

مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة –

***Contribution of the Time – driven activity -based costing method
"TDABC" to reducing the costs of the economic enterprise - Case Study
in The Commercial Department of Algeria Telecom Djelfa Agency -***

ط.د قاسم حدة^{1*}، د. جرد نور الدين²

¹ مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة MQEMADD ، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر) ، hadda.gacem@univ-djelfa.dz

² مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة MQEMADD ، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر) ، n.djerd@univ-djelfa.dz

تاريخ القبول: 2022/10/16

تاريخ الاستلام: 2022/08/22

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كونه من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف وبيان مدى مساهمته في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية ومساعدتها على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

ولتنويع هذه الدراسة حاولنا تطبيق أسلوب (TDABC) بالقسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، وقد توصلت الدراسة الى نتائج من أهمها: أن تطبيق أسلوب (TDABC) في مؤسسة اتصالات الجزائر ساهم في تخفيض تكاليف القسم التجاري من خلال مساهمته في الكشف عن الطاقات غير المستغلة (الوقت الضائع) والتكاليف الخاصة بها ومن ثم استبعادها عند حساب التكلفة النهائية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، أسلوب (ABC)، أسلوب (TDABC)، تخفيض التكاليف ، مؤسسة اتصالات الجزائر .

تصنيف JEL: M41، M49

Abstract:

This study aims shed light on the Time – driven activity – based method (TDABC) as a modern method of cost accounting and demonstrate the extent to which it contributes to reducing the cost of an economic enterprise an helping it optimize the utilization of available resources.

To crown this study we tried to apply (TDABC) the method in the commercial department of Algeria Telecom Agency Djelfa, the study found results among others : the application of in Algeria Telecom corporation has contributed to reducing the costs of the commercial department by contributing to the dix losure of untapped capacities (time lost) and their costs and thus excluding them when calculating the final costof

Key Words : Cost Accounting, Method (ABC), Method (TDABC), Costs Reduction, Algeria Telecom.

JEL Classification: M41. M49

* المؤلف المرسل: ط.د قاسم حدة ، hadda.gacem@univ-djelfa.dz

1. مقدمة:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أحد أهم الأنظمة الأساسية في المؤسسة الاقتصادية حيث تنبع أهميته من الدور البارز الذي يلعبه في توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية. استخدمت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لفترة طويلة من الزمن في ظل بيئة اقتصادية كانت تتسم بالثبات وبساطة التشغيل وعدم التعقيد والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم ، إلا أن التغير الهائل في بيئة الأعمال جعل منها غير قادرة على تحديد التكلفة بدقة وتوفير معلومات كافية تساعد في عملية اتخاذ القرار ، لذا كان لزاما على المؤسسات إعادة نمذجة أساليب تكاليفها التقليدية وظهر بذلك أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والذي أثبت قدرته على توفير معلومات ذات قيمة هامة حول تخصيص التكاليف غير المباشرة.

ولكن ونظرا لكثرة الانتقادات الموجهة لأسلوب ABC بأنه غير مناسب للأنشطة المعقدة ومكلف للبيئة الديناميكية وغيرها من الانتقادات الأمر الذي دفع بالباحثان كابلان و أندرسون الى العمل على عرض أسلوب جديد (أسلوب TDABC) يهدف لتطوير نموذج رياضي قادر على التعامل مع المتغيرات الحديثة للمؤسسة باستخدام أساس علمي ونظري لإجراء الدراسات التطبيقية عليه ومعادلات الوقت اللازم لحساب التكاليف.

1.1 طرح الإشكالية والأسئلة الفرعية:

انطلاقا مما سبق تبرز الإشكالية الرئيسية للدراسة والمتمثلة في:

ما مدى مساهمة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية وقصد إعطاء صورة أوضح ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يقدم أسلوب TDABC معلومات أكثر دقة تعكس الاستهلاك الفعلي للموارد؟
- هل يساهم تطبيق أسلوب TDABC في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية؟

2.1 فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة الى فرضية رئيسية وهي أن استعمال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC له دور في تخفيض التكاليف بالشكل الذي يؤدي الى الاستغلال الأمثل للموارد.

3.1 أهداف الدراسة:

- التعرف على المفاهيم الأساسية لأسلوب TDABC بوصفه أحد الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف.
- بيان مدى أثر تطبيق أسلوب TDABC على تخفيض التكاليف بالتطبيق على القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة.

4.1 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية أسلوب TDABC كونه من التقنيات المحاسبية المعاصرة لما له من أثر كبير في مساعدة المؤسسة على زيادة الكفاءة والتحكم الفعلي في ادارة التكلفة بشكل دقيق مما يساهم في الاستغلال الأمثل للموارد.

5.1 منهجية الدراسة:

قصد الامام بكل الجوانب النظرية للدراسة سنستخدم المنهج الوصفي التحليلي والذي يسمح بتحليل الأصول النظرية وفهم الأسلوب كما سنستخدم أسلوب المقابلة المباشرة ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

6.1 الدراسات السابقة:

-دراسة (Demeere et al , 2009) بعنوان: «Time – Driven Activity –Based costing in an outpatient clinic environment : Development , relevance and managerial impact »

أجريت هذه الدراسة في قطاع الصحة لبيان دور أهمية هذا المنهج الحديث في محاسبة التكاليف والإدارية، حيث تم دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC ومدى فاعليته في المستشفيات وتوصلت الدراسة الى أن معلومات نظام TDABC أدت بشكل واضح الى تحسين فهم مديري الرعاية الصحية ورؤساء الأقسام للعمليات التنظيمية المختلفة.

