

أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة)

زينب جبار يوسف هيفاء عبدالغني عودة

المعهد التقني/ بصرة المعهد التقني/ بصرة

zen_gbe22@yahoo.com hayfalayeth@yahoo.com

المستخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف الى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية والمتمثلة بنظامي الاوامر والمراحل الانتاجية، حيث تعاني تلك الأنظمة من عدم الدقة في احتساب التكاليف وضعف الرقابة وعدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات. ويقوم نظام (ABC) على تقسيم عمليات المنشأة الى عدد من الأنشطة وكل نشاط يتم تحميله بالتكاليف التي تتطلبها العملية اللازمة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، وبالتالي يتم التوصل الى الإيرادات التي حققها ذلك النشاط الأمر الذي يساعد في عملية التقييم واتخاذ القرارات اللازمة، وقد توصل البحث الى العديد من الاستنتاجات والتوصيات .

الكلمات المفتاحية: التكاليف على اساس الأنشطة، اتخاذ القرارات، تخفيض التكاليف.

Abstract

The aim of this research to identify the system cost by activities (ABC) , as this system of modern systems that aim to address the shortcoming of the traditional system , and represented orders and production stages where these systems suffer from inaccuracies in calculating costs and weak oversight and lack of rational decision- making process and the system (ABC) the division of property to number of activities and activity is loaded costs required by the process needed to produce goods or service and therefore in can reach to revenues achieved by the activity that helps in the evaluation process and to take the necessary decisions have the research found many of the conclusion and recommendations .

Keywords: Activity based costs(ABC), Decision Making, Costs Reduction.

المقدمة

تستخدم العديد من المنشآت الاقتصادية نظام المحاسبة المالية والذي يتم بموجبه تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي اعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية والتي تعبر عن نتائج الاعمال والمركز المالي في لحظة زمنية معينة، وعند قيام تلك المنشآت بتطبيق نظام محاسبة التكاليف تتوفر لديها بيانات تساعد في اداء العديد من الوظائف مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لا سيما اذا كان نظام التكاليف المطبق على درجة عالية من الشمول حيث يستطيع توفير تدفق للمعلومات في الوقت المناسب وبشكل مستمر ولكافة المستويات الادارية، وتجدر الاشارة الى أن المحاسبة المالية تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية عن المنشأة بينما تختص محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الداخلية بالمنشأة، كذلك تصدر المحاسبة المالية تقارير مالية بصورة مكثفة وغير تفصيلية للأطراف الخارجية بينما التقارير التي تصدرها المحاسبة المالية تكون تفصيلية طبعا لحاجة الأطراف الداخلية في المنشأة، وغالبا ما تكون المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظامي المراحل والاوامر الانتاجية غير دقيقة ولا تساعد في أحكام عملية الرقابة وترشيد عملية اتخاذ القرارات وذلك لكون تلك الأنظمة لا تعطي بيانات تفصيلية عن المنتج او الخدمة المقدمة وبالتالي لا نستطيع تحديد

تكاليف المنتج أو الخدمة بشكل دقيق. إن الاتجاه الحديث لكثير من المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية هو استخدام تقنيات إدارة الكلفة والذي يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من بين تلك التقنيات وذلك لما يتميز به من التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة مثل تسعير المنتجات أو الاستمرار أو التوقف عن إنتاج منتجات معينة.

وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لأستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كبديل للنظمة التقليدية إلا أنه توجد بعض العيوب عند استخدامه منها ارتفاع التكاليف المتعلقة بتطبيقه وعدم القضاء على مشكلة تخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة بشكل نهائي بسبب وجود بعض الصعوبات في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة بشكل دقيق. ولكن المزايا العديدة التي يتمتع بها النظام المذكور تفوق العيوب التي ترافق تطبيقه مما يشجع على تطبيقه. وعليه جاء البحث ليرسل الضوء على هذا النظام من خلال تقسيمه إلى فصلين رئيسيين الأول خاص بمفهوم ومقومات نظام ABC ومراحل تطبيقه والفرق بينه وبين الأنظمة التقليدية بينما خصص الفصل الثاني لعملية اتخاذ القرارات الإدارية ودور نظام ABC في ترشيدها وقد تم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث: تعاني أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظامي الأوامر والمراحل الانتاجية من عدم الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وضعف في عملية الرقابة عليها وما يتبع ذلك من عدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات مما يتطلب البحث عن أنظمة أخرى تعالج نقاط الضعف المذكورة في الأنظمة التقليدية المتبعة في صناعة المنتج أو تقديم الخدمات.

ثانياً: أهمية البحث: يعد نظام (ABC) تقنية من تقنيات إدارة الكلفة وتتبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن كلفة المنتج أو الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات كذلك يعد هذا النظام مفيداً من ناحية الرقابة حتى عندما تكون كلفة المنتج أو الخدمة كبيرة، حيث يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة فضلاً عن كونه أداة إدارية قيمة تفصح عن جميع النشاطات في المنشأة، لكون تطبيقه يتطلب تقسيم المنشأة إلى عدد من الأنشطة لغرض حصر كلفة كل نشاط بشكل سليم.

