

استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة
تكلفة العنصر البشري
عبدالله أحمد ناجي محمد حلوب

الملخص:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر البشري، وذلك من خلال تناول الاطار الفكري لأساليب إدارة التكلفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، ومن ثم تم التعرض إلى مناقشة إدارة تكلفة العنصر البشري من خلال التركيز على محاسبة الموارد البشرية، وتكلفة العنصر البشري، ولقد اعتمد الباحث في التأصيل النظري على ما ورد في ادبيات الفكر المحاسبي من بحوث ودوريات علمية وكتب ورسائل عربية واجنبية، كما قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع بيانات الدراسة تم توجيهها الى موظفي الإدارة المالية وإدارة الموارد البشرية في ثلاث شركات يمنية (شركة يمن موبايل للهاتف النقال، وشركة MTN للهاتف المحمول، وشركة Y للهاتف المحمول).



Abstract:

The main objective of this study is to show the usability of TDABC in managing the cost of human element through discussing the intellectual framework of cost management methods, TDABC, and human element cost. In the theoretical review, the researcher relied on the accounting literature including Arabic and foreign research, periodicals, books, and theses. In addition, the researcher designed the questionnaire to collect data for the study. The questionnaires were administered to the employees of financial department and human resource department in three Yemeni (Yemen Mobile, MTN, Y).



أولاً: الإطار العام للبحث

مشكلة البحث:

تنتم بيئة الاعمال الحديثة بانها سريعة التغير ومتعددة المتغيرات، كزيادة شدة المنافسة، والتوسع في الإنتاج، وسرعة الاستجابة في تقديم الخدمات، ودقة حساب التكلفة وقدرتها على ادارتها، ووجود المرونة في الوظائف الإدارية، والتوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، جعلت نجاح اي منشأة في تحقيق اهدافها يعتمد الى حد كبير على سرعة استجابتها وتكيفها مع طبيعة تلك المتغيرات، وقدرتها على البحث عن دعائم التميز والقدرة التنافسية، ولما كانت نظم المحاسبة الادارية التقليدية غير قادرة على الوفاء بمتطلبات واحتياجات بيئة الاعمال الحديثة، فقد واجهت تلك النظم العديد من التحديات والتي نتج عنها ضرورة تطويرها بما يتلاءم مع متطلبات تلك البيئة، من خلال العمل على توافق هذه النظم والأساليب مع التطور التكنولوجي وثورة المعلومات التي أسهمت في تغيير هيكل التكلفة، وزيادة اهتمام إدارة المنشآت والمشروعات بنظماهم المحاسبي والتكاليفي بغرض توفير معلومات وقتية وصحيحة لإدارة التكلفة التي تزيد الربحية مع المحافظة على استخدام النماذج التي تخفض التكلفة الغير مباشرة دون رفع أسعار المنتجات والخدمات أو التأثير على جودة المنتجات النهائية في المدى الطويل.

ونظرا لظهور العديد من الأساليب الحديثة في مجال ادارة وخفض التكلفة (اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب هندسة القيمة، اسلوب التحسين المستمر، اسلوب سلسلة القيمة، اسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، اسلوب التكلفة من خلال دورة حياة المنتج) أو أساليب قياس الأداء (بطاقة الأداء المتوازن، القياس المرجعي) وكذا اساليب قياس التكلفة (اسلوب التكلفة على اساس النشاط، اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت، اسلوب محاسبة استهلاك الموارد)، ظهرت الحاجة إلى اجراء المزيد من الدراسات في مجال اساليب ادارة التكلفة



وبيان أهمية هذه الأساليب ومدى إسهامها في مجال قياس ورقابة التكاليف، ونظراً لما للتكاليف من أهمية بالغة في التأثير على نتيجة النشاط واتخاذ القرارات كان لابد من العمل على قياس ورقابة هذه التكاليف سواء كانت تكاليف مواد أو تكاليف أجور أو تكاليف أخرى كونها تعتبر أهم بنود حسابات أي منشأة سواء كانت خدمية أو صناعية أو تجارية.

ويعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) أحد أهم أساليب قياس التكلفة وذلك من خلال قدرته على خفض التكاليف وذلك بتخصيصها، وتحديد وقت حدوثها، مما يقدم للمنشأة تقارير تساعد على وضع موازنتها. وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث الرئيسية في التساؤل ما مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر البشري؟ وذلك لما لتكلفة العنصر البشري من أهمية بالغة في أي منشأة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، وأيضاً لما يلعبه أسلوب TDABC من دور هام في مجال قياس ورقابة التكلفة.

ثانياً: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة إمكانية استخدام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في إدارة تكلفة العنصر البشري.

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- 1- عرض ومناقشة الإطار النظري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في إدارة التكلفة.
- 2- التعرف على الإطار النظري الخاص بحاسبة تكلفة العنصر البشري وأهميته في المنشأة وأنواع التكاليف المرتبطة به.
- 3- بيان دور أسلوب TDABC بالوقت في إدارة تكلفة العنصر البشري



ثالثاً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من أهمية اساليب إدارة التكلفة بشكل عام وأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بشكل خاص ومدى أهمية ربطه بإدارة التكلفة، حيث تمثل إدارة التكلفة أهمية بالغة لمنشآت الاعمال كونها تعمل على تعزيز قرارات إدارة التكاليف بالبيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على المدى القصير والطويل، وهذا ما ينعكس على قرارات باقي الإدارات كالإدارة المالية وإدارة الموارد البشرية وإدارة المراجعة الداخلية.

ثالثاً: فروض البحث:

من خلال مشكلة البحث وللإجابة على تساؤلاته يمكن للباحث وضع الفروض التالية:

الفرض الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين المستقصى منهم حول دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر البشري.

