

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية

ABC- Activities Based Costing system as a modern and effective tool in the management accounting

محمد الصديق الفصيل^[*]

طالب دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3- الجزائر

تاريخ النشر: 01 جوان 2018

تاريخ قبول النشر: 06 جانفي 2018

تاريخ الارسال للنشر: 02 جانفي 2018

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة ، وإبراز دور هذا النظام في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي أتى بها هذا النظام ، ومحاولة القيام بتحليل التكاليف من منظور كمي إلى منظور نشاطي ، لإعطاء صورة واقعية لتكاليف المؤسسة. وقد خلصت الدراسة أيضا إلى أن مخرجات محاسبة التكاليف جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية من خلال المعلومات المستمدة منها وتحليل الأنشطة لاستعمالها في القرارات الإدارية المناسبة وبأكثر دقة لهدف تحسين الربحية. كما أصبحت المحاسبة الإدارية تؤكد على تطبيق نظام إدارة التكلفة في أنشطة المؤسسة فيما يطلق عليه أحيانا اصطلاح محاسبة الأنشطة ، الذي يعتبر أكثر فعالية في دعم محاولات الإدارة لحل المعادلة الصعبة "منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة".

الكلمات المفتاحية: التكلفة ، محاسبة التكاليف ، نظام ABC.

تصنيف JEL: M40 - General

Abstract:

The aim of this research paper is to present the Activity-Based Costing (ABC) system as a new method of cost tracking for cost purposes, highlighting the role of the system in reducing the cost of the enterprise and improving its profitability through the advantages of this system and trying to analyse the costs from a quantitative perspective to an active perspective , in order to provide a realistic picture of the costs of the enterprise. The study is concluded by the idea that the output of cost accounting is part of the input of management accounting through the information derived from it and the analysis of the activities to use them in the production of the appropriate management decisions and more precisely for the purpose of improving profitability. Management accounting also emphasizes the application of the cost management system in the activities of the company in what is sometimes called the activity accounting, which is more effective in supporting management attempts to solve the difficult equation "high quality products at the lowest possible cost".

Keywords: Cost, Cost Accounting, ABC system .

Jel Classification Codes : M40

I- تمهيد:

شهدت المؤسسات الاقتصادية خلال العقود الأخيرة من الزمن ، ظهور أنظمة جديدة ضمن أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ، من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي هو محل دراستنا في هذا العمل. كما أظهرت الآونة الأخيرة نتائج عديدة من الدراسات نجاح تطبيق عدد من الأدوات والأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ، ولذلك فمن أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة المتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، والذي يساعد بدوره في مجالات التخطيط والرقابة وصنع القرار مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتعظيم الربح.

(*) : fodil_bouge97@yahoo.com

ولقد لقي نظام التكلفة على أساس النشاط تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقه ولذلك لمواجهة التحديات الراهنة ، حيث قمنا بدراسة هذا الموضوع وإبراز نقاط القوة والضعف لهذا من خلال دراسة شاملة تقييمية الهدف منها التوصل إلى كيفية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية.

— **أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى عصرية وتطوير أنظمة محاسبة التكاليف من خلال الانتقال من الأنظمة التقليدية إلى مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة ، وتسيير الأنشطة وتصنيفها حسب قيمتها المضافة ، مع إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية ، بغية تخفيض التكاليف من خلال تطبيق هذا النظام وتحسين الفعالية التشغيلية وترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات ، مع إجراء تقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز . وللوصول للهدف السابق تم القيام بدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من ناحية المفهوم والأهداف والتطبيق والتقييم ، وكل ما هو متعلق بهذا النظام ، ولهذه الدراسة ارتأينا إلى طرح الإشكال الرئيسي التالي:

**كيف يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف المؤسسة وتعظيم ربحيتها ؟
ومن خلال السؤال الرئيسي ندرج الأسئلة الفرعية التالية:**

— ما الجديد الذي أتى به نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مقارنة بالأنظمة التقليدية ؟