ثالثاً: هدف البحث: يهدف البحث إلى التعرف على المحاور الآتية: المحور الأول: التعرف على الخصائص التي تتميز بها أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة والتي تميزها عن الأنظمة التقليدية الأخرى.

المحور الثاني: التعرف على المؤشرات التي تتطلب استخدام أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في عملية الصنع أو تقديم الخدمات.

رابعاً: فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها أن استخدام أنظمة التكاليف التقليدية لا تساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا تقوي من عملية الرقابة على تلك الكلف وبالتالي ينعكس ذلك على عملية اتخاذ القرار الأمر الذي يتطلب استخدام أنظمة أخرى تعالج القصور في الأنظمة المذكورة وتساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

خامساً: الأساليب المستخدمة في البحث تم استخدام البيانات الخاصة بشركة الأنوار لصناعة الاثاث لسنة والمستلزمات المكتبية - قطاع خاص، لسنة (2011) وتتضمن تلك البيانات كشوفات والقوائم

الخاصة بتطبيق نظام (ABC) فقط ولم يتم الحصول على البيانات المتعلقة بنتائج الأعمال والمركز المالي للشركة المذكورة، وذلك لأمتناع الشركة عن تزويدها بحجة الحفاظ على سرية تلك البيانات، علماً أن البيانات المتعلقة بنتائج الأعمال والمركز المالي لا علاقة لها بكيفية تطبيق نظام (ABC). وتتميز الشركة المذكورة بكونها تقوم بتطبيق نظام (ABC) منذ سنة (2008)، وتقوم بتصنيع منتجين الأول خاص بالاثاث المنزلي وتم التعبير عنه بالمنتج (س) والثاني خاص بالاثاث المكتبي وتم التعبير عنه بالمنتج (ص). وقد تم استخدام تحليل التباين القبلي والبعدى للتكاليف غير المباشرة للشركة لغرض التعرف على الفرق في تلك التكاليف قبل استخدام نظام ABC وبعد استخدامه، وقد تم إجراء اختبار لصحة الفرضية باستخدام (t) المحسوبة والجدولية، وتحت مستوى احتمالي (0.05).

الجانب النظري

الفصل الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة ومقوماته والفرق بينه وبين الأنظمة التقليدية الأخرى.

1-1 مفهوم نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC): هناك العديد من التعاريف الخاصة بنظام (ABC) حيث عرفه البعض ((بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة موجهات كلف Cost driver مبنية على العلاقة السببية)). [Horngren , et al ., 2005, P.13] . وعرف ايضا على انه ((ذلك النظام الذي يقوم اولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي أستفادت منها ، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة وفقا لمعدل أستفادتها من هذه الأنشطة. [عبد اللطيف, 2004 , ص, 218] . وهناك من عرفه على انه ((ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة الفرعية وأعتبارها موقع الكلفة الاساسي)). [Horngren , et al., 2006, P.144] . ومما سبق يمكن تعريف نظام (ABC) على انه ذلك النظام الذي يقوم على اساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مجتمعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول الى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي الى دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة، ويقوم هذا النظام على افتراض ان الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات او الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج الى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الأخرى حتى تظهر المنتجات او الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

1 - 2 مقومات تطبيق نظام (ABC): تتمثل اهم مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة بالآتي:

- 1- الموارد: وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توزيعها لأداء النشاط.
- 2- الأنشطة: وهي محور التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة. وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن ان تؤدي لأنتاج منتج معين او تقديم خدمة الى أربع مجموعات وكالآتي: , 1992 Cooper & Kaplan [PP.1-13]
 - أ- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم اداؤها عند أنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.
 - ب- أنشطة ترتبط بالدفعة الانتاجية: وهي الأنشطة التي يتم اداؤها لكل دفعة انتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة.

ج- أنشطة ترتبط بالمنتج: ويتم ادائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغيير مواصفات منتج معين.

د- أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل: ويتم ادائها لدعم عمليات المنشأة بصفة كلية وتتعلق بالأمداد بالخدمات الانتاجية والادارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على انتاج منتجات او اداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما عن حجم الانتاج ومن امثلة هذه الأنشطة مايتعلق بأنشطة الشؤون المالية والادارية والعلاقات العامة.

1 - 3 مراحل تطبيق نظام (ABC): هناك العديد من المراحل يتطلب الأخذ بها عند تطبيق نظام (ABC) ويؤكد أن أدراجها بالآتي: [Hornegren,et.all,1999,P.20]

المرحلة الاولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة اولى في نظام (ABC).

