتجات؛
- يزيد نظام "ABC" من جودة قرارات المؤسسة الداخلية والخارجية لدقة المخرجات المتعلقة بكل منتج وحده، ومتابعته من مراحله الأولى إلى خدمات ما بعد البيع.

4-1 أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يسعى نظام "ABC" إلى تجاوز قصور الأنظمة التقليدية وتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها (إسماعيل يحيى التكريتي، 2007، 164):

- بلوغ الدقة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- خلق نظرة جديدة للمؤسسة وإعادة هيكلتها وتحسين إنتاجها بناء على الأنشطة؛
- دعم الإدارة وتزويدها بمعلومات مساعدة في اتخاذ مختلف القرارات التسييرية؛
- خلق ميزة تنافسية بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتج وترشيد القرارات التسعيرية؛
- تقديم صورة واضحة عن الأنشطة المسببة ونصيب المنتج من هذه الأنشطة؛
- العمل على إلغاء أو تخفيض تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛
- تحسين الأداء الداخلي للمؤسسة بالتنسيق بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية (A. BOUTAT, J. M. CAPRARO, 2008, 213).

5-1 سلبيات نظام التكاليف على أنشطة الأنشطة وأهم الانتقادات الموجهة إليه

على الرغم من المزايا التي يقدمها نظام **"ABC"**، إلا أنه لا يخلو من بعض الانتقادات التي وجهت إليه، ومن أهم سلبياته نذكر:

- صعوبة تحديد مسببات ومحركات التكلفة التي تتحكم في توزيع التكاليف غير المباشرة، خاصة في حالة تجميع عدد من الأعمال والأنشطة غير المتجانسة؛
- يتميز نظام **"ABC"**بالتعقيد والصعوبة في التطبيق مما يستنفذ كثيرا من الوقت والجهد والمال، مما قد يجعل منه غير مجديا مقارنة مع النتائج المطلوبة؛
- عجز النظام في بيئة التصنيع الحديثة مما يحتاج إلى أنظمة أخرى لتكمله؛
- يرتكز نظام **"ABC"**على القرارات الاستراتيجية طويلة المدى بينما تحتاج المؤسسة إلى اعتبار معطيات وقرارات خاصة بالرقابة والتخطيط والإدارة في الأمد القصير؛

- يعتمد نظام "ABC"على معلومات داخلية فقط مع إهماله للمعطيات الخارجية كتكاليف وأسعار المنافسين ورضا الزبائن، مما يسبب عدم موضوعية القرارات الإستراتيجية المستقبلية (ماهر موسى درغام، 2007، 685)؛
- عدم صلاحية النظام للمؤسسات الصغيرة والتي تتبع نظاما إنتاجيا ثابتا، أو دورة حياة قصيرة، يجعلها تركز على التنافسية في المنتج ذاته مع إهمال تكلفة إنتاجه؛

2- نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC" ودوره في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها الاستراتيجي.

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت نتيجة لما تعرض إليه نظام **"ABC"** من انتقادات بسبب تكاليفه المرتفعة، وصعوبة تحديثه مع التغيرات الحادثة مع إهماله لعنصرين مهمين وهما الزمن والطاقة الإنتاجية غير المستغلة، الأمر الذي دفع بكل من الباحثين "كابلان واندرسون" بتطوير نظام "TDABC" بهدف تجاوز التعقيدات التي تميز بها نظام "ABC" الأصيل، فتميز هو الآخر بسهولة في التطبيق والتحديث، وتكلفة أقل من نظيره مع ادماجه لمعادلات الوقت المطلوب لإنجاز النشاط ومعرفة الطاقة غير المستغلة (M. A. SAROKOLAEI & all, 2013, 338).

2-1 مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

من أهم التعاريف التي أعطيت لنظام **"TDABC"** نذكر:

حسب "كابلان وأندرسون" فإن نظام **"TDABC"** نسخة بديلة لمعالجة القصور الذي واجهه نظام "ABC " التقليدي بإدماجه مع أسلوب الزمن الأمثل للتكلفة لإعطاء نظرة شاملة حول الموارد المستغلة باستخدام الوقت المستخدم لتخصيص هذه الموارد على المنتجات كموجه أساسي (R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, 2004, 135)، كما يعرف نظام **"TDABC"** بأنه نظام يقوم على أساس نظام التقليدي **"ABC"** مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة في البناء والتنفيذ وسهولة في عملية التحديث،

إضافة إلى كونه يعتمد على محركات التكلفة الزمنية (محمد هيثم الدبس، 2015، 432)، أيضا يمكن تعريفه على أنه تقنية محسنة ومطورة لنظام التكلفة على أساس النشاط لتقديم معلومات حول الكلفة والربحية بطريقة أرخص وأسرع باستخدام الطاقة العملية وموجهات الوقت (حنان صبحث عبد الله، سمير كاظم فاضل، 2018، 245).

