

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي

”دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي عينة البحث“

الأستاذ الدكتور

نصيف جاسم محمد علي الجبوري
جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد

الباحث

مرتضى إبراهيم مكي التميمي
جامعة الكوفة - كلية التمريض

المقدمة:

تعد السياحة في مقدمة النشاطات الإستراتيجية التي تأثرت بتحرير تجارة الخدمات عالمياً، إذ أن معظم الدول السياحية الموقعة على اتفاقيات منظمة التجارة العالمية أصبحت أسواقها مفتوحة لممارسة النشاط السياحي، وفي ظل تنامي أثر عوامة اقتصاديات الخدمة بات من المؤكد بأن البقاء سيكون للمنظمات السياحية التي تمتلك المقدرات الجوهرية للتنافس من خلال تحسين جودة الخدمات السياحية.

وتعد إيرادات السياحة من الموارد المهمة في الموازنة العامة لدول عدة فضلاً عن تحقيق التنمية للاقتصاد القومي لتلك الدول فإن الاهتمام بالسياحة يؤدي إلى تحقيق موارد اقتصادية تنعكس إيجاباً على المواطنين من خلال توافر فرص عمل لشريحة واسعة من الأفراد وتجلب عملة صعبة إلى البلد مما يؤدي إلى ارتفاع سعر صرف العملة المحلية، وتعد الفنادق ركناً أساسياً في تطوير السياحة إذ تعد عامل لجذب السياح من مختلف البلدان ومن أجل إن تعمل الفنادق بكفاءته وفاعلية لابد من حصول إدارة تلك الفنادق على معلومات ملائمة واحتساب التكاليف لاتخاذ العديد من القرارات ومواجهة المنافسين فيما يخص تسعير الخدمة الفندقية.

وفي الفترة الأخيرة من القرن الماضي ولغاية الآن ظهرت نظم ومناهج متعددة سعت إلى تخصيص التكاليف وتوزيعها بشكل أكثر ملائمة للمساعدة في اتخاذ القرارات. ويعد أسلوب توزيع التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based cost system) (ABC) أحد الأساليب أو الأنظمة التي تقوم في احتساب وتحليل ربحية الزبون على أساس الأنشطة،

وبسبب المشاكل والصعوبات التي يعاني منها أسلوب (ABC) والتي ظهرت عند التطبيق والممارسة العملية لهذا الأسلوب تتمثل في نواح عديدة منها صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، العملاء، الأنشطة، وكذلك لا يقضي استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فضلاً عن صعوبة تحديد موجهات التكلفة ووحدات التكلفة، والنقص في الموارد الخاصة بعملية التطبيق، بالإضافة لعدم دعم الإدارة العليا وإدراكها لعملية التطبيق وغيرها من مشاكل التطبيق.

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ان أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعاني من بعض أوجهه القصور في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة تتمثل بعدم وجود علاقة سببية بين الأنشطة المؤداة ومحركات التكلفة مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج أو الخدمة وكذلك عدم قدرة الإدارة العليا على إحداث تطورات على النظم المطبقة، لذا فان تحديث ومعالجة ذلك أصبح أمر ملحا، وظهر أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) لتحقيق عدالة في التخصيص، كما إن اعتماد الفنادق على نظام تكاليف كفاء سيعزز دورها التنموي والاجتماعي، ويساعدها على تسعير الخدمات المقدمة بشكل أفضل، وبيان فرص تخفيض التكلفة، ويعزز موقفها التنافسي بين الفنادق التقليدية.

ثانياً: أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول موضوعاً يتعلق بأحد القطاعات المهمة الذي تعول عليه معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وهو قطاع الخدمات، ومن جهة أخرى تعد هذه الدراسة محاولة لتوجيه الاهتمام نحو استخدام أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) في أحد الوحدات الخدمية الهادفة للربح ومنها الفنادق عينة البحث ولغرض تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير مباشرة، ومدى مساهمة أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة

بالوقت (TDABC) في تسعير الخدمات الفندقية.

ثالثاً: هدف البحث:

تتمثل أهداف هذا البحث في الآتي:

- ١- تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) في احد الفنادق في محافظة النجف الاشرف.
- ٢- المساهمة في تسعير الخدمات الفندقية من خلال تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC).
- ٣- توافر المعلومات الكفوية الملائمة الناتجة من تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) للإدارة الفنادق للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية الهامة وبما يساهم في تحسين وتطوير الخدمات التي تقدمها هذه الفنادق.

رابعاً: فرضية البحث:

تتمثل فرضية البحث في الفرضيتين الآتيتين:

- ١- إن تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يؤدي إلى قياس أكثر عدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وبما يساهم في تطوير العمليات وتسهيل التفاعل بين موجهات الوقت.
- ٢- إن تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يوفر المعلومات الملائمة تمكن إدارة الفنادق من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة وبما فيها تسعير الخدمات بشكل أكثر موضوعية.

خامساً: حدود البحث:

وتشمل الحدود المكانية والزمنية لإجراء البحث وهي بما يأتي:

- ١- الحدود المكانية: اختزل البحث في جانبه التطبيقي على البيئة العراقية من خلال اختيار احد الفنادق في محافظة النجف الاشرف.

٢- الحدود الزمنية: تم اعتماد التقارير السنوية للشركات المساهمة عينة البحث، وذلك لسنة ٢٠١٣.

سادساً: مجتمع البحث وعينته:

يتألف مجتمع البحث من مجموعة من الفنادق في محافظة النجف الاشرف، وتم اختيار عينة قوامها (١) فندق لسنة ٢٠١٣، والمتمثلة في فندق مجمع زمزم السياحي.

المبحث الثاني

**تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام المحاسبة على اساس النشاط
ومنهج تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت**

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط.

بعد وجود نظام محاسبي سليم وارتفاع تقنية الإنتاج، وتنوع المنتجات وازدياد حجم الأقسام الإنتاجية تعد من أهم متطلبات تطبيق نظام (ABC)، إلا إن أكثرها أهمية هو ارتفاع حده المنافسة في السوق وعلى كافة المستويات الذي يعد من أهم مسبباتها العولة وانتشار التجارة الالكترونية (عمليات البيع والشراء على شبكة المعلومات "الانترنت") واتفاقيات التجارة الدولية وغيرها كل ذلك دافعاً مهماً للإدارة لكي تستطيع المنافسة للتركيز على إعادة النظر بأنظمة التكاليف لديها، وجعلها تتناسب وحاجاتها من معلومات وبالوقت المناسب، وهذا يؤمنه نظام (ABC)، الذي يتطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية قبول هذا النظام وتطبيقه بالوقت المناسب، إضافة إلى الاهتمام بالتدريب والاستفادة من خبرات الآخرين لضمان دقة تنفيذ هذا النظام وبالتالي ضمان دقة نتائجه. (Brimson, 2001: 76)

ويرى (Kaplan, and Atkinson, 2008:297) إن نظام (ABC) هو كلفة الأنشطة حيث يستخدم كأساس لتخصيص التكاليف على وحدة المنتج النهائي (هدف الكلفة)، وهو يعمل على تزويد إدارة الشركة بمعلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي يمكن إن تقدم منتجات وخدمات متنوعة لأكثر عدد من العملاء، وعلية أصبح نظام (ABC) يهتم بقياس وتسعير كل الموارد المستخدمة للنشاطات التي تدعم الإنتاج وتسليم المنتجات أو الخدمات

للعلماء وتحديد ربحية الزبون. ويعرف (Garrison, et, al., 2012) أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات التشغيلية والتي من المحتمل أن تؤثر في الطاقة الإنتاجية، كما أضاف (Garrison) أن نظام (ABC) عادة ما يستعمل كطريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظم التكاليف سواء كانت أوامر أو مراحل.

ثانياً: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

على الرغم من التطور التي أحدثته نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الأدب المحاسبى المعاصر، والنجاح الذي حققه خلال العقود الماضية، فإنه يواجه مشاكل وصعوبات ظهرت من خلال التطبيق والممارسة العملية لهذا المنهج تتمثل في نواح عديدة أهمها:

- ١- طول الوقت المستنفذ في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها في منهج (ABC) مما جعل الشركات المطبقة لهذا المنهج تتخلى عنه أو توقف تحديثه. فعلى سبيل المثال شركة (Charles Schwab) تطلب تطبيق منهج (ABC) فيها حصر 700 موظفاً في أكثر من 100 تسهيل كل شهر، وقد استخدمت الشركة 14 موظفاً لتجميع ومعالجة البيانات وإعداد التقارير، وقد استغرق إعداد التقارير الشهرية أكثر من 30 يوماً. وكذلك شركة (Hendee) فقد استغرق برنامج الكمبيوتر 3 أيام لحساب تكاليف 150 نشاط للشركة، 10,000 أمر إنتاجي. (Kaplan & Anderson, 2007: 40)
- ٢- صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، العملاء، الأنشطة. (Lambino, 2007: 74-75).
- ٣- صعوبة تحديد محركات التكلفة ووحدات التكلفة، والنقص في الموارد الخاصة بعملية التطبيق، بالإضافة لعدم دعم الإدارة العليا وإدراكها لعملية التطبيق. (Obrien, 1995: 169).

٤- تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مرتفعة جداً حيث يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة، كما يحتاج تطبيقه إلى استخدام الحاسب الآلي، كما

يواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مشكلة مقاومة العنصر البشري للتغيير ونقص الخبرة والتدريب (Udpa, 1996: 96).

٥- فشل منهج التكلفة على أساس النشاط (ABC) في التعامل مع الأنشطة المتعددة ومع العمليات التشغيلية المعقدة، وأصبح استمراره مكلفاً في الوقت والجهد. (Kaplan & Anderson 2004: 131-138)

ثالثاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت.

Time Driven Activity Based Costing (TDABC) □

إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو أسلوب جديد لتخفيض التكاليف بديل عن الأسلوب التقليدي وأسلوب (ABC)، يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في أسلوب (ABC) التقليدي (Terungwa, 2012:38) حيث أشار Kaplan & Anderson إلى إن الأسلوب التقليدي فشل في تحديد تعقيد العمليات الفعلية، فقاموا بشكل أساسي بعكس مدخل النظام، من خلال السماح للمديرين باستخدام قاعدة النسب 80\20، وذلك بالقيام مباشرة بتقدير الموارد المطلوبة من قبل كل صفقة، أو منتج، أو زبون بدلاً من ربط تكلفة الموارد بالأنشطة أولاً، ثم بالمنتجات أو الزبائن ثانياً.