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط)، وتمثل الأساس للملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من انواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المنشأة المختلفة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الادارية الاوطأ مثل الاتصال بالزبائن والعمل الهندسي.

المرحلة الرابعة : يتم فيها تحديد موجبات الكلف وتمثل الاساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على اغراض الكلفة (المنتجات أو الخدمات).

المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجبات الكلف للتكاليف غير المباشرة.

المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج او خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة .

المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول الى الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج او الخدمة من كل نشاط .

1 - 4 الفرق بين الأنظمة التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة وبين نظام (ABC) في تحميل التكاليف غير المباشرة

تمر عملية تحميل التكاليف غير المباشرة بموجب المنهج التقليدي بالشكل الآتي:

1- تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة استنادا الى بعض المقاييس المعتمدة في التخصيص.

2- تحميل تلك المراكز على المنتجات النهائية وذلك بأستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مثل ساعات العمل المباشر اوساعات عمل الآلات، هذا ويلاحظ ان العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس كما ان قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة فضلا عن اختلاف طبيعة التكاليف غير المباشرة، وبالتالي فإن المنهج التقليدي لتحميل التكاليف المذكورة يقوم

على اساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم دون الأخذ بالأعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة والتي تدخل ضمن ضمن تكلفة المنتجات النهائية .

أما تحميل التكاليف غير المباشرة بموجب نظام (ABC) فيكون بالشكل الآتي :

1- تخصيص الموارد على الأنشطة، ويتم في هذه الحالة حصر أوجه النشاط الرئيسية ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة وهو ما يستدعي تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية وكل نشاط منه يصف جانباً مما تؤديه المنشأة من عمليات والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (المواد، العمالة، التكنولوجيا) إلى مخرجات (سـلع أو خدمات) .

2- تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويكون ذلك من خلال تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقاً لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها ويتم ذلك باستخدام موجّهات التكلفة كمقياس للطلب، ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من أجل موجه الكلفة. ويشير موجه الكلفة إلى مجموعة من العوامل أو الأحداث المحددة والتي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها، ويجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

1- أن يكون قابلاً للقياس. 2- أن يكون قابلاً للتخصيص على كل منتج. 3- يجب احتساب موجه واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة. وعليه فإن نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على أساس قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة . (يوسف، 1998، ص، 163).

ويمكن تنظيم جدول مقارنة للأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج ونظام (ABC)

وكالاتي: [Mark Wilder , et . all , 2002 . P. 257]

التوزيع التقليدي للتكاليف غير المباشرة	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)
1- تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة من خلال طبيعة وظائف هذه المراكز (مثال مراكز تكلفة أقسام الخدمة أو الإنتاج) .	1- تحديد الأسلوب أو الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجمع التكاليف تتبع لكل نشاط . وتحدد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف .
2- تجميع التكاليف في مراكز التكلفة .	2- تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة .
3- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة .	3- تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط .
4- توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم .	4- توزيع التكلفة على المنتجات طبقاً لطلب المنتج على النشاط الذي يفوق التكلفة .

1 - 5 مشاكل تطبيق نظام (ABC) وسبل معالجتها:

1- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة : حيث قد يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت الذي ينبغي فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات (سلع أو خدمات وأدراجها كمصروف أو عبء عام) .

2- مشكلة ملائمة بيانات نظام تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات، نظراً لأن المدى الزمني الذي يغطيه نظام تكاليف الأنشطة يمتد ليشمل الأجل الطويل لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي يعتمد عليها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والتقديرية وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام الأنشطة مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية أو من بيانات نظام التكاليف حسب الأنشطة لغرض معالجة هذه المشكلة.

3- مشكلة الأنشطة وأرباطها بقيمة المنتج: يتسم نظام تكاليف الأنشطة بشموله على جميع أوجه نشاط المنشأة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجمعات النشاط ، قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا

تضيف قيمة للمنتج، وتكمن معالجة هذه المشكلة من خلال حصر واستبعاد تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من التحميل على المنتجيات وأعتبارها أعباء عامة. 4- مشكلة اختيار موجهات التكلفة لكل نشاط: تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الفردية التي قد تكون غير متجانسة الأمر الذي يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات لمعالجة المشكلة المذكورة. [Richard & Helen , 2000 , P.20]

الفصل الثاني: استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية

ودور نظام ABC في ترشيد القرارات الادارية

2 - 1 استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الادارية

تعد عملية اتخاذ القرارات احدى الوظائف الرئيسية لأدارة المنشأة، وتواجه الادارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيداً. وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات احدى المهام الادارية الصعبة والمعقدة والتي يجب على الادارة ممارستها، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشأة. وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والايرادات وغيرها لأخذ القرارات الادارية المختلفة ويجب على ادارة المنشأة ان تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والايرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لأخذ القرارات. [حسين, 2000, ص, 350]. فعند نشوء مشكلة معينة نحتاج لأخذ قرار بشأنها فإنه يتم في البداية تجميع المعلومات الملائمة والمتعلقة بالمنشأة، ويتم تحليلها وتحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة وتقييمها ومن ثم اختيار البديل الأفضل من بينها وأخذ القرار المناسب بشأنها. [دبيان, 1999, ص, 360].