— ما هي الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟

— هل أثبتت هذه الدراسة مدى فعالية تطبيق هذا النظام ؟

الفرضيات: بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

— أتت التكاليف بنظرة جديدة من خلال تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتوزيع التكاليف غير المباشرة من المنظور الكمي إلى منظور الأنشطة ؛

— من الدراسات التي لخصت هذا النظام هناك تضارب في تحديد خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من ثلاثة إلى أربعة إلى خمسة فأكثر حسب تحليل ودراسة هذا النظام وفي دراستنا هذه نحاول تحديد هذه الخطوات إلى أربعة بدء بتحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها ، ثم تحديد مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ، وبعدها تحديد معدل التكلفة لكل نشاط ، وأخيرا تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات ؛

— أثبتت هذه الدراسة إيجابيات أكثر من السلبيات من خلال الدراسة التقييمية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" مقارنة بالأنظمة التقليدية لحساب التكاليف.

المنهج المتبع: لهذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي من خلال سرد مفاهيم التكلفة ومحاسبة التكاليف من منظور حديث وذلك بتبني التقسيم للتكاليف على أساس الأنشطة.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في تفعيل هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية كأداة بديلة للأنظمة التقليدية لحساب التكاليف وتحديد الإيجابيات المحققة في ذلك.

لموضوعنا هذا ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:

أولا: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

ثانيا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

ثالثا: دراسة تقييمية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" —تحديد الإيجابيات والسلبيات-

أولا: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان" ، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ، ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد ، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹.

II - العرض:

1. مفهوم نظام التكاليف 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 ما يسمى التكاليف على أساس الأنشطة هو تحول ذري في نظام التسيير جاء كضرورة لمواكبة التطورات الحاصلة ، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة².

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية ، وسبب هذا التوجه هو وجود الهزايا العديدة المتوفرة فيها ، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة ، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء ، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة ، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية³:

- أن المنافع المتوخاة من استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.
- أنه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الأنشطة.

التعريف الأول: "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو 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 حساب 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 الموارد ، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح"⁴.

التعريف الثاني: فقد عرف 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"⁵.

التعريف الثالث: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات ، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحصيل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها"⁶.

مما تقدم تخلص أن نظام ABC يتفق مع نظام التكاليف التقليدية وذلك بتتبع التكاليف الإضافية على المنتجات بالتوزيع على مرحلتين: ففي المرحلة الأولى تنسب التكاليف إلى مركز التكلفة ، أما في المرحلة الثانية يتم تحميل التكاليف من مراكز التكلفة إلى المنتجات باستخدام أسس التوزيع ، غير أن أنظمة التكاليف التقليدية تستخدم أحواض التكلفة قليلة ، بينما يتم بموجب نظام ABC استحداث العديد من أحواض التكلفة (مراكز الكلف) فتحدد أحواض التكلفة منفصلة للنشاطات المساعدة (خدمية) وأن تكاليف تلك الأنشطة في المرحلة الثانية تخصص مباشرة على المنتج على أساس حجم طلب هذه المنتجات من تلك الأنشطة من خلال نسب موجهة التكلفة ، وبذلك يتم تجنب إعادة توزيع الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية كما هو الحال في نظم التكاليف التقليدية⁷.

2. مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح ، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة ، يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

كما يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:

أ. المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.

ب. عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل ، التصميم ، التطوير) ، وبعد ذلك (التوزيع ، المراقبة ، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة ، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.

ج. حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين ، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات⁸.

3. خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC": يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بالخصائص

التالية⁹:

أ. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

ب. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

ج. يعود سبب وجود إختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات- للموارد الاقتصادية كماً ونوعاً- والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

د. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لها يقدمه من معلومات دقيقة.

هـ. يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الإختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

4. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC": إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي¹⁰:

أ. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

ب. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

ج. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

د. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها¹¹:

— توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

— تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة، على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها، محدد بصفة أدق، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.

— في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

— على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معينا، فانطلاقا من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.

— تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

الجدول رقم 01: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.
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 لتكلفة ذلك النشاط.
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	تعدد استخدامات مجموعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية 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 تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت بينائه.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 166-167.

