

أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية.

The effect of using the activity-based costing system (ABC) on the fairness and accuracy of indirect cost data for products in industrial establishments.

نعيمة مخلوفي		
جامعة الجزائر 3		
makhloufi.naima@univ-alger3.dz		
تاريخ النشر: 2023/06/01	تاريخ القبول: 2023/05/11	تاريخ الاستلام: 2023/03/27

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على تخصيص التكاليف غير المباشرة واحتساب تكلفة المنتج بصورة دقيقة في المؤسسات الصناعية، وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة (والذي يندرج تحته أسلوب المقارنة) ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساعد في تعيين الفرصة المناسبة المتاحة أمام الإدارة لقياس التكاليف بكل دقة أي يساعد في ترشيد إدارة التكلفة بالمقارنة مع الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ثم السيطرة عليها.

كلمات مفتاحية: أنظمة تقليدية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تخصيص الأعباء غير المباشرة.

تصنيف JEL: M41، M11.

Abstract

This study aims to find out the effect of applying the method of costing based on activities ABC on allocating indirect costs and calculating product cost accurately in industrial establishments, The study relied on the descriptive approach and a case study (which includes the comparison method), One of the most important findings of the study is that the activity-based costing system (ABC) helps in identifying the appropriate opportunity for management to measure costs accurately in the sense that it helps in rationalizing cost management compared to traditional systems because it provides detailed information about activities, costs and their causes, which enables a good understanding of costs. Then control it.

Keywords: traditional systems, activity-based cost accounting, Allocation of indirect charges.

Jel Classification : M11, M41

مقدمة

مع نهاية القرن الماضي وانتشار استعمالات الحواسيب والتكنولوجيا الحديثة بشكل واسع وزيادة المنافسة الحادة والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع، الزيادة غير المسبوقة في تقنية الإنتاج وتزايد التكاليف غير المباشرة متمثلة في تكاليف تشغيل الآلات، تكاليف تصحيح المنتج، التكاليف التسويقية وتحسينها، ونتيجة لقصور الأساليب التقليدية لقياس التكاليف في إدراكها الدقيق لتكاليف الإنتاج ظهرت أنظمة جديدة ضمن أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي هو محل دراستنا.

حيث يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.

إشكالية الدراسة

كيف تؤثر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على دقة وعدالة بيانات التكلفة غير المباشرة للوحدة المنتجة في المؤسسات الصناعية؟

فرضيات الدراسة

قصد الإجابة على الإشكالية تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

- يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتتبع مراحل تصميمه.
- يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والطرق التقليدية في دقة تخصيص الأعباء غير المباشرة للوحدة الإنتاجية.

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ضبط المفاهيم المتعلقة بأنظمة محاسبة التكاليف ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

– المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخصيص وقياس التكاليف غير المباشرة.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة كونها تتناول أحد أنظمة التكاليف المعاصرة وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي جاء بديلا للأنظمة المحاسبية التقليدية، والذي تعكس تطبيقاته الدقة والتفعيل والشمول في البيانات خاصة فيما يخص تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال توضيح تتبع هذه التكاليف التي تعد غير واضحة نظرا لعدم ارتباطها المباشر بالمنتج أو الخدمة.

منهجية الدراسة

من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة والإجابة على الأسئلة المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي الملائم للجانب النظري المتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع دراسة تطبيقية (والذي يندرج تحته أسلوب المقارنة) أي نعمل على وصف الظاهرة وصولا إلى مواطن التداخل والاختلاف وهذا بواسطة التحليل، ومن ثم التعرف على أفضل الطرق.

الدراسات السابقة

دراسة (محمد الصديق الفضيل، 2018)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، وتهدف هذه الدراسة إلى عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة، وإبراز دور هذا النظام في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي جاء بها هذا النظام، وقد خلصت الدراسة إلى أن مخرجات محاسبة التكاليف جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية من خلال المعلومات المستمدة منها وتحليل الأنشطة لاستعمالها في القرارات الإدارية وبأكثر دقة بهدف تحسين الربحية، وإن المحاسبة الإدارية تؤكد أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أصبح أكثر فاعلية في دعم محاولات الإدارة لحل المعادلة الصعبة (منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة).

دراسة (السامي هلال، دباش محمد، 2022)، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية، هدفت هذه الدراسة إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف وفق النظام المبني على

أساس الأنشطة ABC بقسم مخبر التحاليل الطبية بالعيادة المتعددة الخدمات 19 مارس بالوادي. وتم التوصل إلى أنه تخفض تكلفة الخدمات الصحية عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بقسم مخبر التحليل الطبية مع إمكانية توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتم إثبات أن قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب عكسيا مع عدد الخدمات المقدمة.

دراسة (مسعودي سارة، سماش كمال، 2021)، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بعنابة-، هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره من الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وكذلك إبراز دور عمل هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وميزة التكلفة القليلة التي يحققها مع إبراز الصعوبات التي يواجهها في البيئة الصناعية للمؤسسات الجزائرية، وتوصل الباحثان إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتوفير المعلومات الدقيقة لصانعي القرار في المؤسسة الاقتصادية، إلا أنه شبه منعدم أو لا يكاد موجودا في المؤسسات الصناعية الجزائرية وذلك لكثرة الصعوبات والعراقيل التي تواجه هذا النظام.

وتهدف دراستنا بخلاف الدراسات السابقة على أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية وتحديد تكلفة المنتج بصورة عادلة ودقيقة مقارنة مع نظم التكاليف التقليدية، وقد تم شرح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من خلال دراسة تطبيقية كما تم إثبات أثر تطبيق هذه الطريقة على عدالة ودقة بيانات التكلفة من خلال مثال يحاكي الواقع مفاده أن اعتماد المؤسسات التي تنتج منتجات بأعداد كبيرة على أسلوب التخصيص التقليدي قد يقودها لاتخاذ قرارات خاطئة سواء في مجال الإنتاج أو التسعير، أما اعتماد المؤسسات الصناعية على أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة يزيد من دقة احتساب تكلفة المنتجات خاصة غير المباشرة منها.

1. نظرة عامة حول محاسبة التكاليف

قد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة.

1.1 مفهوم محاسبة التكاليف

تعددت تعريف محاسبة التكاليف منها:

التعريف 1: محاسبة التكاليف هي: "أداة تحليلية ورقابية هامة، محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمت المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل" (دلال حطاب و نور الدين زعبيط، 2020، صفحة 113).

التعريف 2: ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الإلتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" (صالح عبد الله الروق و عطا الله وراد خليل، 1997، صفحة 7).

التعريف 3: محاسبة التكاليف هي: "نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع إقتصادي للقيام بوظائفه المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات وإتخاذ القرارات" (نواف و الدميلى، 2002، صفحة 14)

التعريف 4: يعرفه محمد سامي راضي على أنه: "عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطريقة التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة ، الامر الذي يؤدي إلى تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد والطاقات المتاحة وكيفية إستغلالها، ويرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي" (محمد سامي راضي، 2003، صفحة 269)

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي: "محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية".

2.1 أهداف نظام محاسبة التكاليف

يعمل نظام محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية: (عماد زودة، 2022، الصفحات 593-594)

- قياس التكلفة: حيث يساعد هذا في:
- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج.
- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.
- المساهمة في دراسة اتجاهات التكاليف.
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الاعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.
- الرقابة على التكاليف: ونعني بها التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها وإتخاذ القرارات المصححة.
- إتخاذ القرارات: وتستخدم الإدارة بيانات التكاليف في إتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وان الإدارة تواجه بعض المشاكل عند إتخاذ تلك القرارات.
- المساعدة في التسعير: إذ تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة التسعيرية لمنتج معين او خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج او الخدمة.

3.1 طرق تحميل التكاليف

ونلخصها فيما يلي:

1.3.1 مبدأ التحميل الشامل الكلي

ويقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي تقع بالمؤسسة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.

✓ نظام التكاليف الكلية: وتعتبر طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تعتمد عليها في حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية (سعر التكلفة) على مبدأ الأقسام

المتجانسة من بين الطرق القديمة الأكثر انتشاراً، حيث ظهرت في الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، وتقوم أساساً على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعالج وفق مراكز تحليل التكاليف. (F.Grand grouillot, 1999, p. 13)

2.3.1 مبدأ التحميل الجزئي

يقوم على تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط، أي التي تربطها علاقة واضحة وتستبعد تلك التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة النشاط حيث تحمل على دخل الفترة.

