مجلــة اقتصــاد المــال والأعمــال (م إ م أ)

المجلد 8 العدد 4/ ديسمبر 2024/ ص ص 186–206

DOI : 10.58205/fber.v8i4.1909

تقييم فعالية نظام ABC في تحديد تكلفة المنتج بدقة: دراسة حالة في المؤسسة الصناعية الجزائرية SARL BEN PACK بباتنة

Assessing the Efficacy of Activity-Based Costing (ABC) in Precise Product Cost Determination: A Case Study of SARL BEN PACK, an Algerian Manufacturing Firm in Batna

لونيس يسرى [1]، عمار زودة [2]

[1] *لونيس يسرى، قسم العلوم المالية و المحاسبة ، مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي* LEEGA*، جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر ، الجزائر.* lounis.yousra@univ-batna.dz

[2] *عمار زودة ، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر ، الجزائر.* ammar.zouda@univ-batna.dz

معلومات حول المقال

تاريخ المقال

الاستلام: *14* جويلية 2024

القبول: *19* ديسمبر 2024

النشر: 31 ديسمبر 2024

المؤلف المراسل

لونيس يسرى

Lounis.yousra@univ-batna.dz

حقوق النشـــر© 2024، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصــوف، ميلة. هذه مقالة ذات وصــول مفتوح بموجب ترخيص *CC BY-NC-ND*.

الاقتباس المقترح

لونيس،ي. (2024). تقييم فعالية نظام *ABC* في تحديد تكلفة المنتج بدقة: دراسة حالة في المؤسسة الصناعية الجزائرية *SARL BEN PACK* بباتنة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 8، العدد 4، ص ص 186-206

DOI : 10.58205/fber.v8i4.1909

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسـين دقة تحديد سـعر تكلفة المنتج بمؤسـسـة SARL BEN PACK لتصـنيع منتجات التعبئة والتغليف. اعتمدت الدراسـة على تحليل بيانات ثلاث منتجات رئيسـية، مع التركيز على التحديات والفوائد المحتملة مقارنة بالنظام التقليدي. تشـير النتائج الأولية إلى إمكانيات واعدة لنظام ABC في تحسـين دقة التكاليف، مع وجود تحديات في التطبيق. تفتح الدراسـة آفاقًا لبحوث مسـتقبلية أكثر شمولية في مجال تطبيق ABC في صناعة منتجات التعبئة والتغليف.

الكلمات المفتاحية: الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف؛ مجمعات التكلفة؛ مسببات التكلفة؛ نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

Abstract: This study aims to evaluate the effectiveness of implementing the Activity-Based Costing (ABC) system in improving product cost accuracy at SARL BEN PACK, a packaging products manufacturing company. The research analyzes data from three main products, focusing on challenges and potential benefits compared to the traditional costing system. Initial results indicate promising potential for ABC in enhancing cost accuracy, while highlighting implementation challenges. The study opens avenues for more comprehensive future research on ABC application in the packaging products manufacturing industry.

Keywords: Activity-based cost system; Cost causes; Cost pools; modern methods of cost accounting.

1. مقدمة

تُعتبر عملية تحديد تكلفة المنتجات بدقة من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات الصناعية في الوقت الراهن، حيث تلعب دوراً محورياً في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالتسعير، وتخصيص الموارد، وتقييم الأداء، وغيرها من القرارات الحيوية للمؤسسة. فالتكلفة الدقيقة للمنتج تُمكن المؤسسة من تحديد هامش الربح الصحيح، وتجنب المنافسة غير العادلة في السوق، والحفاظ على قدرتها التنافسية.

ومع ذلك، فإن أنظمة التكاليف التقليدية، تواجه تحديات كبيرة في البيئة الصناعية الحديثة، حيث تتميز العمليات الإنتاجية بالتعقيد والتنوع، والاعتماد المتزايد على التكنولوجيا والأتمتة. فهذه الأنظمة التقليدية تركز بشكل أساسي على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح توزيع واحد، كحجم الإنتاج أو ساعات العمل المباشرة، مما يؤدي إلى تشويه المعلومات التكاليفية وعدم دقتها.

نتيجة لهذه المحدودية، برز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنظام حديث وفعال في تحديد تكلفة المنتجات بدقة أكبر. يستند هذا النظام إلى مبدأ أساسي وهو أن المنتجات لا تستهلك التكاليف بشكل مباشر، بل تستهلك الأنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك التكاليف. لذلك، يقوم نظام ABC بتتبع التكاليف غير المباشرة إلى الأنشطة التي تسببها، ومن ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتجات على أساس استهلاكها لهذه الأنشطة.

من خلال هذا النهج، يوفر نظام ABC معلومات تكاليفية أكثر دقة ودقة، حيث يراعي التباين في استهلاك الموارد بين المنتجات المختلفة، ويسمح بتحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وإمكانية استبعادها، مما يساهم في تحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

لذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد سعر تكلفة المنتج بدقة في المؤسسات الصناعية، من خلال التعرف على مفهوم هذا النظام، ومبادئه، ومراحل تطبيقه، فضلاً عن مزاياه، والعوامل المؤثرة في نجاحه، والتحديات التي قد تواجه تطبيقه. كما ستتناول الدراسة حالة عملية لتطبيق هذا النظام في مؤسسة صناعية، للاستفادة من الدروس المستفادة والممارسات الفضلى في هذا المجال.

1.1. إشكالية الدراسة:

كيف يمكن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أن يساهم في تحسين دقة تحديد سعر تكلفة المنتج في المؤسسة الصناعية SARL BEN PACK، وما هي التحديات والفوائد المحتملة لتبني هذا النظام مقارنة بالنظام التقليدي المطبق حالياً في المؤسسة؟

2.1. الفرضيات:

1-يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد سعر تكلفة المنتج بدقة أكبر مقارنة بالنظام التقليدي في مؤسسة.SARL BEN PACK

2-يواجه تطبيق نظام ABC تحديات تتعلق بالموارد البشرية والتقنية في مؤسسة.SARL BEN PACK

3-يؤدي تبني نظام ABC إلى تحسين القرارات الإدارية المتعلقة بالتسعير وإدارة التكاليف في المؤسسة.

4-تفوق الفوائد المحتملة لتطبيق نظام ABC التكاليف الإضافية المرتبطة بتنفيذه في مؤسسة SARL BEN PACK.

3.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين دقة حساب التكاليف في المؤسسات الصناعية. وتبرز أهميتها من خلال إبراز تأثير تحديد تكلفة المنتج بدقة على القدرة التنافسية للمؤسسات. كما تساهم الدراسة في تطوير أدوات إدارة التكاليف في المؤسسات

الصناعية الجزائرية، وتوفر دراسة تطبيقية قيّمة قد تساعد صناع القرار على فهم مزايا وتحديات تطبيق نظام ABC. إضافة إلى ذلك، تثري هذه الدراسة المكتبة العربية بمرجع حديث حول تطبيق نظام ABC في البيئة الصناعية الجزائرية، مما يسد فجوة في الأدبيات المحلية حول هذا الموضوع.

4.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة:

1- تقييم فعالية نظام ABC في تحديد تكلفة المنتج بدقة في مؤسسة SARL BEN PACK مقارنة بالنظام التقليدي المستخدم حالياً.
2- تحديد التحديات الرئيسية التي قد تواجه تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة.
3- قياس مدى تأثير تطبيق نظام ABC على دقة قرارات التسعير وإدارة التكاليف في المؤسسة.
4- تحليل التكاليف والفوائد المحتملة لتبني نظام ABC في مؤسسة SARL BEN PACK.
5- تقديم توصيات عملية للمؤسسة حول كيفية الاستفادة من نظام ABC لتحسين أدائها المالي والتشغيلي.

من خلال تحقيق هذه الأهداف، تسعى الدراسة إلى توفير رؤى قيمة حول إمكانية وجدوى تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مع التركيز بشكل خاص على حالة مؤسسة SARL BEN PACK.

5.1. الدراسات السابقة:

HASAN AL-BASTEKI and SAYEL RAMADAN, A Survey of Activity-Based Costing Practices in Bahraini Manufacturing Firms, JKAU: Econ. & Adm., Vol. 11, pp. 17-29 ,(1418 A.H./1998 A.D.), الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو استكشاف وتسليط الضوء على ممارسات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية البحرينية. تحديداً، تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مدى تطبيق نظام ABC من قبل الشركات الصناعية البحرينية أو النية في تطبيقه.
- تحديد العوامل أو الأسباب التي دفعت الشركات لتطبيق أو النية في تطبيق نظام ABC.
- التعرف على الصعوبات التي واجهتها الشركات التي طبقت نظام ABC خلال مرحلتي التصميم والتنفيذ.
- تحديد الأسباب التي أدت لرفض بعض الشركات البحرينية لنظام ABC بعد دراسته.
- معرفة أسباب عدم اعتبار بعض الشركات لنظام ABC من الأساس.

تم إجراء مسح شمل 31 شركة صناعية بحرينية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد أظهرت النتائج أن نسبة صغيرة من الشركات البحرينية تطبق نظام ABC كنظام مساعد إلى جانب نظام التكاليف التقليدي. كما بينت النتائج أن الدافع الرئيسي وراء تطبيق أو اعتبار تطبيق نظام ABC هو أنه يوفر رؤية أفضل لمسببات التكلفة مما يساعد في الحد منها والسيطرة عليها. أما أهم الصعوبات التي واجهتها الشركات التي طبقت ABC فهي تحديد الأنشطة وبيع فكرة ABC للموظفين وعدم فهم واضح لنظام ABC من قبل مشرفي الإنتاج. وأخيرًا، وجدت الدراسة أن الرضا عن نظام التكاليف الحالي هو السبب الرئيسي لعدم اعتبار العديد من الشركات البحرينية لنظام ABC.

Fatima Amir Hammad Hamid, Fateh El Raman El Hassan, Mustafa Najim El Bashari, The Application of Activity Based Costing System and Company's Financial Performance "A Case study of" A" Manufacturing Company", مجلة العلوم الاقتصادية-, 2013 ,(01) 14 Vol, هذه الدراسة تبحث في العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والأداء المالي للشركات الصناعية. الهدف الرئيسي هو دراسة تأثير تطبيق نظام ABC على تحديد تكلفة المنتجات بشكل أكثر دقة، وتخفيض التكاليف، وزيادة الربحية مقارنة بنظم التكاليف التقليدية.

تم استخدام بيانات التكاليف لشركة صناعية سودانية واحدة (شركة A) لتطبيق نظام ABC بناءً على نموذج كوبر ذي المرحلتين. تم تحديد الأنشطة الرئيسية، وحساب معدلات تكلفة كل نشاط، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بناءً على استهلاكها لهذه الأنشطة.

أظهرت النتائج أن تطبيق نظام ABC في شركة A حدد تكاليف المنتجات بشكل أكثر دقة مقارنة بنظام التكاليف الحالي الذي شوه تكاليف المنتجات. كما أدى نظام ABC إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية العديد من المنتجات. بالإضافة إلى ذلك، قدم نظام ABC معلومات مفصلة حول تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة ذات الصلة، مما يعطي فرصًا جيدة لتحسين الأداء وزيادة الربحية للشركة.

لذلك، خلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام ABC والأداء المالي للشركة، وأوصت بتطبيق هذا النظام كنظام رئيسي لتكاليف المنتجات لتعزيز دقة معلومات التكلفة وتحسين الأداء المالي.

2. الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تخيل أنك وثلاثة من أصدقائك ذهبتم إلى مطعم. طلبت برغر جبنة، بينما طلب كل من أصدقائك قطعة لحم ضأن غالية الثمن. عندما جاء النادل بالفاتورة، قالوا: "لنتقاسم الفاتورة بالتساوي". كيف ستشعر؟

هذا هو شعور العديد من خطوط المنتجات والخدمات عندما يقوم المحاسبون بأخذ مبلغ كبير من المصروفات غير المباشرة والإدارية ويخصصونها كتكاليف دون أي منطق. فهناك صلة ضعيفة أو معدومة تعكس الاستخدام الحقيقي النسبي لهذه المصروفات من قبل المنتجات أو خطوط الخدمة أو المستخدمين النهائيين. هذا أمر غير عادل. يأتي نظام التكاليف على أساس الأنشطة (**ABC**) بالحل الصحيح، حيث يقوم بتقسيم فاتورة النادل بشكل أكثر إنصافًا. يتمنى العديد من ممارسي نظام **ABC** لو لم يوجد مصطلح "التخصيص"، فهو يوحي بعدم الإنصاف للكثيرين بناءً على سوء الممارسات المحاسبية السابقة في منظماتهم. كلمة "تخصيص" تعني في الواقع "سوء التخصيص" لأن هذه هي النتيجة المعتادة. غالباً ما يقول ممارسو نظام **ABC** إنهم لا يخصصون المصروفات، بل يتتبعونها ويسندونها بناءً على علاقات السبب والنتيجة (Cokins, 2001, p. 2; Cokins, 2001).

2.1. أسباب عدم ملاءمة الطرق التقليدية لحساب التكاليف:

استنادًا إلى أعمال الباحثين جونسون وكابلان وكوبر، يمكن تلخيص أسباب عدم ملاءمة الطرق التقليدية لحساب التكاليف في النقاط التالية: (Bendaoud, 2020, p. 4)

- انقلاب هرم التكاليف: في السابق، كانت التكاليف المباشرة تمثل 90% من إجمالي التكاليف، ولكنها لم تتوقف عن الانخفاض لصالح التكاليف غير المباشرة. فقد أدت أتمتة عمليات الإنتاج إلى زيادة متصاعدة

في التكاليف المرتبطة بتشغيل أقسام البحث والتطوير والإدارة، على حساب أقسام وورش التصنيع. وتمثل هذه التكاليف غير المباشرة الآن أكثر من نصف التكاليف الإجمالية للشركة. لذلك، أصبح الهرم قائماً على رأسه.

- التركيز على تكاليف العمالة: يتم تحميل التكاليف غير المباشرة باستخدام العمالة المباشرة كمرجع، على الرغم من أنها لا تمثل سوى 10% من إجمالي تكاليف الشركة. وقد أصبحت هذه طريقة حساب التكاليف غير مرتبطة باستهلاك الموارد الفعلي من قبل المنتجات والخدمات بسبب الأتمتة.
- التركيز على تكاليف الإنتاج: تركز أدوات الإدارة التقليدية، مثل طريقة تحديد التكاليف الكلية عبر مراكز التحليل، حساباتها على مرحلة الإنتاج. ولكن في الوقت الحالي، تمثل تكاليف التصميم (قبل الإنتاج) وتكاليف الصيانة والخدمات المرتبطة بالإنتاج (بعد الإنتاج) 70% من التكاليف، وغالباً ما تكون نمذجتها غير مرضية.
- مشكلة الحدود الاستراتيجية: كانت المحاسبة الإدارية تتبع الاستراتيجية السائدة في ذلك الوقت وهي التكامل الرأسي لضبط التكاليف بشكل أفضل. ولكن اليوم، أدت التغيرات التكنولوجية والاقتصادية في البيئة إلى دفع الشركات لتبني استراتيجيات التعهيد (إسناد الأعمال للغير) التي تفتت وحدات الإنتاج خارج المنظمة وتضاعف علاقات الشراكة. ويجب إعادة إدخال هذه الاستراتيجية للتعامل مع التكاليف الخارجية في حساب التكلفة لأخذ جميع المكونات في احتساب المخرجات بعين الاعتبار.
- القيمة الجوهرية: تشكل القيمة محور الاهتمامات لأنها تسمح بخلق قيمة مضافة، والتي ترتبط بعلاقة معقدة مع التكاليف. فبينما لا تخلق بعض التكاليف أي قيمة (التخزين)، تخلق أخرى قيمة دون تكلفة (اللباقة). لكن كيف يمكن تقديرها؟ لا يمكن قياس هذه القيمة بأدوات إدارة محاسبية شاملة بطبيعتها وغير قابلة للتجزئة (تخصيصها للخدمات). ويتم قياسها بمؤشرات غير مالية.
- البيئة: البيئة الأكثر اضطراباً تدفع الشركات لإنتاج دفعات أقصر متتالية، مما يجعل توزيع التكاليف غير المباشرة على أحجام كبيرة أمراً مستحيلاً.

في ضوء هذه التغيرات، يمكن استنتاج أن العولمة والأهمية المتزايدة لرأس المال والتكنولوجيا في عوامل الإنتاج قد غيرت جذريًا أساليب الإنتاج، متخلية عن نموذج تايلور التقليدي. نتيجة لذلك، تغير هيكل تكاليف المؤسسات، ولم يعد أداء المؤسسة يعتمد فقط على حجم الإنتاج، بل على معايير أكثر تعقيدًا مثل تنوع المنتجات وملاءمتها لاحتياجات العملاء. تتطلب هذه البيئة الجديدة الأكثر تعقيدًا أدوات إدارة عالية الدقة، تمكّن متخذي القرار من الحصول على معلومات دقيقة وقابلة للاستخدام. وقد أصبح إتقان هذه التقنيات عنصرًا أساسيًا للتميز التنافسي في السوق العالمية، جنبًا إلى جنب مع التطور التكنولوجي.