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية إدارة تكلفة العنصر البشري.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وقياس تكلفة العنصر البشري.

الفرض الرابع: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ورقابة تكلفة العنصر البشري.

ثانياً: الإطار الفكري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

إن أهم ما تواجه الإدارة من مشاكل-سواء كانت تلك المشاكل في منشآت صناعية، تجارية أو خدمية – هي مشكلة إدارة التكلفة في مرحلة من مراحل الإنتاج أو في مركز من مراكز التكلفة عند تقديم الخدمات، ومن خلال استعراض



الأسلوب التقليدي للتكلفة على أساس النشاط مع التعامل مع الأنشطة المتعددة ومع العمليات التشغيلية المعقدة، أصبح استمراره مكلف في الوقت والجهد، حيث تعرض الأسلوب التقليدي للعديد من الانتقادات أهمها التكاليف المرتفعة في التطبيق، بالإضافة إلى الوقت الكبير المستخدم في إجراء المقابلات مع مسؤولي الوحدات الاقتصادية في الحصول على معلومات الأنشطة والوقت المستهلك أيضاً، وصعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة عند وجود عدد كبير من الأنشطة، الأمر الذي يحتاج إلى وقت كبير في إعداد نموذج التكلفة على أساس النشاط وإدخاله على الحاسب الآلي. (Kaplan and Anderson, 2007: p7)

١ - مفهوم أسلوب (TDABC)

تعددت التعاريف لأسلوب TDABC فقد عرفه (Kaplan and Anderson, 2007) " أنه شكل آخر للنظام التقليدي للتكلفة على أساس النشاط، والذي يُمكن المنشآت من بناء أنظمة تكلفة أكثر مرونة وأكثر قوة وبشكل أبسط في الإعداد"، كما عرفه (Gervais et al, 2010) "هو نموذج بسيط يأخذ في الاعتبار العمليات ذات الطابع المعقد، وذلك من خلال تقدير التكاليف على أساس معدلات لمجموعة من الموارد باستخدام موجه تكلفة واحد وهو الوقت الذي يحتاجه كل نشاط لاستهلاك هذه الموارد"، كما أوضح (الغزوري، ٢٠٠٨) أن أسلوب TDABC أسلوب يتميز بسهولة التطبيق وأقل تكلفة ويتغلب على العديد من المشاكل التي واجهت نظام التكلفة على أساس النشاط التقليدي، وذكر (Öker & Hümeýra, 2010) أن أسلوب TDABC يساعد الشركات على تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بشكل صحيح وينتج عنه تحليل ربحية ذو أهمية ومغزى.

وبناء على ما سبق يمكن للباحث أن يُعرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت "بأنه أسلوب لقياس التكلفة في المنشآت الصناعية أو الخدمية، يعتمد على تكلفة الوحدة والوقت اللازم لأداء النشاط بالاعتماد على



معادلات الوقت، بدلا من عملية تخصيص التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على تكلفة المنتج"

٢- أهمية أسلوب TDABC

ويمكن توضيح أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من حيث أنه يختلف عن النموذج التقليدي لمحاسبة الأنشطة والذي يقوم على قياس التكلفة وأداء الأنشطة والموارد وأهداف التكلفة ويقوم بتوزيع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على استخدامهما(سحر محمد، ٢٠١٣، ص)، كما يعمل على توفير معلومات تكاليفية أفضل وذات خصائص مطلوبة ومرغوبة وهي الملاءمة والدقة والوقتية والتكلفة، كما أن تطبيق أسلوب TDABC يزيد من دقة القياس نظراً لإضافته عنصر الوقت في الحساب عند عملية القياس(السوافيري، والنافع، ٢٠١٣، ص٣١٦).

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن أسلوب TDABC اكتسب أهميته من ملاءمته لمختلف أنواع القطاعات سواء الصناعية أو الخدمية او حتى التجارية، فجميع هذه القطاعات يلعب الوقت عنصراً هاماً في احتساب تكاليفها وطريقة تخصيصها، وهذا ما يساعد الأسلوب على العمل بكفاءة وفعالية، كما أيضاً الأسلوب يلائم الوحدات الاقتصادية ذات العنصر البشري والتي تعمل بمحرك الوقت، كونه يسهل عملية تبسيط تحليل تكلفة المورد البشري وذلك من خلال تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد بناء على الخصائص المتعددة للنشاط (مسيبات الوقت).

٣- الفرق بين أسلوب TDABC وأسلوب ABC

هناك العديد من الاختلافات بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC، والجدول التالي يوضح الفرق بينهما.



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر
 بحمد الله أحمد ناجي محمد محبوب

جدول رقم (١):

المقارنة بين أسلوب TDABC وأسلوب ABC

اسلوب TDABC	اسلوب ABC	وجه المقارنة
مسببات الوقت	مسببات التكلفة والتي تعمل مع عدة عوامل أخرى.	تخصيص التكاليف
لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل، مع وجود علاقة قوية بين العوامل يتم أخذها في الحسبان	لكل نشاط يمكن استخدام نشاط واحد فقط	عدد عوامل تخصيص التكلفة
الأسلوب يتمكن من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة، وبالتالي أكثر من ABC	الأسلوب لا يتمكن من السيطرة بالتحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة	دقة الأسلوب
تحتاج لكل نشاط فقط معادلة وقت والتي يسيطر على كل تحديدات واختلافات النشاط	كل اختلاف في إنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيق نشاط جديد منفصل	شمولية المنهج في تخصيص التكلفة
أقل توسعاً من أسلوب ABC لأن معدلات التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت	الأسلوب يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة	الوقت المستنفد