✓ نظام التكاليف المتغيرة

وتطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات في نفس الوقت، وهي تقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويعود ظهورها إلى منتصف القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتقلت إلى إنجلترا لتصل لفرنسا.

وتقوم هذه الطريقة على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة على وحدات الإنتاج فقط في حين تحمل التكاليف الثابتة في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغير لكل منتج. (شدرى معمر سعاد، 2015، صفحة 92)

✓ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

وظهرت هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي تم توجيهها للطريقتين السابقتين (طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة)، حيث يرى بعض المحاسبين أن الإنتاج والمبيعات يجب أن يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة، بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة على أن يتحدد ذلك في ضوء الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، ويزيد وينخفض ذلك بزيادة نسبة استغلال الطاقة، وقد تحمل كافة التكاليف الثابتة فيما لو كانت معدلات الاستغلال تصل إلى 100% من طاقة المؤسسة، إن هذه الطريقة حل عادل لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة وحل وسط بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان وبين طريقة التكاليف المتغيرة والتي تقضي بعدم تحميل التكاليف الثابتة على النشاط إطلاقاً. (صالح عبد الله الرزق و عطا الله وراد خليل، 2010، صفحة 111)

✓ طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية أو التقديرية)

هذه الطريقة تسمح بحساب التكاليف مسبقا قبل وقوع الأحداث المحاسبية بشكل فعلي خلال دورة الاستغلال، وهذا بغرض التمكن من التحكم في التكاليف وتقسيم الأداء ومراقبة التسيير حتى يتمكن المسير من اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية الملائمة في الوقت المناسب قبل انقضاء دورة الاستغلال.

وتعرف هذه الطريقة أنها: "خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة". (خليل عواد أبو حشيش، 2011، صفحة 57)

ونظرا للانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية، أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد، لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرار، ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، باعتباره يمثل تطورا ملموسا عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات.

2. نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC

إن تبني المؤسسة الاقتصادية لأنظمة جديدة يزيد من قدرتها التنافسية ويؤدي إلى التحسينات المتعلقة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات... الخ كتبني وظهور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC الذي يعتبر تحول جذري في نظام التسيير نتيجة لقصور الأنظمة التقليدية للتكاليف في إدراكها الدقيق لتكاليف الوحدات المنتجة وتحسين الأداء.

1.2 مفهوم وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنتناول مفهوم وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فيما يلي:

1.1.2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لدينا عدة تعاريف حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC نذكر منها:

التعريف 1: نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو: "النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكاليف هذه

الأنشطة ومن ثم يخصص تكاليفها على أهداف التكلفة مثل المنتجات بالاعتماد على محركات تكلفة معينة." (Horngren, ch.T, Datar, S.M, & Rajan, M.V, 2021, p. 175)

التعريف 2: عرفه HORNGREN على أنه: " طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة، ويركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء". (صلاح بسيوني عيد وآخرون، 2017، صفحة 315)

التعريف 3: يعرف هذا النظام بأنه: " نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف". (نوبلي نجلاء، 2015/2014، صفحة 113)

التعريف 4: يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حسابات بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الأنشطة، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية مما يؤدي إلى زيادة الأرباح". (Langlois.L, Bonnier.C, & Bringer.M, 2006, pp. 79-82)

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي: " نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكاليفها على أهداف التكلفة مثل المنتجات بالاعتماد على محركات تكلفة معينة".