-دراسة (عبد الحليم عبير ، 2010) بعنوان: «تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق على قسم الائتمان بأحد فروع البنك الأهلي المصري»، هدفت هذه الدراسة الى اثبات أهمية وضرورة تطبيق هذا المنهج الحديث وماهي المنافع المتوقعة من ذلك، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها أن الطاقة العملية تمثل 86٪ من الطاقة النظرية وبالتالي فان التكلفة التي يجب أن تحمل بها هذه الأنشطة هي 86٪ فقط من التكلفة المحسوبة على أساس الطاقة النظرية في ظل النظام التقليدي لتكاليف الأنشطة.

-دراسة (أبوغبين ، 2013) بعنوان: « نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين » ، وقد هدفت الدراسة الى التعرف على أثر استخدام نظام TDABC على سياسات توزيع الأرباح في شركات المساهمة العامة المدرجة لدى بورصة فلسطين وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها : وجود علاقة طردية دالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام TDABC وكافة النسب المالية المذكورة وأن 78٪ من الشركات المستجيبة توزع أرباحا نقدية.

-دراسة (Azende Terungna , 2012) بعنوان: «Practicability of Time-Driven Activity-Based costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State , Nigeria »

هدفت هذه الدراسة لتحديد ما اذا كان تنفيذ أسلوب TDABC في الشركات صغيرة الحجم الموجهة لخدمة مدينة ماكوردي في ولاية بينو سوف يعزز من أدائهم من حيث الربحية وقد توصلت الدراسة الى أن استخدام نظام TDABC بالمقارنة مع الطرق المستخدمة في المطاعم يزود بمعلومات أكثر حول تكلفة وربحية الزبائن الذين تقدم لهم الخدمة كما أن بإمكان مدراء شركات الأعمال الصغيرة استعمال معادلات الوقت في نظام TDABC لحساب الوقت اللازم للنشاطات المرتبطة بالخدمات المقدمة.

-دراسة (Kell,at al , 2012) بعنوان : «Time-Driven Activity-Based costing in Health care : A systematic Review of The Literature »

هدفت هذه الدراسة الى استكشاف لماذا يتم تطبيق نظام TDABC في مجال الرعاية الصحية وكيف يعكس تطبيقه طريقة الخطوات السبعة التي تم تطويرها خصيصا للرعاية الصحية القائمة على القيمة (VBHC) والتأثيرات على الاستخدام المستقبلي لنظام TDABC وقد توصلت الدراسة الى أنه لايزال دور نظام TDABC في مرحلة التطوير.

-دراسة (د.محمد عبد الله أبورحمه ، د.خالد يوسف حماد ، 2019) ، بعنوان : « أثر تطبيق نظام التكاليف الموجه بالوقت TDABC على جودة القرارات الإدارية – دراسة حالة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا » هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى أثر تطبيق نظام TDABC في الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، وقد توصلت الدراسة الى أنه يوجد أثر لتطبيق نظام TDABC في الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا من خلال توفير معلومات دقيقة تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية ذات جودة كما أنه يساعد على خفض التكاليف وتعزيز الدور الرقابي عليها وتقديم خدمة ذات جودة.

وخلاصة القول أن جميع الدراسات السابقة تحدثت عن أسلوب TDABC كأسلوب حديث وربطته بجودة القرارات الإدارية والأرباح ولم يتم تناول علاقته بتخفيض التكاليف بصورة مباشرة، إضافة الا أنه لا توجد دراسة تناولت تطبيق هذا الأسلوب في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

2. الاطار النظري

حتى تتمكن المؤسسة من إدارة تكاليفها بشكل عادل وبصورة أكثر علمية وعملية لابد عليها من تبني أساليب حديثة بالشكل الذي يضمن لها تحديد تكلفة منتجاتها بصورة عادلة لتتمكن من كسب مركز تنافسي في السوق ويعتبر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC من أهم هذه الأساليب لكونه يسمح للمؤسسة بمعرفة عناصر التكلفة بطريقة سهلة لاستخدامه لمعادلات الوقت.

1.2 نشأة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

يعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC من الأساليب المميزة منذ ابتكاره لما أوجده من حلول لمشاكل كلفوية كانت تشكل عائقا أمام المؤسسات الاقتصادية التي كانت تطبق أساليب التكاليف التقليدية، فقد نجح أسلوب ABC على مدى طويل من مساعدة المؤسسة الاقتصادية في التعرف على حقيقة التكاليف واليرادات والتغلب على أوجه قصور الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لما له من مميزات وعلى الرغم من كونه أسلوب تكاليف ملائم الا أنه عانى من العديد من المشاكل والتي تمثلت فيما يلي (Kaplan . R & Anderson .A, 2007, p. :10) :

- عملية اجراء المقابلات والمسح تستغرق وقتا طويلا ومكلف جدا وبالتالي تعد هدرا للوقت.
- ان بيانات أسلوب ABC غير موضوعية ويصعب التحقق من اثبات ملائمتها.
- ان معظم نماذج أسلوب ABC المتبعة في الشركات هي جزئية ولا تقدم وجهة النظر المتكاملة حول الفرص المربحة والاحداث الشاملة للشركة.