2-2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

إن السبب الرئيسي وراء ظهور نظام **"TDABC"**يرجع إلى عدول كثير من المؤسسات عن نظام **"ABC"** الأصلي بسبب الانتقادات الموجهة إليه من صعوبة في التنفيذ والتعديل مع ارتفاع التكاليف مقابل ما يحصل من فوائد، ولأول مرة وضع نظام **"TDABC"** حيز التنفيذ من قبل شركة آكورن "The Acorn Firm" الاستثمارية (عبد الحكيم مصطفى جودة، 2019، 146)، ثم أخذت الفكرة تنتشر بنجاح في أكثر من 200 شركة عالمية، وفي سنة 2004 تم اعتماد نظام **"TDABC"** كمرتكز آخر وكنظام جديد في حساب التكاليف، وأطلق على الاصدارات السابقة من تطبيقات باسم نظام **"ABC"** التقليدي (R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, 2007, 29).

3-2 أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

وتتمثل أهميته فيما يقدمه من منافع، أهمها (حاتم كريم كاظم، 2015، 271):

- يتميز نظام **"TDABC"** بسهولة في التطبيق العملي وسرعة في التحديث والتطوير استجابة لتغيرات البيئة الطارئة على أعمال وأنشطة المؤسسة كتحديث محركات التكلفة أو زيادة عدد الأنشطة؛
- يقدم نظام **"TDABC"** تقديرا أدق وأكثر وضوحا في تخصيص الموارد لاعتماده على فحص الزمن المطلوب لتنفيذ الأنشطة ومقارنته بالزمن الفعلي لتنفيذها؛
- يعتبر أقل تكلفة وأوسع من خلال التعامل مع أكبر عدد من العمليات وضم الكثير من أنشطة المؤسسة وتنظيمها بالاعتماد على موجهات التكلفة وموجهات الوقت؛

- يسمح نظام "TDABC" بربط التكاليف بالأنشطة وتخصيصها على المنتجات أو الخدمات وفق خصائص مختلفة مع إدراج عامل الوقت مما يمكن من تطبيقه في أي مؤسسة لديها تعقيدات (G. KEEL& all , 2017, 755) ؛
- يسمح بتوفير معلومات أدق حول الطاقة غير المستغلة تساعد في تقريب الموازنات التقديرية للطاقة وكيفية استغلالها والتنبؤ بالكميات ومدى تعقيد العمليات؛
- يعتبر نظام "TDABC" أكثر فعالية من خلال تكامله مع بيانات الأنظمة الإدارية الأخرى كنظام إدارة علاقات العملاء **CRM** Customer Relationship Management وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة **ERP** Entreprise Resource Planning (سلمى منصور سعد، ابتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، 2016، 161):

4-2 مكونات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

يقوم نظام **"TDABC"** على أمرين أساسيين وهما:

- **مسببات الوقت:** وهي متغيرات تعبر عن الوقت المستنفذ في أداء نشاط ما من أنشطة المؤسسة، لتشكل في مجموعها نموذج موحد لمعادلة الوقت المستنفذ للمنتج (E. PATRICIA, B. WERNER, 2007, 17)؛
- **معادلات الوقت:** يعتبر تحديد معادلات الوقت "Time Equations" أحد أهم مراحل تحديد التكلفة في نظام "TDABC"، تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط باستخدام مسببات الوقت، لتوضح في مجموعها معادلة الوقت.

4-2 خطوات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

يمكن اختصار مراحل تطبيق نظام **"TDABC"** في الخطوات التالية:

- تحديد مجموع الموارد اللازمة لأداء أنشطة كل إدارة أو قسم داخل المؤسسة؛
- حساب التكلفة الإجمالية لكل مجموعة من الموارد السابقة؛

- تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة كساعات العمل المتاحة بابعاد العطل والاجتماعات وغيرها وهي تقدر عادة بين 80% إلى 85% من الطاقة النظرية؛
- حساب التكلفة الوحدوية لكل مجموعة بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية؛
- تحديد الوقت اللازم لكل حدث داخل الأنشطة بتطبيق معادلات الوقت المبنية على مسببات الوقت؛
- حساب تكلفة الحدث بضرب التكلفة الوحدوية في الوقت المقدر لكل حدث من أحداث النشاط؛
- تحديد التكلفة النهائية بجمع تكاليفها المباشرة مع ما استهلكته من أنشطة.

5-2 المقارنة بين نظام "ABC" و نظام "TDABC"

خصص نظام "TDABC" لتفادي نقائص "ABC"مما أنتج بينهما فروق أهمها:

- تعتبر موجهات الكلفة هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في نظام "ABC" بينما يعتمد نظام "TDABC" في تخصيص التكاليف على موجهات الوقت؛
- لا يستخدم إلا موجه واحد كعامل في توزيع التكاليف في نظام "ABC" الأصيل، في حين يمكن استخدام عدة عوامل لتوزيعها في نظام "TDABC"؛
- يمكننا نظام "TDABC" من معرفة الطاقة غير المستغلة والانتفاع منها، وهذا لا يحصل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- يحتاج نظام "ABC" إلى جهد وفير وتكلفة عالية، في حين يوصف نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت بأنه أقل تكلفة وأسهل في التطبيق؛
- يوصف نظام "TDABC" بأنه أكثر استجابة للمتغيرات وأسهل في التعديل باستخدام معادلات الوقت من نظيره الذي يحتاج إلى تعديل في النظام ككل؛

- يعتبر نظام "ABC" أكثر تعقيدا لاعتماده عددا كبيرا من أنشطة المؤسسة، على عكس نظام "TDABC" الذي يعمل على اختزالها بفضل معادلات الوقت.