إن أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يقدم طريقة بسيطة من حيث المفهوم وقوية عند التنفيذ، فهو يستند بشكل أساسي على مفهوم كمية الجهد المطلوب لإجراء أي عملية، ثم إضافة التكلفة المناسبة المحسوبة على أساس الأنشطة (Max,M. 2007:3-4).

ويشير كل من (Hajiha & Alishah,2011:57) بأنه بموجب أسلوب تخصيص التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يتم تقدير التكاليف بعد التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة إذ يتم حذف تلك الأنشطة وبما ويؤدي إلى التحسين المستمر وتخفيض كلفة المنتج. ويوضح (Monroy, et. al., 2012: 407) بأن أسلوب (TDABC) يعمل على تحديد الطاقة المستغلة عن تلك غير المستغلة (العاطلة) من اجل تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل أكثر عدالة من الأسلوب التقليدي (ABC) الذي

لا يستبعد الطاقة الغير مستغلة (العاطلة) مما يسبب في تشويه كلفة المنتج أو الخدمة.

رابعاً: معادلات الوقت في نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت:

تعد معادلات الوقت (TE) Time Equations إحدى خطوات أسلوب (TDABC)، حيث تستخدم معادلات الوقت (TE) للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام موجّهات الوقت. (Kaplan and Anderson, 2004:9)، وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط (Terungwa, 2012:39).

وتستخدم معادلات الوقت للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام موجّهات الوقت (Kaplan & Anderson, 2004:9) وتعتبر من إحدى خطوات منهج (TDABC)، وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي:

$$T_{ik} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

إذ إن:

T_{jk} = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط z

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط z المستقبل لخصائص الحدث K

β_1 = الوقت المستهلك أو المستنفد لوحدة من موجّه الوقت الأول

X_1 = موجّه الوقت للنشاط الأول، X_2 = موجّه الوقت للنشاط الثاني، X_n = موجّه

الوقت n

n = عدد موجّهات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط z

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

تكلفة النشاط = الوقت المطلوب للنشاط x تكلفة كل وحدة وقت

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

تكلفة الحدث k للنشاط $T_{jk} = \sum_{j=1}^n C_j$ ، حيث إن:

T_{jk} = الوقت المستنفد للعملية (k) في النشاط. z

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل، الخدمة، المنتج)

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

إذ إن:

$$C_i = \text{وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)}$$

$$T_{jk} = \text{الوقت المستنفد للعملية (k) في النشاط j.}$$

n = عدد مجموعات الموارد، m = عدد الأنشطة، i = عدد أوقات النشاط j المستهلكة.

عند النظر في معادلات الوقت، فإن السؤال الذي يطرح هو كيف يمكن استخدام الوقت المقدر في معادلات الوقت، يشكك بعض الأفراد في استخدام الوقت المقدر ويرون بان هناك حاجة لتسجيل الوقت المستغرق لانجاز المهام الصغيرة (Bruggeman, et. al., 2008: 33).

إن الحجج المؤيدة لتقنية معادلة الوقت هي:

١- الناس يعرفون جيداً كم من الوقت يستغرق لأداء المهام المتكررة.

٢- إن أسلوب (TDABC) ليس أسلوباً لتسجيل الوقت ولكن هو تقنية لتخصيص التكلفة.
خامساً: خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

لقد وصف (Terungwa, 2012:34) أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على انه تطوير سلاح الإدارة من اجل اتخاذ القرارات الإدارية الاستراتيجية بشكل أفضل إذ ما تم تطبيق هذا النموذج بصورة صحيحة.

وتتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في ستة خطوات (Bruggeman , et. al., 2005:10)

١- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.

٢- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.

٣- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).

٤- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.

٥- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على موجهات الوقت باستخدام معادلات الوقت.

٦- حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

ويرى (Kaplan and Anderson, 2003:6-10) بان خطوات تطبيق طريقة (TDABC) تتمثل فيما يلي:

١- تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة: تتم عن طريق تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية، وتحديد الموارد. ففي دائرة الزبائن مثلاً، يتم تحديد الموارد الآتية:

- موظفو الاستقبال الذين يتلقون ويستجيبون لطلبات الزبائن.

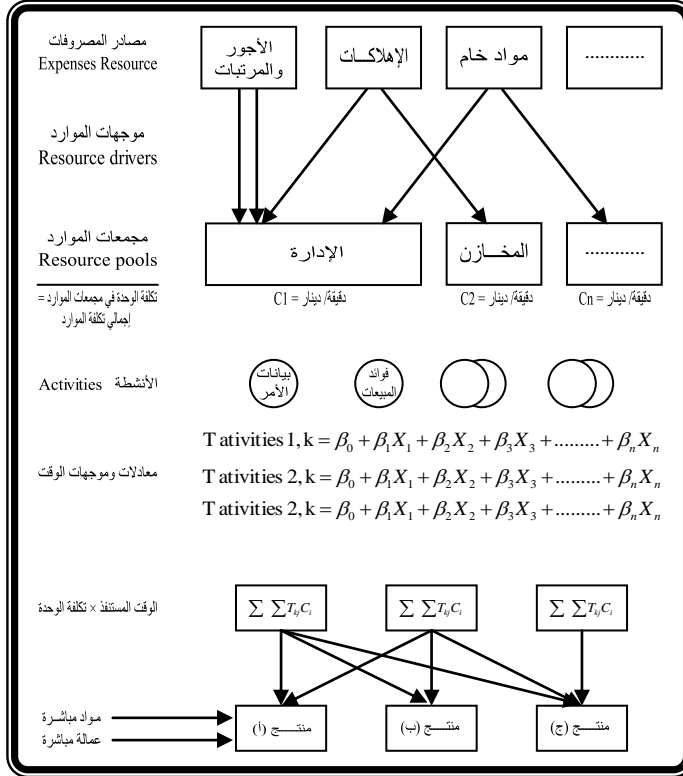
- مشرف موظفي الاستقبال.

- الموارد المساعدة التي يحتاجونها لأداء مهامهم (الحواسيب، الاتصالات، والأثاث).

- الموارد المطلوبة من الأقسام الأخرى (تكنولوجيا المعلومات، والموارد البشرية).

ثم يقدر المحلل الطاقة العملية للموارد المتاحة (عادة تقدر بين 80%، 85% من الطاقة النظرية)، فإذا كان عامل أو آلة يستطيع العمل نظرياً لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فان الطاقة العملية تكون (32) ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لانجاز أمور شخصية مثل: الاستراحات الوصول والمغادرة، وبالنسبة إلى الآلات يسمح بنسبة (20%) من الوقت للإصلاح والصيانة.

الشكل (١) خطوات تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت



Source: Bruggeman, Everaert, Anderson & Levant, 2005:11

سادساً: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC).

ومن خلال تحليل أسلوب (TDABC) يمكن الكشف عن المزايا التالية:

Bruggeman, Everaert, Anderson & Kaplan & Anderson, 2004:1)

(Levant, 2005: 11-15)

١- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة.

٢- يقدم أسلوب (TDABC) تقديراً أكثر عدالة للتكلفة من أسلوب (ABC) إذ يعتمد

الفحص العملي للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذي يستغرقه أو يستنفده العاملون للقيام بأعمالهم.

٣- سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة.

- ٤- يتميز هذا الأسلوب بالصلاحيية والاستمرار.
- ٥- يوفر هذا الأسلوب معلومات واضحة في أثناء التشغيل أو بعد الانتهاء من العمل.
- ٦- سهل وسريع في التطبيق العملي.
- ٧- سهولة في التحديث، وسرعة في التطوير، وبأقل التكاليف.
- ٨- يستخدم بسهولة خاصة مع الأوامر والعمليات والعملاء والموارد التي تتمتع بنفس الخصائص.
- ٩- يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة.
- ١٠- يساعد في تحقيق الفعالية في أداء العمليات واستخدام الطاقة.
- ١١- إزالة الصعوبات التي ينطوي عليها تنفيذ وصيانة نموذج ((ABC، خاصة في المنشآت الكبيرة، فعلى سبيل المثال، لم يعد من الضروري إجراء مسح منتظم لتحديد توزيع أوقات العمل للعاملين بين الأنشطة العديدة في القسم) العملية).
- ١٢- تقدير الطاقة العملية للموارد المخصصة وتكاليفها والتي لم تخصص على النشاطات، وبالتالي على المنتجات والزبائن، ولكن تشكل بنداً منفصلاً يؤثر في النتائج المالية للفترة.
- ١٣- تحتوي على نشاطات غير معيارية في حساب التكلفة (في مرحلة "طور" حساب وحدة مرات ((أوقات) لاستهلاك الطاقة العملية).

سابعاً: مقارنة بين أسلوب (ABC) وأسلوب (TDABC)

أوضح (DEJNEGA, 2011:10) على انه ليس بمقدورنا على تأكيد أيأ من الطريقتين هي الأفضل، لان ذلك يتوقف على حالة فعالية في الشركة، والتشريعات في بلد معين، ونوع الشركة والمنتجات وبيئة الأعمال الحرة. ويني أسلوب (TDABC) على نقاط الضعف التي ترافق طريقة (ABC) التقليدية، حيث توجد هناك العديد من الاختلافات بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة

بالوقت (TDABC)، وكما موضح في الجدول التالي:

جدول (١) مقارنة بين أسلوب ABC وأسلوب TDABC

وجه المقارنة	أسلوب ABC	أسلوب TDABC
صفة الموجهات لتخصيص التكلفة	- موجهات التكلفة - تعمل مع عدد من الموجهات المتحققة مثل عدد مرات إعداد الآلات	- موجهات الوقت - تعمل مع وقت فترة التشغيل، والتي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الآلات
عدد عوامل تخصيص التكلفة	لكل نشاط يمكن استخدام موجه واحد فقط	لكل نشاط عدد غير محدد من الموجهات، مع وجود علاقة متينة/روحية بين الموجهات، وهذه الموجهات يتم أخذها في الحسبان
دقة الطريقة/المنهج	لا يتمكن المنهج من السيطرة بالتحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة	يمكن المنهج من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة، وبالتالي أكثر دقة من ABC
شمولية المنهج في تخصيص التكلفة	كل اختلاف في إنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيق نشاط جديد منفصل	تحتاج لكل نشاط فقط معادلة الوقت والتي تحتوي/تسيطر على كل تحديرات واختلافات النشاط
الوقت المستنفذ لتحديث النظام	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة	بالمقارنة أقل من ABC لأن معدلات التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت
القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	ليس له القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	يمكن لأسلوب من تحديد الطاقة غير مستغلة

المبحث الثالث

تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) لقياس تكلفة الخدمات الفندقية عينة البحث

تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC).