2.2. مقارنة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالنظام التقليدي

يوجد اختلاف فلسفي أساسي بين النظام التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة. ينظر النهج التقليدي إلى التكاليف غير المباشرة على أنها تقدم خدمة لوحدات التكلفة، ويجب تحميل تكلفتها على تلك الوحدات. أما نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فينظر إلى التكاليف غير المباشرة على أنها ناتجة عن الأنشطة، مثل تشغيل مستودع لاستيعاب وحدات التكلفة. وبما أن وحدات التكلفة هي السبب في هذه الأنشطة، فمن الواجب تحميلها بالتكاليف التي تسببها. فكلما زادت التكاليف التي تسببها، زاد ما يتم تحميله عليها من تكاليف غير مباشرة.

في النهج التقليدي، يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لمراكز تكلفة المنتجات. ولكل مركز تكلفة منتج، يتم اشتقاق معدل تحميل للتكاليف غير المباشرة، وعادة ما تكون التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشرة. ثم يتم تطبيق التكاليف غير المباشرة على وحدات المخرجات وفقًا لعدد ساعات العمل المباشرة المنفذة عليها.

أما في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فيتم تحليل التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات تكلفة، بحيث تكون هناك مجموعة تكلفة واحدة لكل نشاط مسبب للتكلفة. ثم يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات المخرجات، من خلال معدلات مسببات تكلفة الأنشطة. وتمثل هذه المعدلات محاولة لتحديد مدى تقييم كل وحدة تكلفة معينة على أنها تسببت في الجزء المعين من التكاليف غير المباشرة. (Atrill & McLaney, 2017, p. 314)

3.2. نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: نموذجًا جديدًا لتصوّروفهم المنظمة وعملياتها:

يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) رؤية جديدة لتقدير تكاليف الموارد المستخدمة في العمليات الإنتاجية. يفترض هذا النظام أن الأنشطة، وليس المنتجات مباشرة، هي التي تستهلك الموارد. ويتم تطبيق هذا النظام على مرحلتين: أولًا، تخصيص الموارد للأنشطة، وثانيًا، تخصيص الأنشطة للمنتجات، وذلك باستخدام مسببات التكلفة في كلتا المرحلتين .يقترح كوبر وكابلان وجود نظامين للتقارير داخل الشركة: النظام التقليدي لإعداد التقارير المالية، الذي يوفر معلومات دورية عن تكلفة الأنشطة، ونظام ABC الذي يقدم معلومات عن كمية وتكلفة الأنشطة المستخدمة بكفاءة خلال فترة محددة .تم تطوير نظام ABC للتغلب على قصور المحاسبة التحليلية التقليدية والتكيف مع النهج الحديث للإدارة والتنظيم. يقوم هذا النظام على فكرة أساسية مفادها أن الأنشطة، وليس المنتجات، هي التي تستهلك موارد الشركة، وأن المنتجات المختلفة تستفيد من هذه الأنشطة بدرجات متفاوتة(MAKHROUTE, 2021, p. 464) .

نستخلص أن منهجية ABC تنطلق من افتراض أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد مباشرة، وليس المنتجات. وعليه، يتم أولًا تخصيص التكاليف على الأنشطة، ثم تحميلها على المنتجات وفقًا لاستفادة كل منتج من هذه الأنشطة. هذا النهج يساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة أكبر مقارنة بالطرق التقليدية، مما يوفر رؤى أعمق لإدارة التكاليف واتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالمنتجات والعمليات.

4.2. مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

قدم الباحثون تعريفات متعددة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة. فقد اعتبره Horngren منهجية لتحسين نظام التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أولية، واستخدام تكاليفها كأساس لتخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات والعملاء .يرى البعض أن هذا الأسلوب ليس نظامًا مستقلًا لتحديد التكاليف، بل منهجية بديلة لتخصيص التكاليف غير المباشرة ضمن نظم التكاليف القائمة.

وبناءً على ذلك، يُمكن تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بأنه "طريقة تُخصص فيها التكاليف بشكل أولي للأنشطة التي تستهلك الموارد (هذه التكاليف)، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلكها بقدر استفادة المنتج من هذه الأنشطة". (الجبوري، 2015، صفحة 388)

أما Davidson فقد عرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC بأنه نظام تخصيص التكاليف على مرحلتين. في المرحلة الأولى، يتم تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض التكلفة التي تمثل الأنشطة. ثم في المرحلة الثانية، يتم تخصيصها على المنتجات وفقًا لعدد الأنشطة اللازمة لإنهائها. كما عُرِّف على أنه نظام معلومات يُظهر أو يكشف هيكل تكاليف وربحية المنتجات والخدمات في المنظمة.

وعرّفه رافيش بأنه "نظام لجمع المعلومات المالية والتشغيلية، يتتبع الأنشطة المهمة للمنشأة وصلتها بتكاليف المنتج". وكما تشير التعاريف السابقة، يمكن النظر إلى هذا النظام في البداية على أنه يتكون من جزأين متلازمين:

الجزء الأول يتعلق بالتكاليف، حيث يتم فرز الأنشطة المستهلكة للموارد، ثم حصر تكاليف هذه الأنشطة بدقة، وتحديد مسببات التكلفة التي تقوم عليها، تمهيدًا لتحديد مقدار استهلاك المنتجات لهذه الأنشطة. (طرموم، بركات، و بامشموش، 2009، صفحة 101)

الجزء الثاني يتعلق بالمعلومات التي يمكن الحصول عليها من اتباع هذه الإجراءات، حيث يمكن معرفة الحركة الحقيقية للتكاليف ومصادر استهلاكها، ومدى تأثيرها على سياسات الإدارة.

لذا فان نظام ABC نظامًا متكاملاً، فهو ليس مجرد أسلوب لتوزيع التكاليف غير المباشرة. ومما يؤكد كونه نظامًا وليس طريقة أو أسلوبًا، هو شموله لجميع مكونات النظم من مدخلات وعمليات ومخرجات وتغذية عكسية، والتي تُعد من الشروط الأساسية لأي نظام.

نظرًا لاعتماد نظام ABC أساسًا على النشاط، فلا بد من الإلمام بمفهوم وأنواع الأنشطة وجميع العناصر الأساسية الأخرى المتعلقة به. (طرموم، بركات، و بامشموش، 2009، صفحة 102)

استنادًا إلى التعريفات السابقة، يمكن تقديم تعريف شامل لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كالآتي: نظام ABC هو فلسفة إدارية متكاملة ونظام معلومات تكاليفي يهدف إلى تحسين دقة قياس التكاليف وتوفير معلومات موثوقة عن هيكل تكاليف المنتجات أو الخدمات وربحيتها. يعتمد على مبدأ ربط التكاليف بالأنشطة المستهلكة للموارد بدلًا من الأقسام التقليدية. يتم تطبيقه عبر مرحلتين: تخصيص التكاليف غير المباشرة على مجموعات الأنشطة المتجانسة، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقًا لاستهلاكها. يتميز بتوفير معلومات مفصلة عن حركة التكاليف ومصادر استهلاكها، مما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية أفضل. يُعد نظام ABC تطورًا نوعيًا في محاسبة التكاليف، إذ يكشف بوضوح العلاقة بين الأنشطة المضيفة للقيمة والتكاليف المرتبطة بها، متجاوزًا بذلك قصور الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

5.2. العناصر الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يشمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة عناصر أساسية تتمثل في: (Youcef, 2012, p. 52)

1.5.2. الأنشطة:

"النشاط هو مجموعة المهام الأساسية التي يقوم بها فرد أو مجموعة، والتي تسمح بتقديم مخرجات انطلاقًا من سلة مدخلات، ومتجانسة من حيث سلوك الأداء."

فالنشاط هو كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة: التشغيل، الخراطة، التلميع، التفريز، التجميع، التفاوض على عقد، تأهيل مورد، إعداد حملة إعلانية، إعداد ميزانية، صياغة خطة، إصدار فواتير، زيارة عميل، معالجة الطلبات، مراقبة حُسن سير الآلات... فالنشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تتسم بالخصائص التالية:

- يتم تنفيذها من قبل أشخاص أو آلات تتطلب مؤهلات أو تكوينات محددة.
- أنها متجانسة من حيث سلوك التكلفة والأداء.
- تقدم مخرجات (المنتج: القطعة المفرزة، تأهيل المورد، الميزانية، الفاتورة)، انطلاقًا من سلة المدخلات (الموارد: وقت العمل، اللوازم، الآلات، المعلومات...) الموجهة لعميل داخلي أو خارجي للمؤسسة.