6-2 مزايا وفوائد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

يتمتع نظام "TDABC" بمجموعة من المزايا والإيجابيات، أهمها (عبد الحكيم مصطفى جودة، 2019، 149):

- يتميز نظام "TDABC" بالسرعة وسهولة التطبيق والتحديث ليتماشى مع الظروف الطارئة؛
- يسمح بتحديد الطاقة غير المستغلة وإلغاء الأنشطة المتعلقة بها أو توجيهها لصالح أهداف المؤسسة؛
- يقدم النظام مخرجاته بسرعة تفيد الإدارة في مواجهة المنافسين؛
- يسمح النظام بربطه بالأنظمة الأخرى ليساعد في تسديد قرارات المؤسسة وتخطيط الموارد وتطوير تقارير ربحية الزبائن وتحسين جودة المنتجات؛
- يترجم الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ويعبر عنها في شكل معادلات وقتية مما يمكن المؤسسة فهم مسار تكاليفها نحو المنتجات بشكل أفضل؛
- يتمتع النظام باقتصاد في تكلفته وقلة في الجهد والوقت مقارنة بنظيره التقليدي وبالأنظمة الأخرى، كما يعتبر النظام الأنسب للمؤسسات ذات تعقيد في العملية الإنتاجية أو كثرة في أنشطتها ومواردها؛

7-2 سلبيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "TDABC"

لا يخلو نظام "TDABC" من المشاكل والسلبيات كغيره من الأنظمة، ومن أهم الانتقادات الموجهة إليه نذكر (حاتم كريم كاظم، 2015، 272):

- يتعرض نظام "TDABC" لتذبذب بسبب وجود أوقات غير منتظمة وأنشطة غير ثابتة وحالات عطل، الأمر الذي يؤدي إلى تشوه في مسببات الوقت ومعادلاته؛
- احتمال حدوث خطأ في تدير قياس الوقت المطلوب لكل نشاط، خصوصا أن عملية التقدير تخضع لحكم واجتهاد شخصي قائم على تقديرات لا غير؛
- يقوم النظام على مسألة الطاقة العاطلة وغير المستغلة والتي تعتبر مسألة ليست بالجديدة نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، كما أنه لا يصلح إبعادها وإخراجها من تكاليف المنتج أو الخدمة؛

ولاجتناب هذه النقائص وغيرها يقترح الباحثون ضرورة إدماج نظام «TDABC" مع غيره من الأنظمة المكملة كنظام إدارة العلاقة مع الزبائن، ونظام تخطيط موارد المؤسسة وغيرها مما تشكل فيما بينها نظام معلومات متكامل للمؤسسة تعتمده في تحديد تكاليف منتجاتها واتخاذ مختلف قراراتها التسييرية.

2-8 دور نظام "TDABC"في تحسين أداء المؤسسة

إن الهدف المرجو من كل الأنظمة التسييرية وأنظمة التكاليف هو التحسين المستمر لأدائها المالي أو العملي بشكل مباشر أو غير مباشر، والحال نفسه في نظام "TDABC" الذي يحقق دورا كبيرا في تحسين أنشطة المؤسسة وأداءها المالي والعملي من خلال ثلاثة مقاييس (علي حازم يونس اليرموك، 2010، 237):

2-8-1 مقياس الوقت: يعتبر الوقت أحد أهم القياسات في بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بسرعة في التنفيذ، فالوقت المطلوب لتنفيذ نشاط، أو تصنيع منتج أو تقديم خدمة يمثل أهمية كبيرة للمؤسسة، ولما كان نظام "TDABC" يدور حول فلسفة الوقت المطلوب لإنجاز نشاط ما، فإنه يمكن المؤسسة من تصنيع منتجاتها في الإطار الزمني المحدد مع ضمان الكفاءة والفعالية في استخدام الوقت والجهد والموارد والاستغلال الأمثل لها بتحديده للطاقات غير المستغلة التي تخفض تكاليف المؤسسة

وترفع كفاءة التصنيع، كما يساهم في تقديم تقرير عن المعيقات والتعقيدات التي تعطل العملية الإنتاجية كضعف الجودة وضعف الصيانة والتوقف المفاجئ للآلات والتي تشكل في مجموعها أوقات غير مضيفة للقيمة.

2-8-2 مقياس الجودة: تعد الجودة من العوامل الرئيسة المساهمة في تحقيق رضى المستهلك وهي مدى توافق المنتجات والخدمات مع المواصفات والمعايير المطلوبة، ومن أجل تحقيق ذلك تتبنى المؤسسة مبدأ إدارة الجودة الشاملة التي تشمل جميع أنشطة المؤسسة، من حيث تطبيقها، وقياس وتحسين أدائها، فنظام **"TDABC"** يسهل عملية تحديد أنشطة المؤسسة وتوجيه مسؤولي نظام إدارة الجودة الشاملة إلى التركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة، والإبلاغ عن نسبة التلف والضياع والطاقة والموارد غير المستغلة التي من شأنها تخفيض القيمة المقدمة للزبائن.

3-8-2 مقياس التكلفة: بما أن نظام **"TDABC"** وضع أساس لقياس تكلفة المنتج، ليقدم أفضل تخصيص لتكاليف المؤسسة على منتجاتها باستخدام موجهات الوقت وربط موارد المؤسسة بأنشطتها ثم توزيعها على المنتجات مما يعطي فهما عميقا وقياسا دقيقا ليس فقط لتكاليف المنتجات، بل حتى لتحديد مسار موارد المؤسسة وتتبع أنشطة وتسهيل عملية إدارة التكلفة والرقابة عليها.

9-2 دور نظام "TDABC"في دعم ميزة المؤسسة التنافسية

كما يسهم نظام **"TDABC"** في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال (محمد كنفوش، 2009، 103):

- تحفيز الأفراد وتحسين الكفاءة في أدائهم بتحديد علاقة التكاليف بالأفراد من خلال فهم مسببات الوقت واستخدامها كأدات لتحفيز الأفراد داخل المؤسسة؛
- الكشف عن الطاقة غير المستغلة وإعادة توجيهها في صالح أهداف المؤسسة؛

- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بربط تكاليفها بالأنشطة المستهلكة لها، مما يساهم في ترشيد هذه الموارد من خلال رفع الكفاءة في أداء الأنشطة وخفض عدد مرات تنفيذها مما يساعد في أداء أنشطة أكثر وأحسن بأقل موارد ممكنة؛
- المساهمة في خفض التكاليف وحسن إدارتها والتحكم فيها والرقابة عليها وذلك بتقليص الوقت والجهد لتنفيذ الأنشطة المستهلكة لها، أو إلغائها أو تحسينها، وتقديم أفضل الإمكانيات لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة؛
- اختيار المزيج الأمثل من الزبائن والسعي نحو تحقيق رغباتهم بالتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة وأنظمة المعلومات الأخرى وفق مسارات المؤسسة؛
- التواصل والتنسيق الحسن بين أقسام الشراء، الإنتاج والتوزيع، ومحركات السوق، الأمر الذي يعمل عليه النظام بالتتبع لأنشطة المؤسسة ومساراتها؛
- دعم التكافل الأفقي بين وظائف المؤسسة وتجاوز سلبيات الهيكلة العمودية، بالاعتماد على تحليل الأنشطة ومساراتها يؤدي إلى نمذجة المؤسسة بتنظيم أفقي وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات مما يدعم موقف المؤسسة التنافسي.

3- محاولة تطبيق نظام "TDABC" في فندق ومطعم الربيع بسطيف

تتويجا للطرح النظري الذي تقدم ذكره حول نظام **"TDABC"** وأهميته في تحديد تكاليف المؤسسة وتحسين أدائها ودعم ميزتها التنافسية، سنحاول تطبيقه في فندق ومطعم الربيع بمدينة سطيف بالجزائر.

3-1 التعريف بفندق ومطعم الربيع

شهدت مدينة سطيف تطورات معتبرة في مجال السياحة والفندقة، ومن بين أهم هذه الاستثمارات فندق ومطعم الربيع الذي يتواجد في مركز المدينة شارع الحرية. يعبر الفندق شركة ذات مسؤولية محدودة، بدأ العمل سنة 2004م، فهو يتميز ا بتركيبته

الحديثة والمريحة "فندق 3 نجوم". يحتوي 45 غرفة (فردية، ثنائية، وثلاثية)، قاعة استقبال، مطعم، مقهى، قاعة اجتماع، وشرفة.

مع اشتداد حدة المنافسة في مجال السياحة والفندقة في المدينة فإن إدارة الفندق تسعى لتقديم أفضل خدمات وأحسن العروض بالتركيز على عاملين الجودة والسعر مقارنة مع المنافسين مما أدى بالبحث على أنظمة تسييرية وإدارية تمكنها من تطوير خدماتها، وحسن إدارة تكاليفها، وإرضاء زبائنها الحاليين مع العمل على توسيع حصتها السوقية باستقطاب أوسع عدد ممكن من الزبائن المحتملين.

2-3 تحديد أنشطة المؤسسة

من خلال تتبعنا لطبيعة عمل الفندق يمكن حصر الوظائف والمهام المقدمة في خمسة أنشطة وهي كالآتي:

- **نشاط إدارة وتسيير الفندق:** ويقوم على ذلك خمسة (5) عمال، مدير الفندق يقوم بتمثيل الفندق، وانجاز الصفقات، وتوقيع العقود، محاسب الفندق يقوم بتحديد تكاليف الفندق ومصاريفه الخاصة والعامة، ومتابعة الزبائن، وتحديد النتيجة وتسديد الضرائب، رئيس الموارد البشرية، مكلف بمتابعة وتوجيه الموظفين وتسديد أجورهم، تسيير العطل وتنسيق العمل، والرابع المسؤول عن مصلحة الشراء يهتم باقتناء مواد التنظيف، مستحقات سير المطعم والمقهى، والتفاوض مع الموردين وتسديد ديونهم، وأخيرا مسؤول المخزن يحرص على متابعة وتقييد الداخل والخارج من المواد واللوازم ومستلزمات المطعم والمقهى.
- **نشاط الاستقبال والتوجيه:** يعمل على ذلك سبعة (7) عمال، رئيس الاستقبال والتوجيه، وثلاثة (3) عمال بالفترة الصباحية، و(3) بالفترة المسائية يعملون بالتناوب، يقومون بحجز وتقديم الغرف، استقبال الزبائن وتوجيههم، فتح الحسابات، استقبال المكالمات سواء الداخلية أو الخارجية وغيرها من الوظائف.

- **نشاط المطعم والمقهى:** يضم (8) ثمانية عمال، يقومون بتقديم الوجبات الثلاثة، استقبال الزبائن والاستعلام عن وجباتهم، تهيئة الطاولات، نظافة المطعم والمقهى، توصيل الوجبات المطلوبة إلى الغرف وتنظيم الندوات والحفلات.
- **نشاط شؤون الغرف:** يتكون النشاط من سبعة(7) موظفين، رئيس خدمة الخرف وست (6) عاملت يقمن بتهيئة الغرف قبل دخول الزبون، تنظيفها خلال الإقامة وبعد المغادرة، وتبديل الأفرشة ومستلزمات الحمام، والتجهيز الخاص المطلوب كغرف الزواج وغيرها من الوظائف.
- **نشاط الخدمات العامة:** ويضم ثمانية عمال (8) تعتبر مهامهم مساعدة للسير الحسن لعمل الفندق من صيانة وإصلاح للعطل الداخلية والخارجية، توصيل الزبائن وحقائبهم إلى الغرف، الخروج معهم، حراسة السيارات وغيرها من المهام.

3-3 تحديد وحساب التكاليف الكلية لكل نشاط

بعد حصر مهام الفندق في هذه الأنشطة سنحاول تحديد التكاليف الاجمالية لكل نشاط لمدة ثلاثة أشهر الأولى (جانفي، فيفري، مارس) من سنة 2019، والتي تتكون من تكاليف مباشرة كأجور الموظفين ومواد ولوازم مستهلكة بصورة مباشرة من النشاط، مع تخصيص التكاليف غير المباشرة على هذه الأنشطة والتي رأينا أن عدد الموظفين هو موجه التكلفة الأنسب لتوزيع هذا النوع من التكاليف على مجموع الأنشطة. وفي هذا الجدول تكاليف كل نشاط بالدينار الجزائري:

الجدول رقم 01: تحديد تكاليف الأنشطة للثلاثي الأول لسنة 2019

الأنشطة / ع العمال	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	تكاليف النشاط الكلية
الإدارة والتســييــر (5)	1156500	550110	1706610
الاستقبال والتوجيه (7)	835000	770154	1605154
المطعـم والمقهــى (8)	1468900	880176	2349076
شــؤون الغـــرف (7)	1275300	770154	2045454
الخدمات العـامــة (8)	972600	880176	1852776
مجموع التكـاليف (35)	5708300	3850770	9559070

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الفندق للثلاثي الأول لسنة 2019.

نسبة النشاط من ت غ م= التكاليف الكلية غ م * عدد عمال النشاط / عدد العمال

= 3850770 * ع عمال النشاط / 35

التكاليف الكلية للنشاط = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة للنشاط.

4-3 تحديد الطاقة الفعلية لأنشطة فندق ومطعم الربيع

- يتم تحديد الطاقة الفعلية بعد إبعاد أوقات العطل والراحة والاجتماعات، ثم تحديد نسبة من هذه الطاقة النظرية بسبب التوقفات للاستراحة وتناول الأطعمة وغيرها من التصرفات التي من شأنها هدر طاقة النشاط وقد تقدم معنا أنها تقدر بين 80% إلى 85% من الطاقة النظرية، وفيما يلي توضيح الطاقة النظرية لكل نشاط خلال فترة الدراسة ثم الفعلية بعدد الدقائق:

الجدول رقم 02: تحديد طاقة الأنشطة النظرية والفعلية للثلاثي الأول لسنة 2019

أنشطة الفندق/ عدد العمال	الطاقة النظرية	نسبة الطاقة الفعلية	الطاقة الفعلية
الإدارة والتســييــر (5)	158400	%85	134640
الاستقبال والتوجيه (7)	221760	%85	188496
المطعـم والمقهــى (8)	253440	%82	207820.8
شــؤون الغـــرف (7)	221760	%81	179625.6
الخدمات العـامــة (8)	253440	%80	202752

المصدر: من إعداد الباحثين.

الطاقة النظرية للنشاط = عدد دقائق العمل في الثلاثي الأول * عدد عمال النشاط

إذن الطاقة النظرية للنشاط = 22 يوم* 3 شهر* 8 سا * 60 د * عدد عمال النشاط

الطاقة الفعلية لكل نشاط = الطاقة النظرية للنشاط * نسبة الطاقة الفعلية

5-3 حساب التكلفة الوحدوية لأنشطة الفندق

يتم تحديد الكلفة الوحدوية لأنشطة الفندق بقسمة التكاليف الكلية للنشاط على طاقته العملية، والجدول التالي يوضح التكلفة الوحدوية لكل نشاط:

الجدول رقم 03: حساب الكلفة الوحدوية لكل نشاط خلال الثلاثي الأول لسنة 2019

أنشطة الفندق	تكاليف النشاط الكلية	طاقة النشاط الفعلية	كلفة الوحدة دينار/ دقيقة
الإدارة والتســييــر	1706610	134640	12.68
الاستقبال والتوجيه	1605154	188496	8.52
المطعـم والمقهــى	2349076	207820.8	11.30
شــؤون الغـــرف	2045454	179625.6	11.39
الخدمات العـامــة	1852776	202752	9.14

المصدر: من إعداد الباحثين.

6-3 تحديد زبائن الفندق

حتى يتسنى لنا معرفة كمية استلاك كل مجموعة من زبائن الفندق من مواجهات الوقت التي يقوم عليها مفهوم نظام "TDABC"، سنقوم بتجميع وحصر الزبائن في مجموعات وهي كالآتي:

- زبائن المجموعات: وهم الذي يقدمون في جماعات كالفرق الرياضية والثقافية؛
- زبائن الشركات: هم الموظفون الذين تحجز لهم الشركات؛
- الزبائن المحليون: وهم زبائن محليون يحجزون لغرض سفر أو سياحة أو عمل؛
- الزبائن الأجانب: وهم زبائن من خارج الجزائر على اختلاف أغراضهم.

7-3 حساب الوقت المطلوب لكل حدث "مهمة" داخل النشاط

يتم حساب الوقت المطلوب لكل حدث داخل النشاط حسب مجموعات الزبائن الأربعة من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم 04: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط الإدارة والتسيير

زبـائن الفندق	التفاوض والتوقيع	تقـدير المصاريف	متابعة الموظفين	اقتناء المواد	متابعة المخزون	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	6	5	6	9	7	33	2530	83490
الشركات	6	5	5	7	6	29	823	23867
المحليين	0	2	3	5	3	13	2135	27755
الأجانب	3	3	4	5	3	18	126	2268
المجموع	15	15	18	26	19	94	5614	137380

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 05: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط الاستقبال والتوجيه

زبـائن الفندق	استقبال المكالمات	استقبال الزبائن	حجز الغرف	متابعة الحسابات	متابعة الزبائن	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	3	10	8	6	7	34	2530	86020
الشركات	6	6	4	8	4	28	823	23044
المحليين	2	3	3	3	4	15	2135	32025
الأجانب	3	5	5	5	5	23	126	2898
المجموع	14	24	20	22	20	100	5614	143987

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 06: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط شؤون الغرف

زبـائن الفندق	التهيئة القبلية	التجهيز الخاص	تنظيف خلال	متابعة المستلزمات	تنظيف بعدي	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	8	0	4	5	7	24	2530	60720
الشركات	7	4	4	5	6	26	823	21398
المحليين	8	2	4	4	7	25	2135	53375
الأجانب	7	5	4	6	6	28	126	3528
المجموع	30	11	16	20	26	103	5614	139021

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 07: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط الخدمات العامة

زبـائن الفندق	صيانة وإصلاح	توصيل الزبائن	حمل الحقائب	حراسة المركبات	مرافقة الخروج	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	4	5	3	1	5	18	2530	45540
الشركات	2	3	3	2	3	13	823	10699
المحليين	3	5	3	3	3	17	2135	36295
الأجانب	2	5	3	2	5	17	126	2142
المجموع	11	18	12	8	16	65	5614	94676

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 08: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط الإفطار

زبـائن الفندق	استقبال الطلب	تحضير الوجبة	تهيئة وتنظيف	تقديم الوجبة	تنظيم وتوصيل	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	1	1	5	3	2	12	2530	30360
الشركات	2	1	5	3	3	14	823	11522
المحليين	1	1	5	3	0	10	2135	21350
الأجانب	2	1	4	3	2	12	126	1512
المجموع	6	4	19	12	7	48	5614	64744

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 08: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط الغداء

زبـائن الفندق	استقبال الطلب	تحضير الوجبة	تهيئة وتنظيف	تقديم الوجبة	تنظيم وتوصيل	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	2	3	5	3	3	16	1460	23360
الشركات	3	3	5	3	5	19	965	18335
المحليين	2	3	5	3	1	14	950	13300
الأجانب	3	3	5	3	2	16	85	1360
المجموع	10	12	20	12	11	65	3460	56355

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 09: حساب الوقت المطلوب لكل حدث ضمن نشاط العشاء

زبـائن الفندق	استقبال الطلب	تحضير الوجبة	تهيئة وتنظيف	تقديم الوجبة	تنظيم وتوصيل	مجموع الوقت	عدد الزبائن	إجمالي الوقت
المجموعات	2	3	5	3	3	16	1243	19888
الشركات	3	3	5	3	5	19	290	5510
المحليين	2	3	5	3	1	14	640	8960
الأجانب	3	3	5	3	2	16	102	1632
المجموع	10	12	20	12	11	65	2275	35990

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم 10: حساب إجمالي الوقت المطلوب ضمن نشاط المقهى والمطعم

زبــائن الفندق	إجمالي وقت الفطور	إجمالي وقت الغداء	إجمالي وقت العشاء	إجمالي وقت النشاط
المجموعات	30360	23360	19888	73608
الشركات	11522	18335	5510	35367
المحليين	21350	13300	8960	43610
الأجانب	1512	1360	1632	4504
المجموع	64744	56355	35990	157089

المصدر: من إعداد الباحثين.