أولاً: مراحل بناء النموذج.

١- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد.

وتمثل هذه الموارد، العناصر اللازمة لأداء الأنشطة والمتمثلة بموارد التكاليف أو المصروفات المختلفة المطلوبة لأداء النشاط (Cost or Expenses Resource) مثل المواد أو المستلزمات السلعية، تعويضات العاملين (الأجور والمرتبات)، الاندثارات وغيرها.

٢- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى... (١٠٧)

- ٣- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).
- ٤- حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.
- ٥- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من إحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.
- ٦- حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

أولاً: تحديد المجموعات المختلفة من الموارد.

تم الرجوع إلى تكاليف فندق مجمع زمزم السياحي الواردة في الحسابات الختامية لعام/٢٠١٣، وذلك كما هو مبين في الجدول (٢٠).

جدول (٢٠) المصروفات الواردة في الحسابات الختامية لعام ٢٠١٣

المبالغ	المصروفات
٢١٣٦٥٠٥٦	تعويضات العاملين
٤٠٥٣٨٦٦٠	تكاليف المستلزمات السلعية
٢٧٦٢٢٨٧٢٠	تكاليف المستلزمات الخدمية
٢٧٢٣٨٩٣٤٦	الاندثارات

المصدر: سجلات فندق مجمع زمزم السياحي.

جدول (٢١) نفقات الموظفين لعام ٢٠١٣

٢٠٦٤٠٠٠٠٠	الرواتب الموظفين
٥٦٢٠٠٠٠	مكافئات تشجيعية
١٦٤٥٠٠٥٦	المساهمة بالضمان الاجتماعى
٢١٣٦٦٥٠٥٦	المجموع

المصدر: من البيانات الواردة في سجلات الفندق لعام ٢٠١٣.

جدول (٢٢) تكاليف المستلزمات السلعية لعام ٢٠١٣

٧٤١٢٠٠٠	الغاز
١٣٢٩٥٠٠	بائزين
٤٢٥٢٦٦٠	اللوازم والمهمات
١٨١٢٢٥٠	القرطاسية
٢٨٢٠٠٠٠	أجور الماء
٢٢٩١٢٢٥٠	أجور الكهرباء
٤٠٥٣٨٦٦٠	مجموع تكاليف المستلزمات السلعية

المصدر: من البيانات الواردة في سجلات الفندق لعام ٢٠١٣.

جدول (٢٣) تكاليف المستلزمات الخدمية لعام ٢٠١٣

٢٣٠٨٣٥٤٥٠	صيانة مباني
١٤٠٠٠٠٠٠	صيانة الآلات والمعدات
١٦٣٠٠٠٠	صيانة وسائل نقل وانتقال
٦٣٨٩٢٧٠	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب
١٢١٦٠٠٠	صيانة ستائر ومفروشات
١٥٣٦٠٠٠	ضيافة
٣٢٦٠٠٠	نقل العاملين
٦٥٠٠٠٠٠	نقل السلع والبيضائع
٥١٧٠٠٠٠	السفر والإيفاد لإغراض النشاط
٧٥٣٦٠٠٠	انترنت
١٩٠٠٠٠	الهواتف
٩٠٠٠٠٠	كرتات تعبئة للهواتف
٢٧٦٢٢٨٧٢٠	مجموع تكاليف المستلزمات الخدمية

المصدر: من البيانات الواردة في سجلات الفندق لعام ٢٠١٣.

جدول (٢٤) الاندثارات

٢٥٠٦٣٨٠٦١	اندثار المباني
١٢٧٠٠٧٥٥	اندثار الآلات والمعدات
٩٠٥٠٥٣٠	اندثار أثاث وأجهزة مكاتب
٢٧٢٣٨٩٣٤٦	مجموع الاندثارات

المصدر: من البيانات الواردة في سجلات الفندق لعام ٢٠١٣.

ثانياً: تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد:

لقد تم تحديد تكلفة كل مجموعة في أسلوب (ABC) التقليدي وكما مبين في الجدول (٢٥):

الجدول (٢٥) تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد

اسم النشاط	تكاليف الأنشطة	إجمالي تكلفة كل مجموعة
الترحيب والحجز	٢٦٠٩٠٩١٥	
المعلومات	١٢٢٢٦١٢٨	
فتح ومراقبة وإغلاق الحساب	٢٢٦٥٣٣٠٤	
إنهاء إجراءات المغادرة	١٠٨٩٠٣٦١	
مجموع تكاليف نشاط المكتب الأمامي (الاستقبال)		٧١٨٦٠٧٠٨
تنظيف الغرف	٢١٤١٧٧٩٣٦	
ترتيب الأسرة وتبديل الشراشف	١٢٩٩١٥٠٤٦	
مجموع تكاليف نشاط التدبير الفندقي		٣٤٤٠٩٢٩٨٢
تلقي الأوامر	١٩٥٥٥٣٦٣	
تهيئة وجبات الغذاء	٤٣٢٠٩١٥٨	
تنظيف المطبخ	٢٢٦٨٥٩٧٣	
مجموع تكاليف نشاط المطعم		٨٥٤٥٠٤٩٤
الغسل والكوي الخاص بالفندق	٢١٥٢٨٤٩١	

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى... (١٠٩)

١٨٠٧٥٧٥٠	الغسل والكوي الخاص بالنزلاء
٣٩٦٠٤٢٤١	مجموع تكاليف نشاط الغسل والكوي
١٢٥٩٥٧١٦٦	قاعة المناسبات
١٣٥٨٥٦١٨١	الكراج
٨٠٢٨٢١٧٨٢	المجموع

المصدر: جدول (١٥) في أسلوب (ABC)

ثالثاً: تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).

١- نشاط المكتب الأمامى (الاستقبال).

الفندق لديه (٦) موظفاً في قسم الاستقبال، كل موظف يعمل (٣٦٠) دقيقة يومياً، وإن عدد أيام العمل في الأسبوع تبلغ (٦) أيام، و(٢٦) يوم في كل شهر. لذلك فان الطاقة النظرية لنشاط المكتب الأمامى لعام ٢٠١٣ تبلغ (٦٧٣٩٢٠) دقيقة. ذلك فان كل موظف في قسم الاستقبال يستهلك (٦٠) دقيقة يومياً للراحة. وهكذا فان الطاقة العملية لموظفى المكتب الأمامى خلال السنة المالية تبلغ (٥٦١٦٠٠) دقيقة.

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

= ٦ موظف X ٣٦٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ٥٦١٦٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ٥٦١٦٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ٦٧٣٩٢٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٣٦٠ دقيقة - ٦٠ دقيقة

الطاقة العملية = ٣٠٠ دقيقة

الطاقة العملية الشهرية = ٦ موظف X ٣٠٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ٤٦٨٠٠ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ٤٦٨٠٠ دقيقة شهرياً X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ٥٦١٦٠٠ دقيقة سنوياً

٢- نشاط التدبير الفندقى:

هناك (٨) موظفين فى قسم التدبير الفندقى، وقت العمل القانونى هو (٤٨٠) دقيقة فى اليوم، وهناك (٦٠) دقيقة للراحة فى كل يوم. لذلك، فان الطاقة العملية اليومية لكل مدير هو (٤٢٠) دقيقة وبالتالى فان الطاقة العملية للموارد من (٨) مدير (عامل خدمه) هو (١١٩٨٠٨) دقيقة لمدة شهر و (١٤٣٧٦٩٦) لمدة عام.

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

عدد الموظفين = ٤ موظف X ٢ وجبة عمل (شفتين)

= ٨ موظف X ٤٨٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ٩٩٨٤٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ٩٩٨٤٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ١١٩٨٠٨٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٤٨٠ دقيقة - ٦٠ دقيقة

الطاقة العملية = ٤٢٠ دقيقة لكل مدير (موظف خدمه)

الطاقة العملية الشهرية = ٨ مدير X ٤٢٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ٨٧٣٦٠ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ٨٧٣٦٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ١٠٤٨٣٢٠ دقيقة سنوياً

٣- نشاط المأكولات والمشروبات (المطعم).

إن فندق مجمع زمزم السياحى لديه (٦) موظف لقسم المواد الغذائية، يعملون (٩٦٠) دقيقة يومياً وهناك فترة للراحة وتناول وجبة الغداء والتي تبلغ (١٩٢) دقيقة يومياً ويعملون ٢٦ يوم بالشهر وبالتالى فان الطاقة النظرية لنشاط الغداء (١٤٩٧٦٠) دقيقة بالشهر

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى... (١١١)

و(١٧٩٧١٢٠) دقيقة سنوياً وان الطاقة العملية تبلغ (١١٩٨٠٨) دقيقة بالشهر و(١٤٣٧٦٩٦) دقيقة سنوياً أي ما يعادل ٨٠٪ من الطاقة النظرية.

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

= ٦ موظف X ٩٦٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ١٤٩٧٦٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ١٤٩٧٦٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ١٧٩٧١٢٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٩٦٠ دقيقة - ١٩٢ دقيقة

الطاقة العملية = ٧٦٨ دقيقة

الطاقة العملية الشهرية = ٦ موظف X ٧٦٨ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ١١٩٨٠٨ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ١١٩٨٠٨ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ١٤٣٧٦٩٦ دقيقة سنوياً

٤- نشاط الغسل والكوي.

الفندق لدية (٢) موظفاً في قسم الغسل والكوي، كل موظف يعمل (٨) ساعة يومياً، وإن عدد أيام العمل في الأسبوع تبلغ (٦) أيام، و(٢٦) يوم في كل شهر. لذلك فان الطاقة النظرية لنشاط الغسل والكوي لعام ٢٠١٣ تبلغ (٨٩٨٥٦٠) دقيقة. ذلك فان كل موظف في قسم الغسل والكوي (٦٠) دقيقة يومياً للراحة. وهكذا فان الطاقة العملية لموظفي قسم الغسل والكوي خلال السنة المالية تبلغ (٢٦٢٠٨٠) دقيقة.