يمكن من خلاله تحديد الطاقة غير المستغلة	ليس له القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	القدرة على تحديد الطاقة الغير مستغلة
يتميز بالسرعة والسهولة في التطبيق وبأقل تكلفة	يحتاج تطبيقه إلى جهد وتكلفة عالية	تكلفة التطبيق
سهولة تعديل وتكييف الأسلوب بتعديل معادلات الوقت المستخدمة في حساب التكلفة	صعوبة تعديل وتكييف الأسلوب بأي تعديلات في العملية الإنتاجية أو الهيكل التنظيمي	إمكانية التعديل

المصدر: (أبوغبين، ٢٠١٣) (كاظم، ٢٠١٥) (سامي، ٢٠١٢)

٤- مكونات أسلوب TDABC

أ- الأنشطة Activity:

النشاط "هو وحدة عمل أو مهمة لهدف محدد وتشكل مجموعة العمليات أو الإجراءات جوهر العمل الذي يتم ادائه داخل الوحدة الاقتصادية" (كاظم، ٢٠١٥، ص ٢٧٢)، ويمكن تصنيف الأنشطة التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية لمنتج معين أو خط انتاجي أو خدمة معينة إلى أنشطة ترتبط بشكل مباشر في انتاج السلعة أو الخدمات وتسمى أنشطة المدخلات مثل أنشطة فحص وحدات المنتج والتجميع والتغليف، أو أنشطة تدعم عملية التشغيل بحيث تتغير نتيجة استهلاك الموارد مثل أنشطة مثل نشاط شراء واستلام وفحص ونقل المواد الخام، أو أنشطة يتم ممارستها لاستحداث منتجات جديدة أو لتطوير منتجات قائمة مثل نشاط الإعلان عن المنتج واختبارات الجودة، أو أنشطة ترتبط بالوحدة الاقتصادية ككل



وتعتبر تكاليف عامة تخدم البنية التحتية لعمليات التشغيل مثل إهلاك الآلات والرواتب والأجور والتأمين، أو أنشطة ترتبط بالعملاء مثل أنشطة طلبات المبيعات وأوامر البيع (سيد، ٢٠٠٩، ص ٣٣).

ب- مسببات الوقت Time Drivers:

تعتبر مسببات الوقت أحد أهم العناصر الأساسية في أسلوب (TDABC) وتعرف بأنها "متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب لأداء كل نشاط" ويمكن أن يأخذ مسبب الوقت شكل متغير متصل، ومتغير منفصل، أو مؤشر. ومن أمثلة المتغير المتصل وزن شيء أو مسافة بالكيلومترات، ومن أمثلة المتغير المنفصل عدد الأوامر، عدد خطوط الأوامر، عدد شيكات الائتمان، ومن أمثلة متغيرات المؤشر (المتغيرات الوهمية) نوع العميل (قديم مقابل جديد)، نوع الأمر (عادي مقابل مستعجل)، خصائص استلام الأمر (بالبريد الإلكتروني مقابل الفاكس) (الغوري، ٢٠٠٨، ص ١٥).

ج- معادلات الوقت: Time Equations

تعتبر معادلات الوقت من إحدى خطوات أسلوب TDABC، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت. وتوضح معادلة الوقت العامة، الوقت الذي يستهلكه مسبب وقت حدوث النشاط، والذي يعبر عنه بالرمز $(t_{j,k})$ وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كما يلي (سيد، ٢٠٠٩، ص ٣٦)

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 \cdot x_1 + \beta_2 \cdot x_2 + \beta_3 \cdot x_3 + \dots + \beta_p \cdot x_p$$

حيث أن:

$T_{j,k}$ = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث k في زمن النشاط j .

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط j المستقبلي لخصائص الحدث k .

β_1 = الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحده من مسبب الوقت الأول.

X_1 = مسبب الوقت للنشاط الأول، X_2 = مسبب الوقت للنشاط الثاني، x

p = مسبب الوقت p



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر
عبدالله أحمد ناجي محمد محبوب

P = عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط j.

ويتم حساب تكلفة كل نشاط باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة كل حدث k للنشاط j = $C_i \cdot t_{j,k}$ حيث أن:

T_{jk} = الوقت المستهلك للعملية k في النشاط j.

C_i = وحدة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i.

ويتم تجميع تكاليف الأنشطة للحصول على تكلفة النشاط موضوع القياس باستخدام المعادلة

التكلفة الكلية لهدف التكلفة = $\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^1 T_{kj} C_i$ حيث أن:

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i.

T_{kj} = الوقت المستنفد للعملية k في النشاط j.

N = عدد مجتمعات الموارد ، m = عدد الأنشطة ، i = عدد أوقات النشاط j المستهلكة.

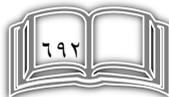
ويرى الباحث أن معادلات الوقت هي ما يميز أسلوب TDABC عن أساليب ادارة التكلفة عموماً، وعن أسلوب ABC خصوصاً، والتي تعتبر أداة لتحديد كمية الموارد المستهلكة والوقت المستهلك داخل معادلات الوقت.

٥- متطلبات تطبيق أسلوب TDABC.

لكي يتم تطبيق أسلوب TDABC يتطلب الأمر نوعين من التقديرات هما

أ- تحديد معدل تكلفة الوحدة من الطاقة المتاحة

يجب أولاً تحديد تكلفة طاقة الموارد المتاحة لأداء الأنشطة، ويتم ذلك من خلال قسمة إجمالي التكلفة لهذه الموارد على الطاقة العملية للموارد المتاحة Practical Capacity للأفراد أو الآلات التي تقوم بإنجاز الأعمال فعلياً. وغالباً ما تقاس بوحدات الوقت (ساعة/دقيقة)، ومن ثم تتحدد تكلفة الوحدة من الطاقة (عبداللطيف، ٢٠١٣، ص ٣٤٤).