ثانيا: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

من خلال دراسة الأدبيات المحاسبية التي تناولت نظام ABC يمكن تحديد الخطوات التي يعمل بها النظام بالآتي:

— تحديد الأنشطة الرئيسية المستهلكة للموارد ، ويتم تحديد الأنشطة من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية ، فتحديد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة واعتبارها أحواض ومراكز كلفة ، وإن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلفة لازمة إلى أدنى حد ممكن ، ولكن إلغاؤه قد يكون مستحيلا.

— تحديد العوامل التي تسبب التكاليف النشاط ، ويستخدم مصطلح موجه التكلفة لوصف الأحداث والعوامل المسببة لتكاليف النشاط.

— تتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لطلب المنتج لتلك النشاطات خلال العملية الإنتاجية ، باستخدام موجه التكلفة كمقياس للطلب ، فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التي يولدها موجه التكلفة ، فبعد احتساب تكلفة موجه التكلفة لكل نشاط يتم تحديد مقدار الاستهلاك كل منتج من موجهات التكلفة من حاصل ضرب موجه التكلفة في حجم وحدات موجه التكلفة المستهلكة من قبل المنتج¹².

1. تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

أ. تعريف الأنشطة:

التعريف الأول: "يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث ، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة ، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية ، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة"¹³.

التعريف الثاني: "يقصد بالنشاط في المؤسسة الاقتصادية تلك العمليات المجمععة والمرتبطة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين ألا وهو تجميع المنتج النهائي"¹⁴.

التعريف الثالث: "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة ، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة ، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج ، وهناك نشاطات أخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي ، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج ، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويق المنتج"¹⁵.

ب. **قياس تكلفة كل نشاط:** بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة¹⁶. وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط¹⁷.

ج. **تحديد مراكز النشاط:** يرتبط مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة (تفتيت) المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة المكملة لبعضها البعض والتي تسعى في إطار التعامل إلى تحقيق الأهداف المرسومة، ومن وجهة نظر تكاليفية، فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين¹⁸.

كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز¹⁹.

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا: 50 دج، أو أن يتم تجزئتها 30 دج لنشاط التصنيع و20 دج لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المديراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل²⁰.

2. مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

حسب (على أساس) النشاط يقوم مديرو العمليات ومحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج أو مستوى دقة الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة، وتتركز على العلاقات في المدى الطويل بين مسبب التكلفة والتكلفة، ويركز المدى الطويل على الوسائل التي تكون فيها التكاليف هي المتغيرات، وتعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير فيها بين مسبب التكلفة والتكلفة المتعلقة بها، وهكذا سوف يشمل قاعدة البيانات عن تقدير لمعدلات مسببات التكلفة والتي تشمل بيانات تغطي فترة زمنية طويلة، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير، تكون العلاقة بين المتغيرات في مسبب التكلفة والتغيرات في التكلفة ضعيفة، وذلك لأنه قد تم أخذ عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة، وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط²¹.

التعريف الأول: "مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط"²². بالإضافة إلى استخدام مسبب التكلفة لغايات توقع سلوك التكاليف يستخدم مسبب التكلفة في العادة في عملية تحميل التكاليف على السلع المنتجة والخدمات المقدمة²³.

الجدول رقم 02: أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج.	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزاي.	ساعات الآلات. ساعات العمل. عدد وحدات المخرجات.	تكاليف القوة المحركة. تكاليف الصيانة. تكاليف العمل. جهات صناعية. الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات. إستهلاك معدات الصيانة.
دفعات الإنتاج (الأوامر).	إعداد أوامر الشراء. إعداد أوامر الإنتاج. تهيئة معدات للعمل. مناولة المواد.	عدد الأوامر المصدرة. عدد مرات استلام المواد. عدد أوامر الإنتاج. كمية المواد المناولة. عدد مرات التوقف. ساعات التوقف.	تكاليف إمساك السجلات. المهمات المستخدمة. تكاليف توقف العمل. تكلفة العمل في مناولة المواد. استهلاك الأدوات المكتبية. معدات مناولة المواد.