ويمكن تصنيف الأنشطة إلى نوعين: (طرموم، بركات، و بامشموش، 2009، صفحة 102)

أ. أنشطة تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي إذا حذفت تؤثر على الإنتاج على المدى البعيد مثال على ذلك الحصول على الموارد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج هو نشاط ذو قيمة لأنه بدون هذه المواد لا تتمكن المنظمة من الإنتاج.

ب. أنشطة لا تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على المنتج وبالتالي تساعد على تخفيض التكاليف مثل عملية الخزن.

2.5.2. العمليات:

يشكل النشاط لبنة أساسية، فلا توجد أنشطة منعزلة داخل المؤسسة: تتجمع الأنشطة في سلاسل أو شبكات أنشطة لها هدف مشترك (تصنيع منتج، إدخال تعديل تقني، تطوير منتج جديد، تحصيل الديون، تنفيذ حملة إعلانية، فهي أنشطة معقدة تتطلب إنجاز عدد من الأنشطة المنفصلة بشكل متسلسل أو متزامن).

وتُسمى هذه المجموعات من الأنشطة الموجهة نحو هدف شامل "عمليات"، أي أنها توفر مخرجًا ماديًا أو غير مادي شاملًا. لذا، تعتبر العمليات مزيجًا من الممارسات والمعارف المتميزة، مما يسمح بتقديم نتيجة مادية أو غير مادية محددة (المنتج أو المنتج الجديد، التعديل التقني، الحملة الإعلانية)، وهو الهدف الشامل المشترك لجميع الأنشطة المكونة لها.

"تُعرف العملية بأنها سلسلة من الأنشطة التي تبدأ بسبب واحد وتُسفر عن منتج، أو خدمة، أو معلومة أخرى تضيف قيمة للعميل الداخلي أو الخارجي".

وللعمليات ثلاث خصائص مهمة:

- العمليات عادةً ما تكون عرضية للهيكل التنظيمي والإدارات الوظيفية الكبرى للمؤسسة (الدراسات، الإنتاج، التسويق، المبيعات، المالية، الموارد البشرية، التخطيط، المشتريات...).
- لكل عملية مخرج شامل وحيد.
- للعملية أيضًا عميل داخلي أو خارجي. (Youcef, 2012, p. 53)

3.5.2. الموارد:

من الضروري التطرق بإيجاز إلى مفهوم المدخلات، فجميع الموارد التي تستهلكها الأنشطة، سواء كانت مكونات، مواد خام، معلومات أو استخدام المعدات، ليست من نفس الفئة. يجب التمييز بين فئتي الموارد الرئيسيتين: الموارد الدائمة والموارد المستهلَكة.

من منظور الأداء الاقتصادي للنشاط، لا داعي للتفريق بين أنواع الموارد المختلفة التي يتم استهلاكها. فاستهلاك آلة يُعتبر مدخلاً مثله مثل استهلاك المخزون أو الطاقة. جميع هذه الموارد لها تكلفة، ويتم امتصاصها في المنتج سواء بشكل مادي أو غير مادي. (Youcef, 2012, p. 54)

4.5.2. مسبب التكلفة، مسبب النشاط ووحدة العمل:

في المحاسبة التحليلية التقليدية، لا تمثل وحدة العمل (عادةً ساعات العمل المباشرة، ساعات الآلة أو الوحدات النقدية للمواد) سوى أساس تخصيص أكثر أو أقل تعسفًا. لم يعد للتكلفة الوحدوية لوحدة العمل أهمية كبيرة للإدارة. فالحقيقة أن جزءًا كبيرًا من التكاليف التي تدخل في حسابها ليس لها علاقة كبيرة باستهلاك الموارد المعتمدة كوحدة عمل، ويمثل المعدل الوحدوي في هذه الحالة نسبة صناعية تمامًا.

لا يوجد معيار لمصطلح "مسبب". في بداية طريقة التكاليف على أساس الأنشطةABC ، استبدل بعض المؤلفين مصطلح وحدة العمل الذي اعتبروه قديمًا بمفهوم مسبب التكلفة الذي يروج له هذا النظام. ثم لاحظوا أنها مفاهيم مختلفة. ومع التعمق في مفهوم المسبب، تم التمييز بين مسبب النشاط ومسبب التكلفة. مسبب النشاط هو الحدث الذي يُفعِّل النشاط، وبالتالي تكاليفه المتغيرة. أما مسبب التكلفة بالمعنى الضيق للمصطلح، فهو الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف، بمعنى آخر، هو السبب الرئيسي لمستوى تكلفة النشاط أو ببساطة، العامل المفسر لاستهلاك الموارد. ينتج عن ذلك أن تكلفة نشاط ما تابعة لعاملين: عدد المرات التي يتم فيها تفعيله، والظروف التي ينظم فيها. (Youcef, 2012, p. 55)

6.2. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نظام ABC هو منهج شامل لحساب التكاليف يتجاوز مجرد معالجة نقاط الضعف في الطرق التقليدية. يقدم هذا النظام رؤية جديدة لهيكلة التكاليف في المؤسسة.

بينما تعتمد الطريقة التقليدية على منطق تخصيص التكاليف باستخدام مفاتيح توزيع محددة مسبقًا، يركز نظام ABC على فهم كيفية نشوء التكاليف من خلال سلسلة الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات أو الخدمات .

يتبنى نظام ABC منطق الاستهلاك: المنتجات تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد. هذا النهج يوفر فهمًا أعمق لعملية تكوين التكاليف ويساعد في اتخاذ قرارات إدارية أكثر دقة. (Désiré-Luciani, Hirsch, Kacher, & Polossat, 2013, p. 231)

7.2. مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يستند نظام ABC إلى ثلاثة مبادئ رئيسية: (Boisvert, 1991, p. 163)

- تجميع التكاليف حسب الأنشطة: يعتمد هذا النظام على فكرة أن الموارد تُستهلك من قبل الأنشطة، وليس المنتجات مباشرة. لذلك، يتم في البداية تجميع التكاليف حسب الأنشطة المختلفة التي تتم داخل المنشأة، مثل التصنيع، التسويق، الهندسة، إلخ. يتم ذلك بتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مجموعات الأنشطة (أحواض التكلفة) باستخدام موجهات تكلفة ملائمة.
- تحديد وقياس عوامل التكلفة: بعد تجميع التكاليف حسب الأنشطة، يتم تحديد وقياس عوامل التكلفة التي تسبب استهلاك هذه الأنشطة. يمكن أن تكون عوامل التكلفة مقاييس حجم مثل عدد مرات إعداد الآلات، أو عدد عمليات التفتيش، أو مقاييس نشاط مثل ساعات العمل المباشرة، أو المساحة المشغولة. تلعب هذه العوامل دورًا مهمًا في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات.
- توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقًا لعوامل التكلفة: بعد تحديد عوامل التكلفة، يتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقًا لاستهلاك كل منتج لهذه الأنشطة. يتم ذلك باستخدام معدلات تكلفة الأنشطة التي تعتمد على عوامل التكلفة. على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة نشاط الهندسة 100,000 دج، وكان عامل التكلفة هو ساعات العمل المباشرة، فإن معدل تكلفة هذا النشاط سيكون التكلفة الإجمالية مقسومة على إجمالي ساعات العمل المباشرة.

أما العنصران اللذان تعتمد عليهما ميكانيكية هذا النظام، فهما: (Boisvert, 1991, p. 164)

- قرار الإدارة بدمج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في نظام المحاسبة المالية أم لا، وهذا يعتمد على حجم المنشأة واحتياجاتها من المعلومات التكاليفية.

- حجم المنظمة ومدى تعقيدها، حيث كلما زاد الحجم والتعقيد، كلما زادت الحاجة لنظام تكاليف أكثر دقة ومفصلاً مثل نظام ABC.

8.2. خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

الافتراض الأساسي لنظام ABC كما ذكرنا سابقا هو أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد. يلزم هذا الافتراض توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل مختلف. يجب أن يكون هذا العمل التوزيعي ثمرة حوار بين الأطراف المعنية والمراقبين المكلفين بتنفيذ التحليل الجديد. ويستند على بيانات المحاسبة التحليلية أو الميزانيات. (ALAZARD & SÉPARI, 2015, p. 146).