- يعد أسلوب ABC غير صحيح من الناحية النظرية كونه تجاهل الطاقة غير المستغلة (التأثير المحتمل لها). ولمعالجة جملة المشاكل التي واجهت أسلوب ABC بدأ العمل من قبل المستشارين في الوحدات الاقتصادية والأكاديميين والباحثين وقد كللت هذه الجهود بظهور مدخل جديد سمي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC ففي عام 1997 قام البروفيسور Anderson بتطبيق هذا المدخل باشتراك مع البروفيسور Kaplan وفي عام 1998 أشار كل من Kaplan & Anderson الى أسلوب TDABC في كتابيهما "Cost-Effect" وبيننا طريقة معالجة العيوب التي واجهت المؤسسات الاقتصادية التي اعتمدت أسلوب ABC في قياس تكاليفها وذلك من خلال اعتماد الوقت المستهلك من قبل الأنشطة كأساس لهذا الأسلوب وأيضا التقليل من عدد الأنشطة بالاعتماد على معادلات الوقت .

أما من ناحية استخدامه ففي سنة 2001 قام كل من Anderson & Kaplan بتقديم معادلات الوقت في مدخل TDABC وتم تقديمه كمدخل متطور بعنوان مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ، وفي عام 2007 تم نشر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC كمدخل حديث يمكن للوحدات الاقتصادية استخدامه في قياس تكاليف منتجاتها ، علما أن الوحدات الاقتصادية المستخدمة لهذا المدخل كانت شركة استشارية باسم **The Firm Acorn** والتي استخدمته لأول مرة وقد أثبت نجاحه في أكثر من 200 شركة أخرى (Levant & Zimnovith, 2013, p. 19).

2.2 مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

حظي أسلوب TDABC بمجموعة من التعاريف نستعرض فيما يلي أهمها:

✓ حسب كابلان وأندرسون فان نظام TDABC «نسخة بديلة لمعالجة القصور الذي واجهه أسلوب ABC بإدماجه مع أسلوب الزمن الأمثل للتكلفة لإعطاء نظرة شاملة حول الموارد المستغلة باستخدام الوقت المستخدم لتخصيص هذه الموارد على المنتجات كموجه أساسي» (Kaplan & Anderson, 2004, p. 135).

✓ كما عرف أيضا على أنه «منهج بديل يعالج جميع مشاكل وقيود أسلوب ABC وهو أكثر بساطة وأقل تكلفة وأسرع في التنفيذ كما أنه يسمح بتطبيق معدلات تكلفة التشغيل على القدرة العملية للموارد المتاحة» (Azende Terungna, 2012, p. 298).

✓ في حين عرفه (Max, 2007, p. 28) على أنه «مدخل أساس عمله محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولكن يقوم بإضافة استخدام معدلات الوقت لبيان الطاقة المستغلة عليه فهو يساعد المؤسسة في تطوير سياسات التسعير الخاصة بمنتجاتها».

مما سبق يمكننا القول أن أسلوب TDABC هو أسلوب مكمل لأسلوب ABC يختلف عنه في كون أسلوب ABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات بطاقتها المستغلة وغير المستغلة بينما أسلوب TDABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات بطاقتها المستغلة فقط عن طريق استخدام معادلات الوقت وهو الأمر الذي يسمح بإعطاء صورة أكثر دقة ووضوح عن التكلفة.

3.2 أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

تتمثل أهميته في العناصر التالية (حاتم كريم كاظم، 2015، صفحة 271):

✓ يتميز أسلوب 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 أسلوب TDABC تقديرا أدق وأكثر وضوحا في تخصيص الموارد لاعتماده على فحص الزمن المطلوب لتنفيذ الأنشطة ومقارنته بالزمن الفعلي لتنفيذها.

✓ يعتبر أسلوب TDABC أقل تكلفة وأوسع من خلال التعامل مع أكبر عدد من العمليات وضم الكثير من أنشطة المؤسسة وتنظيمها بالاعتماد على موجبات التكلفة وموجبات الوقت.

✓ يسمح أسلوب TDABC بتوفير معلومات أدق حول الطاقة غير المستغلة تساعد في تقريب الموازنات التقديرية للطاقة وكيفية استغلالها والتنبؤ بالكميات ومدى تعقيد العمليات.

وهناك عناصر أخرى:

✓ يسمح أسلوب TDABC بربط التكاليف بالأنشطة وتخصيصها على المنتجات أو الخدمات وفق خصائص مختلفة مع ادراج عامل الوقت مما يمكن تطبيقه في أي مؤسسة لها تعقيدات (Kell, 2017, p. 755).

✓ يعتبر أسلوب TDABC أكثر فعالية من خلال تكامله مع بيانات الأنظمة الإدارية كنظام إدارة علاقات العملاء CRM وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة ERP (سلي منصور سعد ، ابتهاج اسماعيل يعقوب، و منال حسين، 2016).

4.2 مكونات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

يقوم أسلوب TDABC على العناصر الأساسية التالية:

1.4.2 مسببات التكلفة (Cost Drivers): عرف Kaplan مسبب التكلفة بأنه النشاط أو المتغير الذي يسبب التكلفة (Kaplan & Anderson, 2012, p. 258)، أما Horngren فيرى أن مسبب التكلفة هو العامل الرئيسي المتسبب في الزيادة أو النقصان في التكلفة حسب استخدامه (Horngren & Harrison, 2012, p. 110). حيث يبدأ الاجراء الجديد لأسلوب TDABC من خلال تقدير تكلفة طاقة الموارد بتحديد الفئات المختلفة من الموارد التي تؤدي الأنشطة (Kaplan & Anderson, 2004, p. 06)، وأوضح Laviana أن مسببات التكلفة تتكون من مجموع التكاليف المستحقة للأفراد والمواد والمعدات ويتم حساب تكلفة طاقة كل الموارد عن طريق تقسيم التكاليف الكاملة لتوريد الموارد على الوقت المتاح للموظفين أي الوقت العادي ويتم استبعاد الوقت أو الطاقة غير المستخدمة (Laviana & Aaron, 2016, p. 03).