ويمكن تحديد الخطوات الآتية اللازمة لأخذ القرار المناسب:

- 1- تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لأخذ القرار المناسب.
- 2- تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل .
- 3- اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها .
- 4- تنفيذ القرار باختيار البديل الأفضل.
- 5- تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار من ناحية الفاعلية والتي هي مقياس لتحقيق الغاية المرجوة والكفاءة والتي تعني مدى الكفاءة في استخدام المدخلات للحصول على المخرجات. (مبارك وآخرون, 2008, ص, 148).

2 - 2 الخصائص الواجب توفرها في المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات: هناك خاصيتين يجب

توافرها في المعلومات اللازمة لأخذ القرارات هما خاصيتي الملائمة والثقة ويمكن أيضاح ذلك بالآتي:

- 1- الملائمة: يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع التطبيق، حيث ان المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على أحداث تغيير في اتجاه القرار، وهناك ثلاث مقومات لخاصية الملائمة:

أ- القدرة على التنبؤ بالمستقبل: لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرارات يجب ان تؤدي الى تحسين قدرة متخذي القرارات على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل او ان تؤدي هذه المعلومات تصحيح توقعاته الحالية.

ب- القدرة على التقييم الارتدادى للتنبؤات السابقة: يقصد بها مساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
ج- التزامن: يقصد بالترامن توفير المعلومات في حينها، لأن المعلومات اذا لم تتوفر عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على الحدث او القرار.

2- الثقة: تشير هذه الخاصية الى امانة المعلومات وأمكانية الاعتماد عليها، وهناك ثلاث مقومات لها:
أ- الصدق في التعبير عن الظواهر: ويقصد بالصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التعبير عنها.

ب- إمكانية التثبت من المعلومات: ويقصد بها ان تتوفر الموضوعية في أي قياس علمي، أي ان النتائج التي يتوصل إليها أي شخص معين بأستخدام اساليب معينة للقياس والأفصاح يستطيع ان يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الاول باستخدام نفس الاساليب.

ج- الحياد: يشير الحياد الى تجنب التحيز الذي قد يمارسه القائم بأعداد وعرض المعلومات، لأن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه المعلومات لا تعتبر امينة ولا يمكن الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات. (الشيرازي، 1990، ص 199). ويجب الإشارة انه من الواجب اخضاع خاصيتي الملائمة والثقة لنوعين من الاختبار هما:

1- اختبار مستوى الأهمية: حيث ان هناك ارتباط وثيق بين الملائمة والأهمية النسبية ذلك لأن المعلومات التي لا ترتبط ارتباط وثيقاً بأهداف التقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة وبالتالي ليس هناك ما يدعو للأفصاح عنها، كذلك هناك ارتباط بين الثقة وبين اختيار الأهمية ذلك لأن اخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على أمانة المعلومات وأمكانية الاعتماد عليها.

2- اختيار التكلفة - العائد: هناك قاعدة عامة تنص على ان المعلومات المحاسبية لا يجب انتاجها وتوزيعها الا اذا زادت منفعتها على تكاليفها حكمها في ذلك حكم أي خدمة اقتصادية، الا انه يلزم التنبيه هنا الى الاختلافات الجوهرية بين المعلومات المحاسبية وبين غيرها من السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاسواق، ففي حين ان الخدمات الاقتصادية لا يستفيد منها الا من يتحمل تكاليف انتاجها الا ان الوضع ليس كذلك بالنسبة للمعلومات المحاسبية ذلك لأن اقتصاديات انتاج المعلومات المحاسبية لا تخضع لعوامل العرض السائدة في الاسواق ففي حين تتحمل الوحدة بصورة مباشرة تكاليف انتاج وتوزيع التقارير المالية الا ان المنافع من استخدام هذه التقارير تعود في معظمها على المستخدمين الخارجين.