2.1.2 أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وتتمثل في: (إسماعيل يحيى التكريتي، 2007، صفحة 164)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تقدم قيم إضافية للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- التخلص من مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل عشوائي بين المنتجات المختلفة. (Quesado,P & Silva,R, 2021, pp. 1-2)
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

2.2 مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ويمكن تلخيص مزايا النظام في: (عبد المقصود دبيان وآخرون، 2015، صفحة 323)

- استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (معدلات التحميل) بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به.
- يزيد عدد مسببات التكلفة بكثير عما هو مستخدم في النظم التقليدية، مما يساهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكاليف الخاصة بالمنتج.
- يوفر معلومة هامة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها، تساعد الأنشطة الإدارية على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة وتبسيط وتنميط الأداء في بعضها البعض.
- إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة.
- إن قياس التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجهات مختلفة للربحية، أضف إلى ذلك أن هذا القياس يساعد على إمكانية ودقة وقياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة للمخرجات.
- التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل للتوصل إلى الربح المنشود.

- التحسين في رقابة التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف، وبالتالي إخضاعها إلى الرقابة بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.
- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

3.2 مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ترتكز على مجموعة من الخطوات عند تطبيقها هي:

أ. تحديد وتحليل الأنشطة: تعتبر عملية تحديد وتحليل الأنشطة هي الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ويتم تحديد أنشطة المؤسسة بناءا على طبيعة مراحل العمل والوظائف بالمنشأة. (درحمن هلال، 2005، صفحة 275)

ويتم تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وفرعية مثل (إعداد طلبات الشراء، شراء المواد، فحص المواد المستلمة، مناولة المواد، التجهيز الآلي، نشاط الفحص والرقابة على الجودة، استقبال أوامر العملاء...إلخ).

ب. تحديد تكلفة الأنشطة: يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبب للتكلفة، وبذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، وعليه يتم تحديد تكلفة النشاط بحصر تكاليف الموارد التي تستهلك من طرف كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر هذا تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنجزة خلال الفترة (مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد). (رشيد قريوة و أسامة عمايرة، 2018، صفحة 50)

ج. اختيار مسببات التكلفة: تعتبر المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، ويتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة. (عبد العزيز الرومي، 2011-2012، صفحة 37)

ويمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين: (غضاب رانية، 2014، صفحة 21)

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات

ويرتكز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت تحتاج مجموعة من المنتجات إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال: أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، ويستخدم هذا النوع في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعه وكمية المنتج النهائي، مثل مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية كساعات العمل.

جدول رقم 01: أمثلة على مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة.

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة
وحدة المنتج	- الأنشطة المرتبطة بالأكلات مثل التقطيع، الصيانة. - الأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا.	- ساعات العمل - ساعات الألة - عدد وحدات المنتجات (المخرجات)
دفعات الإنتاج (الأوامر)	- إعداد أوامر الشراء - إعداد أوامر الإنتاج - تهيئة معدات العمل - مناولة المواد	- عدد الأوامر المصدرة - عدد مرات استلام الموارد - عدد أوامر الإنتاج - كمية المواد المناولة - عدد مرات التوقف - ساعات التوقف
المنتج	- فحص الجودة - اختيار المنتج - إدارة مخزون الأجزاء - تصميم المنتج - التشخيص الخاص (عمل الألة)	- عدد مرات الفحص - ساعات زمن الفحص - عدد الاختبارات - ساعات زمن الاختبارات - عدد أنواع الأجزاء - ساعات زمن التشغيل - ساعات زمن التصميم
التسهيلات	- المصنع بصفة عامة - أشغال المباني - إدارة الأفراد والتدريب	- ساعات عمل الآلات - ساعات العمل - عدد العمال - عدد ساعات التدريب

المصدر: (أبو زيد و الدراوي، 1999، الصفحات 360-361)

د. تحديد مجتمعات التكلفة: وتعتبر هذه المرحلة هي نتاج المرحلة السابقة حيث يتم تجميع كل النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة.

هـ. تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط: يقصد به حاصل قسمة مجموع تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة. (سعاد معاليم، 2005، الصفحات 92-97)

و. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات: ويقصد بها توزيع تكلفة النشاط على المنتجات كما يلي: عدد مسببات التكلفة * معدل التحميل الموافق للنشاط. (أحمد محمد نور وآخرون، 2007، صفحة 243)

3. دقة وعدالة بيانات تكلفة المنتجات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والطرق التقليدية

1.3 الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

فيما يلي جدول يوضح أهم الاختلافات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية:

جدول رقم 02: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة التقليدية.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في الأقسام.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب للتكلفة لذلك النشاط.	يستخدم معامل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة أو يتم استخدام معدل التحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج...	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تتمثل في تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.