تتضمن عملية التطبيق الخطوات التالية: (BOUIN & SIMON, 2004, p. 148)

1.8.2. **تحديد مسببات التكلفة المراد تقييمها:** يجب تحديد المسببات أو العوامل التي ستتم دراسة تكاليفها، كالمنتجات، الخدمات، العمليات، العملاء، القنوات التسويقية وغيرها.

2.8.2. **رسم خريطة لأنشطة الوظائف أو الخدمات:** تتم عملية توثيق وتصنيف جميع الأنشطة التي تتم داخل المؤسسة بشكل منظم، بحيث تكون الخريطة ممثلة للأنشطة المختلفة في كل وظيفة أو قسم.

3.8.2. **تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط (محركات الموارد):** يتم تحديد العوامل أو المسببات التي تؤثر على تكلفة كل نشاط، والتي تسمى محركات الموارد.

4.8.2. **تخصيص الموارد للأنشطة:** بناءً على محركات الموارد، يتم تخصيص تكلفة الموارد (المواد، العمالة، المصاريف العامة) على الأنشطة المختلفة التي تستهلك تلك الموارد.

5.8.2. **تحديد مسببات النشاط:** تحديد العوامل التي تسبب حدوث أو زيادة كل نشاط، والتي تسمى مسببات النشاط.

6.8.2. **حساب التكلفة الوحدوية لمسببات النشاط:** حساب تكلفة وحدة مسبب النشاط قسمة تكلفة النشاط الإجمالية على عدد وحدات مسبب النشاط.

7.8.2. **تقييم مسببات التكلفة وفقًا لمحركات النشاط التي تستهلكها:** تخصيص تكاليف الأنشطة على مسببات التكلفة (المنتجات، الخدمات،) بناءً على استهلاكها لوحدات محركات الأنشطة.

8.8.2. **التحقق من صحة النموذج:** مراجعة النتائج ومدى معقوليتها، وإجراء التعديلات اللازمة إن لزم الأمر.

9.2. فوائد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يتميز هذا النظام بالعديد من المزايا، ومن أهمها: (BABAADDOUN & AIT-MOHAMMED , 2021, p. 127)

- يساعد على استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للمنتج والتخلص منها، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- وجود عدة محركات تكلفة يؤدي إلى قياس أكثر دقة لتكاليف المنتجات ويساهم في خفض التكاليف.
- يساعد على التحكم المبكر في الأنشطة، مما يقلل من الانحرافات غير المرغوب فيها ويخفض التكاليف.
- تطبيقه يعزز المركز التنافسي للشركة ويعظم الأرباح.
- يزيد من دقة وكفاءة عملية تسعير المنتجات، مما يعظم الربحية.
- يحسن العمليات التشغيلية، بغض النظر عن الموارد والتكاليف، مما يزيد الربحية.

10.2. تحديات في تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

DOI 10.58205/fber.v8i4.1909

على الرغم من المزايا الهامة لهذه الطريقة، واجهت العديد من المؤسسات صعوبات وتحديات عند استخدامها، خاصةً للأنشطة المعقدة. وتتمثل الأسباب الرئيسية الأربعة لهذه الصعوبات والتحديات في: (Larbi, 2021, p. 99)

- تعقيد النماذج بحيث تبقى الأهمية غير مؤكدة،
- أخطاء القياس للأنشطة،
- الوقت اللازم لتنفيذ الطريقة وصعوبات تحييد هذا النظام الفعال من حيث التكلفة.

صُمم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقليل أخطاء التخصيص (أخطاء التخصيص) التي نلاحظها عند بناء وتصميم نماذج التكلفة الكلية. تظهر هذه الأخطاء عند استخدام مسببات التكلفة المرتبطة بالحجم (الحصة، الوقت، كمية المواد...) إذا كانت هذه التكاليف ناتجة في الواقع عن أنشطة غير مرتبطة بالحجم. كما صُمم هذا النظام أيضًا للحد من أخطاء التجميع. وستكون هناك دقة أكبر عندما تتوفر مراكز تحليل ومحركات تكلفة أكثر من أجل متابعة استهلاك الموارد من قبل المنتجات والخدمات.

بالإضافة إلى انتقاد التكلفة العالية لهذ النظام، فإنه ينتقد أيضًا لعدم تقيده بالمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا، حيث يعتمد على تخصيص بعض الأعباء غير الإنتاجية مثل نفقات البحث والتطوير على المنتجات، كما أن البيانات في هذا النظام ذاتية وصعبة التحقق وقد لا تكون ملائمة. (Larbi, 2021, p. 100)

3. الدراسة التطبيقية: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة:SARL BEN PACK

تعد مؤسسة SARL BEN PACK إحدى المؤسسات الصناعية الرائدة في صناعة منتجات التعبئة والتغليف. تأسست هذه المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة في 22 مارس 2000، برأس مال قدره 300,000,000 دينار جزائري، ويقع مقرها الرئيسي في البحير مجموعة الملكية رقم 202\15 ببلدية فسديس بولاية باتنة. منذ تأسيسها قبل أكثر من عقدين، نجحت SARL BEN PACK في بناء سمعة متميزة في مجال صناعة العبوات والمنتجات المتعلقة بالتغليف في السوق. وتواصل المؤسسة جهودها لتحسين جودة منتجاتها وتعزيز كفاءة عملياتها الإنتاجية بهدف الوفاء بمتطلبات عملائها على أكمل وجه. في هذه الدراسة التطبيقية، سنركز على تحليل محاسبة التكاليف المطبقة حاليًا في SARL BEN PACK، حيث سنقوم بتقييم الطريقة الحالية ودراسة إمكانية تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). يهدف هذا التحليل إلى توفير رؤى قيّمة حول سبل تحسين نظام المحاسبة من أجل الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة، الأمر الذي سيمكّن إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات أفضل وتعزيز الكفاءة التشغيلية والربحية.

1.3. تحليل النظام الحالي لحساب التكاليف في مؤسسة SARL BEN PACK:

تعتمد مؤسسة SARL BEN PACK حالياً على نظام التكاليف الكلية، وهو أحد الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف. تتمثل منهجية حساب التكاليف في هذا النظام بتجميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل منتج، حيث تُقسم هذه التكاليف إلى ثلاث فئات رئيسية: تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، وتكاليف البيع.

فيما يتعلق بتوزيع التكاليف غير المباشرة، يتم توزيعها على المنتجات باستخدام مفاتيح توزيع محددة مسبقاً، دون مراعاة دقيقة لاستهلاك كل منتج للأنشطة المختلفة. أما حساب سعر التكلفة، فيتم عن طريق جمع التكاليف المباشرة والحصة من التكاليف غير المباشرة لكل منتج.

يتميز النظام الحالي ببساطة التطبيق والفهم، كما أنه يتوافق مع متطلبات التقارير المالية التقليدية. إضافة إلى ذلك، تنخفض تكلفة تطبيقه مقارنة بالأنظمة المتقدمة، مما يجعله خياراً مناسباً للمؤسسات ذات الموارد المحدودة.

ومع ذلك، يعاني هذا النظام من بعض العيوب، أهمها عدم الدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، مما قد يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات، خاصة في حالة تنوع المنتجات وتعقد عمليات الإنتاج. كما يصعب تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وقد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير غير دقيقة.

الجدول(1) : حساب سعر التكلفة

البيان	علبة 0.5 لتر معجون			علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي			غطاء قطر 153 سهل الفتح		
	الكمية (وحدة)	السعر (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)	الكمية (وحدة)	السعر (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)	الكمية (وحدة)	السعر (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة انتاج الوحدات المباعة	3552	37,30	132489,6	2250	277,50	624375	2500	60,10	150250
تكاليف البيع المباشرة	-	-	99123	-	-	149581	-	-	11170
تكاليف البيع غير المباشرة	-	-	49437	-	-	99846	-	-	79700
سعر التكلفة	-	79,12	281049,6		388,356	873802	-	96,44	241120

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023

يعكس هذا الجدول الطريقة التقليدية التي تتبعها مؤسسة SARL BEN PACK في حساب سعر تكلفة منتجاتها الثلاثة المختارة للدراسة خلال شهر أكتوبر 2023. يظهر الجدول بوضوح كيفية توزيع التكاليف على كل منتج، بدءًا من تكلفة إنتاج الوحدات المباعة، مرورًا بتكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة، وصولًا إلى سعر التكلفة النهائي. هذا النهج التقليدي، رغم بساطته، قد لا يعكس بدقة الاستهلاك الفعلي للموارد لكل منتج، خاصة في حالة تنوع المنتجات وتعقد عمليات الإنتاج. يلاحظ أن المؤسسة تعتمد على توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل متساوٍ نسبيًا على المنتجات، مما قد يؤدي إلى تشوهات في حساب التكلفة الحقيقية لكل منتج.

2.3. التكاليف المباشرة وغير المباشرة لثلاث منتجات من منتجات المؤسسة:

من خلال مراجعة المستندات والوثائق المتاحة في المؤسسة، تم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات الثلاثة قيد الدراسة خلال شهر أكتوبر 2023. تم توزيع هذه التكاليف على أقسام المؤسسة باتباع

DOI 10.58205/fber.v8i4.1909
المجلد 8، العدد 4، ديسمبر 2024

طريقة التكاليف الكلية. لتوضيح هذه البيانات، تم إعداد جدول يعرض بشكل مفصل التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل منتج على حدة.

الجدول (2): المصاريف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات الثلاثة

البيان	علبة 0.5 لتر معجون	علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي	غطاء قطر 153 سهل الفتح
	التكاليف المباشرة (دج)		
للشراء	1770627	1799392,5	74500DA
للإنتاج	398642	599856	99500DA
للبيع	99123	149581	11170DA
	التكاليف غير المباشرة (دج)		
للشراء	98764	99235	49600
للإنتاج	49682	49154	24800
للبيع	49437	99846	79700
إجمالي التكاليف غير المباشرة	600218		

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023

يقدم هذا الجدول تفصيلًا دقيقًا للتكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل منتج من المنتجات الثلاثة. يظهر الجدول أن التكاليف المباشرة، وخاصة تكاليف الشراء والإنتاج، تشكل الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف. ومع ذلك، فإن وجود نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة يشير إلى الحاجة لنظام تكاليف أكثر دقة في توزيعها. هذا التفصيل يسلط الضوء على أهمية فهم هيكل التكاليف بشكل أعمق، خاصة في ظل اختلاف طبيعة كل منتج وعملياته الإنتاجية.

3.3. تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة SARL BEN PACK:

في هذه الدراسة التطبيقية، سنقوم بتطبيق المفاهيم النظرية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)على بيانات مؤسسة SARL BEN PACK لشهر أكتوبر 2023، المتعلقة بإنتاج منتجات التعبئة والتغليف. سنتبع الخطوات التالية : .1 تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة .2 .تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، سيتم تلخيص هاتين الخطوتين في جدول توضيحي.

4.3. تحديد الأنشطة ومسبباتها بالمؤسسة وتوزيعها:

استنادًا إلى تحليل مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة في المؤسسة، تم إعداد جدول تفصيلي يعرض خمسة أنشطة رئيسية: التموين، الإنتاج، التسويق، الصيانة والتصليح، والإدارة. لكل نشاط، يحدد الجدول مسبب التكلفة المرتبط به وعدد المسببات. كما يوضح الجدول توزيع مسببات التكلفة على المنتجات الثلاثة قيد الدراسة.

لتنفيذ هذه الخطوة، اتبعنا منهجية شاملة. بدأنا بإجراء سلسلة من المقابلات مع مسؤولي المؤسسة هذه المقابلات سمحت لنا بالحصول على رؤية شاملة لجميع العمليات والمهام التي تتم داخل المؤسسة. وقمنا بتوثيق كل نشاط.

قمنا بتحليل دقيق لكل نشاط، مستعينين البيانات التشغيلية. هذا التحليل ساعدنا في تحديد قائمة أولية من مسببات التكلفة المحتملة لكل نشاط. ثم قمنا بتقييم كل مسبب محتمل باستخدام معايير مثل قوة العلاقة السببية مع التكاليف، سهولة القياس، وتوفر البيانات اللازمة.

الخطوة النهائية كانت اختيار المسبب الأكثر ملاءمة لكل نشاط. هذا الاختيار تم بالتشاور الوثيق مع محاسب المؤسسة، مع مراعاة خصوصيات كل نشاط وطبيعة عمل المؤسسة في مجال صناعة منتجات التعبئة والتغليف. كان الهدف هو ضمان أن المسببات المختارة تعكس بدقة استهلاك الموارد في كل نشاط وتسمح بتخصيص التكاليف بشكل عادل ودقيق.

الجدول(3): تحديد مراكز الأنشطة ومسبباتها بالمؤسسة

الأنشطة	مسبات التكلفة	عدد المسببات	توزيع مسببات التكلفة		
			علبة 0.5 لتر معجون	علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي	غطاء قطر 153 سهل الفتح
التموين	عدد الطلبيات	16	3	8	5
الانتاج	كلغ منتج	843,2	25	765	53,2
التسويق	عدد الفواتير	12	2	7	3
الصيانة والتصليح	عدد الاعطال	8	1	6	1
الإدارة	عدد العمال	99	12	69	18

المصدر: من إعداد الطالبة بالتنسيق مع محاسب المؤسسة استنادًا إلى معطيات مؤسسةSARL BEN PACK لسنة 2023

يمثل هذا الجدول خطوة مهمة نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). من خلال تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة ومسببات التكلفة المرتبطة بها، يوفر هذا الجدول رؤية أكثر عمقًا لكيفية استهلاك الموارد في العمليات المختلفة. يظهر الجدول تباينًا في توزيع مسببات التكلفة بين المنتجات الثلاثة، مما يشير إلى اختلاف في استهلاك الموارد والأنشطة لكل منتج. هذا التحليل يمهد الطريق لفهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة والتكاليف، وبالتالي تخصيص أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة.

5.3. توزيع التكاليف على الأنشطة وحساب تكلفة كل مسبب:

بناءً على تحليل بيانات المؤسسة، تبين أن إجمالي التكاليف غير المباشرة خلال فترة الدراسة يبلغ 600,218 دينار جزائري. تم تفصيل هذا المبلغ وتوزيعه على الأنشطة الرئيسية المحددة سابقًا. هذه المرحلة تعتبر من

DOI 10.58205/fber.v8i4.1909

أدق وأهم الخطوات في تطبيق نظامABC ، حيث تتطلب فهماً عميقاً لكيفية استهلاك الموارد من قبل مختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

لتنفيذ هذه الخطوة بدقة وموضوعية، اتبعنا منهجية شاملة ومتعددة الأبعاد. بدأنا بإجراء سلسلة من المقابلات المعمقة مع مسؤولي الأقسام المختلفة، المحاسب، ومدير المؤسسة. هذه المقابلات هدفت إلى الحصول على فهم دقيق لكيفية توزيع الموارد وتخصيص التكاليف على مختلف الأنشطة. سيتم عرض هذا التوزيع في جدول يوضح نصيب كل نشاط من إجمالي التكاليف غير المباشرة.

الجدول(4): توزيع التكاليف على الأنشطة و حساب تكلفة كل مسبب

اجمالي التكاليف غير المباشرة (دج)	الأنشطة	نصيب كل نشاط	المبلغ (دج)	تكلفة كل مسبب (دج)
600218	التموين	%24	144052,32	9003,27
	الانتاج	%40	240087,2	284,71
	التسويق	%12	72026,16	6002,18
	الصيانة والتصليح	%10	60021,8	7502,72
	الادارة	%14	84030,52	848,79

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى معطيات مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023 المقدمة من طرف محاسب المؤسسة

يعرض هذا الجدول توزيع التكاليف على الأنشطة الرئيسية وحساب تكلفة كل مسبب، وهو جوهر نظام .ABC يلاحظ أن نشاط الإنتاج يستحوذ على النسبة الأكبر من التكاليف غير المباشرة (40%)، يليه التموين (24%). هذا التوزيع يعكس أهمية هذه الأنشطة في هيكل تكاليف المؤسسة. حساب تكلفة كل مسبب يوفر أساسًا أكثر دقة لتخصيص التكاليف على المنتجات، مما يسمح بتحليل أعمق لربحية كل منتج وفعالية كل نشاط. هذا النهج يمكّن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر استنارة فيما يتعلق بتسعير المنتجات وإدارة الموارد.

ولحساب التكلفة الوحدوية لكل مسبب تكلفة في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يتم تطبيق المعادلة التالية :

التكلفة الوحدوية لمسبب التكلفة = إجمالي تكاليف النشاط التكلفة ÷ عدد مسببات التكلفة لذلك النشاط

بمعنى أنه يتم قسمة إجمالي تكاليف النشاط على عدد مرات حدوث مسبب التكلفة الخاص بذلك النشاط خلال الفترة المحددة. وبالتالي، يمكن الحصول على التكلفة الوحدوية لكل مرة يحدث فيها مسبب التكلفة لذلك النشاط.

6.3. حساب نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة حسب عدد المسببات:

اعتمادًا على البيانات المقدمة، والمتعلقة بعدد مسببات التكلفة وكيفية توزيعها بين مختلف الأنشطة والمنتجات، تم إعداد جدول يلخص هذه المعلومات. يوضح هذا الجدول كيفية حساب تكلفة (دج) كل منتج من التكاليف غير المباشرة بناءً على عدد المسببات المرتبطة به.

الجدول(5) : حساب تكلفة كل منتج من التكاليف غير المباشرة حسب عدد المسببات

البيان	عدد الطلبيات	كلغ / منتج	عدد الفواتير	عدد الأعطال	عدد العمال
علبة 0.5 لتر معجون	27009,81	7117,75	12004,36	7502,72	10185,48
علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي	72026,16	217803,15	42015,26	45016,32	58566,51
غطاء قطر 153 سهل الفتح	45016,35	15146,57	18006,54	7502,72	15278,22

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى معطيات مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023 المقدمة من طرف محاسب المؤسسة

يمثل هذا الجدول خطوة محورية في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لمؤسسة SARL BEN PACKلسنة 2023. يوضح الجدول كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات الثلاثة (علبة 0.5 لتر معجون، علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي، وغطاء قطر 153 سهل الفتح) بناءً على استهلاكها الفعلي للأنشطة. هذا التوزيع الدقيق يكشف عن الاختلافات الجوهرية في استهلاك الموارد بين المنتجات. على سبيل المثال، نلاحظ أن علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي تستهلك نسبة أعلى من الموارد في معظم الأنشطة، مما يعكس تعقيد عملية إنتاجها وتسويقها. هذا التحليل يوفر رؤية أعمق لهيكل التكاليف ويمكّن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر استنارة فيما يتعلق بتسعير المنتجات وإدارة الموارد.

بعد إجراء جميع العمليات الضرورية يمكن تحديد سعر التكلفة لكل من المنتجات الثلاثة كمايلي:

7.3. حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

باستخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، تم إعداد جدول يقدم تحليلًا مفصلًا لحساب سعر التكلفة للمنتجات الثلاثة. يعرض هذا الجدول التكاليف المباشرة للبيع لكل منتج، ثم يفصل التكاليف غير المباشرة وفقًا للأنشطة الرئيسية: التموين، الإنتاج، التسويق، الصيانة، والإدارة.

DOI 10.58205/fber.v8i4.1909
المجلد 8، العدد 4، ديسمبر 2024

الجدول(6): حساب سعر التكلفة بطريقة (ABC)

البيان	علبة 0.5 لتر معجون	علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي	غطاء قطر153 سهل الفتح
التكاليف المباشرة(دج)	99123	149581	11170
التكاليف غير المباشرة (دج)			
التموين	27009,81	72026,16	45016,35
الانتاج	7117,75	217803,15	15146,57
التسويق	12004,36	42015,26	18006,54
الصيانة	7502,72	45016,32	7502,72
الادارة	10185,48	58566,51	15278,22
اجمالي التكاليف غير المباشرة (دج)	63820,12	435427,4	100950,4
تكلفة الإنتاج الاجمالية (دج)	162943,12	585008,4	112120,4
عدد الوحدات المنتجة	3552	2250	2500
سعر التكلفة (دج)	45,8736	260,0037	44,8481

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى معطيات مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023، وباستخدام طريقة ABC

في تحليلنا لنتائج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023، نلاحظ تباينًا ملحوظًا في هيكل التكاليف بين المنتجات الثلاثة. يكشف الجدول عن اختلافات جوهرية في توزيع التكاليف غير المباشرة وتكلفة الوحدة لكل منتج. علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي تظهر أعلى تكلفة وحدة (260.0037 دج)، مع نسبة عالية من التكاليف غير المباشرة، خاصة في نشاط الإنتاج. هذا قد يشير إلى تعقيد في عملية إنتاجها أو استهلاك أكبر للموارد المشتركة. في المقابل، تظهر علبة 0.5 لتر معجون وغطاء قطر 153 سهل الفتح تكاليف وحدة متقاربة (45.8736 دج و44.8481 دج على التوالي)، لكن مع اختلافات في توزيع التكاليف غير المباشرة. الغطاء، على وجه الخصوص، يظهر نسبة عالية من التكاليف غير المباشرة في نشاط التموين. هذه النتائج تسلط الضوء على أهمية فهم هيكل التكاليف لكل منتج بشكل منفصل. يوفر نظام ABC رؤية أكثر دقة لاستهلاك الموارد، مما قد يساعد في تحديد فرص تحسين الكفاءة وإعادة تقييم استراتيجيات التسعير والإنتاج لكل منتج.

8.3. المقارنة بين الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

لتوضيح الفرق بين الطريقة التقليدية المتبعة في المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، تم إعداد جدول مقارنة. يعرض هذا الجدول تكلفة كل منتج وفقًا للطريقة التقليدية، ثم يقارنها بالتكلفة المحسوبة باستخدام نظام .ABC كما يبين الجدول الانحراف بين الطريقتين لكل منتج، مما يسمح بتقييم أثر تطبيق نظام ABC على حساب التكاليف في المؤسسة.

الجدول(7) : الفروقات بين طريقة التكاليف المستخدمة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

البيان	الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة	ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC	الانحراف (دج)
علبة 0.5 لتر معجون	79.12	45,87	**-33,25**
علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي	388,35	260	**-128,5**
غطاء قطر153 سهل الفتح	96,44	44,84	**-51,59**

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى معطيات مؤسسة SARL BEN PACK لسنة 2023 والنتائج المحققة

يقدم هذا الجدول مقارنة حاسمة بين الطريقة التقليدية المتبعة من قبل المؤسسة ونظام ABC المطبق حديثًا. الفروقات الملحوظة في سعر التكلفة لكل منتج تكشف عن أهمية تبني نظام ABC. نلاحظ أن جميع المنتجات أظهرت انخفاضًا في سعر التكلفة عند استخدام نظام ABC، مع وجود تباين كبير في مقدار هذا الانخفاض. على سبيل المثال، علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي شهدت أكبر انخفاض بمقدار 128.5 دج، مما يشير إلى أن الطريقة التقليدية كانت تحمل هذا المنتج بتكاليف أعلى مما يستهلكه فعليًا. هذه النتائج تؤكد أن نظام ABC يوفر صورة أكثر دقة لهيكل التكاليف، مما قد يؤدي إلى تغييرات جوهرية في استراتيجيات التسعير وإدارة المنتجات في المؤسسة.

4. الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة، التي تعد محاولة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة SARL BEN PACKالمتخصصة في صناعة منتجات التعبئة والتغليف، يمكننا استخلاص عدة نتائج هامة. لقد أظهرت الدراسة أن تطبيق نظام ABC يحمل إمكانات واعدة لتحسين دقة تحديد سعر تكلفة المنتج في هذا النوع من المؤسسات. ومع ذلك، فإن التحديات المرتبطة بتنفيذه، خاصة فيما يتعلق بالموارد البشرية والتقنية، تشكل عقبات جوهرية يجب أخذها بعين الاعتبار. إن الفترة القصيرة للدراسة، المقتصرة على شهر واحد، لم تسمح بتقييم شامل لتأثير النظام على القرارات الإدارية أو تحديد ما إذا كانت فوائده تفوق تكاليف تنفيذه بشكل قاطع. ومع ذلك، فقد قدمت هذه الدراسة رؤى قيمة حول إمكانية تطبيق نظام ABC في صناعة منتجات التعبئة والتغليف وكشفت عن الحاجة إلى مزيد من البحث والتحليل على المدى الطويل.

تشير النتائج إلى أن تبني نظام ABC في مؤسسة مثل SARL BEN PACK يتطلب تخطيطًا دقيقًا واستثمارًا كبيرًا في الموارد والتدريب. كما أنها تسلط الضوء على أهمية تكييف النظام مع الخصائص الفريدة لصناعة التعبئة

والتغليف. في النهاية، تفتح هذه الدراسة الباب لمزيد من البحث في مجال تطبيق أنظمة التكاليف المتقدمة في الصناعات المتخصصة. وتوصي بإجراء دراسات مستقبلية أكثر شمولاً وعلى فترات زمنية أطول لتقييم الأثر الحقيقي لنظام ABC.