[Wiliam G., 2001 , P5]. R.K.Mautz &

2-3 أنواع القرارات والمفاضلة بين البدائل: تتطلب عملية اتخاذ القرارات توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على الاختيار ما بين البدائل المتاحة لتلك العملية، وتتمثل المعلومات الملائمة بالتكاليف الملائمة والأيرادات الملائمة، حيث تشير التكاليف الملائمة الى التكاليف التي تتغير من بديل لأخر عند عملية اتخاذ القرارات، اما الأيرادات الملائمة فهي تلك الأيرادات التي لها قابلية على التغير من بديل لأخر والتي ترتبط بعدد الوحدات المتوقع بيعها بسعر معين. وهناك العديد من القرارات التي تواجه المنشأة والتي يكون لها عدة بدائل مما يتطلب اختيار القرار المناسب ومن تلك القرارات مايلي:

أ- قرار التصنيع او الشراء: حيث تواجه العديد من المنشآت الصناعية اتخاذ قرار التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج، ويعتمد هذا القرار على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل أخرى غير كمية مثل مدى الاعتماد على الجهات الخارجية بتزويد المنشأة بما تحتاجه وبشكل منتظم وعند الطلب وعلى عملية الرقابة على

جودة الاجزاء او المواد المشتراة من الخارج، ويعتبر هذا القرار من القرارات الاستراتيجية والتي يتطلب اخذها بعناية فائقة بسبب تأثيرها الكبير على نشاط المنشأة.

ب- قرار البيع او التصنيع الى حد ابعد: عندما تنتج المنشأة الصناعية منتجاتها فإنه عادة تمر هذه المنتجات بمراحل مختلفة قبل الوصول الى المرحلة النهائية ليتم طرحها في السوق طبقا لرغبة المستهلكين، وقد يمكن في بعض الحالات بيع المنتجات قبل الوصول الى المراحل النهائية وفي هذه الحالة تواجه المنشأة اتخاذ قرار البيع بتلك المرحلة او التصنيع الى حد ابعد كمرحلة متقدمة عن مرحلة البيع او الوصول الى اتمام المنتج بشكله النهائي، ولاتخاذ القرار المناسب لابد من قيام المنشأة بمقارنة الايرادات التفاضلية الناتجة عن التصنيع الى مرحلة ابعد مع التكاليف الإضافية للتصنيع المتعلق بالوصول للمرحلة الأبعد، مثال على ذلك احد المنتجات يتطلب أنتاجه (5) مراحل ويمكن ان يباع بعد انتهاء المرحلة الرابعة، وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمفاضلة ما بين البيع بعد اكتمال المرحلة الرابعة أو تقوم ببيعه بعد اكتماله بشكل نهائي مراعية في ذلك تكلفة المنتج والايراد المتوقع.

ج- قرار اضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج: تعتبر هذه القرارات من اصعب القرارات التي يجب على ادارة المنشأة اتخاذها، حيث ان هناك عدة عوامل كمية ونوعية يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بأضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج ، لأن من شأن تلك القرارات التأثير على صافي الربح، الامر الذي يتطلب عمل التحليل المناسب للتكاليف المتعلقة والملائمة لاتخاذ القرار. (ظاهر، 2002 ، ص، 371).

2 - 4 دور نظام (ABC) في ترشيد عملية اتخاذ القرارات: يقوم نظام (ABC) على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث ان كل نشاط يصف جانباً مما تؤديه المنشأة من عمليات، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات بأستخدام مسببات التكلفة. ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم. (البستكي ورمضان، 1998، ص، 20).

ان من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، وهذا الامر يؤدي الى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والايرادات التي حققها، وبالتالي يؤدي ذلك الى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الاولى الى معرفة مقدار التكاليف المحملة والايرادات المتحققة لكل نشاط. وترتبط عملية اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف، لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة اذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى اداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب. (جمعة وآخرون، 1999 ، ص، 365).

وهكذا نستطيع القول ان من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

الجانب العملي: تم أخذ (شركة الانوار لصناعة الاثاث) كعينة للدراسة، وهي احدى الشركات العاملة ضمن القطاع الخاص، علما ان هذه الشركة بدأت بتطبيق نظام (ABC) منذ عام (2008). وقد تم اخذ البيانات

اللازمة للجانب العملي والخاصة بالشركة المذكورة والمتمثلة بالقوائم والكشوفات الختامية لسنة 2011 كعينة للدراسة (فيما يتعلق بتطبيق النظام فقط)، وكما تم الإشارة الى ذلك في الفقرة (خامسا) من منهجية البحث. وقد تضمنت الحالة العملية البيانات الآتية:

تقوم الشركة المذكورة بصناعة نوعين من الاثاث الاول يعبر عنه بالمنتج (س) والثاني (ص) وتقوم الشركة بتصنيع (5000) وحدة من المنتج (س) و (2000) وحدة من المنتج (ص) ويتطلب تصنيع الوحدة من المنتج الاول (20) ساعة بينما يتطلب تصنيع الوحدة من المنتج الثاني (10) ساعات من العمل المباشر. وقد كانت تكلفة المواد المباشرة للوحدة الواحدة من المنتج (س)، (15000) دينار بينما تكلفة المنتج (ص)، (10 000) دينار، اما تكلفة الأجور (تكلفة الساعة الواحدة من العمل المباشر) فقد كانت (1500) دينار للساعة، اما مقدار التكاليف غير المباشرة فقد كانت بمقدار (90 000 000) دينار خلال السنة، وبشكل اجمالي لجميع الوحدات.