2.4.2 مسببات الوقت (Time Drivers): عرفها كابلان وأندرسون على أنها المعلومات المطلوبة في أسلوب TDABC فهي تقدير الوقت اللازم لإجراء عمليات النشاط وتتم عملية تقدير الوقت المطلوب للنشاط والحصول عليه عن طريق الملاحظة المباشرة أو عن طريق المقابلات (Kaplan & Anderson, 2004, p. 06)، وعرفت أيضا على أنها الأحداث أو المتغيرات التي تحدد الوقت اللازم لتنفيذ نشاط وتقاس أو تحدد التكاليف على أثرها بعد ذلك عن طريقة استخدام معادلات الوقت اذ قد تكون هناك عدة موجهات للوقت في حال يحتوي النشاط على أكثر من حدث (Dalci.I, Tanis.V, & Kosan.L, 2009, p. 604).

واعتبر (أبوغن هيثم محمد عقل، 2013، صفحة 53) أن موجهات الوقت هي عوامل تحدد الوقت اللازم لتنفيذ أي نشاط ويمكن أن تتكون من 03 أنواع:

الفرع الأول: نوع الوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

الفرع الثاني: نوع الوقت المتقطع مثل عدد الفواتير، عدد أوامر، عدد خطوط الإنتاج.

الفرع الثالث: نوع الوقت في اطار مؤشر وهي في صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم

أو جديد)، نوع الأمر (عادي أو مستعجل) أو نوع خصائص استلام الأوامر (البريد الإلكتروني أو الفاكس).

وعموما يمكن القول أن مسببات الوقت هي متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب لتنفيذ نشاط ما، اذ تمتاز بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت.

3.4.2 معادلات الوقت (Time Equations): تعتبر معادلات الوقت من احدى خطوات أسلوب TDABC حيث

تستخدم للتعبير عن وقت انجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط (Kaplan & Anderson, 2004, p. 138)

وتأخذ معادلات الوقت الصيغة التالية (علاء جاسم سلمان ، 2017 ، صفحة 306) :

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن:

T_{jk} : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط j

β_0 : المقدار الثابت من وقت النشاط j المستقبل لخصائص الحدث K

β_1 : الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول

X_1 : مسبب الوقت للنشاط الأول

X_2 : مسبب الوقت للنشاط الثاني

X_n : مسبب الوقت للنشاط n

n: عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط} \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل حدث K من أحداث النشاط

$$T_{jk} \times C_i = \text{تكلفة الحدث K للنشاط j}$$

حيث أن: T_{jk} : الوقت المستنفذ للعملية K في النشاط j

C_i : وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i

$$\text{ومنه التكلفة الكلية} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i$$

حيث n: عدد مجموعات الموارد ، m: عدد الأنشطة ، i: عدد أوقات النشاط j المستهلكة

ويستطيع أسلوب TDABC من خلال معادلات الوقت احتواء التنوع في الطلب على الوقت لأنواع مختلفة من المعاملات فهو لا يقوم بتبسيط الافتراضات بأن كل أنشطة المعاملات تنجز بنفس المقدار من الوقت، الا أنه يتيح إمكانية عمل تقديرات متباينة لوحدة النشاط (الوقت) على أساس مواصفات الطلب أو النشاط مقارنة مع المدخل التقليدي الذي يتطلب التوسع في عدد الأنشطة لاحتواء التعقيد والزيادة في عمليات التصنيع (الزبدى مثنى فالح بدر، 2012، صفحة 111).

5.2 خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

يتم التطبيق العملي لأسلوب TDABC من خلال اتباع سلسلة الخطوات التي تؤدي الى تحقيق عوامله

الرئيسية وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي (Gao.N & Liv.Z, 2013, p. 90) ، (Dejnega Olega, 2011, p. 14)،

(Everaert .p & Bruggeman . w, 2008, p. 15)

1.5.2 تحديد معدل تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد:

✓ تحديد مجموع الموارد التي تنجز الأنشطة.

✓ حصر تكاليف كل مجموعة من الموارد، ويتم الحصول على تكاليف هذه المجموعات عادة من ميزان المراجعة

لدى المؤسسة.

✓ تقدير الطاقة العملية لكل مجموعة موارد.

2.5.2 تقدير الوقت اللازم للمتغيرات المطلوبة في الأنشطة الجارية (معادلة الوقت):

- ✓ تحليل العمليات ضمن الأقسام الى الأنشطة.
- ✓ تحديد العوامل التي تؤثر على مدة الوقت للنشاط بشكل ملائم (محرك الوقت) وعندما لا تكون الأنشطة متجانسة وتحتوي على مهام (متغيرات) فان كل منها يمتلك محركه الخاص به.
- ✓ اعداد معادلة الوقت والتي تعبر عن اعتماد الوقت الجاري للنشاط على جميع العوامل وقيمة تلك العوامل، ويكون اجمالي الوقت المستهلك هو أوقات جميع المهام (المتغيرات) ضمن النشاط.
- 3.5.2 حساب اجمالي تكاليف الموارد المطلوبة من قبل أهداف التكلفة:
- وذلك من خلال ضرب معدلات لكل مجموعة موارد باجمالي الطاقة المستهلكة (الوقت المستهلك) من قبل أهداف التكلفة عند مرورها بمتغيرات العمليات الجارية.

6.2 تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC:

- كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فان لأسلوب TDABC مزايا عديدة الا أنه لم يسلم من انتقادات الباحثين والعلماء التي تهدف الى التحسين والتعلم المستمر لضمان بقاء المؤسسة وتطويرها.
- 1.6.2 المزايا:

يتمتع أسلوب TDABC بمجموعة من المزايا نذكر منها : (Kaplan . R & Anderson .A, 2007, pp. 41-43)، (Bruggeman . W & Everaert . P, 2005, p. 23)، (عبد الحكيم مصطفى جودة ، 2019، صفحة 149) ، (مهلهل عباس هشام ، 2015، صفحة 202)

- ✓ يتميز أسلوب TDABC بالسرعة وسهولة التطبيق والتحديث ليتماشى مع الظروف الطارئة.
- ✓ يتنبأ أسلوب TDABC بالموارد اللازمة سامحا بذلك للمؤسسة بموازنة الطاقة اللازمة للتعامل مع الطلب المقدر على الموارد وحجم الإنتاج المخطط ضمن الاستراتيجية.
- ✓ تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستخدمة الفعلية وتبسيط الضوء على الطاقة غير المستخدمة.
- ✓ يترجم الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ويعبر عنها في شكل معادلات وقتية مما يمكن المؤسسة من فهم مسار تكاليفها حول المنتجات بشكل أفضل.
- ✓ يقدم أسلوب TDABC 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.

2.6.2 الانتقادات:

- على الرغم من المزايا التي قدمها أسلوب TDABC الا أنه وجهت اليه بعض الانتقادات والتي تضمن الآتي:
- ✓ أخطاء القياس: احتمال حدوث خطأ في تقدير قياس الوقت المطلوب لكل نشاط خصوصا أن عملية القياس للوقت تخضع للحكم الشخصي والتقدير.
- ✓ البيانات: يرى كل من (حنان صبيحت و سهير كاظم فاضل، 2016، صفحة 10) على ضرورة وجود كمية كبيرة من البيانات من أجل أن يكون التقدير بصورة مرضية لمعادلات الوقت وتشير الكثير من الدراسات الى أن جميع البيانات لأسلوب TDABC معقدة ويجب أن تدار بعناية حيث أن نوعية النتائج تعتمد على نوعية البيانات المتاحة.

✓ **مخصص لأنشطة متجانسة ومكررة:** حيث ذكر (Sherratt .M, 2005, p. 144) أن أسلوب TDABC يقتصر على اجراءات وأنشطة محددة سلفا أو لحساب كل حالة على حدى، حيث يعتبر أسلوب TDABC بسيط وسهل التطبيق في قسم يحتوي على نشاط واحد بسبب أنه يمكن تقسيم مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الموارد المتاحة أي إمكانية استخراج معدل التكلفة للقسم بكل سهولة عند تطبيقه.

✓ **الطاقة العاطلة (غير المستغلة):** تعد مشكلة الطاقة غير المستغلة ضمن أسلوب TDABC ليست اكتشافا حديثا، حيث أن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين واليوم أصبحت تستبعد من تكاليف الإنتاج حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقا مع معايير التقارير المالية IFRS وقوانين المحاسبة المالية.

7.2 دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تخفيض التكاليف:

ان تبني أسلوب TDABC يضمن للمؤسسة تخفيض تكاليفها من خلال:

✓ يساهم تطبيق أسلوب TDABC في تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة التي تتطلب وقتا أكبر والأنشطة المرتفعة التكاليف.

✓ يساهم أسلوب TDABC في تقديم أفضل تخصيص لتكاليف المؤسسة على منتجاتها باستخدام موجهات الوقت وربط موارد المؤسسة بأنشطتها ثم توزيعها على المنتجات مما يعطي قياسا دقيقا لتكاليف المنتجات.

✓ يعمل أسلوب TDABC على تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة للأنشطة واستبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة للأنشطة من تكلفة المنتجات وهذا ما يساهم في تخفيض التكاليف.

✓ يمكن أسلوب TDABC من التنبؤ بالوقت اللازم لأداء الأنشطة المتوقعة نظرا لاستخدامه لمعادلات الوقت وهذا ما يعمل على مساعدة إدارة المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تستهلك وقت أكبر من اللازم وكذا مساعدتها في اتخاذ قرارات تؤدي الى تخفيض الوقت اللازم لأداء الأنشطة ومن ثم تخفيض التكاليف.

✓ يساهم أسلوب TDABC في اكتشاف الطاقة غير المستغلة والعمل على إعادة تخصيص الموارد المتاحة للمؤسسة ومن ثم تخفيض التكاليف.

3. الاطار التطبيقي

كتتويج للاطار النظري والمتعلق بدراسة أسلوب TDABC ودوره في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية سنحاول تطبيقه على القسم التجاري بمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة.

1.3 تحديد أنشطة القسم التجاري:

من خلال الزيارات الميدانية وتبعنا لعمل القسم التجاري بمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة وكذا المعلومات المستلمة من مسؤولي القسم من خلال المقابلات الشخصية، يمكن حصر مهام القسم التجاري في 06 أنشطة يسيرها 50 عامل موزعين على الأنشطة لسنة 2020 والجدول التالي يوضح أنشطة القسم التجاري وعدد العمال في كل نشاط.

الجدول 1: أنشطة القسم التجاري وعدد العمال

عدد العمال	الأنشطة
13	اعداد الفواتير
07	تحصيل الفواتير
05	مراجعة عمليات الدفع

07	معالجة طلبات الزبائن
10	تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن
08	مراجعة تحصيل ديون الزبائن
50	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على أسلوب المحاكاة وباستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

2.3 تحديد تكاليف أنشطة القسم التجاري:

بعد تحديد أنشطة القسم سنحاول تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لهاته الأنشطة لسنة 2020 بالاعتماد على الكشوفات المالية لهاته السنة.