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر
محمد الله أحمد ناجي محمد محبوب

ب- تحديد مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة Transaction أو نشاط يستخدم أسلوب TDABC معدل تكلفة الوحدة من الطاقة في تحميل تكاليف الموارد المخصصة للقسم على موضوعات القياس التكاليفي عن طريق تقدير الطلب على طاقة الموارد من خلال تحديد الزمن اللازم لأداء النشاط/الأنشطة والتي يتطلبها كل هدف تكاليفي.

٦- خطوات تطبيق أسلوب TDABC

إن تطبيق أسلوب TDABC من الناحية المفاهيمية والنظرية منطقي وذلك لتميزه، واعتماده على معادلات الوقت والتي تمثل الأساس في عملية تخصيص التكلفة (Balakrishnan, and Sivaramakrishnan, 2011, p16)، كما أن تطبيق الأسلوب يتطلب تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة، وتقدير وحدة الوقت، وتحديد معادلات الوقت (Terungwa, 2013, p298). والجدول التالي يوضح خطوات تطبيق أسلوب TDABC

جدول رقم (٣):

خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

الخطوة الأولى	تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تحتاجها الأنشطة
الخطوة الثانية	تقدير تكلفة كل مجموعة من مجموعات الموارد المختلفة
الخطوة الثالثة	تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة من مجموعات الموارد (ساعات العمل المتاحة)



تقدير تكلفة الوحدة لكل مجموعة من مجموعات الموارد من خلال قسمة التكاليف الإجمالية على حجم الطاقة الفعلية للموارد	الخطوة الرابعة
تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناء على مسببات الوقت المختلفة باستخدام معادلات الوقت.	الخطوة الخامسة
حساب التكلفة الكلية للنشاط وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب	الخطوة السادسة

٧- تحديث أسلوب TDABC

يمكن تعديل أسلوب TDABC بسهولة بما يتوافق مع التغيرات في ظروف النشاط فمثلا عند زيادة عدد الأنشطة في أي قسم من أقسام المنشأة أو ادارتها لا تكون هناك حاجة لمراجعة كافة الأنشطة الخاصة بذلك القسم من البداية حتى يمكن تحديد زمن الوحدة من كل نشاط إضافي، ولإجراء عملية التحديث يتم من خلال تحديث وقت الوحدة اللازم لكل نشاط جديد وإضافته إلى معادلات الوقت، والعكس في حالة استبعاد أحد الأنشطة. كما يستطيع المديرون أيضاً تحديث معدل محرك التكلفة (عبير عبدالحليم، ٢٠٠٩، ص ٢٨٩).

٨- مميزات أسلوب TDABC.

إن استخدام أسلوب TDABC يحقق العديد من المزايا أهمها ما يلي:

أ- التمتع بالدقة الحسابية من خلال قدرة نظام الـ TDABC على تحديد الموارد اللازمة لكل نشاط من خلال التعبير زمنياً عن فترة استخدام التكلفة.

ب- إمكانية تطوير معادلات الوقت بسهولة عندما يتطلب الأمر ذلك، سواء بإضافة خدمة جديدة أو نشاط جديد أو طليئة ذات خصائص خاصة.



- ج- مهما اختلفت الأنشطة وتنوعت فإنه يتم التعبير عن هذا التباين بمعادلة وقت واحدة.
- د- يساعد تحليل نتائج تطبيق أسلوب الـ TDABC على تخطيط مستويات التوظيف والعمل على إعادة تخصيص الموارد البشرية بالشكل الذي يساعد على استغلال الطاقة العاطلة وهو ما يزيد عملية التشغيل.
- هـ- سهولته وقابلية تطبيقه في الشركات الكبيرة وذلك عبر تطبيقات البرمجيات وقواعد البيانات وتقنيات المعلومات القابلة للتطور.
- و- يمكن إثبات صحة النظام من خلال الرصد المباشر لتقديرات النموذج وكذلك استبعاد العامل الشخصي في التقدير الذي يقوم عليه نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

٩- الانتقادات الموجهة لأسلوب TDABC

- على الرغم من المزايا العديدة السابق عرضها لأسلوب TDABC إلا أن هناك العديد من الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب أهمها ما يلي:
- أ- إن الحصول على نتائج دقيقة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يتطلب توفير بيانات من برامج معالجة أليا ويتم تحديثها بصورة منتظمة، ولكن إذا كانت البيانات التي يتم تغذية النموذج بها قديمة أو مبنية على تقديرات فإن معلومات التكلفة الناتجة قد تتضمن أخطاء جوهرية.
- ب- تقدير الوقت لا يزال يمثل مشكلة، خاصة في حالة ما تكون الملاحظة المباشرة غير ممكنة، فإن أسلوب TDABC يتضمن بعض التقديرات الشخصية للمديرين، مما يؤدي إلى أخطاء القياس وبالتالي توفير معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج والربحية.
- ج- يحتاج عند تصميمه وتنفيذه لأول مرة إلى معلومات مفصلة على الرغم من سهوله تحديثه كل فترة وبالتالي فتزداد صعوبة تنفيذه في حالة ما إذا كانت نظم المعلومات الحالية في المنشأة لا توفر المعلومات التي يحتاجها النظام.



د- المعلومات التكاليفية التي يتم توفيرها لازالت تاريخية وهو ما يتعارض مع الاحتياجات الضرورية لمتخذي القرارات من ناحية، بالإضافة إلى أن تحقيق خاصية الملاءمة للمعلومات التي يتم توفيرها تتطلب ضرورة ارتباطها بالمستقبل من ناحية أخرى.