ويتطلب تطبيق النظام المذكور استخراج (معدل التكاليف غير المباشرة وكذلك معرفة عدد مرات استخدام محرك الكلفة) للوحدة الواحدة من المنتجين المذكورين وكالاتي:

جدول رقم (1) خاص باستخراج معدل التكاليف غير المباشرة *

النشاط	محرك الكلفة	المجموع المتوقع للتكاليف غير المباشرة	المجموع المتوقع لأستعمال محرك الكلفة	معدل التكاليف غير المباشرة
اعداد المكائن والالات للتشغيل	عدد مرات التشغيل	25000 000 دينار	1000	25000 دينار
تشغيل المكائن والالات	عدد ساعات التشغيل	46000 000 دينار	4600	10 000 دينار
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	19000 000 دينار	2000	9500 دينار

* الجدول تم تنظيمه استنادا الى بيانات الشركة عينة الدراسة.

ولغرض معرفة عدد مرات استخدام محرك الكلفة لكلا المنتجين فقد تم تنظيم الجدول التالي:

جدول رقم (2) يوضح عدد مرات استخدام محرك الكلفة *

محرك الكلفة	المنتج (س)	المنتج (ص)	مجموع الاستخدام
عدد مرات تشغيل المكائن والالات	550	450	1000
عدد ساعات تشغيل المكائن والالات	2400	2200	4600
عدد مرات فحص المنتجات	1000	1000	2000

المصدر: بيانات الكشوفات والقوائم الخاصة بالشركة.

وقد تم استخراج المجموع الكلي لعدد ساعات العمل المباشر لكلا المنتجين كالاتي:

عدد ساعات العمل المباشر للمنتج (س) * عدد الوحدات المنتجة خلال السنة + عدد ساعات العمل المباشر للمنتج (ص) * عدد الوحدات المنتجة خلال السنة = $120\,000 = 2000 * 10 + 5000 * 20$ وتم استخراج معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل باستخدام المعادلة التالية:

معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل = مجموع التكاليف غير المباشرة السنوية / مجموع ساعات العمل المباشر للمنتجين = $750 = 90000000 / 120000$ وبناء على البيانات الخاصة بالجدولين (1، 2) والخاصة بالمنتجين تم تنظيم جدول يتضمن تطبيق نظام (ABC):

جدول رقم (3) يتضمن تطبيق نظام (ABC)*

النشاط	المنتج (س)		المنتج (ص)		مجموع التكاليف غير المباشرة
	العدد	التكاليف	العدد	التكاليف	
اعداد المكائن والالات للتشغيل 25000	550	13750 000	450	11250 000	25000 000
تشغيل المكائن والالات 10 000	2400	24000 000	2200	22000 000	46000 000
فحص المنتجات 9500	1000	9500 000	1000	9500 000	19000 000
مجموع التكاليف المخصصة		47250 000		42750 000	90 000 000
عدد الوحدات المنتجة		5000		2000	
التكاليف غير المباشرة للوحدة		9450		21375	

* نظم الجدول من قبل الشركة المطبقة للنظام المذكور.

وقد تم الاستفسار من قبل الشركة انه في حالة عدم تطبيق نظام (ABC) فكيف يتم احتساب ومعرفة التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمنتجات للوحدة الواحدة، وقد كانت الأجوبة كالآتي:

- 1- يتطلب الامر معرفة مقدار المواد المباشرة لكلا المنتجين.
- 2- استخراج الاجور المباشرة للمنتجين.
- 3- استخراج التكاليف غير المباشرة للمنتجين من خلال ضرب (معدل التكاليف* عدد الساعات ولكلا المنتجين).
- 4- يتم جمع المواد والاجور والتكاليف غير المباشرة المذكورة اعلاه وتكون الحصيلة مجموع تكلفة الوحدة الواحدة باستخدام النظام التقليدي. ويمكن توضيح ذلك بالجدول الآتي:

جدول رقم (4) يتضمن احتساب التكلفة للوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC)*

البيان	المنتج (ص)	المنتج (س)
المواد المباشرة	10 000	15000
الاجور المباشرة = س = $(1500 * 20)$ ص = $(1500 * 10)$	15000	30 000
التكاليف غير المباشرة = س = $(750 * 20)$ ص = $(750 * 10)$	7500	15000
مجموع تكلفة الوحدة الواحدة	32500	60 000

* تشير الى ان بيانات الجدول تم تزويدها من قبل الشركة.