فترة عمل الموظف بالدقيقة = ٨ ساعة X ٦٠ دقيقة

= ٤٨٠ دقيقة لكل موظف

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

= ٢ موظف X ٤٨٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ٢٤٩٦٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ٢٤٩٦٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ٢٩٩٥٢٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٤٨٠ دقيقة - ٦٠ دقيقة

الطاقة العملية = ٤٢٠ دقيقة

الطاقة العملية الشهرية = ٢ موظف X ٤٢٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ٢١٨٤٠ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ٢١٨٤٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ٢٦٢٠٨٠ دقيقة سنوياً

٥- نشاط قاعة المناسبات:

هناك (٢) موظفين في قسم قاعة المناسبات، وقت العمل القانونى هو (٤٢٠) دقيقة في اليوم، وهناك (٦٠) دقيقة للراحة في كل يوم. لذلك، فان الطاقة العملية اليومية لكل موظف هو (٣٦٠) دقيقة وبالتالي فان الطاقة العملية للموارد من (٢) موظف هو (١٨٧٢٠) دقيقة لمدة شهر و (٢٢٤٦٤٠) لمدة عام.

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

الطاقة النظرية الشهرية = ٢ الموظفين X ٤٢٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ٢١٨٤٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ٢١٨٤٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ٢٦٢٠٨٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٤٢٠ دقيقة - ٦٠ دقيقة

الطاقة العملية = ٣٦٠ دقيقة

الطاقة العملية الشهرية = ٢ موظف X ٣٦٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ١٨٧٢٠ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ١٨٧٢٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ٢٢٤٦٤٠ دقيقة سنوياً

٦- نشاط الكراج.

الفندق لديه (٢) موظفاً في قسم الكراج، كل موظف يعمل (١٢) ساعة يومياً، وإن عدد أيام العمل في الأسبوع تبلغ (٦) أيام، و(٢٦) يوم في كل شهر. لذلك فإن الطاقة النظرية لنشاط الكراج لعام ٢٠١٣ تبلغ (٤٤٩٢٨٠) دقيقة. إذ إن لكل موظف في قسم الكراج (٦٠) دقيقة يومياً للراحة. وهكذا فإن الطاقة العملية لموظفي قسم الكراج خلال السنة المالية تبلغ (٤١١٨٤٠) دقيقة.

فترة عمل الموظف بالدقيقة = ١٢ ساعة X ٦٠ دقيقة

= ٧٢٠ دقيقة لكل موظف

الطاقة النظرية الشهرية = عدد الموظفين X عدد الدقائق X عدد أيام الشهر

= ٢ موظف X ٧٢٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة النظرية الشهرية = ٣٧٤٤٠ دقيقة شهرياً

الطاقة النظرية السنوية = ٣٧٤٤٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة النظرية السنوية = ٤٤٩٢٨٠ دقيقة سنوياً

الطاقة العملية = ٧٢٠ دقيقة - ٦٠ دقيقة

الطاقة العملية = ٦٦٠ دقيقة لكل موظف

الطاقة العملية الشهرية = ٢ موظف X ٦٦٠ دقيقة X ٢٦ يوم

الطاقة العملية الشهرية = ٣٤٣٢٠ دقيقة شهرياً

الطاقة العملية السنوية = ٣٤٣٢٠ دقيقة X ١٢ شهر

الطاقة العملية السنوية = ٤١١٨٤٠ دقيقة سنوياً

رابعاً: حساب تكلفة الوحدة من موجة النشاط لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.

١- حساب تكلفة الوحدة من موجة النشاط المكتب الأمامي (الاستقبال).

إجمالي التكاليف النشاط
معدل التحميل من موجة النشاط =
إجمالي الطاقة العملية المتاحة

٧١٨٦٠٧٠٨ دينار

معدل التحميل من موجة النشاط =

٥٦١٦٠٠ دقيقة

معدل التحميل من موجة النشاط = ١٢٨ دينار لكل دقيقة

٢- حساب تكلفة الوحدة من موجة النشاط التدبير الفندقي.

إجمالي التكاليف النشاط
معدل التحميل من موجة النشاط =
إجمالي الطاقة العملية المتاحة

٣٤٤٠٩٢٩٨٢ دينار

معدل التحميل من موجة النشاط =

١٠٤٨٣٢٠ دقيقة

معدل التحميل من موجة النشاط = ٣٢٨ دينار لكل دقيقة

٣- حساب تكلفة الوحدة من موجة النشاط المأكولات والمشروبات (المطعم).

إجمالي التكاليف النشاط
معدل التحميل من موجة النشاط =
إجمالي الطاقة العملية المتاحة

٨٥٤٥٠٤٩٤ دينار

= معدل التحميل من موجه النشاط

١٤٣٧٦٩٦ دقيقة

تكلفة الوحدة الواحدة = ٥٩ دينار لكل دقيقة

٤- حساب تكلفة الوحدة من موجه النشاط الغسل والكوي.

إجمالي التكاليف النشاط

= معدل التحميل من موجه النشاط

إجمالي الطاقة العملية المتاحة

٣٩٦٠٤٢٤١ دينار

= معدل التحميل من موجه النشاط

٢٦٢٠٨٠ دقيقة

معدل التحميل من موجه النشاط = ١٥١ دينار لكل دقيقة

٥- حساب تكلفة الوحدة من موجه النشاط قاعة المناسبات.

إجمالي التكاليف النشاط

= معدل التحميل من موجه النشاط

إجمالي الطاقة العملية المتاحة

١٢٥٩٥٧١٦٦ دينار

= معدل التحميل من موجه النشاط

٢٢٤٦٤٠ دقيقة

تكلفة الوحدة الواحدة = ٥٦١ دينار لكل دقيقة

٦- حساب تكلفة الوحدة من موجه النشاط الكراج.

إجمالي التكاليف النشاط

= معدل التحميل من موجه النشاط

إجمالي الطاقة العملية المتاحة

١٣٥٨٥٦١٨١ دينار

= معدل التحميل من موجه النشاط

٤١١٨٤٠ دقيقة

(١١٦)... توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى

معدل التحميل من موجه النشاط = ٣٣٠ دينار لكل دقيقة
خامساً: تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من إحداث النشاط بناءً على مسيات
الوقت باستخدام معادلات الوقت.

١- معادلة الوقت الخاصة بالمكتب الأمامى (الاستقبال):

جدول (٢٦) الوقت اللازم للمكتب الأمامى (الاستقبال)

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	إنهاء إجراءات المغادرة (دقيقة)	مراقبة وإغلاق الحساب (دقيقة)	فتح حساب للزبائن (دقيقة)	الترحيب بالزبائن (دقيقة)	المعلومات (دقيقة)	الحجز (دقيقة)	مجموعات النزلاء
١٨	٢	٤	٤,٥	٢	٣,٥	٢	المجموعة الأولى
٢٠	٣	٤,٥	٤	٢	٤	٢,٥	المجموعة الثانية
٢١	٣	٥	٤,٥	٢	٤	٢,٥	المجموعة الثالثة
١	—	—	—	—	٠,٥	٠,٥	المجموعة الرابعة
٦٠	٨	١٣,٥	١٣	٦	١٢	٧,٥	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

وبالتالى يتم الحصول على المعادلة التالية رقم (١) من خلال بيانات الجدول رقم (٢٦)
لتقدير الوقت اللازم لنشاط المكتب الأمامى:

مجموع وقت النشاط المكتب الأمامى = ١٨ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٢٠ دقيقة
(المجموعة الثانية) + ٢١ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ١ دقيقة (المجموعة الرابعة)

٢- معادلة الوقت الخاصة بالتدبير الفندقى:

جدول (٢٧) الوقت اللازم للتدبير الفندقى

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	تنظيف الغرفة بعد مغادرة العميل (دقيقة)	تنظيف الغرفة أثناء إقامة العميل (دقيقة)	تنظيف الغرفة قبل الاختيار (دقيقة)	فحص واختيار الغرفة (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٤٤	١٣,٥	١٠	١١,٥	٩	المجموعة الأولى
٤٧	١٥	١٠,٥	١٢	٩,٥	المجموعة الثانية
٤٦	١٤,٥	٩,٥	١٢,٥	٩,٥	المجموعة الثالثة
—	—	—	—	—	المجموعة الرابعة
١٣٧	٤٣	٣٠	٣٦	٢٨	الإجمالى

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

ووفقاً لجدول (٢٧) تم حساب المعادلة التالية رقم (٢) لنشاط التدبير المنزلى:

إجمالى وقت التدبير المنزلى = ٤٤ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٤٧ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٤٦ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ٠ دقيقة (المجموعة الرابعة)

٣- معادلة الوقت الخاصة بالمأكولات والمشروبات:

تم تحديد ثلاثة أنشطة عامة هي الإفطار، الغداء، العشاء، ويتضمن كل نشاط العديد من الأنشطة الفرعية:

أ- معادلة الوقت الخاصة بالإفطار:

جدول (٢٨) الوقت المصروف على خدمة الإفطار

مجموع وحدات الزمن (دقيقة)	التنظيف (دقيقة)	الوقت لتناول الطعام (دقيقة)	تحضير الطلبات والخدمة (دقيقة)	الترحيب بالعملاء وأخذ الطلبات (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٣٢	١	٢٢	٨	١	المجموعة الأولى
٣١	١	٢٠	٩	١	المجموعة الثانية
٣٤	١	٢٤	٨	١	المجموعة الثالثة
—	—	—	—	—	المجموعة الرابعة
٩٧	٣	٦٦	٢٥	٣	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

ومن خلال الجدول (٢٨) يمكن الحصول على معادلة الوقت رقم (٣) لتناول الإفطار النشاط الفرعي:

الوقت الإجمالي للنشاط الفرعي (الإفطار) = ٣٢ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٣١ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٣٤ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ٠ دقيقة (المجموعة الرابعة)

إن العملاء من المجموعة الرابعة يأتون لمجرد الاحتفالات والندوات، وليس لديهم وجبة إفطار.

أ) معادلة الوقت الخاصة بالغداء:

جدول (٢٩) الوقت المصروف على خدمة الغداء

مجموع وحدات الزمن (دقيقة)	التنظيف (دقيقة)	الوقت لتناول الطعام (دقيقة)	تحضير الطلبات والخدمة (دقيقة)	الترحيب بالعملاء وأخذ الطلبات (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٦٤	٣	٣٢	٢٤	٥	المجموعة الأولى
٦٩	٢	٣٥	٢٦	٦	المجموعة الثانية
٦٤,٥	٢,٥	٣٢	٢٥	٥	المجموعة الثالثة
١٢,٥	٢	٠	١٠	٠,٥	المجموعة الرابعة
٢١٠	٩,٥	٩٩	٨٥	١٦,٥	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

ومن خلال الجدول (٢٩) يتم الحصول على معادلة الوقت رقم (٤) للنشاط الفرعي (الغداء):

الوقت الإجمالي للنشاط الفرعي (الغداء) = ٦٤ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٦٩ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٦٤,٥ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ١٢,٥ دقيقة (المجموعة الرابعة)

(١١٨)... توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى

(ب) معادلة الوقت الخاصة بالعشاء:

جدول (٣٠) الوقت المصروف على خدمة العشاء

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	التنظيف (دقيقة)	الوقت لتناول الطعام (دقيقة)	تحضير الطلبات والخدمة (دقيقة)	الترحيب بالعملاء واخذ الطلبات (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٦٦	٢,٥	٣٤	٢٥	٤,٥	المجموعة الأولى
٦٤	٣	٣٢	٢٣,٥	٥,٥	المجموعة الثانية
٦٦,٥	٢,٥	٣٥	٢٤	٥	المجموعة الثالثة
١٢,٥	٢	٠	١٠	٠,٥	المجموعة الرابعة
٢٠٩	١٠	١٠١	٨٢,٥	١٥,٥	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

ووفقاً للجدول (٣٠) فإن معادلة الوقت رقم (٥) لتناول العشاء النشاط الفرعى هي:

الوقت الإجمالي للنشاط الفرعى (العشاء) = ٦٦ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٦٤ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٦٦,٥ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ١٢,٥ دقيقة (المجموعة الرابعة)

(ج) معادلة الوقت الخاصة بنشاط الغسل والكوي.

جدول (٣١) الوقت اللازم لنشاط الغسل والكوي

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	تشيف القطع المغسولة (دقيقة)	غسل القطع (دقيقة)	تشغيل الفسالات (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٢٠	١٠	٧	٣	المجموعة الأولى
٢٠	١٠	٧	٣	المجموعة الثانية
٢٠	١٠	٧	٣	المجموعة الثالثة
—	—	—	—	المجموعة الرابعة
٦٠	٣٠	٢١	٩	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

الوقت الإجمالي لنشاط الغسل والكوي = ٢٠ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٢٠ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٢٠ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ٠ دقيقة (المجموعة الرابعة)

(د) معادلة الوقت الخاصة بقاعة المناسبات.

جدول (٣٢) الوقت اللازم لنشاط قاعة المناسبات

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	ترتيب القاعة حسب رغبة الزبائن (دقيقة)	تنظيف القاعة (دقيقة)	الترحيب بالزبائن (دقيقة)	مجموعات النزلاء
—	—	—	—	المجموعة الأولى
—	—	—	—	المجموعة الثانية
—	—	—	—	المجموعة الثالثة
٩٣	٦٠	٣٠	٣	المجموعة الرابعة
٩٣	٦٠	٣٠	٣	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى... (١١٩)

الوقت الإجمالى لنشاط قاعة المناسبات = ٠ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٠ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٠ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ٩٣ دقيقة (المجموعة الرابعة).

ب- معادلة الوقت الخاصة الكراج.

جدول (٣٢) الوقت اللازم لنشاط الكراج

مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	وقوف السيارات (دقيقة)	تنظيف السيارة (دقيقة)	مجموعات النزلاء
٧٥٠	٧٢٠	٣٠	المجموعة الأولى
—	—	—	المجموعة الثانية
—	—	—	المجموعة الثالثة
١٨٠	١٨٠	—	المجموعة الرابعة
٩٣٠	٩٠٠	٣٠	الإجمالى

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على الزيارات الميدانية.

الوقت الإجمالى لنشاط الكراج = ٧٥٠ دقيقة (المجموعة الأولى) + ٠ دقيقة (المجموعة الثانية) + ٠ دقيقة (المجموعة الثالثة) + ١٨٠ دقيقة (المجموعة الرابعة).

سادساً: حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

١- حساب التكلفة الكلية لنشاط المكتب الأمامى (الاستقبال).

وأخيراً ومن اجل تعيين التكاليف وفقاً لأسلوب (TDABC)، قمنا بضرب الوقت المستهلك لكل مجموعة من النزلاء في عدد النزلاء من اجل إن نحصل على إجمالى الوقت ومن ثم نضربه في معدل تكلفة الدقيقة لنحصل على تكلفة كل مجموعة.

الجدول (٣٤) تكاليف أنشطة المكاتب الأمامية المخصصة في إطار TDABC

مجموع وقت النزلاء (دقيقة)	الحجز (دقيقة)	المعلومات (دقيقة)	الترحيب بلزائين (دقيقة)	فتح حساب للزائين (دقيقة)	مراجبة وإغلاق الحساب (دقيقة)	إنهاء إجراءات المغفرة (دقيقة)	مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	كمية النشاط	مجموع التكلفة الدقيقة	المعدل	تخصيص التكاليف
٢	٣.٥	٢	٤.٥	٤	٢	١٨	٤٢١١	٧٥٧٩٨	١٢٨	٤٧٠٢١٤٤	
٢.٥	٤	٢	٤	٤.٥	٣	٢٠	٥٤٤٣	١٠٨٨٦٠	١٢٨	١٣٥٣٤٠٨٠	
٢.٥	٤	٢	٤.٥	٥	٣	٢١	٤٩٧٣	١٠٤٤٣٣	١٢٨	١٣٣١٧٤٢٤	
٠.٥	٠.٥	—	—	—	—	١	٧٥٩٨	٧٥٩٨	١٢٨	٩٧٢٥٤٤	
٧.٥	١٢	١٢	١٣	١٣.٥	٨	٦٠	٢٢٢٢٥	٢٩٦٢٨٩	١٢٨	٣٧٩٧١٤٢	

المصدر: من إعداد الباحث

(١٢٠)... توزيع منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقية

جدول (٢٥) الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي

مجموعات النزلاء	وحدة الزمن	الكمية	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	١٨	٤٢١١	٧٥٧٩٨	٩٧٠٢١٤٤
المجموعة الثانية	٢٠	٥٤٤٣	١٠٨٨٦٠	١٣٩٣٤٠٨٠
المجموعة الثالثة	٢١	٤٩٧٣	١٠٤٤٣٣	١٣٣٦٧٤٢٤
المجموعة الرابعة	١	٧٥٩٨	٧٥٩٨	٩٧٢٥٤٤
الموارد المستخدمة			٢٢٢٢٥ دقيقة	٣٧٩٧٦١٩٢ دينار
الموارد الكلية			٥٦١٦٠٠ دقيقة	٧١٨٦٠٧٠٨ دينار
الموارد غير المستغلة			٥٣٩٣٧٥ دقيقة	٣٣٨٨٤٥١٦ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

٢- حساب التكلفة الكلية لنشاط التدبير الفندقية.

الجدول (٢٦) تكاليف أنشطة التدبير الفندقية المخصصة في إطار TDABC

مجموعات النزلاء	فحص واختيار الفرقة (دقيقة)	تنظيف الفرقة قبل الاختيار (دقيقة)	تنظيف الفرقة أثناء إقامة العميل (دقيقة)	تنظيف الفرقة بعد مغادرة العميل (دقيقة)	مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	كمية الأنشطة	مجموع الدقائق	المعدل التكلفة الدقيق	تخصيص التكلفة
المجموعة الأولى	١٠	١١,٥	١٠	١٢,٥	٤٤	٤١١١	١٨٥٢٨٤	٣٢٨	٦٠٧٧٣١٥٢
المجموعة الثانية	١٢	١٢,٥	١٠,٥	١٥	٤٧	٥٤٤٣	٢٥٥٨٢١	٣٢٨	٨٣٩٠٩٢٨٨
المجموعة الثالثة	١٢,٥	١٢,٥	٩,٥	١٤,٥	٤٦	٤٩٧٣	٢٢٨٧٥٨	٣٢٨	٧٥٠٣٢٦٢٤
المجموعة الرابعة	—	—	—	—	—	—	—	٣٢٨	—
الإجمالي	٢٨	٣٦	٣٠	٤٣	١٣٧	١٧٨٠	٦٦٩٨٧٣	٣٢٨	٢١٩٧١٥٠٤

المصدر: من إعداد الباحث.

إن عملاء المجموعة الرابعة يتون لمجرد حضور المؤتمرات والندوات والاحتفالات وأنهم لا يقيمون في الفندق إذ يغادرون بمجرد انتهاء المناسبة.

جدول (٢٧) الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي

مجموعات النزلاء	وحدة الزمن	الكمية	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	٤٤	٤٢١١	١٨٥٢٨٤	٦٠٧٧٣١٥٢
المجموعة الثانية	٤٧	٥٤٤٣	٢٥٥٨٢١	٨٣٩٠٩٢٨٨
المجموعة الثالثة	٤٦	٤٩٧٣	٢٢٨٧٥٨	٧٥٠٣٢٦٢٤
المجموعة الرابعة	—	—	—	—
الموارد المستخدمة			٦٦٩٨٧٣ دقيقة	٢١٩٧١٥٠٦٤ دينار
الموارد الكلية			١٠٤٨٣٢٠ دقيقة	٣٤٠٩٢٩٨٢ دينار
الموارد غير المستغلة			٣٧٨٤٤٧ دقيقة	١٢٤٣٧٧٩١٨ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

٣- حساب التكلفة الكلية لنشاط المأكولات والمشروبات (المطعم).

الجدول (٢٨) تكاليف أنشطة الأغذية والمشروبات المخصصة في إطار TDABC

مجموعات النزلاء	الوقت المصروف على الإفطار (دقيقة)	الوقت المصروف على الغذاء (دقيقة)	الوقت المصروف على العشاء (دقيقة)	مجموع الدقائق	المعدل التكلفة الدقيق	تخصيص التكاليف
المجموعة الأولى	١٣٩٥٠٤	٢٦٩٥٠٤	٢٧٧٩٢٦	٦٨٢١٨٢	٥٩,٤٣٦	٤٠٥٤٦١٦٩
المجموعة الثانية	١٤٦٢٨٠	١٤٦٢٨٠	١٣٧٨٥٦	٣٩٠٨٦٩	٥٩,٤٣٦	٢٣٢٣١٦٩٠
المجموعة الثالثة	١١٧٤٥٥	١١٧٤٥٥	٩٤٤٩٧	٣١٣٠٣٤	٥٩,٤٣٦	١٨٦٠٥٤٨٩
المجموعة الرابعة	١٠٧٧٥	١٠٧٧٥	١٠٧٧٥	٣١٥٥٠	٥٩,٤٣٦	١٢٨٠٨٤٦
الإجمالي	٣٤٢٥٦٧	٥٤٤٠١٤	٥٢١٠٥٤	١٤٠٧٦٣٥	٥٩,٤٣٦	٨٣٦٦٤١٩٤

المصدر: من إعداد الباحث.

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفنادق... (١٢١)

جدول (٣٩) الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي

الزبان	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	٦٨٢١٨٢	٤٠٥٤٦٦٦٩
المجموعة الثانية	٣٩٠٨٦٩	٢٣٢٣١٦٩٠
المجموعة الثالثة	٣١٣٠٣٤	١٨٦٠٥٤٨٩
المجموعة الرابعة	٢١٥٥٠	١٢٨٠٨٤٦
الموارد المستخدمة	١٤٠٧٦٣٥ دقيقة	٨٣٦٦٤١٩٤ دينار
الموارد الكلية	١٤٣٧٦٩٦ دقيقة	٨٥٤٥٠٤٩٤ دينار
الموارد غير المستغلة	٣٠٠٦١ دقيقة	١٧٨٦٣٠٠ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

٤- حساب التكلفة الكلية لنشاط الغسل والكوي.

الجدول (٤٠) تكاليف نشاط الغسل والكوي المخصصة في إطار TDABC

مجموعات النزلاء	تشغيل الغسالات (دقيقة)	غسل القطع (دقيقة)	تنظيف القطع المعسولة (دقيقة)	مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	كمية الأنشطة	مجموع الدقائق	المعدل التكلفة الدقائق	تخصيص التكاليف (دينار)
المجموعة الأولى	٣	٧	١٠	٢٠	٣٦٨٠	٧٣٦٠٠	١٥١	١١١١٣٦٠٠
المجموعة الثانية	٣	٧	١٠	٢٠	٣٤٥٠	٦٩٠٠٠	١٥١	١٠٤١٩٠٠٠
المجموعة الثالثة	٣	٧	١٠	٢٠	٣١٥٠	٦٣٠٠٠	١٥١	٩٥١٣٠٠٠
المجموعة الرابعة	—	—	—	—	—	—	١٥١	٠
الإجمالي	٩	٢١	٣٠	٦٠	١٠٢٨٠	٢٠٥٦٠٠	١٥١	٣١٠٤٥٦٠٠

المصدر: من إعداد الباحث

جدول (٤١) يبين الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي

مجموعات النزلاء	وحدة الزمن	الكمية	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	٢٠	٣٦٨٠	٧٣٦٠٠	١١١١٣٦٠٠
المجموعة الثانية	٢٠	٣٤٥٠	٦٩٠٠٠	١٠٤١٩٠٠٠
المجموعة الثالثة	٢٠	٣١٥٠	٦٣٠٠٠	٩٥١٣٠٠٠
المجموعة الرابعة	—	—	—	٠
الموارد المستخدمة			٢٠٥٦٠٠ دقيقة	٣١٠٤٥٦٠٠ دينار
الموارد الكلية			٢٢٦٢٠٨٠ دقيقة	٣٩٦٠٤٢٤١ دينار
الموارد غير المستغلة			٥٦٤٨٠ دقيقة	٨٥٥٨٦٤١ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

٥- حساب التكلفة الكلية لنشاط قاعة المناسبات.

الجدول (٤٢) تكاليف نشاط قاعة المناسبات المخصصة في إطار TDABC

مجموعات النزلاء	الترتيب بالزبان (دقيقة)	تنظيف القاعة (دقيقة)	ترتيب القاعة حسب رغبة الزبان (دقيقة)	مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	كمية الأنشطة	مجموع الدقائق	المعدل التكلفة الدقائق	تخصيص التكاليف (دينار)
المجموعة الأولى	—	—	—	—	—	—	٥٦١	٠
المجموعة الثانية	—	—	—	—	—	—	٥٦١	٠
المجموعة الثالثة	—	—	—	—	—	—	٥٦١	٠
المجموعة الرابعة	٣	٣٠	٦٠	٩٣	١٠٨٠	١٠٠٤٤٠	٥٦١	٥٦٣٤٦٨٤٠
الإجمالي	٣	٣٠	٦٠	٩٣	١٠٨٠	١٠٠٤٤٠	٥٦١	٥٦٣٤٦٨٤٠

المصدر: من إعداد الباحث

(١٢٢)... توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى

جدول (٤٢) الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي:

مجموعات النزلاء	وحدة الزمن	الكمية	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	—	—	٠	٠
المجموعة الثانية	—	—	٠	٠
المجموعة الثالثة	—	—	٠	٠
المجموعة الرابعة	٩٣	١٠٨٠	١٠٠٤٤٠	٥٦٣٤٦٨٤٠
الموارد المستخدمة			دقيقة ١٠٠٤٤٠	٥٦٣٤٦٨٤٠ دينار
الموارد الكلية			دقيقة ٢٢٤٦٤٠	٢٥٩٥٧١٦٦ دينار
الموارد غير المستغلة			دقيقة ١٢٤٢٠٠	٦٩٦١٠٣٢٦ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

٦- حساب التكلفة الكلية لنشاط الكراج.

الجدول (٤٤) تكاليف نشاط الكراج المخصصة في إطار TDABC

مجموعات النزلاء	تنظيف السيارة (دقيقة)	وقوف السيارات (دقيقة)	مجموع وحدة الزمن (دقيقة)	كمية الأنشطة	مجموع الدقائق	المعدل التكلفة الدقائق	تخصيص التكاليف (دينار)
المجموعة الأولى	٣٠	٧٢٠	٧٥٠	٢٤٠	١٨٠٠٠٠	٣٣٠	٥٩٤٠٠٠٠٠
المجموعة الثانية	١٥	١٢٠	١٣٥	١٢٤	١٦٧٤٠	٣٣٠	٥٥٢٤٢٠٠
المجموعة الثالثة	—	—	—	٠	٠	٣٣٠	٠
المجموعة الرابعة	—	١٨٠	١٨٠	٦٤٠	١١٥٢٠٠	٣٣٠	٣٨٠١٦٠٠٠
الإجمالي	٤٥	١٠٢٠	١٠٦٥	١٠٠٤	٣١١٩٤٠	٣٣٠	١٠٢٩٤٠٢٠٠

المصدر: من إعداد الباحث.

جدول (٤٥) الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة وكالاتي:

مجموعات النزلاء	وحدة الزمن	الكمية الأنشطة	إجمالي الدقائق	التكلفة الإجمالية
المجموعة الأولى	٧٥٠	٣٤٠	٢٥٥٠٠٠	٥٩٤٠٠٠٠٠
المجموعة الثانية	١٣٥	١٢٤	١٦٧٤٠	٥٥٢٤٢٠٠
المجموعة الثالثة	—	٠	٠	٠
المجموعة الرابعة	١٨٠	٦٤٠	١١٥٢٠٠	٣٨٠١٦٠٠٠
الموارد المستخدمة			دقيقة ٣١١٩٤٠	٢٩٤٠٢٠٠ دينار
الموارد الكلية			دقيقة ٤١١٨٤٠	٣٥٨٥٦١٨١ دينار
الموارد غير المستغلة			دقيقة ٩٩٩٠٠	٣٢٩١٥٩٨١ دينار

المصدر: من إعداد الباحث.

جدول (٤٦) تكلفة السرير الواحد لفندق مجمع زمزم السياحي

اسم النشاط	كمية موجه التكلفة المستخدم	وحدة الزمن (دقيقة)	تكلفة الوحدة الواحدة من موجه النشاط	تكلفة النشاط الفعلي
الترحيب والحجز	١ حجز	١٣,٥ دقيقة	١٢٨ دينار	١٧٢٨ دينار دقيقة
المعلومات	١ سرير	١٢ دقيقة	١٢٨ دينار	١٥٣٦ دينار دقيقة
فتح ومراقبة وإغلاق الحساب للنزول	١ سرير	٢٦,٥ دقيقة	٢٨ دينار	٣٣٩٢ دينار دقيقة
إنهاء إجراءات المغادرة	١ سرير	٨ دقيقة	١٢٨ دينار	١٠٢٤ دينار دقيقة
تنظيف الغرفة	١ غرفة	١٠,٩ دقيقة	٣٢٨ دينار	٣٥٧٥٢ دينار غرفة
الغسل والكوي الخاص بالفندق	١ قطعة	٦٠ دقيقة	١٥١ دينار	٩٠٦٠ دينار قطعة
تكاليف السرير الواحد لفندق مجمع زمزم السياحي				

المصدر: من إعداد الباحث.

توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقية... (١٢٣)

جدول (٤٧) تكلفة وجبة الغداء الواحدة لفندق مجمع زمزم السياحي

اسم النشاط	كمية موجه الكلفة المستخدمة	وحدة الزمن (دقيقة)	كلفة الوحدة من موجه كلفة النشاط	كلفة النشاط الفعلية
تلقي الأوامر	١ طلب	١٦,٥ دقيقة	٥٩ دينار	٩٧٤ دينار دقيقة
تهيئة وجبات الغداء	١ وجبة	٨٥ دقيقة	٥٩ دينار	٥٠١٥ دينار دقيقة
وقت تناول الطعام	١ وجبة	٩٩ دقيقة	٥٩ دينار	٥٨٤١ دينار دقيقة
تنظيف المطبخ	١ مره	٩,٥ دقيقة	٥٩ دينار	٥٦١ دينار دقيقة
تكاليف الوجبة الواحدة لفندق مجمع زمزم السياحي				
١٢٣٩١ دينار				

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول (٤٨) الفرق في التكاليف تحت أسلوب (ABC) وأسلوب (TDABC)

مجموعات النزلاء	الأسلوب التقليدي ABC	أسلوب TDABC
المجموعة الأولى	١٩٦٩٤٨١٣٦	١٨١٥٣٥٠٦٥
المجموعة الثانية	٢٥٤٥٦٨٦٧٩	١٣٧٠١٨٢٥٨
المجموعة الثالثة	٢٣٢٥٨٦٨١٧	١١٦٥١٨٥٣٧
المجموعة الرابعة	١١٨٧١٨١٤٠	٩٦٦١٦٢٣٠

المصدر: من إعداد الباحث.

يعود الفرق بين تكلفة الأسلوبين إلى إن أسلوب (ABC) التقليدي اعتمد على مفهوم الطاقة الكلية، بينما إن أسلوب (TDABC) اعتمد على مفهوم الطاقة العملية، فقسم التكلفة إلى تكلفة مستغلة تقابل الزمن المستغل فعلي وهي التي يجب إن يتحملها الزبون، وتكلفة غير مستغلة تقابل زمناً غير مستغل فعلي لا يجب إن يتحملها الزبون، حيث يضعها تحت تصرف الإدارة.

الجدول (٤٩) تكلفة الوحدة الواحدة تحت أسلوب (ABC) وأسلوب (TDABC)

مجموعات النزلاء	الأسلوب التقليدي ABC			أسلوب TDABC		
	إجمالي التكاليف (دينار)	كمية الأنشطة	تكلفة النزول الواحد (دينار)	إجمالي التكاليف (دينار)	كمية الأنشطة	تكلفة النزول الواحد (دينار)
المجموعة الأولى	١٩٦٩٤٨١٣٦	٤٢١١	٤٦٧٧٠	١٨١٥٣٥٠٦٥	٤٢١١	٤٣١١٠
المجموعة الثانية	٢٥٤٥٦٨٦٧٩	٥٤٤٣	٤٦٧٧٠	١٣٧٠١٨٢٥٨	٥٤٤٣	٢٥١٧٣
المجموعة الثالثة	٢٣٢٥٨٦٨١٧	٤٩٧٣	٤٦٧٧٠	١١٦٥١٨٥٣٧	٤٩٧٣	٢٣٤٣٠
المجموعة الرابعة	١١٨٧١٨١٤٠	١٠٨٠	١٠٩٩٢٤	٩٦٦١٦٢٣٠	١٠٨٠	٨٩٤٦٠

المصدر: من إعداد الباحث.

إن زيادة حجم العمل يغير من تكلفة الوحدة في أسلوب (ABC) التقليدي، بينما لا يكون له تأثير على تكلفة الدقيقة في أسلوب (TDABC)، إذ إن زيادة حجم العمل يخفض من الموارد غير المستخدمة وحولتها إلى موارد مستغلة مع ثبات في تكلفة دقيقة النشاط الفعلي، مما يسمح بثبات في عملية التسعير على المدى القصير، وهو أمر تحتاج إليه الوحدات الاقتصادية حيث إن عملية تغيير الأسعار صعوداً وهبوطاً بناءً على كميات العمل المنجزة كل ثلاثة اشهر هو أمر غير منطقي بالنسبة إلى كثير من الوحدات الاقتصادية والعملاء.

٤-٢-٣: تسعير الخدمات الفندقية على أساس التكلفة:

تتعدد أساليب تسعير الخدمات الفندقية، حيث يتم التسعير على أساس التكلفة، أو التسعير على أساس السوق، أو التسعير اعتماداً على وجود منافسة ولكل أسلوب من هذه الأساليب مزاياه وعيوبه. إلا أن التسعير على أساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الأساليب قبولاً لأسباب عديدة منها:

١- تقليل عوامل عدم التأكد في حالة التسعير على أساس التكلفة عنها في حالة التسعير على أساس الطلب الذي يتطلب تكرار المراجعة للسعر كلما تغير مستوى الطلب.

٢- إن التسعير على أساس التكلفة سوف ينتج عنه أسعار واحدة أو متقاربة لكل خدمة، مما يقلل من المنافسة السعرية التي قد تحدث ارتباكاً للمستخدمين من الخدمة وجميع الأطراف الأخرى.

٣- إن التسعير على أساس التكلفة يؤدي إلى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، حتى لا يستغل مقدمو الخدمة حاجة المستخدمين عندما تزداد حدة الطلب عليها، كما أنه يؤدي إلى تحقيق عائد ملائم لمقدمي الخدمة على استثماراتهم.

ونظراً للمزايا السابقة التي يتمتع بها أسلوب التسعير على أساس التكلفة، فقد لقي قبولاً من قبل العديد من مؤسسات الخدمات الفندقية بالدول المتقدمة.

ويختلف أساس التسعير باختلاف المدى الزمني المرتبط به، فالتسعير في الأجل الطويل يرتبط بعدة عوامل تستهدف تغطية جميع عناصر التكاليف الجارية والرأسمالية. وذلك تطبيقاً لسياسة التغطية الشاملة للتكاليف. في حين أن التسعير في الأجل القصير يرتبط بعوامل أخرى كالمنافسة والعقود المبرمة والتقدم التقني للأصول الرأسمالية. وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين أسلوب التحويل الكلي والجزئي واستخدام التكاليف في تسعير الخدمات الفندقية، حيث يتوافق أسلوب التحويل الكلي مع ظروف التسعير في الأجل الطويل، في حين يتناسب أسلوب التحويل الجزئي مع ظروف التسعير في الأجل القصير.

أولاً: التسعير وفق أسلوب (ABC) التقليدي:

أ - تسعير الخدمات للمجموعة الأولى:

إن إجمالي التكلفة للنزول الواحد من المجموعة الأولى هو ٤٦٧٧٠ دينار إذ إن إجمالي

تكاليف المجموعة الأولى يبلغ ١٩٦٩٤٨١٣٦ دينار ويبلغ عدد النزلاء ٤٢١١ نزىل وبتالى نأصل على تكلفة النزىل الواحد من خلال تقسىم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مآمع زمزم السىاحى يعتمء هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البىع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزىل})$$

$$\text{سعر البىع} = ٤٦٧٧٠ + (٥٠\% \times ٤٦٧٧٠)$$

$$\text{سعر البىع} = ٤٦٧٧٠ + ٢٣٣٨٥$$

$$\text{سعر البىع} = ٧٠١٥٥ \text{ دينار}$$

ب - تسعير الخءماء للمجموعة الثانية:

إن إآمالى التكلفة للنزىل الواحد من المجموعة الثانية هو ٤٦٧٧٠ دينار إذ إن إآمالى تكاليف المجموعة الثانية بىلآ ٢٥٤٥٦٨٦٧٩ دينار وبىلآ عدد النزلاء ٥٤٤٣ نزىل وبتالى نأصل على تكلفة النزىل الواحد من خلال تقسىم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مآمع زمزم السىاحى يعتمء هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البىع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزىل})$$

$$\text{سعر البىع} = ٤٦٧٧٠ + (٥٠\% \times ٤٦٧٧٠)$$

$$\text{سعر البىع} = ٤٦٧٧٠ + ٢٣٣٨٥$$

$$\text{سعر البىع} = ٧٠١٥٥ \text{ دينار}$$

ت - تسعير الخءماء للمجموعة الثالثة:

إن إآمالى التكلفة للنزىل الواحد من المجموعة الثالثة هو ٤٦٧٧٠ دينار إذ إن إآمالى تكاليف المجموعة الثالثة بىلآ ٢٣٢٥٨٦٨١٧ دينار وبىلآ عدد النزلاء ٤٩٧٣ نزىل وبتالى نأصل على تكلفة النزىل الواحد من خلال تقسىم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مآمع زمزم السىاحى يعتمء هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البىع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزىل})$$

$$\text{سعر البيع} = ٤٦٧٧٠ + (٤٦٧٧٠ \times ٥٠\%)$$

$$\text{سعر البيع} = ٢٣٣٨٥ + ٤٦٧٧٠$$

$$\text{سعر البيع} = ٧٠١٥٥ \text{ دينار}$$

ث - تسعير الخدمات للمجموعة الرابعة:

إن إجمالي التكلفة للنزيلة الواحد من المجموعة الرابعة هو ١٠٩٩٢٤ دينار إذ إن إجمالي تكاليف المجموعة الرابعة يبلغ ١١٨٧١٨١٤٠ دينار ويبلغ عدد النزلاء ١٠٨٠ نزيلة وبالتالي نحصل على تكلفة النزيلة الواحد من خلال تقسيم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مجمع زمزم السياحي يعتمد هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزيلة})$$

$$\text{سعر البيع} = ١٠٩٩٢٤ + (١٠٩٩٢٤ \times ٥٠\%)$$

$$\text{سعر البيع} = ٥٤٩٦٢ + ١٠٩٩٢٤$$

$$\text{سعر البيع} = ١٦٤٨٨٦ \text{ دينار}$$

أولاً: التسعير وفق أسلوب (TDABC):

أ - تسعير الخدمات للمجموعة الأولى:

إن إجمالي التكلفة للنزيلة الواحد من المجموعة الأولى هو ٤٣١١٦ دينار إذ إن إجمالي تكاليف المجموعة الأولى يبلغ ١٨١٥٦١١٢١ دينار ويبلغ عدد النزلاء ٤٢١١ نزيلة وبالتالي نحصل على تكلفة النزيلة الواحد من خلال تقسيم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مجمع زمزم السياحي يعتمد هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزيلة})$$

$$\text{سعر البيع} = ٤٣١١٦ + (٤٣١١٦ \times ٥٠\%)$$

$$\text{سعر البيع} = ٢١٥٥٨ + ٤٣١١٦$$

$$\text{سعر البيع} = ٦٤٦٧٤ \text{ دينار}$$

ب - تسعير الخدمات للمجموعة الثانية:

إن إجمالي التكلفة للنزيل الواحد من المجموعة الثانية هو ٢٥١٨٥ دينار إذ إن إجمالي تكاليف المجموعة الثانية يبلغ ١٣٧٠٧٩٠٤٢ دينار ويبلغ عدد النزلاء ٥٤٤٣ نزيل وبالتالي نحصل على تكلفة النزيل الواحد من خلال تقسيم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مجمع زمزم السياحي يعتمد هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزيل})$$

$$\text{سعر البيع} = ٢٥١٨٥ + (٥٠\% \times ٢٥١٨٥)$$

$$\text{سعر البيع} = ١٢٥٩٣ + ٢٥١٨٥$$

$$\text{سعر البيع} = ٣٧٧٧٨ \text{ دينار}$$

ت - تسعير الخدمات للمجموعة الثالثة:

إن إجمالي التكلفة للنزيل الواحد من المجموعة الثالثة هو ٢٣٤٤٢ دينار إذ إن إجمالي تكاليف المجموعة الثالثة يبلغ ١١٦٥٧٤٥٩٢ دينار ويبلغ عدد النزلاء ٤٩٧٣ نزيل وبالتالي نحصل على تكلفة النزيل الواحد من خلال تقسيم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان الشركة فندق مجمع زمزم السياحي يعتمد هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية} + (\text{نسبة هامش الربح} \times \text{التكلفة الكلية للنزيل})$$

$$\text{سعر البيع} = ٤٦٧٧٠ + (٥٠\% \times ٢٣٤٤٢)$$

$$\text{سعر البيع} = ١١٧٢١ + ٢٣٤٤٢$$

$$\text{سعر البيع} = ٣٥١٦٣ \text{ دينار}$$

ث - تسعير الخدمات للمجموعة الرابعة:

إن إجمالي التكلفة للنزيل الواحد من المجموعة الرابعة هو ٨٩٤١٩ دينار إذ إن إجمالي تكاليف المجموعة الرابعة يبلغ ٩٦٥٧٢٤٩٠ دينار ويبلغ عدد النزلاء ١٠٨٠ نزيل وبالتالي نحصل على تكلفة النزيل الواحد من خلال تقسيم التكلفة الكلية للمجموعة على عدد النزلاء وان

(١٢٨)... توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقية

الشركة فندق مجمع زمزم السياحي يعتمد هامش ربح نسبته ٥٠٪ من التكلفة.