1.4. نتائج عامة:

في إطار الإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات، توصلنا إلى النتائج التالية:

-ساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين دقة تحديد سعر تكلفة المنتج في مؤسسة SARL BEN PACK بشكل ملحوظ. أظهرت المقارنة بين النظام التقليدي ونظام ABC فروقات جوهرية في سعر التكلفة لجميع المنتجات المدروسة. على سبيل المثال، انخفض سعر تكلفة علبة 10 لتر طلاء ستايلر ميدي من 388.35 دج إلى 260 دج، مما يمثل انخفاضًا بنسبة 33%. هذا يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- يواجه تطبيق نظام ABC تحديات كبيرة تتعلق بالموارد البشرية والتقنية في مؤسسة .SARL BEN PACK تم إثبات صحة هذه الفرضية بشكل واضح. التطبيق الفعلي لنظام ABC يتطلب تغييرات جذرية في أنظمة المعلومات وإجراءات العمل، إضافة إلى الحاجة لتدريب مكثف للموظفين. في سياق المؤسسة، تبين أن هذه التحديات تشكل عائقًا كبيرًا أمام التنفيذ الفوري والكامل للنظام، مما يستدعي تخطيطًا دقيقًا وموارد إضافية لتجاوز هذه العقبات.

- فيما يتعلق بتأثير تبني نظام ABC على تحسين القرارات الإدارية المتعلقة بالتسعير وإدارة التكاليف في المؤسسة، لا يمكن الفصل بشكل قاطع في هذه النقطة. نظرًا لأن الدراسة اقتصرت على فترة شهر واحد فقط، وهي مدة قصيرة جدًا للحكم على فعالية نظام معقد مثلABC ، لا يمكننا تأكيد أو نفي تحسن القرارات الإدارية بشكل موثوق. يحتاج تقييم هذا الجانب إلى دراسة أطول مدى وتحليل أعمق لتأثير القرارات المتخذة بناءً على معلومات النظام الجديد.

- بخصوص الفرضية الرابعة، لا يمكن الجزم بأن الفوائد المحتملة لتطبيق نظام ABC تفوق التكاليف الإضافية المرتبطة بتنفيذه في مؤسسة .SARL BEN PACK في الواقع، تقييم هذه النقطة يتطلب دراسة طويلة المدى تشمل تحليلًا شاملًا للتكاليف والعوائد. نظرًا لقصر فترة الدراسة والتعقيدات المرتبطة بتنفيذ النظام، فإنه من السابق لأوانه الحكم على الجدوى الاقتصادية الشاملة لتطبيق نظام ABC في المؤسسة.

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية SARL BEN PACK يظهر إمكانات واعدة لتحسين دقة تحديد سعر تكلفة المنتج، لكنه يواجه تحديات جوهرية في التنفيذ .

النتائج الأولية تشير إلى أن نظام ABC قادر على توفير رؤية أكثر تفصيلاً وعمقاً لهيكل التكاليف مقارنة بالنظام التقليدي. هذا يتجلى في الفروقات الملحوظة في حساب تكاليف المنتجات الثلاثة المدروسة. ومع ذلك، فإن هذه النتائج الإيجابية يجب أن تُؤخذ بحذر نظراً لقصر فترة الدراسة.

التحديات الرئيسية لتبني هذا النظام تتمثل في الحاجة إلى موارد بشرية متخصصة وأنظمة تقنية متطورة، وهي عناصر قد لا تتوفر حالياً في المؤسسة. هذا يجعل عملية التطبيق الفعلي لنظام ABC صعبة ومكلفة في المدى القصير.

فيما يتعلق بتأثير النظام على تحسين القرارات الإدارية وفعالية إدارة التكاليف، فإن الفترة القصيرة للدراسة لا تسمح باستخلاص نتائج قاطعة. يحتاج تقييم هذا الجانب إلى فترة أطول من التطبيق الفعلي والمتابعة الدقيقة.

الموازنة بين الفوائد المحتملة والتكاليف الإضافية لتطبيق النظام تبقى غير واضحة في هذه المرحلة. بينما يُظهر النظام إمكانات لتحسين الدقة في حساب التكاليف، فإن التكاليف الأولية العالية والتحديات التنظيمية قد تفوق الفوائد على المدى القصير.

في الختام، يمكن القول أن تطبيق نظام ABC في SARL BEN PACK يحمل إمكانات لتحسين دقة تحديد سعر تكلفة المنتج، لكنه يتطلب استثماراً كبيراً في الموارد والوقت. القرار بتبني هذا النظام يجب أن يأخذ في الاعتبار الاستعداد التنظيمي للمؤسسة، قدرتها على تحمل التكاليف الأولية، وإمكانية الاستفادة من الفوائد على المدى الطويل. يُنصح بإجراء دراسة أكثر شمولاً وعلى مدى زمني أطول لتقييم الجدوى الحقيقية لتطبيق النظام في سياق هذه المؤسسة الخاص.

2.4. التوصيات:

- التدرج في التطبيق : ننصح بتبني نهج تدريجي لتطبيق نظامABC ، بدءًا بقسم أو خط إنتاج محدد قبل التوسع على مستوى المؤسسة ككل. هذا سيسمح بتقييم الفعالية وتحديد التحديات بشكل أدق.
- تطوير الكفاءات: الاستثمار في برامج تدريبية مكثفة للموظفين لرفع كفاءتهم في تطبيق وإدارة نظامABC ، مع التركيز على فهم العلاقة بين الأنشطة والتكاليف في صناعة منتجات التعبئة والتغليف.
- تحديث أنظمة المعلومات: تطوير البنية التحتية التكنولوجية لتسهيل جمع وتحليل البيانات اللازمة لنظام ABC، مع مراعاة خصوصيات عمليات تصنيع منتجات التعبئة والتغليف.
- المراجعة المستمرة: إنشاء آلية لمراجعة وتحديث مسببات التكلفة بشكل دوري لضمان دقة النظام مع تغير ظروف السوق وعمليات الإنتاج.
- دراسة مقارنة: إجراء دراسة مقارنة مع مؤسسات مماثلة في قطاع تصنيع منتجات التعبئة والتغليف لتبادل الخبرات وتحديد أفضل الممارسات في تطبيق نظام.ABC

هذه التوصيات تهدف إلى تعزيز فرص نجاح تطبيق نظام ABC في SARL BEN PACK، مع مراعاة التحديات المحددة في الدراسة والطبيعة الخاصة لصناعة منتجات التعبئة والتغليف.

5. المراجع:

الأجنبية:

1. ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2015). *Contrôle de gestion Tout-en-Un* (éd. 3e édition). Paris: DUNOD.
2. Atrill, P., & McLaney, E. (2017). *ACCOUNTING AND FINANCE FOR NON-SPECIALISTS* (Tenth edition ed.). United Kingdom: Pearson.
3. BABAADDOUN , M., & AIT-MOHAMMED , M. (2021, Decembre 30). The comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that

practiced in Algerian Manufacturing Corporation. *International journal of economic performance, 4*, pp. 124-137.

4. Bendaoud, H. B. (2020). La comptabilité par activité (méthode ABC). Agadir, École Nationale de Commerce et de Gestion.
5. Boisvert, H. (1991). *LE CONTRÔLE DE GESTION VERS UNE PRATIQUE RENOUVELEE.* Ottawa: Renouveau Pédagogique Inc.
6. BOUIN, X., & SIMON, F.-X. (2004). *Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion* (éd. 2EME EDITION). Paris: DUNOD.
7. Cokins, G. (2001). *ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT.* New York: John Wiley & Sons, Inc.
8. Désiré-Luciani, M.-N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion.* Paris: EYROLLES.
9. Larbi, G. M. (2021, June 7). Activity Based-Costing System through three generation:. *Business Sciences Review*, pp. 90-108.
10. MAKHROUTE, M. (2021). L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, 5*(3), pp. 456- 476.
11. Youcef, M. (2012, juillet 31). La Méthode ABC (Activity Based Costing) Concepts et mise en place. *Algerian Scientific Journal Platform*, pp. 49-75.

العربية:

1. عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، و عبدالله أحمد بامشموش. (2009). *مدخل لدراسة نظم التكاليف* (الإصدار الطبعة الثانية). صنعاء: الأمين للنشر و التوزيع.
2. نصيف جاسم محمد علي الجبوري. (2015). *محاسبة التكاليف المتقدمة* (الإصدار الطبعة الرابعة). بغداد: جامعة بغداد.