الجدول 2: تحديد تكاليف أنشطة القسم التجاري لسنة 2020

الأنشطة	التكاليف المباشرة (1)	التكاليف غير المباشرة (2)	التكاليف الكلية (2+1=3)
اعداد الفواتير	309.563,6976	4.609.632,411	4.919.196,1086
تحصيل الفواتير	515.939,496	7.682.720,685	8.198.660,181
مراجعة عمليات الدفع	206.375,7984	3.073.088,274	3.279.464,0724
معالجة طلبات الزبائن	206.375,7984	3.073.088,274	3.279.464,0724
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	343.959,664	5.121.813,79	5.465.773,454
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	137.583,8656	2.048.725,516	2.186.309,3816
المجموع	1.719.798,32	25.609.068,95	27.328.867,27

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر (الكشوفات المالية)

3.3 تحديد الطاقة الفعلية لأنشطة القسم التجاري:

يتم تحديد الطاقة الفعلية كنسبة من الطاقة النظرية بعد استبعاد أوقات العطل والراحة والاجتماعات، وبعد اجراء المقابلات مع مسؤول القسم التجاري تبين لنا أن نسبة الطاقة الفعلية 80٪ الى 87٪ من الطاقة النظرية.

الجدول 3: تحديد الطاقة النظرية والفعلية لأنشطة القسم التجاري لسنة 2020

الأنشطة	عدد العمال	الطاقة النظرية / دقيقة	نسبة الطاقة الفعلية	الطاقة الفعلية / دقيقة
اعداد الفواتير	13	1647360	85٪	1400256
تحصيل الفواتير	07	887040	82٪	727372.8
مراجعة عمليات الدفع	05	633600	87٪	551232
معالجة طلبات الزبائن	07	887040	85٪	753984
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	10	1267200	85٪	1077120
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	08	1013760	80٪	811008

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 01

الطاقة النظرية للنشاط = عدد دقائق العمل في السنة × عدد عمال النشاط

= 22 يوم × 12 شهر × 8 سا × 60 د × عدد عمال النشاط

الطاقة الفعلية = الطاقة النظرية للنشاط × نسبة الطاقة الفعلية

4.3 تحديد التكلفة الوحودية لأنشطة القسم التجاري:

يتم تحديد التكلفة الوحودية لأنشطة القسم التجاري من خلال المعادلة التالية :

التكلفة الوحودية للنشاط = مجموع التكاليف الكلية للنشاط / الطاقة الفعلية للنشاط

الجدول 4: حساب التكلفة الوحودية لأنشطة القسم التجاري لسنة 2020

الأنشطة	التكاليف الكلية	الطاقة الفعلية للنشاط	تكلفة الوحدة دج/دقيقة
اعداد الفواتير	4.919.196,1086	1400256	3.51
تحصيل الفواتير	8.198.660,181	727372.8	11.27
مراجعة عمليات الدفع	3.279.464,0724	551232	5.95
معالجة طلبات الزبائن	3.279.464,0724	753984	4.35
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	5.465.773,454	1077120	5.07
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	2.186.309,3816	811008	2.70

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجداول أرقام 02 و 03

5.3 تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط في القسم التجاري:

بعد تحديد تكاليف الأنشطة والطاقة الفعلية لها وكذا التكلفة الوحودية تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي تؤدي إلى نشوء النشاط وتؤثر في حجم العمل لكل نشاط والجدول التالي يوضح طبيعة مسببات التكلفة (وحدة القياس) وعددها.

الجدول 5: طبيعة مسببات تكلفة أنشطة القسم التجاري وعددها

الأنشطة	طبيعة مسبب التكلفة	العدد
اعداد الفواتير	عدد الزبائن	80000
تحصيل الفواتير	عدد الزبائن	80000
مراجعة عمليات الدفع	عدد الزبائن	80000
معالجة طلبات الزبائن	عدد طلبات الزبائن المعالجة	50000
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	عدد الشكاوي والاستفسارات المقدمة	35000
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	عدد الزبائن المتعسرين	25000

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماد على أسلوب المحاكاة وباستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

6.3 تحديد الوقت المطلوب لكل نشاط داخل القسم التجاري:

بعد اجراء مقابلة مع مسؤول القسم التجاري حول مقدار الوقت المطلوب استغراقه للقيام بكل نشاط داخل القسم التجاري، أوضح لنا أن عملية تحديد الوقت لممارسة الأنشطة يكون بناء على طبيعة النشاط في حد ذاته فهناك أنشطة تتطلب وقت أكثر من أنشطة أخرى، وكخلاصة لنقاط المقابلة تم اعداد الجدول رقم 05 والذي يحمل في طياته الوقت المطلوب للقيام بكل نشاط داخل القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة.

الجدول 6: الوقت المطلوب لكل نشاط داخل القسم التجاري

الأنشطة	الوقت المطلوب / دقيقة	عدد مسببات التكلفة	اجمالي الوقت المطلوب / دقيقة
اعداد الفواتير	12 د	80000	960000
تحصيل الفواتير	10 د	80000	800000
مراجعة عمليات الدفع	05 د	80000	400000
معالجة طلبات الزبائن	10 د	50000	500000
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	25 د	35000	875000
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	20 د	25000	500000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 5

7.3 حساب تكاليف أنشطة القسم التجاري حسب أسلوب TDABC:

بعد تحديد التكلفة الوحيدة للأنشطة وتحديد اجمالي الوقت المطلوب لانجازها تأتي مرحلة حساب تكاليف

أنشطة القسم التجاري وفقا للمعادلة التالية :