ويرى الباحث أن هذه الانتقادات لا تخل بأهمية أسلوب TDABC، فقد اثبتت العديد من الدراسات أهميته وتم استخدامه في عدة مجالات سواء منشآت صناعية أو خدمية، كما له إسهامات في حل العديد من المشاكل الإدارية والمحاسبية، سواء في زيادة دقة قياس التكلفة، أو تخطيط ورقابة التكلفة، وتحسين تخطيط طاقة الموارد، وفي اتخاذ القرار، وفي إدارة ربحية العميل.

ثالثاً: تكلفة العنصر البشري

إن التحدي الرئيسي أمام المنشآت اليوم هو التأكد من توافر الموارد البشرية المتعلمة والمؤهلة وكيفية تدريب وتطوير وتنمية مهارات وقدرات هذا المورد، ولقد ساعدت التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى تحويل أولويات المنشأة عموماً، والإدارة على وجه الخصوص في كيفية العمل توفير العنصر البشري الماهر والذي يخدم المنشأة ويساعدها على مواجهة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال، وبغرض توفير العنصر البشري لا بد من أن تتحمل المنشأة مجموعة من التكاليف تتعلق باستقطاب الموارد البشرية.

١- مفهوم تكلفة العنصر البشري

يقصد بتكلفة العنصر البشري هي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على العنصر البشري أو استبداله واحلاله أو تدريبية وتأهيله، وتكلفة العنصر البشري مثلها في ذلك مثل باقي التكاليف فهي تشمل على المكونات "المصروف" و "الأصل" كذلك يمكن أن تتكون التكلفة المدفوعة وتكلفة الفرصة، كما يمكن أن تكون تكلفة مباشرة أو غير مباشرة. بالإضافة إلى ذلك فإنه من



الممكن أن يكون هناك تكاليف معيارية للموارد البشرية مثل التكاليف الفعلية لها (العشماوي، ٢٠٠٧، ص٩٦)

٢- طرق تقييم الموارد البشرية

أ- تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على تكلفة الموارد البشرية

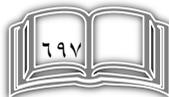
حيث يطلق على هذه الطريقة بحاسبة تكاليف الموارد البشرية، ويتم تقييم تكلفة الموارد البشرية من خلال ثلاثة طرق كالتالي:

• التكلفة الأصلية للموارد البشرية:

وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنميتهم (رشا حمادة، ٢٠٠٢، ص١٤٣)، وتسمى أيضاً طريقة التكلفة التاريخية وتهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده بحيث يكون صالح للاستخدام في المنشأة وتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعتبر التضحية التي تقدمها المنشأة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الأصول (شعبان وقطيش، ٢٠١٣، ص٦٥٨) وتتميز هذه الطريقة الموضوعية ومسائرتها للعرف والتطبيق المحاسبي حيث تعتبر مصاريف اختيار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية تجري رسمتها على فترات استخدامها وبالتالي يتعين اهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها، كما أن الجزء غير المستنفد منها والذي لم يتم إهلاكه من هذه التكاليف يبقى في دفاتر المنشأة (Stanko et al, 2014, p99).

• تكلفة الإحلال للموارد البشرية:

ويقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة بغرض استبدال موارد بشرية موجودة الآن بموارد بشرية أخرى لها نفس القدر من الخبرة التي يتمتع بها المورد البشري المستبعد. فعلى سبيل المثال إذا أراد عامل أن يغادر اليوم فإن ذلك سينشأ تكاليف مختلفة لاستبداله منها تكاليف استقطاب واختيار وتعيين وتطوير عامل آخر يكون بديلاً عنه، فضلاً عن نفقات تعويضية له أو تقاعده، إذ أن تكلفة الإحلال

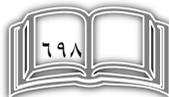


تنشأ نتيجة ترك بعض الموظفين الخدمة، أما بالتقاعد أو الوفاة أو الاستقالة أو الاستغناء عنه بقرار من الإدارة (رشا حمادة، ٢٠٠٢، ص ١٤٤)

- تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية:

ويقصد بها قيمة الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي، وبموجب هذه الطريقة يقضي بتحديد قيمة الأصل بتكلفة الفرصة الضائعة، والتي تتمثل في أقصى قيمة في الاستخدام البديل، وهي لا تعطي قيمة للموارد البشرية إلا إذا كانت ذات ندرة نسبية وموضع منافسة بين الرؤساء (سالم، ٢٠٠٨، ص ١٠٧) وسميت تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية بالمزايدة التنافسية يقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة للحصول على الموارد البشرية النادرة التي يحتاجون إليها، والتي يمكنها العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية، وكذلك تطويرها فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فإنه سوف يعمل على الاستمرار في بذل جهده في استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أفضل استغلال ممكن. (نوال راضي، ٢٠١٤، ص ١٥٧).

ب- تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على قيمة الموارد البشرية ويتم من خلال هذه الطريقة تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على قيمة الموارد البشرية والتي تمثل القيمة الحالية للخدمات المتوقعة من العنصر البشري في المستقبل، ويمكن أن يشمل مفهوم قيمة الموارد البشرية على الأفراد والجماعات والتنظيم البشري ككل. وبذلك فإن النماذج التي تقوم على مفهوم القيمة للموارد البشرية أكثر واقعية من تلك التي تقوم على التكلفة، لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المستقبلية المتوقعة من العنصر البشري وهو ما أهملته طرق تقييم الموارد البشرية عن طريق التكلفة (الجعدي، ٢٠٠٧، ص ٦٣)



٣- أنواع التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري

إن العاملين لدى أي منشأة سواء تجارية، صناعية أو خدمية يشاركون فعلياً في عملية خلق قيمة، بمعنى كل نشاط اقتصادي يترتب عليه تكاليف تتحملها المنشأة (رشا حماد، ٢٠٠٢، ص ١٥٩)، وتتنوع وتتباين التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري والتي تنقسم الى التكاليف التالية (العشماوي، ٢٠٠٧، ص ١٠٠).

أ- تكلفة الحصول على العنصر البشري

وتشير هذه التكلفة إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، ويمكن توضيحها كالتالي: (العشماوي، ٢٠٠٧، ص ١٠٢)

• تكلفة الاستقطاب

وهي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد محتملين للمنشأة والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الإعلانات وأتعاب هيئات التوظيف وتكلفة السفر والانتقالات وأيضاً المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه الأعمال، ويمكن أن تكون هناك تكاليف أخرى ذات أهمية يجدر فصلها في بنود مستقلة بخلاف ما سبق ذكره، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المنشأة والوظائف.

• تكلفة الاختيار

ويقصد بها التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تحديد من يجب أن يُمنح الوظيفة وهي تشمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة لإجراء عملية الاختيار. وأهم المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة المقابلات وتكلفة الاختبارات، وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب شغلها، والتكاليف التي تتحملها المنشأة لاجتذاب عدد معين من الأفراد يتحمل بها عدد الأفراد الذين تم تعيينهم.



• تكلفة التوظيف والتسكين

تتحمل المنشأة تكلفة التوظيف أو (التعيين) في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضعه في الوظيفة الشاغرة، وتشمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات، أما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المنشأة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته.

ب- تكلفة التعلم

هذه التكاليف تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة وتعرف تكلفة التعلم بأنها "التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة لتحقيق مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة بوظيفة معينة"

ج- تكلفة الإحلال

تعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة لاستبدال موارد بشرية موظفة في المنشأة فعلاً، وتنقسم إلى نوعين هما (العشماوي، ٢٠٠٧، ص ١٠٣)

أ- تكلفة الإحلال الشخصي

ويقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وهذا يعني تكلفة إحلال شخص مكافئ تماماً من الناحية الشخصية والوظيفية وليس تكلفة إحلال أحسن بديل.

ومن ناحية المبدأ فإن مفهوم الإحلال الشخصي يمكن أن يمتد ليشكل ليس فقط الأفراد ولكن مجموعات الأفراد أو التنظيم البشري كله، وعلى سبيل المثال فإنه يمكن استبدال مدير عام لإحدى شركات صناعة السيارات كما يمكن استبدال فريق من المهندسين في إحدى شركات صناعة الطائرات، ويتمشى تعريف تكلفة



الإحلال الشخصي مع مفهوم التكلفة الاقتصادية وذلك بسبب العلاقة الوثيقة بين الإثنين.

ب- تكلفة الإحلال الوظيفي

وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم الإداري، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة، وتنقسم تكلفة الإحلال الوظيفي إلى ثلاثة أقسام (الحصول على العنصر البشري، التعلم، ترك العمل) ويقصد بتكلفة ترك العمل " التضحية التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين بشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعه عن العمل وما إلى ذلك، وهناك عناصر أخرى تنشأ نتيجة ترك أو الانفصال عن التنظيم وهي الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال حيث يكون هناك ميلاً أو اتجاهاً لدى الشخص في تخفيض إنتاجيته في هذه الفترة طالما أنه يعرف أنه سيتترك العمل.

وبناء على ما سبق يرى الباحث بالضرورة بما كان أهمية تكاليف العنصر البشري على الإنتاجية وعلى أداء الموظف وما ينعكس هذا الأثر على الأداء الكلي للمنشأة، وبهذا فيجب على محاسب التكاليف متابعة هذه التكاليف ومراقبتها والعمل على إدارة هذه التكاليف وتخفيضها والذي بدوره لا يتحقق إلا بوجود نظام تكاليف يتصف بالملائمة والمرونة والقدرة على متابعة هذه التكاليف.

رابعاً: دور أسلوب TDABC في إدارة تكلفة العنصر البشري

إن أسلوب TDABC قد أثبت فاعليته في عدة مجالات سواء في عملية تخفيض التكاليف أو في قياس ورقابة التكاليف، كما يعد استخدام هذا الأسلوب ملائماً سواء في المنشآت الخدمية أو الصناعية، بالإضافة إلى أن الأسلوب يلائم المنشآت التي تعتمد على العنصر البشري في انجاز مهامها، كما أن المشاركة مع



العاملين في تقدير أوقات انجاز النشاط يدفعهم إلى التحديد الدقيق لأوقات الأنشطة المختلفة وهذا ما ينعكس بدوره على معرفة الوقت الفاقد وغير المستغل وتحديد الطاقة غير المستغلة، (الحبري، ٢٠١٣، ص ٨٠)، ولتوضيح ميكانيكية تطبيق الأسلوب يعرض الباحث مثال افتراضي لكيفية تطبيق أسلوب TDABC على أحد اقسام إدارة الموارد البشرية كما في المثال التالي:

فيما يلي البيانات الخاصة بأحد أقسام إدارة الموارد البشرية (قسم التوظيف) لإحدى المنشآت والذي يقوم بثلاثة أنشطة هي نشاط استقطاب الموارد البشرية، ونشاط اختيارها، ونشاط التوظيف. والخاصة بأحد الشهور كالتالي:

أ- الموارد: يعمل في القسم (١٠) موظفين، ويعمل كل موظف (٢٠) يوم خلال الشهر، بينما تبلغ ساعات العمل في اليوم (٧) ساعات.

ب- ثانياً: التكاليف: تقوم المنشأة بدفع مبلغ (٦٠٠٠٠) جنيه رواتب واجور العاملين خلال الشهر، كما تبلغ التكاليف الغير مباشرة خلال الشهر (١٥٠٠٠) جنيه.

ج- مسببات التكلفة: نشاط استقطاب الموارد البشرية -والمتمثل في استقبال مراسلات طالبي الوظيفة في الشركة وفحص طلبات التقدم للعمل-يقوم بعمل (٥٠٠) عملية خلال الشهر بمعدل (٥٠) دقيقة لكل عملية، بينما يقوم نشاط الاختيار-والمتمثل بعمل اختبارات تحريرية للمتقدمين وحاسب آلي-يعمل (٢٦٠) عملية بمعدل (٢٠٠) دقيقة لكل عملية، بينما نشاط التوظيف يقوم بعمل (٨٠) عملية بمعدل (٣٠) دقيقة لكل عملية.

من أجل حساب تكلفة النشاط وتحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة يتم اتباع خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كما يلي:



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر
محمد الله أحمد ناجي محمد محبوب

أولاً: يتم تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تحتاجها الأنشطة
تتمثل الموارد في عدد الموظفين.

ثانياً: تقدير تكلفة الموارد

تكاليف الموارد = الرواتب والأجور + التكاليف غير المباشرة
= ٦٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ ج

ثالثاً: حساب الطاقة الفعلية المتاحة

الطاقة الفعلية المتاحة = عدد الموظفين × أيام العمل خلال الشهر × أيام العمل
اليومية

$$= ٦٠ \times ٢٠ \times ١٠ = ١٤٠٠ \text{ ساعة عمل} = (١٤٠٠ \times ٦٠ = ٨٤٠٠٠ \text{ دقيقة})$$

رابعاً: حساب معدل تكلفة الطاقة لكل دقيقة

معدل تكلفة الطاقة المستغلة = إجمالي التكاليف ÷ إجمالي الطاقة الفعلية المتاحة =
٨٤٠٠٠ ÷ ٧٥٠٠٠ = ٠.٨٩ جنيه لكل دقيقة

خامساً: تحديد الوقت المطلوب لكل نشاط بناء على مسببات الوقت باستخدام
معادلات الوقت

معادلات الوقت = وقت النشاط الأول × مسببات الوقت للنشاط الأول + وقت
النشاط الثاني × مسببات وقت النشاط الثاني + وقت النشاط الثالث × مسببات
وقت النشاط الثالث

$$= ٢٤٠٠ + ٥٢٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ = ٨٠ \times ٣٠ + ٢٦٠ \times ٢٠٠ + ٥٠٠ \times ٥٠ = ٧٩٤٠٠$$

سادساً: حساب التكلفة الكلية للأنشطة

التكلفة الكلية = إجمالي وقت الأنشطة × معدل تكلفة الطاقة المستغلة = ٧٩٤٠٠ ×
٠.٨٩ = ٧٠٦٦٦ جنيه. ولتحديد الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة من
الأنشطة الثلاثة يمكن عمل التقرير التالي كما يلي:



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر
 بحمد الله أحمد ناجي محمد محبوب

جدول رقم (٤):
 تحديد الطاقة المستغلة وغير المستغلة من الأنشطة

النشاط	وحدة الوقت	مسبب الوقت	اجمالي الدقائق	اجمالي التكاليف المعدلة (٠.٨٩ لكل دقيقة)
الاستقطاب	٥٠	٥٠٠	٢٥٠٠٠	٢٢٢٥٠
الاختيار	٢٠٠	٢٦٠	٥٢٠٠٠	٤٦٢٨٠
التوظيف	٣٠	٨٠	٢٤٠٠	٢١٣٦
الطاقة المستغلة (٩٤.٥%)			٧٩٤٠٠	٧٠٦٦٦
الطاقة غير المستغلة (٥.٥%)			٤٦٠٠	٤٠٩٤
الإجمالي			٨٤٠٠٠	٧٤٧٦٠

يتضح من خلال التحليل السابق أن الطاقة المستغلة بلغت (٩٤.٥%)
 (٧٩٤٠٠ ÷ ٨٤٠٠٠) وأن هناك طاقة عاطلة وغير مستغلة بمعدل (٥.٥%)
 وبمقدار (٤٠٩٤) جنيه وبوقت قدره (٤٦٠٠ دقيقة). وبهذا فإن المثال السابق يلقي
 الضوء على الأنشطة التي تستهلك وقتاً أكثر من اللازم، وبالتالي يمكن استبعاد
 الأنشطة التي لا تضيف بهدف تخفيض وقت العملية لأي نشاط، كما يساعد الإدارة
 على معرفة الطاقة غير المستغلة والعمل على استغلالها.



النتائج والتوصيات

- ١- مهما اختلفت وتنوعت الأنشطة في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت فإنه يتم التعبير عنها بمعادلة وقت واحدة، كما يعتبر أسلوب تخصيص وإدارة التكلفة غير المباشرة من خلال ترجمة التكلفة في شكل طاقات مقاسة ومعبراً عنها غالباً في شكل وحداد زمنية تستهلكها أغراض التكلفة النهائية مباشرة في أنشطة متعددة المحركات يقتصر دورها على توضيح كمية وكيفية الطاقات المستهلكة ويتم هذا التخصيص المباشر اعتماداً على مقياسين هما معدل تكلفة طاقة المورد ومعدل استهلاك أغراض التكلفة.
- ٢- يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من الأساليب التي تهتم بتوفير معلومات مالية وكمية عن الأنشطة التي تعتمد عليها الإدارة في إنتاج المنتج النهائي أو تقديم خدمة معينة.
- ٣- ضرورة أن يتم الأخذ في الاعتبار عند تصميم نظام تكاليف لأي منشأة التركيز على أن يشتمل هذا النظام على نظام لتكاليف الموارد البشرية لما له من الأهمية كونه يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية إضافة إلى المساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي من خلال المساهمة في رسم سياسات التوظيف والعمالة، وما يرتبط بها من سياسات تنظم الأجور والترقيات والحوافز بشكل علمي.
- ٤- إن إدارة تكلفة العنصر البشري تساعد على التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة، كما تعمل على عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية، التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح، كما تساعد أيضاً على حسن استخدام القوى العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.