سعر البيع = التكلفة الكلية + (نسبة هامش الربح X التكلفة الكلية للنزيل)

$$\text{سعر البيع} = ٨٩٤١٩ + (٨٩٤١٩ \times ٥٠\%)$$

$$\text{سعر البيع} = ٨٩٤١٩ + ٥٤٩٦٢$$

$$\text{سعر البيع} = ١٣٤١٢٩ \text{ دينار}$$

الجدول (٥٠) الاختلاف في الأسعار وفق الأساليب المعتمدة والأسعار الفعلية لفندق مجمع زمزم السياحي

السعر وفق أسلوب (TDABC)	السعر وفق أسلوب التقليدي (ABC)	السعر الفعلي	مجموعات النزلاء
٦٤٦٧٤	٧٠١٥٥	١٠٠٠٠٠	المجموعة الأولى
٣٧٧٧٨	٧٠١٥٥	٧٥٠٠٠	المجموعة الثانية
٣٥١٦٣	٧٠١٥٥	١٢٠٠٠٠	المجموعة الثالثة
١٣٤١٢٩	١٦٤٨٨٦	٤٠٠٠٠٠	المجموعة الرابعة

المصدر: من إعداد الباحث

يمكن القول بان أسلوب (TDABC) هو الأفضل إذ انه يسمح بتحميل النزيل بتكلفة الطاقة المستغلة فقط مما يحقق عدالة في التسعير، فتكلفة الزمن الفعلي المستغرق في أداء الخدمة هو ما يدفع ثمنه النزيل فقط، إما تكلفة الزمن غير المستغل فلا يتحملها النزيل.

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات.

يتضمن هذا المبحث مجموعة من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء الجانب النظري والعملية للبحث وكالاتي:

١- أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق من اجل تحديد وحدة النشاط الفندقية، وقياس تكلفة الخدمات المقدمة، وتحقيق الرقابة على التكلفة، وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

٢- رافق تطبيق أسلوب ABC التقليدي العديد من المشكلات، منها الجهد والتكلفة، وتعقيد الأسلوب، وصعوبة التحديث، لذلك ظهر أسلوب TDABC الموجه

بالوقت تعديلاً لهذا الأسلوب.

٣- تميز أسلوب TDABC الموجه بالوقت بسهولة التطبيق مقارنة بأسلوب ABC التقليدي، والقدرة على استخدام موجهات وقت مختلفة وإدخالها في معادلة الوقت، وسهولة التحديث.

٤- يساعد أسلوب TDABC الموجه بالوقت على دقة تحديد التكلفة ودعم جهود تخفيض التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وإلقاء الضوء على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة.

٥- إن أسلوب TDABC يضمن دقة توزيع التكاليف، واستقراراً في التسعير على المدى القصير ويحقق عدالة التسعير، حيث يسمح بتحمل الزبون تكلفة الطاقة المستغلة فقط.

٦- إن أسلوب (TDABC) هو أكثر ملائمة للمؤسسات المالية، من حيث ملائمة لطبيعة النشاط وسرعة الاستجابة للمتغيرات، وان معادلات التكلفة المصممة قادرة على التوسع واستيعاب متغيرات جديدة دون الحاجة إلى إعادة بناء المعادلات من جديد وذلك من خلال محركات الزمن المضاعفة.

٧- يسمح أسلوب TDABC الموجه بالوقت بتحديد تكلفة وربحية كل نزيل على حده.

ثانياً: التوصيات.

يتضمن هذا المبحث مجموعة من التوصيات التي يوصي الباحث بها في ضوء الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث وكما يلي:

١- نظراً لعجز أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التقليدي على معالجة التكاليف غير المباشرة من حيث آلية تخصيصها على الخدمات النهائية المقدمة للنزيل بشكل يؤدي إلى احتساب تكلفة الخدمة المقدمة بشكل غير دقيق، فقد أصبح الاعتماد على هذه البيانات يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة قد تكون إستراتيجية بطبيعتها كتحديد السياسة السعرية وذلك لضمان هامش ربح معقول، وبالتالي فإن تبني أساليب كلفوية حديثة مثل أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) سيعمل على تطوير آلية العمل في هذا

الفندق لما يوفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملائمة لعملية اتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

٢- توعية الإدارات العليا للفنادق العراقية بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً أسلوب (TDABC)، وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم.

٣- الاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام الفنادق لأسلوب (TDABC)، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالى والإدارى للفنادق.

٤- ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية وأساتذة الجامعات العراقية بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل أسلوب (TDABC)، وذلك من خلال عقد ورش عمل لمديري الفنادق لتعريفهم بفوائد تطبيق أسلوب (TDABC)، وتسليط الضوء على أهمية المحاسبة الإدارية وأساليبها ودورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

٥- العمل على إقناع إدارات الفنادق وصانعي القرار بمجدوى تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) وإثره على تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة، مع تدريب العاملين في هذه الفنادق على المفاهيم الأساسية لتطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).

٦- يوصى الباحث بضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى مماثلة على قطاع الخدمات بشكل خاص وذلك نظراً لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها وذلك لمساعدتهم على فهم العلاقة السببية بين التكاليف وتأدية الخدمة النهائية للحفاظ على الموارد المتاحة بقدر الإمكان.

المستخلص:

مع ازدياد إعداد الفنادق العاملة في قطاع السياحة واشتداد المنافسة، كانت الحاجة ملحة لاعتماد أسلوب كلفوي جديد قادر ليس فقط على تحديد تكلفة كل خدمة فندقية على حده وربحيتها، بل قادر أيضاً على تحديد تكلفة كل عميل بحد ذاته وربحيته، ومع قصور أسلوب التكاليف التقليدي عن أداء هذه المهمة اتجهت معظم المؤسسات المالية

الدولية إلى اعتماد أسلوب التكلفة حسب الأنشطة ، ولكن هذا الأسلوب لم يصمد إمام الحاجة إلى التحديث الفورى المطلوبة في هذا المجال، فكانت الحاجة للبحث عن أسلوب جديد لديه كل مزايا أسلوب التكلفة حسب النشطة دون عيوبه فكانت نتيجة البحث ولادة أسلوب التكلفة حسب الأنشطة الموجهة بالوقت.

وخلص الباحث إلى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة حسب الأنشطة الموجهة بالوقت في مجال القطاع الفندقى، وان تطبيقه يدعم جهود تخفيض التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

أوصى الباحث بضرورة توعية الإدارات العليا للفنادق بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً أسلوب (TDABC)، وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم. وأوصى بإجراء المزيد من الدراسات الهادفة إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على الفنادق والمؤسسات الخدمية الأخرى.

Abstract

With the increase in the number of hotels working in the tourism sector and the fierce competition, the demand for adopting a new cost method became a necessity, a method that is not only able of deciding the cost of each hotel service and its profitability, but also to decide the cost of each client by himself and his/her profitability. Because of the inefficiency of the traditional method of costs in fulfilling this task, most of the international financial institutions tended to adopt the cost method based on the activities, but this method did not last with the need for instant updating demanded in this field. Therefore, it was necessary to find a new way with all the features of the cost method depended on the activity without the flaws found in the traditional one, by that, the cost method according to the time directed activities was born.

The researcher aimed through the study to investigate the possibility of applying the cost method according to the time directed activities on

Zamzam hotel activities, through a model based on the cost-time equations depending on the double time methods.

These methods, although simple, have complexities within the different levels with an ability to determine the cost of each client and his/her profitability and conduct instant update without the need to wait for the periodical update, it also has an ability to help the management to determine the points where the cost is high and controlling them through determining the most effective element on the increase in the cost and attempt to decrease it.

قائمة المصادر والمراجع

- 1- Brimson. J. (2001), **Activity Accounting: An Activity – Based Costing Approach**". New York, John Wiley.
- 2- Bruggeman W., Everaert, P., Anderson S. and Y. Levant, (2005), "Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company", Working paper, University of Gent.□
- 3- DEJNEGA, O,(2011), " METHOD TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING– LITERATURE REVIEW "Faculty of Economics, Technical University Ostrava, Volume VI/ Issue 1(15)/ Spring 2011.□
- 4- Everaert, P., Bruggeman,W and G. Creus. (2008), " Sanac Inc.: From ABC to time-driven ABC (TDABC) – An instructional case " Journal of Accounting Education, www.elsevier.com/locate/jacedu□
- 5- Garrison R., Noreen, E., Brewer, P (2012), "**Managerial Accounting**", 14th ed, McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York □
- 6- Hajiha, Z. and S.Alishah,(2011), IMPLEMENTATION OF TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM AND CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS IN THE HOSPITALITY INDUSTRY: EVIDENCE FROM IRAN Economics and Finance Review Vol. 1(8) pp. 57 – 67. □
- 7- Kaplan R. and S. Anderson, (2004), "Time-Driven Activity Based Costing", *Harvard Business Review*, 82(11): 131-138.□
- 8- Kaplan R. and S. Anderson, (2007), "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business School Press*

-
- 9- Kaplan, R,S and S.Anderson, (2003), Time –Driven Activity –Based Costing,Social Science Research Network.
- 10- Kaplan, R., and Atkinson, A.,(2008), **Advanced Management Accounting**. Prentice Hall International Inc.
- 11- Lambino C. (2007), “Time driven activity based costing”, *Government Finance Review*, 23(4): 74-75.□
- 12- Max ,M.(2007) " Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing". *Journal of Performance Management*. Vol.20,No.3.□
- 13- Monroy C., Nasiri A. and M. Peláez, (2012), "Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting Differences among three accounting systems' approach to manufacturing", 6th *International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management*, XVI Congreso de Ingeniería de Organización. Vigo, July 18-20, 2012.
- 14- Obrien T. (1995), “Improving Performance Through Activity Analysis Performance Excellence”, Turnery, *Third Annual Management Accounting Symposium*, AAA San Diego, California, March, p. 169.□
- 15- Terungwa , A., (2012), "Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria", *Journal of Contemporary Management Submitted*, ID: 1929-0128-2012-02-33-12.□
- 16- Udpa S. (1996) "Activity-Based Costing for Hospitals", *Health Care Management Review*, Vol. 21, No. 3 (Summer 1996)