تكلفة النشاط = التكلفة الوحيدة للنشاط × اجمالي الوقت المطلوب لانجازه

والجدول التالي يوضح تكلفة كل نشاط داخل القسم التجاري من خلال تطبيق المعادلة المشار اليها أعلاه والتكلفة الكلية للقسم

الجدول 7: حساب تكاليف أنشطة القسم التجاري لسنة 2020

الأنشطة	اجمالي الوقت المطلوب / دقيقة	تكلفة وحدة الوقت دج / دقيقة	تكلفة النشاط
اعداد الفواتير	960000	3.51	3.369.600
تحصيل الفواتير	800000	11.27	9.016.000
مراجعة عمليات الدفع	400000	5.95	2.380.000
معالجة طلبات الزبائن	500000	4.35	2.175.000
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	875000	5.07	4.436.250
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	500000	2.70	1.350.000
المجموع	/	/	22.726.850

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجداول أرقام 04 و 06

من الجدول أعلاه يتضح أن مجموع التكلفة الكلية للقسم التجاري وفقا لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC تقدر بـ: 22.726.850 دج

8.3 حساب الانخفاض في تكلفة أنشطة القسم التجاري بعد تطبيق أسلوب TDABC :

سنحاول من خلال هذه الخطوة تحديد الانخفاض في تكلفة أنشطة القسم التجاري بعد تطبيق أسلوب TDABC

ونسبته من خلال المعادلات التالية :

قيمة الانخفاض في التكلفة = تكلفة النشاط بالطريقة العادية – تكلفة النشاط حسب TDABC

نسبة الانخفاض = قيمة الانخفاض في التكلفة / تكلفة النشاط بالطريقة العادية

الجدول 8: حساب تكاليف أنشطة القسم التجاري لسنة 2020

الأنشطة	تكلفة النشاط العادية	تكلفة النشاط بأسلوب TDABC	قيمة الانخفاض في التكلفة	نسبة الانخفاض
اعداد الفواتير	4.919.196,1086	3.369.600	1.549.596,1086	31.5%
تحصيل الفواتير	8.198.660,181	9.016.000	(817.339,819)	(9.97%)
مراجعة عمليات الدفع	3.279.464,0724	2.380.000	899.464,0724	27.43%
معالجة طلبات الزبائن	3.279.464,0724	2.175.000	1.104.464,0724	33.68%
تسيير استفسارات وشكاوى الزبائن	5.465.773,454	4.436.250	1.029.523,454	18.84%
مراجعة تحصيل ديون الزبائن	2.186.309,3816	1.350.000	836.309,3816	38.25%
المجموع	27.328.867,27	22.726.850	4.602.017,27	16.84%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجداول أرقام 02 و 07

من الجدول أعلاه نلاحظ التالي :

- 1- انخفاض التكاليف للقسم التجاري بمقدار **4.602.017,27 دج** بعد تطبيق أسلوب TDABC .
 - 2- نسبة **83.16%** من قدرة القسم مستغلة خلال سنة 2020 وموجهة نحو العمل المنتج للقيمة.
 - 3- كل من أنشطة اعداد الفواتير و معالجة طلبات الزبائن ونشاط تحصيل ديون الزبائن تضيع من الوقت ما يفوق نسبة **30%** وهو الأمر الذي يستوجب من مسؤولي القسم القيام بما يلي :
 - ✓ إعادة النظر في طبيعة تكاليف هذه الأنشطة.
 - ✓ إعادة النظر في عدد العمال والعمل على تخفيضهم قصد ادراجهم في أنشطة أخرى لتدعيم عمل القسم.
 - ✓ الاستفادة من الوقت الضائع في أنشطة أكثر قيمة.
 - 4- نشاط تحصيل الفواتير يستغل الطاقة كاملة وبزيادة تقدر بـ **9.97%** وهذا ما يبين وجود تحفيز للموظفين من طرف مسؤولي القسم.
4. خاتمة:

نتيجة للتطورات المتسارعة التي عرفتها البيئة الاقتصادية وازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية خاصة بعد التطور التكنولوجي الحاصل ازدادت حاجة المؤسسة الاقتصادية لتوفير بيانات تكاليفية دقيقة باعتماد أساليب أكثر تفصيلا للتكاليف كون الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف أصبحت غير قادرة على أن تحدد التكاليف بدقة كما أنه لا يمكن تكييفها مع التغيرات السريعة للطلب في السوق، فظهرت بذلك الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ولعل من بين أهم هذه الأساليب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC الذي يساعد المؤسسة في تخفيض تكاليفها والعمل بسهولة ومرونة عالية للحفاظ على موقعها التنافسي .

وفيما يلي عرض لأهم نتائج وتوصيات الدراسة:

1.4 النتائج:

- 1- يحتاج أسلوب TDABC الى معلومتين فقط وهما الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة وتكلفة الوحدة الواحدة للنشاط.