ولغرض المقارنة بين كلفة الوحدة الواحدة في حالة تطبيق نظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه تم تنظيم الجدول الآتي:

جدول رقم (5) بين المقارنة في احتساب كلفة الوحدة الواحدة في حالة تطبيق النظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه*

البيان	احتساب الكلفة في حالة تطبيق نظام (ABC)		احتساب الكلفة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC)	
	المنتج (ص)	المنتج (س)	المنتج (ص)	المنتج (س)
المواد المباشرة	10 000	15000	10 000	15000
الاجور المباشرة	15000	30 000	15000	30 000
التكاليف غير المباشرة	21375	9450	7500	15000
مجموع تكلفة الوحدة الواحدة	46375	54450	32500	60 000

* تشير الى ان بيانات الجدول تم تنظيمها من قبل الباحث استنادا الى بيانات الشركة. ومن ذلك نستنتج ان تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC) تبدو مشوهة وغير واضحة ودقيقة لكونها لا تحمل بشكل صحيح بما يخصها من التكاليف غير المباشرة وبالتالي ينعكس ذلك على عملية اتخاذ القرار وخاصة فيما يتعلق بالتسعير، حيث نرى أن المنتج (س) كانت تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق النظام (60 000) دينار بينما أصبحت كلفته (54450) دينار عند تطبيق النظام أي ان الكلفة انخفضت بمعنى انها كانت محملة بزيادة مقدارها (5550) دينار، بينما المنتج (ص) نرى ان تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق النظام كانت (32500) دينار بينما عند تطبيق النظام كانت (46375) دينار أي انها كانت محملة بشكل منخفض وبمقدار (13875)، الامر الذي يتطلب الاهتمام الكبير لهذه الحالة واجراء الدراسة والتحليل لتلك الفروقات لكون ذلك يؤثر على جميع قرارات الشركة وكما تم الاشارة الى ذلك وكذلك يؤثر على الربحية المتحققة للشركة.

وقد تم استخدام تحليل التباين القبلي والبعدي للتكاليف غير المباشرة فقط وللمنتجين (س،ص) لمعرفة مقدار التغير في التكاليف في حالة تطبيق نظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه، ولم يتم ادخال عنصري المواد المباشرة والاجور المباشرة لأنهما لم يطرأ عليهما تغير سواء طبق النظام أم لم يطبق. ويمكن توضيح ذلك في الجدول رقم (6) .

جدول رقم (6) خاص بالتباين القبلي والبعدي للتكاليف غير المباشرة *

البيان	X	Y	D	D2
التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة للمنتج (س)	60 000	54450	5550	30802500
التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة للمنتج (ص)	32500	46375	13875	192515625
المجموع	92500	100825	19425	223318125

* تشير الى ان الجدول نظم من قبل الباحث استنادا الى قوائم وكشوفات الشركة. وهناك اربع متغيرات في الجدول هي (X , Y , D , D2). حيث تشير (X) الى مقدار التكاليف غير المباشرة قبل استخدام نظام (ABC). اما (Y) فتشير الى مقدار التكاليف غير المباشرة بعد استخدام نظام (ABC). بينما تشير (D) الى مقدار الفرق في التكاليف غير المباشرة بين X , Y للمنتجين. وتشير (D2) الى مربع الفرق بين التكاليف غير المباشرة المذكورة.

ويمكن توضيح نتائج الجدول المذكور بالآتي:

$$\begin{aligned} Ssd &= 223318125 - 188665312.5 = 34652812.5 \\ DF &= 1 \\ S2d &= Ssd / DF = 34652812.5 \\ Sd &= \sqrt{S2d} = 5886.7 \\ Sdx &= Sd / n = 5886.7 / 1.14 = 4174.96 \\ X &= 46250 \\ Y &= 50412.5 \\ t &= 50412.5 - 46250 / 4174.96 = 0.0997 . \end{aligned}$$

وعند مقارنة (t) المحسوبة مع (t) الجدولية تحت درجة حرية (1) والمستوى الاحتمالي (0.05) نجد ان (t) الجدولية (6.314) وهذا يعني ان (t) المحسوبة اقل من الجدولية , وعليه نستطيع قبول الفرضية .

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

- 1- العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل الى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج او الخدمة المقدمة ولا يساعد في احكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع او الخدمات التي تتعامل بها بها المنشأة.
- 2- تطبيق نظام (ABC) يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على السلع والخدمات حسب مقدار الاستفادة استنادا الى القوائم والمستندات المؤيدة لمقدار التكاليف المنفقة عليها.
- 3- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من اجزاء التكاليف, وهذا الامر يساعد على التقييم السليم للأنشطة وسلامة عملية اتخاذ القرارات.
- 4- عملية اتخاذ القرارات تتطلب توفر المعلومات اللازمة والمناسبة والتي تتوفر فيها خاصيتي الملائمة والثقة لكون ذلك من مستلزمات عملية اتخاذ القرار .
- 5- هناك العديد من المشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) منها مشكلة استغلال الطاقة المتاحة, مشكلة ملائمة بيانات نظام (ABC) لخدمة القرار ومشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج فضلا عن مشكلة اختيار مسببات الكلف.
- 6- يساعد تطبيق نظام (ABC) المنشأة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلا عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا وبالتالي تستطيع المنشأة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.