8-3 حساب تكاليف الأنشطة والتكلفة الكلية

بعد تحديد التكلفة الوحدوية للأنشطة ومعرفة إجمالي الوقت، نقوم بضربها للوصول إلى تكلفة الزبائن من كل نشاط، ثم بجمع تكاليف الأنشطة نحصل على التكلفة الكلية، أو سعر التكلفة الخاصة بكل نوع من زبائن الفندق.

الجدول رقم 11: حساب تكلفة الأنشطة وسعر التكلفة خلال الثلاثي الأول من سنة 2019

زبــائن الفندق	إدارة وتسيير 1 إ وقت * 12.68	استقبال 2 إ وقت * 8.52	المقهى والمطعم 3 إ وقت* 11.30	شؤون الغرف 4 إ وقت* 11.39	خدمات عامة 5 إ وقت * 9.14	التكلفة الكلية 3+2+1 5+4+
المجموعات	1058653.2	732890.4	831770.4	691600.8	416235.6	3731150.4
الشركات	302633.6	196334.9	399647.1	243723.2	97788.9	1240127.7
المحليين	351933.4	272853	492793	607941.3	331736.3	2057257
الأجانب	28758.2	24691	50895.2	40183.9	19577.9	164106.2
المجموع	1741978.4	1226769.3	1775105.7	1583449.2	865338.7	7192641.3

المصدر: من إعداد الباحثين.

9-3 حساب التكاليف غير المستغلة ونتيجة الفندق للثلاثي الأول من سنة 2019

يمكننا نظام "TDABC" من حساب التكاليف غير المستغلة والتي يمكن أن يستفيد منها الفندق سواء المتعلقة بكل نشاط أو بالتكلفة الكلية للفندق.

الجدول رقم 12: حساب التكلة غير المستغلة خلال الثلاثي الأول من سنة 2019

أنشطة الفندق	تكاليف النشاط الكلية 1	تكلفة الأنشطة حسب TDABC 2	التكلفة غير المستغلة 3 = 1 - 2	نسبة التكلفة غير المستغلة = 1/3
الإدارة والتسـييـر	1706610	1741978.4	(35368.4)	(%2.07)
الاستقبال والتوجيه	1605154	1226769.3	378384.7	%23.57
المطعـم والمقهـى	2349076	1775105.7	573970.3	%24.43
شـؤون الغـرف	2045454	1583449.2	462004.8	%22.59
الخدمات العـامـة	1852776	865338.7	987437.3	%53.29
التكاليف الكلية	9559070	7192641.3	2366428.7	%24.76

المصدر: من إعداد الباحثين.

أما نتيجة الفندق فتمثل مجموع إيرادات الثلاثي – مجموع التكاليف الكلية

نتيجة الفندق = 11962939.42 دج – 9559070 دج = 2403869.42 دج **(ربح)**

10-3 **دور نظام "TDABC" في تحسين** أداء الفندق ودعم موقفه التنافسي

يمكن تلخيص أهمية تطبيق نظام "TDABC" على مستوى الفندق فيما يلي:

- يعتبر نشاطي المقهى والمطعم وشؤون الغرف من الأنشطة الحساسة في الفندق بتحصلهما على أكبر النسب من التكاليف 24.57% و21.4% على التوالي كما يعدان من أنشطة تحسين جودة الفندق وأكثرها إضافة لقيمة الزبون باعتبار التعامل المباشر، لذا يجب على الإدارة الاهتمام بهما أكثر من غيرها؛
- يمثل إجمالي الطاقة غير المستغلة في الفندق 2366428.7 دج أي بنسبة 24.76% والتي ينبغي إعادة النظر فيها للاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة؛

- بالنسبة للطاقة غير المستغلة من نشاط الخدمات العامة قدرت بنسبة 53.29% من تكاليف النشاط مما يستوجب إعادة النظر في تكاليفه وعدد عماله لتخفيضها أو إعادة إدراجها في أنشطة أخرى لتدعيم القيمة المضافة للفندق؛
- يمثل زبائن المجموعات أكبر نسبة من زبائن الفندق بنسبة 45.07%، ويرجع ذلك لتوافدهم كثيرا على الفندق وبأعداد أكبر من غيرهم، لذا ينبغي الاهتمام بهم بتوفير خدمات تساعدهم ووضع تخفيضات وتحفيز بشأنهم؛
- فهم مسار التكاليف الاستراتيجي حسب الأنشطة وتحفيز الموظفين من طرف نشاط الإدارة والتسيير والذي يستغل الطاقة كاملة بل وزيادة بنسبة 2.07%؛
- ضرورة اعتماد مبدأ الجودة الشاملة تكميلا لنظام "TDABC" لتحسين الخدمات المقدمة للزبائن مع تخفيض التكلفة مقارنة بأسعار المنافسين من جهة أخرى.