المصدر: (إسماعيل يحيى التكريتي، 2007، صفحة 166)

2.3 أثر اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

يعد أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أفضل أداة في تخصيص التكاليف غير المباشرة واحتساب تكلفة المنتج بصورة أدق.

واستعان الباحثان KAPLAN و COOPER بمثال توضيحي للتشويه في تكاليف الإنتاج الذي يظهر في حالة استخداما الأساس الكمي التقليدي في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ويتعلق المثال بافتراض وجود مصنعين لهما نفس الحجم والمعدات الرأسمالية وينتجان القلم الجاف وسنوياً ينتج أحدهما مليون وحدة من القلم الجاف الأزرق، والثاني ينتج أكثر من 1000 نوع من الأقلام الجافة بكميات تتراوح بين 100-100000 وحدة، وإنتاجه الكلي السنوي يعادل أيضاً مليون قلم، المصنع الأول بيئته الإنتاجية بسيطة، والمصنع الثاني يتميز بتنوع وتعقيد في العمليات التي يتطلبها الألف نوعاً مثلاً جدولة الإنتاج، تهيئة المكائن وإعداد طلبات المواد مما يجعل الكلفة الإضافية في هذه المجالات في المصنع الثاني أكثر بكثير مما في المصنع الأول.

بينما النظم التقليدية ستظهر الكلف متماثلة لكل الأقلام لاحتياج كل قلم إلى نفس العدد من تلك الأسس الكمية على الرغم من أن المنتجات ذات الكميات القليلة تخلق طلباً كبيراً على الأقسام المساعدة قياساً لكميتها القليلة.

وعليه اعتماد المؤسسات على أسلوب التخصيص التقليدي قد يقودها لانخاذ قرارات خاطئة سواء في مجال الإنتاج أو التسعير، ونستنتج أن النظم التقليدية قد لا تشوه بشكل كبير تكاليف الإنتاج في المؤسسات التي تنتج وتبيع عدد قليل من المنتجات، بينما يكون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مبرراً في المؤسسات التي تنتج أنواعاً متعددة من المنتجات، فزيادة دقة احتساب تكلفة المنتجات تمكن المنافسين من وضع قرارات تسعير بشكل أفضل، بالإضافة إلى فائدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فيما يتعلق بتصميم المنتج وتخفيض التكاليف. (نادر حمد الجبران و حسن توفيق محمود، 2015، صفحة 340)

3.3 دراسة تطبيقية

1.3.3 دراسة تطبيقية: حساب تكلفة منتج A وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) مؤسسة صناعية.

مؤسسة تصنع وتبيع عدة منتجات، وتعتمد في حساب تكاليف منتجاتها على نظام التكاليف على أساس الأنشطة. والمعلومات الخاصة بالنشاط الكلي للمؤسسة مع المعلومات الجزئية الخاصة بالمنتج A كما يلي:

جدول رقم3: معلومات خاصة بالنشاط الكلي للمؤسسة والجزئي للمنتج A.

البيان	النشاط الكلي	المعلومات الخاصة ب A
عدد الوحدات المنتجة	10000	2500
الأعباء المباشرة للمنتج A:		
مادة أولية		120
يد عاملة		16

المصدر: معلومات مقترحة من الباحثة.

ينبغي تقسيم المؤسسة حسب هيكلها التنظيمي إلى أقسام ثم الوقوف عند المهام التي يقوم بها كل فرع.

الجدول رقم4: الأعباء غير المباشرة.

الفرع	الأعباء غير المباشرة
الإدارة والمالية	122500 دج
المصلحة التجارية	312900 دج
النقل	89600 دج
الاستغلال	40000 دج
التوزيع	25000 دج
المجموع	590000 دج

المصدر: من إعداد الباحثة.

الجدول رقم 5: قائمة الأنشطة، توزيع الأعباء غير المباشرة للأنشطة، واختيار مسببات التكلفة وحجمها.

المصلحة	الأنشطة	التكاليف	مسببات التكلفة	عدد مسببات التكلفة للنشاط الكلي	عدد مسببات التكلفة للنشاط الجزئي
الإدارة والمالية	نشاط الإدارة	22500	ساعة عمل مباشرة	2500	100
	نشاط المالية والمحاسبة	100000	ساعة عمل مباشرة		
المصلحة التجارية	نشاط إعداد اليوميات	280000	عدد أيام العمل	280	140
	نشاط إعداد التقارير الشهرية للمبيعات	12900	عدد مرات إعداد التقرير	129	70
	نشاط الأمر بشحن السلع	20000	عدد طلبات الشحن	170	55
نشاط النقل	نشاط تموين المراكز بالمادة الأولية	42500	كمية المادة الأولية الخام الواردة	250	120
	نشاط متابعة وتسيير عمال النقل	47100	عدد عمال فرع النقل	250	100
نشاط الاستغلال	نشاط مراقبة شهادات ضمان معايير السلعة	13000	عدد شهادات ضمان معايير السلعة	65	30
	نشاط التصريح اليومي لحالة المخزون	13000	عدد التصريحات		
	نشاط متابعة عملية التصنيع	14000	عدد طلبات شحن السلعة	170	55
مصلحة التوزيع	نشاط الربط بين فرع الاستغلال والمصلحة التجارية	25000	عدد الطلبات الموزعة	2500	130
المجموع: 590000 دج					

المصدر: من إعداد الباحثة.

ومن أجل حساب قيمة المنتج A يجب:

➤ حساب تكلفة مسببات التكلفة:

جدول رقم 6 تجميع الأنشطة حسب مسببات التكلفة.

تكلفة مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة	المجموع	تكاليف الأنشطة	مسببات التكلفة
49	2500	122500	22500 100000	ساعة عمل مباشرة
1000	2800	280000	280000	عدد أيام العمل
100	129	12900	12900	عدد مرات إعداد التقرير
200	170	34000	20000 14000	عدد طلبات الشحن
170	250	42500	42500	كمية المادة الأولية الخام الواردة
942	50	47100	47100	عدد عمال فرع النقل
200	65	13000	13000	عدد شهادات ضمان معايير السلعة
100	130	13000	13000	عدد التصريحات
10	2500	25000	25000	عدد الطلبات الموزعة

المصدر: من إعداد الباحثة.

➤ تحميل الأعباء غير المباشرة على تكلفة المنتج وحساب التكلفة النهائية للمنتج A:

الجدول رقم 7: التكلفة النهائية للمنتج A.

البيان	الكمية	التكلفة	المبلغ الجزئي	المبلغ الكلي
الأعباء المباشرة				340000 دج
مادة أولية	2500	120	300000	
يد عاملة	2500	16	40000	
الأعباء غير المباشرة				
ساعات العمل	100	49	4900	
تسيير عدد أيام العمل	140	1000	140000	
تسيير عدد مرات إعداد التقرير	70	100	7000	
تسيير عدد طلبات الشحن	55	200	11000	
تسيير كمية المواد الأولية الخام الواردة	120	170	20400	
تسيير عدد عمال فرع النقل	100	942	94200	
تسيير شهادات ضمان معايير السلعة	30	200	6000	
تسيير عدد التصريحات	60	100	6000	
تسيير الطلبات الموزعة	130	10	1300	
مجموع الأعباء غير المباشرة = 290800 دج				
مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة = 630800 دج				

المصدر: من إعداد الباحثة.

2.3.3: دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام تكاليف الأنشطة في تخصيص

التكاليف غير المباشرة لمؤسسة صناعية

تنتج إحدى الشركات منتجين A و B ويمر كل منهما بنفس العمليات ويتطلب نفس المعدات، والاختلاف يكمن في حجم المنتج. كانت معلومات المدخلات والمخرجات وتكاليف الأنشطة على النحو التالي:

جدول رقم 08: معلومات المدخلات والمخرجات وتكاليف الأنشطة.

عدد مرات التجهيز	عدد طلبات الشراء	ساعات العمل المباشر	ساعات العمل الآلي	الإنتاج السنوي	ساعات العمل المباشر لكل وحدة	ساعات الالة لكل وحدة	
80	160	8000	4000	2000	4	2	المنتج A
120	320	80000	40000	20000	4	2	المنتج B
200	480	88000	44000	/	/	/	

المصدر: من إعداد الباحثة.