ثانيا: التوصيات

- 1- الحث على استخدام الأنظمة الحديثة المبنية على الأسس العلمية والسليلة في جميع الوحدات الصناعية, التجارية والخدمية التي تستخدم محاسبة التكاليف في نشاطها مع ضرورة اقناع المسؤولين في المنشأة بأهمية تطبيق تلك الأنظمة لأن من شأن تلك الأنظمة تسهيل العمل وضمان حسن الاداء ومن بين تلك الأنظمة نظام التكاليف المبنية على اساس الأنشطة (ABC).
- 2- يتوجب اعتماد تخصيص الموارد على الأنشطة وتحديد المسؤولية حتى نستطيع التوصل الى الأنشطة المضيفة للقيمة والتي لها دور كبير في تحقيق إيرادات المنشأة, وتلك التي لا تضيف شئ للمنشأة حتى نستطيع اتخاذ القرار المناسب بشأنها.
- 3- ضرورة تجميع المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات المبنية على الدراسات العلمية السليمة والخاضعة الى التحليلات والمقارنات الأفقية والعمودية والتي تتمتع بدرجة كبيرة من الأمانة لضمان صحة عملية اتخاذ القرارات.
- 4- ضرورة أشراك الافراد العاملين في عملية اتخاذ القرارات وذلك لضمان الحصول على الرضا الوظيفي والذي يعتبر حافزا للأداء ومنعا لحدوث المشاكل في العمل.
- 5- القيام بتنظيم دورات وبرامج تدريبية للأفراد العاملين في المنشأة وبشكل دوري ومستمر لغرض التعرف

على كل ماهو جديد في مجال تقنيات العمل حتى وان كان الافراد العاملين من اصحاب الخبرة والمهارة لكون تلك الدورات والبرامج تساعدهم على تطبيق كل ماهو جديد في مجال عملهم وتؤدي الى اكتسابهم الخبرة والمعرفة اللازمة للعمل.

6- القيام بأجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) والعمل على ايجاد حلول لها، على ان يتم الأخذ بنظر الاعتبار المزايا الكثيرة التي يتمتع بها النظام وأعتبرها حافزا للتطبيق.

المصادر

اولا : الكتب العربية:

- 1- ظاهر,احمد حسن (2002). " المحاسبة الادارية "دار وائل للنشر,عمان,الاردن.
- 2- حسين,احمد(2000) . " المحاسبة الادارية المتقدمة " دار المعرفة الجامعية الاسكندرية جمهورية مصر العربية.
- 3- جمعة, احمد حلمي,عطا الله خليل , خالد ابراهيم (1999). " محاسبة التكاليف المتقدمة", دار صفاء للنشر والتوزيع , عمان, الاردن.
- 4- مبارك,صلاح,ابراهيم عثمان,محمد محمد محرم (2008). " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية",دار المطبوعات الجامعية, جمهورية مصر العربية.
- 5- دبيان,السيد عبد المقصود (1999). " النماذج الكمية في المحاسبة الادارية وأتخاذ القرارات", دار المعرفة الجامعية, الاسكندرية, جمهورية مصر العربية.
- 6- الشيرازي,عباس مهدي (1990). " نظرية المحاسبة ", ذات السلاسل للطباعة والنشر الكويت.
- 7- عبد اللطيف, ناصر نور الدين (2004) . " الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات " , الدار الجامعية , الاسكندرية , جمهورية مصر العربية.

ثانيا:الكتب الأجنبية

- 1- Cooper R., & S.,Kaplan .(1992) " Activity Based costing measuring the costs of resource Usage ", Upper saddle River , New Jersey ,prentice - Hill ,U. S. A.
- 2- Mark Wilder.et.all (2002) " Management Accounting Quarterly" New Jersey ,prentice - Hill ,U. S. A.
- 3- R.K. Mautz & Wiliam G.(2001)." Financial disclosure in a Competitive Economy " New York . prentice - Hill ,U. S. A.
- 4- Richard Son , L.& Helen.(2000) " New Shape of ABC , transportation distribution " , Upper saddle River , New Jersey ,prentice – Hill U. S. A.
- 5- Horngren , C.T., Sundem , G.L., Stratton , W.O.(2005). " Introduction to management Accounting ",Upper saddle River , New Jersey ,prentice –Hill ,U. S. A.
- 6- Horngren , C.T.,Dater,S.M., Foster .C.o. (2006). " Cost Accounting Amanagerial Emphasis," Upper saddle , River , New Jersey ,prentice –Hill ,U. S. A.
- 7- Horngren , C.T.,Foster .C.O., Datar S.M. (1999) . " Cost Accounting " , Upper saddle River , New Jersey ,prentice – Hill ,U. S. A.

ثالثاً: الدوريات والمكتبة الافتراضية

- 1- يوسف، احمد محمد (1998). " القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في أعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين الشمس، جمهورية مصر العربية، العدد (11)، ص 163.
- 2- البستكي، حسن وصايل رمضان (1998) " تطبيقات نظام ABC" مجلة الادارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، العدد (1) ص (20).