ويوصي الباحث بالآتي:

- يعتبر العنصر البشري من أهم موارد المنشآت ولذا يجب توجيه مزيداً من الاهتمام من خلال استخدام أساليب إدارة التكلفة الحديثة في المحاسبة الإدارية للعمل على قياس تكلفته من حيث الاستقطاب والتدريب والتعلم والاحلال.
- ضرورة العمل على تطبيق محاسبة الموارد البشرية وامساك سجلات تحليليه واحصائية ومحاسبية لتسجيل وتبويب وقياس عناصر تكلفة استقطاب العاملين وتدريبهم وترقيتهم، وذلك في إطار محاسبي شامل.
- اجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي توضح مزايا استخدام المنشآت لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، وخاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات، بغرض تلافي أوجه القصور في الأسلوب.



قائمة المراجع:-

أولاً: المراجع العربية

- ١- ابو غبن، هيثم محمد عقل و الداعور، جبر إبراهيم "نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد(١٧)، العدد: الثاني، ٢٠١٣.
- ٢- الجعيدي، سناء عبدالهادي "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تحليلية تطبيقية" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧.
- ٣- الحبري، أيوب عبدالوهاب قاسم "استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتعظيم ربحية الشركات التجارية: بالتطبيق على المؤسسة اليمينية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنوفية، ٢٠١٣.
- ٤- حمادة، رشا "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقه على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق" مجلة جامعة دمشق، المجلد(١٨)، العدد: ١، ٢٠٠٢.
- ٥- راضي، نوال حربي "مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات: دراسة تطبيقية" مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(١٦)، العدد: الأول، ٢٠١٤.
- ٦- سامي، أحمد يسري أمين "استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بهدف إدارة التكلفة" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، ٢٠١٢.
- ٧- سحر محمد عبدالرحمن "قياس التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت وتحديد أسعار الخدمات: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير منشورة بمجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- ٨- السوافيري، فتحي رزق والنافع، فهد بن سليمان "تطوير علمية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد(٥٠)، العدد: الثاني، ٢٠١٣.



استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر

محمد الله أحمد ناجي محمد حبيب

- ٩- سيد، أيمن صابر "استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط TDABC لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية" **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (١٣)، العدد: الأول، ٢٠٠٩.
- ١٠- شعبان، أسامة وقطيش، عطائه "محاسبة الموارد البشرية وأثر الإفصاح عنها في القوائم المالية" **المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال**، جامعة الزيتونة، ٢٠١٣.
- ١١- عبدالحليم، عبير محمود محمد "تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق على قسم الائتمان بأحد فروع البنك الأهلي المصري" **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، العدد: ٢، ٢٠٠٩.
- ١٢- عبدالصديق، أسامة سعيد "تقييم تأثير معادلات الوقت على تطوير منهجية المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط: مدخل نظري تطبيقي" **المجلة العربية للعلوم الإدارية**، المجلد (١٧)، العدد: ٣، ٢٠١٠.
- ١٣- عبداللطيف، محمد يس "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل" **مجلة التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، العدد: الأول، ٢٠١٣.
- ١٤- العشماوي، محمد عبدالفتاح "قياس تكلفة الموارد البشرية: المفاهيم وطرق القياس" **جمهورية مصر العربية، المؤتمر العربي الأول بعنوان "إدارة الموارد البشرية الاتجاهات المعاصرة والحديثة"** ٢٠٠٧.
- ١٥- الغوري، علي مجدي سعد "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج" **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة، المجلد (١٧)، العدد: الثالث، ٢٠٠٨.
- ١٦- قحطان، منير علي مدهش "استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بغرض تحسين الأداء: بالتطبيق على قطاع صناعة الأسمتنت في الجمهورية اليمنية" **رسالة دكتوراه غير منشورة**، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، ٢٠١٤.



١٧- كاظم، حاتم كريم "استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت TDABC في قياس تكلفة الخدمة الفندقية: دراسة تطبيقية في فندق النجف" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة (١١)، العدد (٣٢)، ٢٠١٥.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- Balakrishnan, Ramji, Eva Labro, and K. Sivaramakrishnan. "Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1)." **Accounting Horizons** 26.1 (2011): p.16
- 2- Basuki, Bas, and Mertza D. Riediansyaf. "The Application of Time-Driven Activity-Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study." **Journal of Applied Management Accounting Research** 12.1 (2014).
- 3- Gervais, Michel, Yves Levant, and Charles Ducrocq. "Time-driven activity-based costing (TDABC): An initial appraisal through a longitudinal case study." **Journal of Applied Management Accounting Research** 8.2 (2010).
- 4- Kaplan, Robert S., and Steven R. Anderson. "The innovation of time-driven activity-based costing." **Journal of cost management**, 21.2 (2007).
- 5- Özkan, Serdar, and Yasemin Zengin Karabrahimoğlu. "Activity-based costing approach in the measurement of cost of quality in SMEs: a case study." **Total Quality Management & Business Excellence**, 24.3-4 (2013).
- 6- Stanko, Brian B., Thomas L. Zeller, and Matthew F. Melena. "Human Asset Accounting and Measurement: Moving Forward." **Journal of Business & Economics Research (JBER)**, 12.2 (2014).
- 7- Stout, David E., and Joseph M. Propri. "Implementing time-driven activity-based costing at a medium-sized electronics company." **Management accounting quarterly** 12.3 (2011).