ولدينا المعلومات الإضافية التالية:

تكاليف الأنشطة الإضافية (غير المباشرة):

التكاليف المتعلقة بحجم الإنتاج: 220000 دينار، التكاليف المتعلقة بالمشتريات: 240000 دينار.

التكاليف المتعلقة بالتجهيز: 420000 دينار، التكاليف الإجمالية: 880000 دينار.

حساب تكلفة الوحدة لكل منتج نعلم على الطريقة التقليدية وطريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC

✓ حساب تكلفة الوحدة لكل منتج وفق الطريقة التقليدية:

مجموع التكاليف الإضافية غير المباشرة = 880000 دينار

نفترض معدل التحميل على أساس ساعات العمل المباشر

عدد ساعات العمل المباشر = 88000

معدل التحميل = $88000 / 880000 = 10$ دينار لكل ساعة عمل مباشر

نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الإضافية = $4 \times 10 = 40$ دينار

نصيب المنتج A من التكاليف الإضافية = $40 \times 2000 = 80000$ دينار

نصيب المنتج B من التكاليف الإضافية = $40 \times 20000 = 800000$ دينار

✓ حساب تكلفة الوحدة لكل منتج وفق وطريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC

جدول رقم 10: حساب تكلفة مسببات التكلفة ومعدل التحميل.

مركز التكلفة	الإنتاج	المشتريات	التجهيز
التكاليف	220000	240000	420000
مسبب التكلفة	22000	480	200
معدل التحميل	10 لكل وحدة	500 لكل طلبية	2100 لكل تجهيزة

المصدر: من إعداد الباحثة.

نصيب المنتج A من التكاليف الإضافية = $(2100 \times 80) + (500 \times 160) + (10 \times 2000) = 268000$ دينار.

نصيب المنتج B من التكاليف الإضافية = $(2100 \times 120) + (500 \times 320) + (10 \times 20000) = 612000$ دينار.

نصيب الوحدة الواحدة من المنتج A = $2000 / 268000 = 0.746$.

نصيب الوحدة الواحدة من المنتج B = $20000 / 612000 = 0.0326$ دينار.

✓ الاستنتاج من خلال المقارنة بين الطريقتين:

عند الاعتماد على الطريقة التقليدية ورغم الفرق الكبير في حجم الإنتاج لمنتج A 2000 وحدة والمنتج B 20000 وحدة فقد تم تحميل كل من المنتجين بنصيب مماثل من التكاليف الإضافية (غير المباشرة) وهو 40 دينار، وبالتالي سيتم اتخاذ قرارات خاطئة وعليه سيحدث تشويه في توزيع التكاليف، وعند اعتماد طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC فإنه يعطي توزيعاً أكثر عدالة ويسمح بتحديد أسعار منافسة تساعد على أعلى ربحية.

خاتمة

شهد العالم ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج مما أثر بالتبعية على نظم التكاليف، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسيطرة لتلك الثورة، مما أدى إلى ظهور نظم حديثة توافق هذا التطور التكنولوجي، وكان من أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الذي كان له دور بارز في إدارة التكلفة.

وقد تم التحقق من خلال دراستنا من صحة الفرضيتين:

الفرضية 1: يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتتبع مراحل تصميمه، حيث أن ذلك يركز على مجموعة من الخطوات.

الفرضية 2: يختلف أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والطرق التقليدية في دقة تخصيص وتحميل الأعباء غير المباشرة للوحدة الإنتاجية، حيث أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC يساعد في تخصيص الأعباء غير المباشرة بدقة وبشكل أوضح ما يمكن من تتبعها بسهولة.

النتائج المتوصل إليها

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الصناعية في تخفيض التكلفة حيث أنه يساعد على التعرف على الطاقات غير المستغلة والمتمثلة في الأنشطة غير المنتجة والتي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي هذا من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكلفتها وفقا لمعدل الاستفادة من الأنشطة.
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تطورا لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب-النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة، بالإضافة إلى اعتماده كغيره على بيانات تاريخية مصدرها داخلي.
- طريقة التكاليف المسندة على النشاط ABC تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات استراتيجية خاصة فيما يتعلق بالتسعير والرقابة.