تكاليف رقابة الجودة. تكاليف معدات الاختبار. تكاليف إدارة الأجزاء. تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء. تكاليف هندسة المنتج. تكاليف التصميم. استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة.	عدد مرات الفحص. ساعات زمن الفحص. عدد الاختبارات. ساعات زمن الاختبارات. عدد أنواع الأجزاء. ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.	فحص الجودة. اختبار المنتج. إدارة مخزون الأجزاء. تصميم المنتج. التشغيل الخاص (عمل وآلات).	المنتج.
مرتبات إدارة المصنع. استهلاك المباني. العوائد والتأمين. تكاليف إدارة الأفراد. تسهيلات الخدمات الطبية.	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل. عدد العمال. عدد ساعات التدريب.	المصنع بصفة عامة. أشغال المباني. إدارة الأفراد والتدريب.	التسهيلات.

المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، 1999 ، ص ص 360-361.

3. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مسببات التكلفة لكل نشاط ، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة)²⁴.

4. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية ، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها ، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية ، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده ، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل ، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة²⁵.

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة ، وبعد هذا تتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع²⁶.

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء²⁷.

ثالثا: دراسة تقييمية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" – تحديد الإيجابيات والسلبيات-

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ، يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ، ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة ، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ،

ويعتبر دليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها ، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة ، وعلى الرغم من المحاسن التي صحبت هذا النظام إلا أنه لا يخلو من العيوب والمثمنة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة وتكاليف تشغيل هذا النظام ، والذي بدوره يستهلك المال الكثير والوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة.

الفرع الأول: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يتسم نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مزايا من أهمها أنه يعتبر نظام محاسبي وإداري في آن واحد حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات ، وتوجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها:

1. تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم ؛

2. تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف ؛

3. يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن ؛

4. يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها ؛
 5. تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية ؛
 6. التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.
 7. في ضوء ما سبق يمكن القول بأن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر فرصة للمؤسسة الاقتصادية فهو يمثل منظورا حديثا ويعود بالمنافع الكبيرة لها بمساهمته في كفاءة وفعالية إدارة التكاليف²⁸.
- الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**
- بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:
1. إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه ، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام ؛
 2. إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاستهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع ، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك ؛
 3. إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها ؛
 4. لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة ، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة ؛
 5. من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل ، مثل اختيار مسببات التكلفة ، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد ؛
 6. للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية ، وهذا لا يوجد ، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة²⁹ ؛
 7. يحتاج النظام في مراحل التصميم إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات التكلفة وهذا يتطلب تضافر الجهود من مختلف الإدارات³⁰.

III- النتائج ومناقشتها:

يتمثل الهدف من إجراء الدراسة هو تحليل التكاليف وفق الأنشطة وأثرها على تخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ، ومن أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث والتي كانت كما يلي:

كيف يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف المؤسسة وتعظيم ربحيتها ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى ثلاثة محاور ، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج يقدمها الباحث مع التوصيات وآفاق أخرى لهذا الدراسة.

أولا: نتائج البحث

نوردها كما يلي:

- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة ، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد ، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة ؛
- تكمن المشكلة في أنظمة التكاليف دائما في محور التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تحديد معايير التوزيع المناسبة ، حيث أن الفرق الجوهرية بين نظام ABC والأنظمة القديمة هو الكيفية التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة ؛
- لم تتوجه غالبية المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ، وهذا يعود إلى نقص الكفاءات التي تتابع تصميم هذا النظام وكثرة التكاليف ؛
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بتتبع التكاليف بدءا بمسببات الأنشطة ؛
- يطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في المؤسسات الاقتصادية والقطاعات الخدمية ؛
- يعطي نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقرة نوعية في تحليل التكاليف بأكثر مصداقية.