الخاتمة:

يعد نظام "TDABC" من أهم الفلسفات الحديثة التي جمعت بين الإدارة الإستراتيجية من جهة وإدارة التكلفة من جهة أخرى والذي استطاع تقديم قياس دقيق لتخصيص تكاليف المؤسسة خاصة غير المباشرة باعتماده على التوزيع الاستراتيجي وفق الأنشطة بالتكامل مع نظام الوقت الأمثل مما سمح بتجاوز الانتقادات الموجهة لنظام "ABC" التقليدي مع توضيحه لمفهوم الطاقة غير المستغلة التي تسمح بتوضيح الرؤية الإستراتيجية لمسار التكلفة لتحسين إدارتها مع قبوله للتكامل مع الأنظمة الإدارية الأخرى من نظام تحسين الجودة والتكلفة المستهدفة وغيرها مما يساهم في حسن تسيير أداء المؤسسة وتطوير موقفها التنافسي.

التوصيات:

ومن أهم التوصيات التي يمكن تقديمها من خلال النتائج المحققة نذكر:

- على إدارة فندق الربيع إعادة النظر في نظامها الإداري والتسييري بما يناسب بيئة الأعمال الحديثة المتميزة بشدة المنافسة؛
- تطبيق نظام "TDABC" وتكميله بالأنظمة التسييرية الأخرى مما يمكن من فهم مسار تكلفة الفندق الإستراتيجية وتحسين أدائها وتطوير موقفها التنافسي؛
- بناء استراتيجية تنافسية بالاستفادة من مخرجات نظام "TDABC" في إعادة استغلال الطاقة غير المستغلة والتركيز على زبائن المجموعات باعتبارهم أهم وأكثر من غيرهم بتقديم تخفيضات لهم وتوفير خدمات تنافسية أقوى وأفضل؛
- الحرص على تكوين مسيري الفندق والمحاسبين في المفاهيم الحديثة لإدارة تكاليف المؤسسة وتحسين أدائها وتطوير جودة منتجاتها وخدماتها مما يساهم في تقليص الفجوة بين البحوث النظرية والتطبيقات الميدانية.

المصادر والمراجع:

1. أحمد عطية هاشم، (2000)، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر.
2. أسعد مبارك حسين، (2013) استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات المينائية، مجلة جامعة البحر الأحمر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الرابع.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
4. حاتم كريم كاظم، (2015)، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت 'TDABC' في قياس تكلفة الخدمة الفندقية (دراسة تطبيقية في فندق النجف)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، السنة 11، المجلد 9، العدد 2.

5. حنان صبحت عبد الله، سهير كاظم فاضل، (2018)، التكامل ما بين تقنية بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، السنة الحادية والأربعون، العدد 116.
6. سالم عبد الله حلس، (2007)، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة العلوم الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول.
7. سلمى منصور سعد، إبتهاج إسماعيل يعقوب، منال حسين، (2016)، قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ABC حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العراق، العدد السابع والأربعون.
8. عبد الحكيم مصطفى جودة، (2019)، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لموجهة بالوقت (TDABC) في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الأردنية الخاصة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 27، العدد 1.
9. علي حازم يونس اليامور، (2010)، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98.
10. ماهر موسى درغام، (2007)، مدى توفر المقومات الأساسية للازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، "دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية "سلسلة الدراسات الإنسانية"، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني.
11. محمد كنفوش، (2009)، نظام ABC ودوره في تحسين الأداء واستدامته بالمؤسسة، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الرابع، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين.
12. محمد هيثم الدبس، (2015)، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC) "دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 37، العدد 1.

13.BOUTAT, J. M. CAPRARO, (2008), Comptabilité analytique de gestion, Presses polytechnique et universitaires Romandes, Lausanne, France.

14.E. PATRICIA, B. WERNER, (2007), Time-Driven Activity –Based Costing: Exploring the Underlying model, Cost management, USA, Vol 21, No 2.

15.F. GRANDGUILLOT, (2003), Comptabilité de gestion, ED Gualino, , France.

16.G. KEEL & all, Time –Driven Activity-Based Costing in Health care: A systematic review of the literature, Health Policy, Medical Management Centre, Sweden, No 121, 2017.

17.M. A. SAROKOLAEI & all, (2013), Time Driven Activity Based Costing by using fuzzy logics, 2nd International Conference on leadership, Technology and Innovation Management, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

18.R. KAPLAN, R. S. ANDERSON, (2004), Time-Driven Activity based Costing Simpler, Harvard business school press, 82(11), USA.

19.R. KAPLAN, R. S. ANDERSON,(2007), Time-Driven Activity based Costing Simpler, More powerful path to higher profits, Harvard business school press, USA

20.R. W. HILTON, (2002), Managerial accounting: Creating value in a dynamic business environment, McGraw-Hill, USA.