الاقتراحات

على ضوء النتائج أعلاه نقترح بما يلي:

- يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تطور من أنظمتها المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج، وذلك للمساعدة في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة ودعم المركز التنافسي للمؤسسة.
- القيام بدراسة تحليلية للمشاكل المرافقة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والعمل على إيجاد حلول لها.
- إدخال محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في البرامج التكوينية على مستوى الجامعات والمعاهد ومراكز التكوين المهني، والقيام بدورات تكوينية للعاملين في المؤسسات.

أفاق الدراسة

يمكن تناول المواضيع التالية كدراسات مستقبلية:

- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الإنتاجية.
- مدى تطابق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع متطلبات حوكمة الشركات.

المراجع:

- أحمد محمد نور وآخرون. (2007). *مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة*. الإسكندرية: دار الجامعة.
- إسماعيل يحيى التكريتي. (2007). *محاسبة التكاليف المتقدمة*. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- إسماعيل يحيى التكريتي. (2007). *محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)*. عمان، الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- خليل عواد أبو حشيش. (2011). *محاسبة التكاليف: تخطيط ورقابة*. عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- درحمون هلال. (2005). *المحاسبة التحليلية- نظام معلومات للتسيير وإتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة*. أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر : جامعة يوسف بن خدة.

رشيد قريوة، و أسامة عمامرة. (جوان، 2018). دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية- دراسة حالة إستشرافية. *مجلة العلوم الإدارية والمالية*.

سعاد معاليم. (2005). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة. أطروحة دكتوراه غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر، بسكرة.

شكري معمر سعاد. (2015). مطبوعة المحاسبة التحليلية -دروس وتمارين- كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر
صالح عبد الله الرزق، و عطا الله وراد خليل. (2010). *محاسبة التكاليف الفعلية*. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

صالح عبد الله الرزق، و عطا الله وراد خليل. (1997). *مبادئ محاسبة التكاليف -الإطار النظري والعملي*. عمان: دار زهران.

صلاح بسيوني عيد وأخرون. (2017). *محاسبة التكاليف*. القاهرة: نشر الكتروني.
عبد العزيز الرومي. (2011-2012). أثر استخدام نظام التكلفة المبنى على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. ماجستير في المحاسبة. قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

عبد العزيز الرومي. (2012). أثر استخدام نظام التكلفة المبنى على الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة. الكويت، كلية العلوم الاقتصادية.

عبد المقصود دبيان وأخرون. (2015). *انظمة محاسبة التكاليف- تكاليف المراحل والأوامر والعقود طويلة الاجل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وقياس التكاليف على أساس النشاط*. الإسكندرية: دار التعليم العالي.

عماد زودة. (2022). نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية، دراسة حالة الشركة الأوراسية للبيسكوت (باتنة-الجزائر). *مجلة الإقتصاد الصناعي (خزارتك)*.

غضاب رانية. (2014). استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لانظمة التكلفة- التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية. دكتوراه في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

فخر نواف، و فخر الدميلي. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار 1)*. عمان: الدار العلمية الدولية.

كمال أبو خليفة أبو زيد، و كمال الدين الدراوي. (1999). *محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة*. الإسكندرية ، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

محمد سامي راضي. (2003). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

نادر حمد الجبران، و حسن توفيق محمود. (31 ديسمبر، 2015). دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة. *مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية*.

نجوى عبد الصمد. (29-30 أكتوبر، 2002). دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال. *الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الإقتصادية وتحولات المحيط*. بسكرة، جامعة بسكرة.

نوبلي نجلاء. (2015/2014). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة*. بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

F.Grand grouillot. (1999). *L'essentiel de la comptabilité Analytique*. Paris: Gualino.

Horngren,ch.T, Datar,S.M, & Rajan,M.V. (2021). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. London: 17 édition, Peason Educatin.

Langlois.L, Bonnier.C, & Bringer.M. (2006). *Controle de gestin*. Paris: BERLI Edition Foucher.

Quesado,P, & Silva,R. (2021). *Activity-Basedcosting (ABC) and its implication for Open Innovation* . journal of Open Innovation: Technology,Market,and Complexity.