- 2- يعطي أسلوب TDABC معلومات دقيقة ومفصلة عن الطاقة من خلال التعبير عنها بوحدات الزمن، ويمكن تطويره في أي وقت فهو يستطيع وبسهولة احتواء تغييرات الطلب المؤقتة التي تنشأ في ظروف معينة.
- 3- يؤدي استخدام أسلوب TDABC الى تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد التكاليف من خلال اعتماده على الوقت كمحرك للتكلفة.
- 4- عند استخدام أسلوب TDABC فان عملية تعديل الأنشطة أو إضافة أنشطة جديدة لا تتطلب سوى تعديل بسيط على معادلات الوقت وبسهولة كبيرة وبأقل تكلفة.
- 5- يمكن تشغيل أسلوب TDABC ليصبح أداة للتنبؤ بتكاليف الموارد اللازمة للإنتاج المتوقع في الفترة القادمة من خلال عمل محاكاة بين الطلب على الموارد ومعدلات تكاليف الطاقة للفترة الحالية.
- 6- يمكن أسلوب TDABC من تخفيض تكلفة الخدمة في مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة من خلال الكشف عن الطاقات غير المستغلة (الوقت الضائع) والتكاليف الخاصة بها ومن ثم استبعادها عند حساب تكلفة الخدمة.
- 7- يسمح أسلوب TDABC من التحكم في الوقت بسبب تحديده للأنشطة التي تستنزف أكبر وقت ولا تضيف قيمة لمؤسسة اتصالات الجزائر، مما يستوجب التفكير في تحديث الأنشطة أو إعادة توجيهها.
- 8- ساهم أسلوب TDABC بتطبيقه في القسم التجاري لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة من تحديد الطاقة المستغلة للقسم ومقدار الوقت الضائع.

2.4 التوصيات:

من بين أهم التوصيات التي يمكن تقديمها بناء على النتائج المتوصل اليها نذكر:

- 1- ضرورة الانتقال من الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف الى الأساليب الحديثة من أجل حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل وتوزيعها بشكل أكثر عدالة على الأقسام.
- 2- ضرورة استغلال وترشيد الطاقة غير المستغلة (الوقت الضائع) في القسم التجاري في مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة وذلك من خلال إعادة توجيه أنشطة القسم أو استحداث أنشطة جديدة.
- 3- على مسؤولي مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC من أجل المساعدة في تخفيض تكاليف خدماتها من خلال استخدام معادلات الوقت وتبسيط الضوء على الطاقة غير المستغلة.

5. قائمة المراجع

1.5 المراجع باللغة العربية:

- 1- الزبيدي مثنى فالح بدر. (2012). أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت TDABC في المشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية. مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 35(92)، الصفحات 104-123.
- 2- حاتم كريم كاظم. (2015). استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC في قياس تكلفة الخدمات الفندقية (دراسة تطبيقية في فندق النجف). مجلة العزي للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، 09(02).
- 3- حنان صبحت، و سهير كاظم فاضل. (2016). دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون للشركة العامة للصناعات الجلدية. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، 23(98)، الصفحات 490-510.

- 4- سلى منصور سعد ، ابتهاج اسماعيل يعقوب، و منال حسين. (2016). قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة : نظام ABC حالة دراسية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد ، العراق(47).
- 5- عبد الحكيم مصطفى جودة . (2019). تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الخاصة الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين، 27(01).
- 6- علاء جاسم سلمان . (12, 2017). أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات العاصمة العراقية بغداد. مجلة الفنون والأدب وعلوم الانسانيات والاجتماع(18).
- 7- مهمل عباس هشام . (2015). استخدام أسلوب الكلفة على أساس النشاط الموجه بالزمن TDABC وأثره على الموارد غير المستغلة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط-. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 10(32)، الصفحات 198-218.
- 8- أبوغن هيثم محمد عقل. (2013). نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين(رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، غزة : جامعة الأزهر.

2.5 المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- Azende Terungna. (2012). *Practicability of Time-Driven Activity-Based costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State , Nigeria*.
- 2-Bruggeman . W, & Everaert . P. (2005). Modeling Logistics Costs Using Time - Driven ABC : A Case in a Distribution Company . University of Gent .
- 3-Dalci.I, Tanis.V, & Kosan.L. (2009). Customer Profitability Analysis With Time-Driven Activity-Based Costing : A Case Study in a Hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*.
- 4-Dejnega Olega. (2011). Method Time Driven Activity Based Costing - Literature Review. *Journal of Applied Economic Sciences*, 1(15).
- 5-Everaert .p, & Bruggeman . w. (2008). From ABC to Time - Driven ABC (TDABC) An Instructional Case. *Journal of Accounting Education*, 26(03), pp. 118-154.
- 6-Gao.N, & Liv.Z. (2013). Estimating The Hidden Costs of operating Room with Time - Driven Activity - Based costing. *International Conference on Industrial Engineering, Verlag Berlin Heidelberg*, pp. 74-87.
- 7-Horngren, C., & Harrison, W. (2012). *Financial et Managerial Accounting*. New Jersey: Pearson prentice Hall.
- 8-Kaplan . R, & Anderson .A. (2007). *Time Driven Activity-Based costing : A Simpler and More path to Higher profits*. Harvared Business School Publishing Corporation.
- 9-Kaplan, R., & Anderson. (2004). Time Driven Activity-Based costing Simpler. *Harvard Business School Press*, 82(11).
- 10-Kaplan, R., & Anderson, A. (2012). *Management Accounting Information for Decision - Making and Strategy Execution* (éd. 6). New Jersey: Pearson Education.
- 11-Kell, G. (2017). *Time Driven Activity-Based Costing in Health Care : A Systematic Review Health Policy*. Sweden: Medical Management Centre.
- 12-Laviana, & Aaron, A. (2016). Utilizing Time-Driven Activity - Based Costing to Understand The Short - and Long terme Costs of Treating Localized Low-Risk Prostate Cancer. *Journal of American Cancer Society*, 122(03), pp. 1-17.
- 13-Levant, & Zimnovith. (2013). *Contemporary Evolutions in Costing Methods* . France.
- 14-Max, M. (2007). Leveraging Process Documentation For Time-Driven Activity Based Costing. *The Journal of Performance Management*.
- 15-Sherratt .M. (2005). Time - Driven Activity - Based costing. *Harvard Business Review*, 02(83).