ثانيا-التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

- يجب على المؤسسات تبني هذا النظام لأنه يوفر معلومات دقيقة على التكاليف ويحقق تسيير فعال ؛
 - التعاون في المؤسسة عند تطبيق هذا النظام وتبادل المعلومات لتسهيل مهمة التحليل للأنشطة ، من أجل زيادة فعاليته ، حيث أنه يساعد طاقم تسيير التكاليف من تخفيضها.
 - القيام بوضع قوانين تحث على تطبيق نظام التكاليف في المؤسسات ، مع ضرورة متابعة المكاتب المحاسبية لهذا النظام.
- ثالثاً-آفاق الدراسة:** خلال فترة الدراسة تبين للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:
- تفعيل دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل الإمكانيات المتاحة ؛
 - الإلزامية القانونية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في المؤسسات الاقتصادية والخدمية ؛
 - نتائج تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على قرارات التسعير في المؤسسات الاقتصادية.

IV-الخلاصة :

ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كطريقة حديثة يعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير ، وضع لأجل تدارك النقائص في الأنظمة السابقة ؛ يقوم بتتبع التكاليف لأغراض تكلفة منتجات المؤسسة ؛ كما ان هدف هذا النظام هو الغاء او تخفيض أي تكلفة غير ضرورية مما يؤدي الى تحسين مردودية المؤسسة و زيادة تنافسيتها.

الإحالات والمراجع:

- ¹- أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، ط 1 ، 2006 ، ص 70.
- ² نوبلي نجلاء ، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2014/2015 ، ص 113.
- ABC: Activity Based Costing.
- ³- أيمن الشنطي وعامر الأشقر ، المحاسبة الإدارية ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2006 ، ص 112.
- ⁴ هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 2000 ، ص ص 21-22.
- ⁵ نوبلي نجلاء ، مرجع سابق ، ص 113.
- ⁶ زينبات محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 394.
- ⁷ نائل عدس ، نضال الخلف ، محاسبة التكاليف -مدخل حديث- ، الجهينة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2007 ، ص 275.
- ⁸ - Alain BOUTAT et Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008, P 213.
- ⁹ - إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص ص 165-166.
- ¹⁰ هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 24.
- ¹¹ - مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، الجزائر ، 2006/ 2005 ، ص ص 140-141.
- ¹² - نائل عدس ، نضال الخلف ، مرجع سابق ، ص ص 277-278.
- ¹³ - أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2002 ، ص 190.
- ¹⁴ نوبلي نجلاء ، مرجع سابق ، ص 113.
- ¹⁵ - عصام فهد العريبي ، المحاسبة الإدارية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2003 ، ص 256.
- ¹⁶ - ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة ، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة ، فلسطين ، 2007 ، ص 699.
- ¹⁷ - هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 28 .
- ¹⁸ - أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 256.
- ¹⁹ - زينبات محرم وآخرون ، مرجع سابق ، ص 397.
- ²⁰ - إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 171.
- ²¹ - ثناء علي القباني ، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة ، الدار الجامعية بالإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص ص 209-210.

- ²² إبراهيم فرزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص 66.
- ²³ محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، درا وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 35.
- ²⁴ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 700.
- ²⁵ - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007، ص 56.
- ²⁶ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.
- ²⁷ - كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 351.
- ²⁸ - نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص 115-116.
- ²⁹ - سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، دفعة 2010، ص 113-114.
- ³⁰ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 207.

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2006.
3. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
5. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
6. أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2006.
7. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006.
8. خليفة أبو زيد كمال وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999.
9. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
10. عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003.
11. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007.
12. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، درا وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
13. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف -مدخل حديث-، الجهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
14. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.

ب. الأطروحات والرسائل الجامعية:

— أطروحات الدكتوراه:

15. نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2015/2014.

— رسائل الماجستير:

16. إبراهيم فرزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005.
17. ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

18. سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3 ، الجزائر ، دفعة 2010.

19. مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، الجزائر ، 2005/2006).

ثانيا: باللغة الأجنبية:

20. Alain BOUTAT et Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008.

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول
01	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية
02	أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها