



التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أداة استراتيجية لتحقيق المدخل المعاصر لقياس التكاليف في ظل بيئة التصنيع التقليدية

أ.د. احمد ماهر محمدعلي
جامعة الكوفة، كلية الادرة والاقتصاد
ahmedm.fadhil@uokufa.edu.iq

هناة منشد حسن
جامعة الكوفة، كلية الادرة والاقتصاد
hanaam.almoussawi@student.uokufa.edu.iq

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مصنع الألبسة الرجالية في النجف، بوصفها إحدى التقنيات الحديثة الهادفة إلى تحقيق قياس أكثر دقة لتكاليف الإنتاج وتحسين كفاءة الأداء الصناعي في بيئة التصنيع التقليدية. تمثلت مشكلة البحث في أن الطريقة التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تعبر بدقة عن استهلاك الموارد الفعلي لكل منتج، مما يؤدي إلى تفاوت في تقدير كلفة الوحدة وتوجيه قرارات الإدارة بصورة غير واقعية. اعتمدت الدراسة منهجًا تطبيقيًا تم من خلاله تحديد الأنشطة الإنتاجية الرئيسية (كالتحضيرات، والخياطة، والكي، والتعبئة والتغليف، والسيطرة النوعية)، وتحديد مسببات التكلفة (Cost Drivers) الخاصة بكل نشاط، ثم تخصيص التكاليف الصناعية على أساس استهلاك الأنشطة للموارد وربطها بالمنتجات النهائية، وهي البدلة الرجالية والباركة العسكرية.

أظهرت النتائج أن تقنية التكلفة على أساس الأنشطة توفر معلومات دقيقة وموضوعية حول كلفة الوحدة مقارنة بالأسلوب التقليدي، إذ بينت اختلاف مستويات استهلاك الموارد بين الأنشطة وكشفت عن الأنشطة غير المضافة للقيمة التي تُعد مصادر للهدر. كما أسهمت التقنية في تحسين القرارات الإدارية المتعلقة بالتسعير، وتخطيط الطاقة الإنتاجية، ومراقبة الأداء.

خلص البحث إلى أن تقنية (ABC) تمثل أداة استراتيجية لإدارة التكلفة في المؤسسات الصناعية العراقية، لما تقدمه من بيانات تساعد على ترشيد القرارات ورفع الكفاءة التشغيلية. وأوصت الدراسة باعتماد هذه التقنية تدريجيًا في المصنع وتعميمها على مصانع مشابهة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتقليل الهدر.

الكلمات المفتاحية: التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، إدارة التكلفة الاستراتيجية، بيئة التصنيع العراقية.



Activity-Based Costing (ABC) AS A Strategic Tool For Achieving The Contemporary Approach To Cos Measurement In The Context Of A Traditional Manufacturing Environment

HANAA MUNSHID HASAN
University of Kufa, Faculty of
Administration and Economics
hanaam.almoussawi@student.uokufa.edu.iq

Ahmed Maher Mohammad Ali
University of Kufa, Faculty of
Administration and Economics
ahmedm.fadhil@uokufa.edu.iq

Abstract

This research aims to apply the Activity-Based Costing (ABC) technique in the Men's Garment Factory in Najaf as a modern approach for achieving more accurate production cost measurement and enhancing operational efficiency in a traditional manufacturing environment. The study addresses the problem that traditional methods of allocating indirect manufacturing costs do not accurately reflect the actual consumption of resources by each product, leading to distortions in unit cost estimation and managerial decision-making. An applied methodology was adopted by identifying the main production activities (such as preparation, sewing, ironing, packaging, and quality control) and determining the appropriate cost drivers for each activity. The indirect manufacturing costs were then traced to activities and assigned to the main products — the men's suit and the military parka — based on their actual resource consumption.

The findings revealed that the ABC technique provides more precise and objective cost information than the traditional method. It highlighted variations in resource consumption across activities, identified non-value-added operations that generate waste, and supported management in improving decisions related to pricing, production planning, and performance control.

The study concludes that the ABC technique is a strategic tool for cost management within Iraqi industrial organizations, as it offers reliable data that enhance decision-making and operational efficiency. It recommends the gradual implementation of this technique in the factory and its extension to similar industrial units to optimize resource utilization and reduce waste.

Keywords: *Activity-Based Costing (ABC), Strategic Cost Management, Iraqi Manufacturing Environment.*



المقدمة:

تعد محاسبة التكاليف من أهم الأدوات الإدارية التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية في تخطيط مواردها وتوجيه أنشطتها نحو الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة. ومع التطور السريع في بيئة الأعمال، برزت الحاجة إلى أساليب حديثة قادرة على توفير بيانات أكثر دقة وموضوعية عن تكاليف المنتجات، بهدف دعم القرارات الاستراتيجية للإدارة في مجالات التسعير والإنتاج والتوزيع. لقد أظهرت التجارب العملية محدودية النظام التقليدي في تحميل التكاليف، ومن هنا برزت تقنية التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كأحدى أهم التقنيات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، إذ تقوم على أساس ربط استهلاك الموارد بالأنشطة، ثم ربط الأنشطة بالمنتجات، مما يسهم في إعطاء صورة أوضح وأكثر واقعية عن تكلفة الوحدة المنتجة. يسعى هذا البحث إلى تطبيق تقنية (ABC) في معمل الألبسة الرجالية في النجف، ولإبراز الدور الحيوي الذي يمكن أن تلعبه هذه التقنية في تحسين دقة احتساب التكاليف، وزيادة قدرة المعمل على المنافسة وتحقيق الكفاءة الاقتصادية. وقد اعتمدت منهجية البحث على جمع البيانات المالية والفنية الخاصة بالمعمل، وتصنيف الموارد إلى مباشرة وغير مباشرة، ومن ثم تحديد الأنشطة الرئيسية وتوزيع التكاليف على المنتجات وفق خطوات منهجية دقيقة.

المبحث الأول / منهجية البحث

1.1. مشكلة البحث

تواجه الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما معامل الألبسة تحديات متزايدة في ظل بيئة تنافسية تتسم بسرعة التغير وارتفاع تكاليف الموارد من اعتمادها على نظم التكاليف التقليدية التي لا تعكس بصورة دقيقة استهلاك الأنشطة للموارد، مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات وعدم الدقة في احتساب الربحية، هذا القصور يضعف قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالتسعير، التخطيط، والرقابة. ومن هنا تنشأ الحاجة إلى تطبيق تقنية (ABC)، لمعالجة مشكلة زيادة تكلفة المنتجات وعدم كونها توفر معلومات أكثر دقة عن التكاليف من خلال ربط استهلاك الموارد بالأنشطة، ومن ثم تحميلها على المنتجات وفقاً لمستويات الاستفادة الفعلية والتي تعتبر جزءاً من متطلبات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

2.1. أهمية البحث تعد (ABC) من النظم المحاسبية الحديثة التي تسعى إلى تحقيق دقة أكبر في قياس وتخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات. وتبرز أهميته في الوحدات الاقتصادية العراقية، سواء كانت صناعية أو خدمية أو حكومية في ما يلي:



✓ تحسين دقة قياس التكلفة الحقيقية: تعتمد تقنية (ABC) على تحليل الأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد، مما يؤدي إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة أعلى من الأنظمة التقليدية التي تعتمد على معدل تحميل موحد.

✓ دعم القرارات الإدارية والتسعير العادل: يزود الإدارة بمعلومات دقيقة حول الأنشطة المكلفة وغير الفعالة، مما يساعدها على اتخاذ قرارات تسعير رشيدة وتحديد أولويات الإنتاج أو الخدمات.

✓ الكشف عن الهدر وتحسين الكفاءة التشغيلية: من خلال تتبع الأنشطة، يمكن للوحدات العراقية تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة حقيقية ومن ثم إعادة هيكلتها أو إلغاؤها لرفع كفاءة الأداء وتقليل التكاليف.

✓ تحسين نظام الرقابة الداخلية: يسمح تطبيق (ABC) بتوزيع التكاليف بناءً على مسبباتها الحقيقية، مما يساهم في تطوير أنظمة الرقابة والتقييم المالي خصوصاً في الشركات العامة الخاضعة للرقابة الحكومية.

✓ ملائمة التحول نحو المحاسبة الإدارية الحديثة: تطبيق (ABC) يساهم في تطوير بيئة العمل المحاسبي داخل الوحدات العراقية لتواكب الاتجاهات العالمية في التحليل المالي وصنع القرار الاستراتيجي.

3.1. هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان دور تقنية (ABC) في تحسين قياس تكاليف المنتجات وتعزيز كفاءة اتخاذ القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية العراقية، مع مقارنتها بالنظام التقليدي في توزيع التكاليف. تحليل واقع نظم التكاليف المعتمدة في الوحدات الاقتصادية العراقية وتشخيص أوجه القصور فيها مع إبراز دور (ABC) في تحسين دقة القرارات المتعلقة بالتسعير وتخصيص الموارد، وتقديم مقترحات عملية لتبني تقنية (ABC) في الوحدات الاقتصادية العراقية بما يحقق كفاءة أعلى في الأداء والقدرة التنافسية.

4.1. فرضية البحث

أن تطبيق تقنية (ABC) يعمل على تحليل الأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد وربطها بالمسببات الحقيقية للتكلفة، مما يوفر معلومات أكثر واقعية ودقة عن تكلفة كل منتج أو خدمة، ويساعد الإدارة على الكشف عن الأنشطة غير المضافة للقيمة وإعادة تصميم العمليات بما يعزز الكفاءة التشغيلية، ويمكن أن يساهم في تحقيق عدة نتائج إيجابية، منها:



- رفع مستوى دقة تخصيص التكاليف الصناعية وغير الصناعية على المنتجات والخدمات.
- تطوير نظام المراقبة الداخلية من خلال تتبع كلف الأنشطة وأدائها الفعلي.
- تحسين ترشيد القرارات المتعلقة بالتسعير والإنتاج نتيجة توافر معلومات واقعية عن تكلفة الوحدة.
- تعزيز الشفافية المالية داخل الوحدات الحكومية والصناعية، بما يساهم في دعم عمليات الإصلاح الإداري والمالي في العراق.

وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة فرضية البحث كما يلي:

(إن تطبيق تقنية (ABC) يسهم بصورة فعّالة في رفع كفاءة الأداء وتحسين دقة قياس التكاليف وترشيد القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية العراقية، مقارنة بالأساليب التقليدية لتخصيص التكاليف).

المبحث الثاني

التكلفة على اساس الأنشطة – مدخل مفاهيمي

1.2. التكلفة على اساس الأنشطة – نظرة تاريخية

أن فكرة تقنية (ABC) ليست بالفكرة الجديدة، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية منذ زمن بعيد (Susilowati, 2023:473)، ففي العام (1971) قدم الباحث (Staubus) تحليل أولي لنظام محاسبة التكاليف أخذاً بعين الاعتبار الأنشطة، وبعدها قام كل من الباحثان (Johnson & Kaplan) في عام (1987) بدراسة مدى ملائمة الطرائق والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف حيث تمثلت أبرز النتائج التي تم التوصل إليها إلى ضرورة تبني طرائق جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وعلى وفق أغراض التكلفة الأخرى (سعيد وآخرون، 2023: 26). أن دخول تقنية (ABC) حيز التطبيق واستخدامها في الجوانب الإدارية الهامة كتحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن الماضي وتحديداً سنة (1988) من خلال سلسلة من المقالات التي قدمها (Robert S. Kaplan) وروبن كوبر (Robin Cooper) كرد فعل على تحديات النظام التقليدي لإدارة التكلفة وارتكازه على الحجم في عملية تخصيص التكاليف و محاولة الاعتماد على الأنشطة التي تعتبر المحرك الأساس لحدوث التكلفة، وفي مطلع التسعينيات تم تبني تقنية (ABC) على نطاق واسع كأداة استراتيجية لتحسين إدارة التكلفة وفهم الربحية، وفي هذه الفترة تم استخدامها في قطاعات متعددة مثل التصنيع، الخدمات، والقطاع الحكومي (دهيرب وآخرون، 2017: 139). تركزت الدراسات بشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية وتحديداً



شركة جنرال إلكتريك (General Electric) والتي تُعد واحدة من أبرز الأمثلة على تطبيق تقنية (ABC) والتي هدفت من خلالها الى تحسين أدائها وإدارة مواردها بما مكنها من اتخاذ قرارات استراتيجية فاعلة (Cidav, et al:2020:12). اما (Tong, et,al,2020) فيشير ان ظهور تقنية (ABC) مرتبط بتطورين اساسيين اولها تطور الأنشطة وتعقيدها ضمن الوحدات الاقتصادية الامر الذي طرح مفهوم جديد متعلق بإدارة الأنشطة, وثانيها تطور فكرة محاسبة تكاليف الأنشطة والحاجة الى تحديد مسببات التكلفة وتتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى (Tong, et,al,2020:729).

2.2 مفهوم التكلفة على اساس الأنشطة (ABC)

إن محاولة صياغة مفهوم موحد لتقنية (ABC) يتطلب النظر بشكل معمق الى ما طرحه الكتاب والباحثون في محاولة ربطهم التكاليف بالأنشطة التي تستهلك الموارد بما يعطيهم تحليلاً دقيقاً للتكاليف وتوجيهها نحو تحسين الأداء, ويستعرض الجدول (1) بعض اهم تلك المفاهيم.

الجدول (1) مفهوم (ABC)

ت	المصدر	المفاهيم
1.	(Blocher, et al,2019:137)	طريقة لتحديد التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة تم اعتمادها من قبل الوحدات الاقتصادية للعديد من الصناعات فضلاً عن الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تعتمد على تحليل العمليات التي تستهلك الموارد داخل الوحدة وربطها بالمخرجات النهائية لتحديد التكاليف بشكل أكثر دقة.
2.	& Silva ,2021: 45) (Quesado	منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأغراض التكلفة، حيث انه يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة.
3.	(Pashkevich,et.al.,2023:3)	نظام محاسبي تحليلي يعتمد على تتبع الأنشطة التي تستهلك موارد المنشأة وربطها بالمنتجات أو الخدمات من خلال مسببات التكلفة، بغرض قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط بدقة وتحليل القيمة المضافة له.

المصدر: اعداد الباحثان بالاستعانة بالمصادر ازاء كل منها.

على الرغم من تنوع المفاهيم المتعلقة بالتكلفة على أساس الأنشطة الى انها تشترك في كونها تسعى الى تحقيق دقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال بناء علاقة السبب والنتيجة ما بين الأنشطة والتكاليف , ومن هنا يمكن تقديم مفهوم للتكلفة على اساس الأنشطة بانها (تقنية تهدف إلى تخصيص التكاليف بشكل أكثر دقة من خلال تتبع الأنشطة المختلفة التي تستهلك الموارد وربط



تكاليف تلك الموارد بالمنتجات أو الخدمات وفقاً لمستوى استهلاكها لتلك الأنشطة مع توفير بيانات دقيقة وقابلة للاستخدام في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات داخل الوحدات الاقتصادية.)

3.2. أهمية تقنية التكلفة على أساس الأنشطة

(Kaplan & Cooper, 2021: 15-30)، (Shields, 2022: 65-85)، (الحار، 2024: 32)

تُعد تقنية (ABC) أحد أبرز الأدوات المحاسبية الحديثة التي أحدثت نقلة نوعية في أسلوب تخصيص التكاليف وتحليلها فهي تُستخدم لتحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وربطها بالأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد.

1. **تحسين دقة تخصيص التكاليف:** يتيح استخدام تقنية (ABC) تخصيص التكاليف غير المباشرة بناءً على الأنشطة الفعلية بدلاً من استخدام الأساليب التقليدية التي تعتمد على مسببات عامة مثل ساعات العمل أو عدد الوحدات مما يساعد على توفير رؤية أكثر واقعية لتكاليف المنتجات والخدمات.
2. **تعزيز قرارات التسعير:** يساعد استخدام (ABC) في توفير معلومات كلفوية أكثر دقة في تخصيص التكاليف حيث تستطيع الوحدات الاقتصادية تحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير مبنية على أساس صحيح ويضمن تحقيق الأرباح المستهدفة وتجنب الخسائر.
3. **تحليل ربحية المنتجات والعملاء:** يُمكن استخدام تقنية (ABC) الوحدات الاقتصادية من تحليل ربحية المنتجات والخدمات المختلفة مما يساعد في تحديد المنتجات أو العملاء الذين يساهمون بشكل إيجابي في الربحية أو الذين يسببون خسائر.
4. **تحفيز الكفاءة وتقليل الهدر:** من خلال تحليل الأنشطة واستهلاكها للموارد يمكن تحديد الأنشطة ذات التكلفة العالية أو الغير مربحة مما يعني تحسين العمليات وتقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
5. **تعزيز الشفافية المحاسبية:** توفر تقنية (ABC) مستوى عالٍ من الشفافية في تحليل التكاليف مما يوفر للإدارة والمساهمين فهم أفضل لكيفية استهلاك الموارد.
6. **دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية:** ان استخدام تقنية (ABC) يوضح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل تحديد المنتجات



التي يجب التركيز عليها و التخلص من الأنشطة غير الفعالة، إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية إجراء تعديلات في تصميم المنتج، استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة .

7. **تقييم أداء العمليات والأنشطة:** يساعد استخدام (ABC) في تقييم كفاءة الأنشطة المختلفة داخل الوحدة وهذا يُمكن من تحسين الأداء في العمليات الأساسية وتقليل الوقت أو الموارد المهدورة.

8. **تخصيص التكاليف في بيئات معقدة:** تقنية (ABC) مفيدة بشكل خاص في الوحدات التي تعتمد على عمليات معقدة ومتعددة الأنشطة، مثل الصناعات التحويلية والخدمات الصحية.

9. **مواكبة بيئة الأعمال الحديثة:** مع تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة نتيجة التقدم التكنولوجي وزيادة التعقيد في العمليات، أصبحت الأساليب التقليدية لتخصيص التكاليف غير كافية لذا تُعد (ABC) حلاً متقدماً يلبي متطلبات الأعمال الحديثة.

4.2. مقومات تطبيق التكلفة على اساس الأنشطة

تتطلب تقنية (ABC) مجموعة من المتطلبات اسوة ببقية تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة ومن بين اهم تلك المقومات الاتي:

اولا: الأنشطة:

يعتبر النشاط المحور الذي تركز عليه هذ التقنية فهو ينظر الى الوحدة الاقتصادية على أنها مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم خدمات ذات قيمة أفضل إلى اللزبائن والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للزبون. كما ويعد النشاط الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في الوحدة الاقتصادية، وفق هذا النظام تقسم الوحدة إلى أنشطة يتفاعل بعضها مع بعض بدلاً من تقسيمها إلى وظائف. وتتميز الأنشطة بخصائص أهمها :

1. المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي للتكاليف والأداء بطريقة صحيحة ومتناسقة.

2. ان يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالية مشتركة.

3. ان تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات مادية أو معلوماتية إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

(Kaplan & Cooper:2021:121)

ثانيا: مجمع تكلفة النشاط:

أن إعادة تصنيف الأنشطة وتوزيعها إلى مجتمعات صغيرة ليسهل التعامل معها وتحديد العلاقة بينها يشترط ان يتم توزيعها على أساس وحدات متجانسة داخل المجموعة. بمعنى اخر ان يتم تجميع



الأنشطة المتجانسة بمجموعة واحدة تسمى الوعاء أو المجمع (Pool) والذي يعرف بأنه (أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف) (Borges , et al,2024:19).

ثالثا: وحدة التكلفة:

وهي نقطة البداية لتحديد الأنشطة التي تُنفذ من أجلها ومن ثم قياس التكاليف المرتبطة بكل نشاط على حدة. يتيح هذا النهج تحسين دقة تخصيص التكاليف مقارنة بالأنظمة التقليدية وهي مهمة لتحليل الربحية ومعرفة أي المنتجات أو الخدمات أكثر ربحية.

رابعا: مسبب التكلفة:

هو السبب الجوهري الذي أدى على حدوث التكلفة بالفعل. فمسيبات التكلفة وحسب افتراض تقنية (ABC) أن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة، ولذلك يطلق على مسيبات التكلفة اسم محركات التكلفة أو موجهات التكلفة. باعتبارها وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات (Hansen, et al:2021:153). يشير (Kaplan & Cooper) الى وجود مستويان للمسببات المستوى الأول يتعلق بالأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط أي تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة (بكوش، 2021: 209). أما المستوى الثاني فيخص المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، وهي على نوعين:

- مسيبات خاصة بالعمليات

- مسيبات خاصة بالفترة الزمنية (عبد القادر، 2020: 216)

خامسا: الموارد:

وهي جميع الوسائل المستخدمة داخل الوحدة الاقتصادية والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط، مثل الموارد البشرية، المعدات، التجهيزات، المواد، المعلومات التكنولوجية والخدمات (Kaplan & Cooper:2021:123) اما (Khalaf: 2019) فيرى بان الموارد تمثل مدخلات الأنشطة باعتبارها العنصر الاقتصادي الذي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، حيث أنه من الصعب تحليل وإدارة الأنشطة دون التعرف على الموارد المستخدمة، ويصعب كذلك تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد (Khalaf: 2019: 54).

5.2. خطوات تطبيق التكلفة على اساس الانشطة : على الرغم من تبيان عدد الخطوات التي طرحها

الكتاب والمهتمين بتقنية التكلفة على اساس الانشطة الا انها في مجموعها تسعى الى تحقيق هدف



واحد ومشترك متمثل في تحديد الأنشطة، تخصيص التكاليف، وتحديد محركات التكلفة، واخيرا تحديد التكاليف بدقة (Horngren, & Foster: 2015:233), واهم تلك الخطوات الاتي:

الخطوة الاولى: التخطيط:

تكمن أهمية هذه الخطوة في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ التقنية، وفي هذه الخطوة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الوحدة الاقتصادية وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم مع التقنية الجديد (Blocher, et al: 2023:205).

الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة المطلوبة لتحقيق المنتج أو الخدمة

تكمن أهمية هذه الخطوة في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ التقنية، وفي هذه الخطوة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الوحدة الاقتصادية وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم مع التقنية الجديد (Blocher, et al: 2023:205).

الخطوة الثالثة: تحديد محركات التكلفة:

يمكن ان تؤدي محركات التكلفة إلى تأمين التكاليف مثال تحريك تكاليف الشراء من خلال عدد أوامر الشراء التي تمت معالجتها وعادة لا يتم تخصيص التكاليف بالنسبة للمنتجات بطرق تقديرية حيث يمثل التحقق بشكل صحيح من محركات التكلفة المستندة إلى الأدلة التجريبية عامل نجاح محوري يدعم تطبيقات (ABC) بشكل اكثر قوة (Setyaning, et al, 2020: 46).

الخطوة الرابعة: تخصيص التكاليف لكل نشاط:

يمكن ان تؤدي محركات التكلفة إلى تأمين التكاليف مثال تحريك تكاليف الشراء من خلال عدد أوامر الشراء التي تمت معالجتها وعادة لا يتم تخصيص التكاليف بالنسبة للمنتجات بطرق تقديرية حيث يمثل التحقق بشكل صحيح من محركات التكلفة المستندة إلى الأدلة التجريبية عامل نجاح محوري يدعم تطبيقات (ABC) بشكل اكثر قوة (Setyaning, et al, 2020: 46).

الخطوة الخامسة: تحويل التكاليف إلى مراكز النشاط (مجمع تكلفة):

تقسم الأنشطة إلى سلسلة من مراكز التكاليف بمجرد تحديدها والتعرف عليها وقد يكون تقسيم بعض هذه العناصر واضحا وبعضها غير واضح يتم التخصيص للتكاليف على مراكز الأنشطة التي جمعت

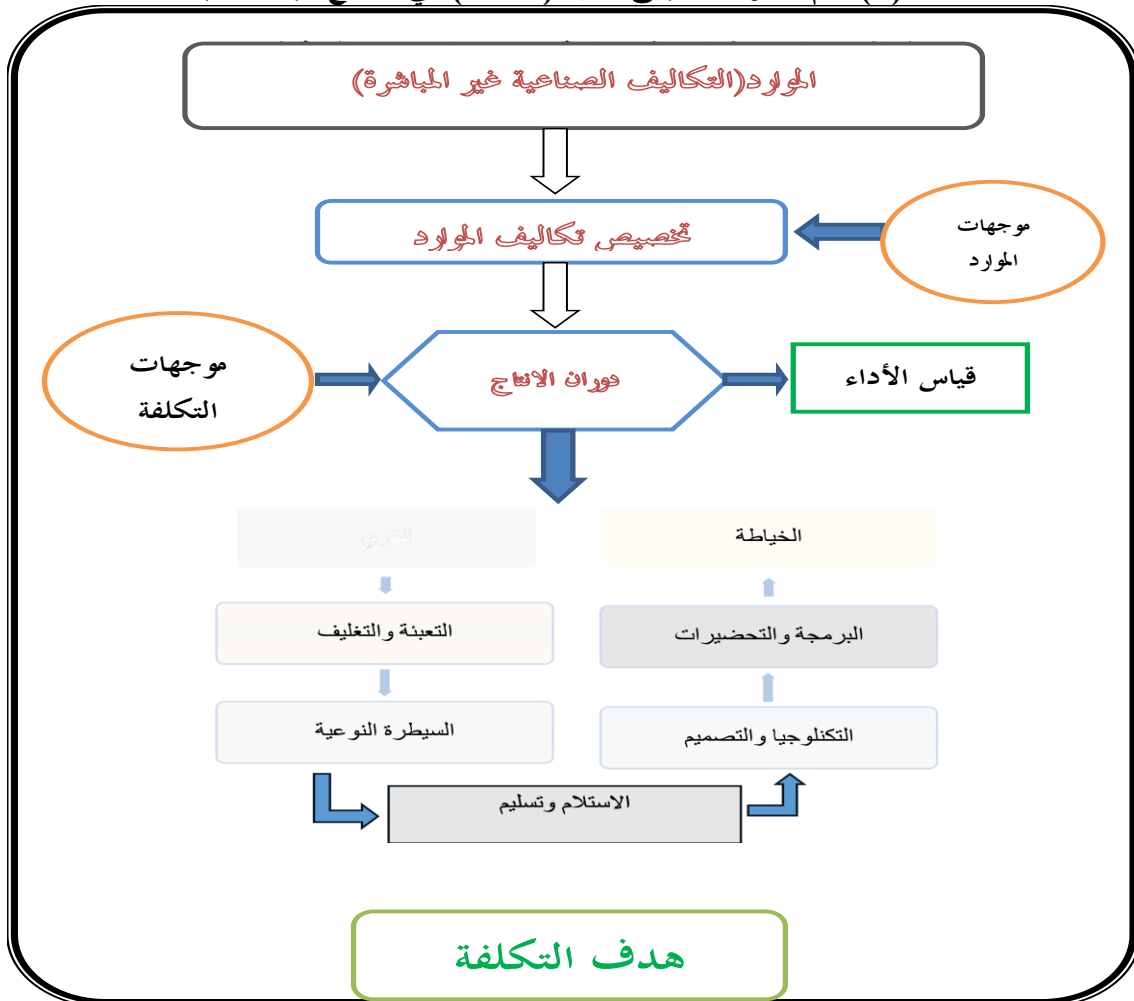


على أساس الأنشطة ثم توزع بعد ذلك على المنتجات، ويمكن أن توزع مباشرة على مراكز الأنشطة كما يمكن أن توزع باستخدام مسببات التكلفة (Zamrud and Abu,2020:68-81).

الخطوة السادسة: حساب التكلفة:

يتم حساب تكاليف أهداف التكلفة بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة وتحديد موجهات التكلفة المناسبة يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة في مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك من خلال قسمة إجمالي تكاليف النشاط المخططة على إجمالي عدد وحدات العامل الموجه، ثم حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة والغير مباشرة) للمنتجات كمرحلة أخيرة و يتم تحديد التكلفة النهائية (شحتاني و رانية، 2018: 387). ويلخص الشكل (1) اهم خطوات تطبيق تقنية (ABC):

الشكل (1) اهم خطوات تطبيق تقنية (ABC) في مصنع البسة النجف



المصدر: اعداد الباحثان



المبحث الثالث

المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة

مع تغير بيئة الأعمال خلال العقود الماضية كانت هناك ثور في استخدام التكنولوجيا في كافة المجالات والصناعات بالشكل الذي نقل المنافسة الى شكل عالمي متسارع يسير على خطى مبتكرة بشكل متجدد. وهذا الواقع فرض على الوحدات المحافظة على مستوى المنافسة والسعي إلى تخفيض الأسعار إلى مستوى طموح الزبون مع زيادة مستوى الجودة بما يتيح للوحدة المحافظة على زبائنها والسعي لكسب زبائن جدد ، حيث تتميز ظروف العمل المعاصرة بالديناميكية فضلا عن تسارع المنافسة في الاسواق العالمية من قبل العديد من الوحدات في جميع أنحاء العالم والتسابق لكسب زبائن للوحدات الأخرى بسبب جودة المنتجات ، انخفاض وقت التسليم ، المنتجات المبتكرة ، الا ان عدم الكفاءة في أي جهد مبذول لتحسين جودة المنتج مثلا او الابتكار او تطوير قنوات التسويق وما إلى ذلك فهي تنعكس على التكلفة (Blocher,&Cokins,2023;203-205) . لقد تطورت محاسبة التكاليف في ضوء تطورات حاجة الادارة للمعلومات التحليلية وكل مرحلة من مراحل التطور كانت

تحقق اهدافا معينة (Oybekovna: 2025:626)، (Cabrera, et al:2021 :143-76)

اولا : مرحلة التكاليف الفعلية (Actual costs) : تتشابه محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية خلال هذه المرحلة باعتمادها على البيانات التاريخية الفعلية ، وبالتالي فهي تحدد التكلفة الفعلية للمنتج عن فترة مالية سابقة ، وتمتاز هذه المرحلة عادة بإمكانية تحليل التكاليف وربطها بمراكز التكلفة أو المنتج بما يساعد في رسم سياسة سعرية سليمة .

ثانيا : مرحلة التكاليف التقديرية (Estimated Costs) : جاءت هذه المرحلة كتطور للتكاليف الفعلية من خلال تقدير تكاليف للفترة القادمة في ظل التطورات والتغيرات المستقبلية بالاستناد إلى تكاليف الفترة المسبقة بشكل الذي يمكن الوحدة من فرض رقابة فاعلة على عناصر التكاليف من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التقديرية لتحديد الانحرافات و اسبابها لغرض اتخاذ الاجراءات من قبل الادارة ، يعاب عليها بانها قد تصل إلى تقديرات غير سليمة لكونها تستند إلى التكاليف التاريخية التي قد تعاني من الاسراف و عدم الدقة.

ثالثا : مرحلة التكاليف المعيارية (Standard Costs) : وهي تقوم على أساس تقدير التكاليف لفترة مستقبلية الا ان هذا التقدير يكون في ضوء الأسس والمقاييس العلمية لتحديد التكلفة بدقة كبيرة ، مما يمكن الوحدة من فرض الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية



واستخراج الانحرافات والوقوف على اسبابها وتحليلها لغرض اتخاذ الاجراءات لمنع تكرارها أو حدوثها مستقبلا.

رابعا : مرحلة ادارة التكلفة الاستراتيجية (Strategic Cost Management) : هذه المرحلة تمتاز بصعوبة تحقيق المنافسة و المحافظة عليها في ظل السياسات التقليدية مقابل تكنولوجيا المعلومات التي نعيشها اليوم والتي تفرض تحدياً أمام الوحدات الاقتصادية بغرض إدارة التكلفة وتكيفها مع استراتيجية العمل للحصول على مزايا السوق المعاصرة من خلال التقنيات التي تتبناها ادار التكلفة الاستراتيجية لتحقيق هذا الهدف (Cabrera, et al :2021:11)

1.3. مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية :

هي فلسفة الوحدة في بيئة التصنيع الحديثة نحو توجيه مواردها المادية والمعرفية وكافة قدراتها نحو الأنشطة المضيفة للقيمة باستعمال مجموعة من الأساليب والتقنيات المحاسبية والإدارية المعاصرة التي تساهم بشكل كبير في تخفيض التكاليف وتحسين جودة العمليات والمنتجات والتي تعبر عن الفرص الجوهرية نحو تعظيم الانجاز و تحقق الميزة التنافسية من خلالها (623):2025: Oybekovna).

أو انها مجموعة من التقنيات الإدارية و المحاسبية التي تساهم بشكل فاعل في تحليل الاداء المالي وغير المالي للوحدة من منظور ستراتيحي يركز على بعدين أولهما تتبع للتكلفة المتحققة بكافة مراحل دورة حياة المنتج للوصول بها إلى التي حد ممكن و التحكم بها باستخدام تلك التقنيات وثانيهما الاحتفاظ أو زيادة جودة المنتجات التي تقدم الى الزبون وضمن المواصفات المطلوبة التي تلبي حاجاته بما يخلق ميزة تنافسية للوحدة مقارنة بالآخرين (ALSafar,2021:87-88).

وفي ضوء ذلك يمكن تقديم مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية بانها (مجموعة من التقنيات الادارية والأدوات المحاسبية التي تلبي المتطلبات البيئية المعاصرة والتي تساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها من خلال تخفيض التكاليف على طول دورة حياة المنتج والعمل على تبني ثقافة التحسين المستمر وتكوين فرق عمل متعددة المهارات والاختصاصات بما يمكن الوحدة من تقديم سلع او خدمات ذات جودة عالية لتلبية حاجات وتوقعات الزبون وضمن الاسعار المقبولة لتحقيق الميزة التنافسية).

2.3. اهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية

في ظل التغيرات و التطورات الحالية فان الإدارة بحاجة إلى مصدر للمعلومات لا يتعلق بجوانب التكلفة و الإيرادات فقط، وانما يتعدى إلى الجوانب غير المالية مثل الانتاجية ، الجودة ، رضا الزبون



، و الموقف الاستراتيجي مما يساعدها في اتخاذ القرارات بتقديم المنتجات التي تشبع ادواق الزبائن المتجددة وبما يحقق ميزة تنافسية لها (Kumar & Others, 2017:107-108)، لذا فان اهم اهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية تتمثل في الآتي:

اولا : ادارة التكلفة: إن مصطلح إدارة التكلفة له تركيز واسع لا يقتصر على التخفيض المتواصل للتكلفة والتحكم في التكاليف على امتداد دورة حياة المنتج ، بل إنه يهتم أكثر باستخدام المعلومات وإدارتها للاستفادة منها في صنع القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، وبالنتيجة فان ادارة التكلفة الاستراتيجية تتطلب الوصول إلى الفهم الكافي لهيكل تكاليف الوحدة من خلال مدخل اداري يوفر المعلومات التي تساهم في تحديد الانشطة المضيفة للقيمة وتعزيزها والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة بما له من انعكاس على التكلفة (محمد علي. 2020: 26)

ثانيا : تعظيم الانجاز : أن الهدف الرئيسي للوحدات الاقتصادية هو الحصول على الربح ولذا فهي تسعى لإبقاء التكاليف في ادنى حد ممكن من خلال تعظيم الانتاج ، هذه الفلسفة التقليدية باتت لا تتلاءم مع التطورات والتغيرات الكبيرة في البيئة المعاصرة وسعي الوحدات إلى تحقيق المنافسة العالمية ، لذا فإن هدف إدارة التكلفة الاستراتيجية هو مساعدة الوحدات على زيادة الارباح بالارتكاز على تعظيم المبيعات في ضوء الطاقة المتاحة و خصوصا في ظل عدم قدرتها في التحكم بأسعار البيع (Quesado&Silva,2021:12) . ان ادارة التكلفة الاستراتيجية هدفها تقديم مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع وليس عند اتمام الانتاج والذي يوفر معلومات للإدارة لغرض التوجه نحو تعظيم المبيعات المتحققة من خلال ثلاثة ركائز أساسية وهي :

(1) ادارة القيود : ينبغي على الوحدات الاقتصادية المعاصرة التحسين باستمرار والاستعداد للمستقبل في ظل ظروف اليوم المتغيرة بشكل متسارع ، حيث تتولد العديد من القيود التي تحول او تعوق الوحدة من تعظيم الانجاز لذا نجد أن إدارة التكلفة الاستراتيجية قدمت فلسفة ادارية تساهم في تعظيم الربح طويل الأمد من خلال معالجة وإدارة نقاط الاختناق والقيود في التنظيم والموارد المادية والبشرية (Cabrera, et al :2021:221) .

(٢) ادارة المخزون : ان سعي الوحدات الاقتصادية للاحتفاظ بمخزون امان من المواد الأولية والاحتفاظ بإنتاج نصف المصنع لمواجهة التغيرات وتقلبات الأسواق ادى الى تحمل الوحدة تكاليف إضافية مؤجلة حاليا ، مما يدفع إلى تحسين فلسفة ادارة التكلفة من جانب استراتيجي يتلاءم مع التطورات والتغيرات بما يساهم بشكل كبير في الإدارة الفاعلة للمخزون وتقليل التكاليف المتعلقة به



من حيث القدرة على تحديد الطلب على المنتجات بدرجة عالية من التأكد و الذي يمنع من حدوث تكس في المخزون بكافة انواعه وانخفاض في حجم الاستثمار في الموارد المخزنة (الشباني:2024:35)

(3) التحسين المستمر: ويقصد بالتحسين المستمر عماية تطوير مستمرة تهدف إلى التخلص من الضياع والهدر في الموارد والوقت من خلال تبسيط تصميم العمليات والمنتج وتقليل وقت الاستجابة الى متطلبات الزبائن يهدف تحقيق وفورات في التكاليف و الوقت وتحسين الجودة وهذا يتحقق متى ما تضافرت جهود كافة العاملين ، ان سعي الوحدات الاقتصادية للبقاء في الاسواق التنافسية يتطلب منها التركيز على عاملي التكلفة والجودة والذي يمكنها من الوصول إلى الأسواق العالمية من خلال التركيز على عملية التحسين المستمر في جودة الانتاج والعمليات على أن تكون عملية التحسين في شكل دفعات صغيرة ومستمرة (محمد علي : 2020 : 27).

ثالثا : رضا الزبون: في ظل التغيرات والتطورات الكبيرة التي حصلت في الاسواق التنافسية ولعدم قدرة الوحدات الاقتصادية على التحكم في أسعار بيع المنتجات وبما ان الوحدات تسعى الى تحقيق رضا الزبون باعتباره العامل الأساس في تحقيق الإيرادات كونه المتحكم الأساسي بسعر البيع، فإن السياسات التقليدية التي كانت تتبعها الوحدات الاقتصادية في تقديم منتجات حسب نشاطها و محدودية خيارات الزبون اصبحت من الماضي في ظل انفتاح الاسواق العالمية واحتدام المنافسة بين الوحدات الاقتصادية (الشباني:2024:36)

رابعا : اختيار الاستراتيجية التنافسية: وهي البحث عن موقف تنافسي ناجح في الصناعة والذي يكون مريح ومستدام للوحدة مقابل القوى التنافسية الأخرى والتي عادة تحدد نوع المنافسة في السوق . ان عملية صياغة الاستراتيجية التنافسية ليست بالأمر اليسير اذ تتطلب معلومات عن البيئة الخارجية والداخلية التي يمكن قياس متغيراتها من (منتجات، ارباح، تكاليف) والتي لا يمكن قياسها (رضا الزبون ، ربحية الزبون ، الجودة) التي لم يكن بإمكان المدخل التقليدي لإدارة التكلفة من تحقيقها (Cabrera, et al :2021:74).

المبحث الرابع

التكلفة على اساس الانشطة والمدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة

يتجسد دور إدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال التركيز على عملية التخطيط لأعداد الموازنات والتي تعكس اهداف الوحدة الاقتصادية، فضلا عن تحقيق الرقابة على كافة عناصر التكلفة أما دور



إدارة الاستراتيجية للتكلفة في تقييم الأداء فيتحقق من المقارنة بين الأداء الفعلي بالمخطط هذا من جهة، ومن جهة أخرى توفير مجموعة من التقنيات والفلسفات والنظم التي تساعد في تخفيض التكاليف وكفاءة تخصيص الموارد وتحسين الفاعلية في بيئة تنافسية ذات درجة من الصعوبة والتعقيد (Pashkevich,et.al.,2023:3). ونتيجة تلك الاحتياجات و المطالب لم يتمكن المدخل التقليدي من توفير الجزء اليسير منها بما ينعكس وبشكل سلبي على احتياجات و سلوك الزبائن في اتخاذ قرارات استراتيجية صائبة نتيجة نقص المعلومات التي تستند الى نظم وتقنيات تتناغم مع التغيرات الحاصلة هذا من جهة ومن جهة أخرى، اتساع وتعقد دورة حياة المنتج والحاجة الملحة والضرورية الى توفير معلومات ذات بعدين الاول البعد الكمي والتصميم والبعد الاخر هو بعد مقياس التكلفة سواء كانت تاريخية ام حالية ام مستقبلية شريطة ان تكون ذات طابع موضوعي او دقيق (محمد، 2023:206). يشير (Quesado&Silva,2021) الى ان تقنية (ABC) هي احدى التقنيات التي قدمها المدخل الاستراتيجي في ادارة التكلفة نتيجة ارتكازها على ضرورة فهم سلوك التكاليف والأنشطة لغرض تحقيق امكانية التحكم في التكاليف وهذا الفهم لم يحققه المدخل التقليدي لإدارة التكلفة في ظل ارتكازه على الحجم وساعات العمل المباشر كمقياس في عملية تخصيص التكاليف (Quesado&Silva,2021:3). يقدم كل من (ALSafar,2021:87-88), (Pashkevich,et.al.,2023:3), و (Blocher,&Cokins,2023;203-205) مقارنة بين المدخل التقليدي والاستراتيجي لإدارة التكلفة و تقنية التكلفة على اساس الأنشطة , وكما يوضحها الجدول (2).



جدول رقم (2) مقارنة بين المدخل التقليدي والاستراتيجي لإدارة التكلفة و تقنية التكلفة على اساس الأنشطة

ت	أوجه الاختلاف	التكلفة التقليدية	التكلفة على أساس النشاط (ABC)	الإدارة الاستراتيجية للتكلفة
1	الهدف	تخصيص التكاليف العامة باستخدام معدلات ثابتة، مثل ساعات العمل أو الآلات.	تخصيص التكاليف بناءً على الأنشطة ومحركات التكلفة الحقيقية. تحسين الكفاءة وتقليل الهدر	ربط التكاليف بالقرارات الاستراتيجية لتحسين القيمة والميزة التنافسية طويلة الأمد.
2	التفاصيل والدقة	أقل دقة بسبب الاعتماد على مخصصات عامة وثابتة.	أكثر دقة لأنها تحدد التكاليف بناءً على استهلاك الأنشطة للموارد.	تشمل منظوراً أوسع حيث تُقِيم التكاليف على مستوى سلسلة القيمة والأنشطة الاستراتيجية.
3	التخصيص	تخصيص مبسط للتكاليف بناءً على معدلات ثابتة، مما قد يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتجات.	تخصيص دقيق بناءً على البيانات التفصيلية للأنشطة، مما يعكس التكلفة الحقيقية للمنتجات أو الخدمات.	التركيز على تحليل التكلفة المترتبة على القرارات الاستراتيجية مثل التوسع، الشراكات، أو تطوير المنتجات.
4	النطاق	يناسب الوحدات الاقتصادية ذات العمليات البسيطة والتكاليف المتجانسة.	يناسب البيانات المعقدة التي تحتوي على تنوع في الأنشطة والتكاليف.	مناسب للبيانات التنافسية والقرارات طويلة الأمد التي تتعلق بسلسلة القيمة.
5	محركات التكاليف	تعتمد على محددات عامة مثل ساعات العمل أو الإنتاج.	تعتمد على محركات تكاليف دقيقة مثل عدد الطلبات أو عمليات التجهيز.	تُقِيم محركات التكاليف على مستوى السوق والصناعة بالإضافة إلى الأنشطة الداخلية.
6	التطبيقات	تقليدي وبسيط للتكاليف العامة والإنتاجية.	تحسين العمليات التشغيلية، إدارة التكاليف بفعالية، وتحديد المنتجات الأكثر ربحية.	دعم اتخاذ قرارات استراتيجية لتطوير الميزة التنافسية للشركة.
7	التعقيد	بسيط وسهل التطبيق.	متوسط إلى عالي التعقيد.	عالي التعقيد ويتطلب معرفة تفصيلية عن سلسلة القيمة والسوق.
8	أهداف التخطيط	يركز على العمليات الداخلية فقط.	يركز على تحسين العمليات وربحية المنتجات والخدمات.	يركز على تحقيق أهداف الشركة الاستراتيجية وزيادة القيمة الإجمالية للعمليات.
9	تطبيق التكنولوجيا	يتطلب نظام معلومات متقدم	أقل تطلباً للتكنولوجيا	يعتمد على نظم تحليل متقدمة

المصدر: أعداد الباحثان اعتماداً على المصادر أعلاه



المبحث الخامس

الجانب التطبيقي

5.1 نبذة تعريفية عن مصنع الألبسة الرجالية في النجف الأشرف (عينة البحث)

يعد مصنع النجف للألبسة الرجالية أحد المصانع التابعة للشركة العامة لصناعات النسيج و الجلود والذي يعد بدوره احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وقد تم وضع حجر الأساس للمشروع في فبراير من العام (1982) حيث تم الانتهاء من المشروع، وتم الاستلام من شركة (سانام بروجيتي) الايطالية في يوليو (1985) بمبلغ يقدر (ب55 مليون دولار)، بمساحة قدرها (181500) م²، و قد تم تشغيله للاختبار عام (1987) وبأشهر بالانتاج التجاري في عام (1988)، حيث بلغت مبيعاته حتى عام (2006) أكثر من (18) مليون قطعة من المنتجات المختلفة الخاصة بجميع الفئات العمرية ، كان الهدف من إنشاء المعمل هو إنتاج أصناف مختلفة من الملابس الرجالية بغرض دعم الاقتصاد الوطني وتلبية احتياجات المواطنين، حيث بلغت الطاقة التصميمية لمعمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف (968000) قطعة عند التأسيس، حالياً بلغت الطاقة التصميمية (1026000) قطعة للمعامل الثلاث لغاية 2024/12/31، بعد تحويل المعمل الى مصنع للألبسة الرجالية في النجف الأشرف، شهد المصنع العديد من التطورات منها إنشاء مشروع البدلة المطورة الذي أنشأته (شركة بكين الصينية) ، ويعد هذا المشروع من المشاريع الهامة التي هدفت إلى إنتاج البدلة الرجالية عالية الجودة التي تتميز بمواصفات وتصاميم حديثة ومتطورة تضاهي المنتجات المستوردة، بلغت تكلفة المشروع قرابة (16500000) دينار عراقي وتم تجهيز المشروع بمعدات وآلات من مناشئ يابانية وألمانية وإيطالية حيث بلغت الطاقة الإنتاجية للمشروع 400 بدلة في اليوم من خلال الحصول على شهادة الجودة العالمية والتي تمثل دليلاً على جودة المنتجات المتنوعة والمتعددة التي يتم إنتاجها حالياً مثل (البدلات الرجالية، البدلات الرسمية، البدلات العسكرية، المعاطف، المنتجات الطبية) ويتكون المصنع من عدة معامل وأقسام فنية مرتبطة بإدارة المصنع تكمل بعضها البعض لتنفيذ عملية الإنتاج (معمل البدلة الرجالية، معمل المنتجات العسكرية، معمل المنتجات الطبية ، السيطرة النوعية ، الصيانة، إدارة الجودة، التصميم، التخطيط والمتابعة الخياطة، المراجعة، الكي والتعبئة ، التسويق والتصدير) .

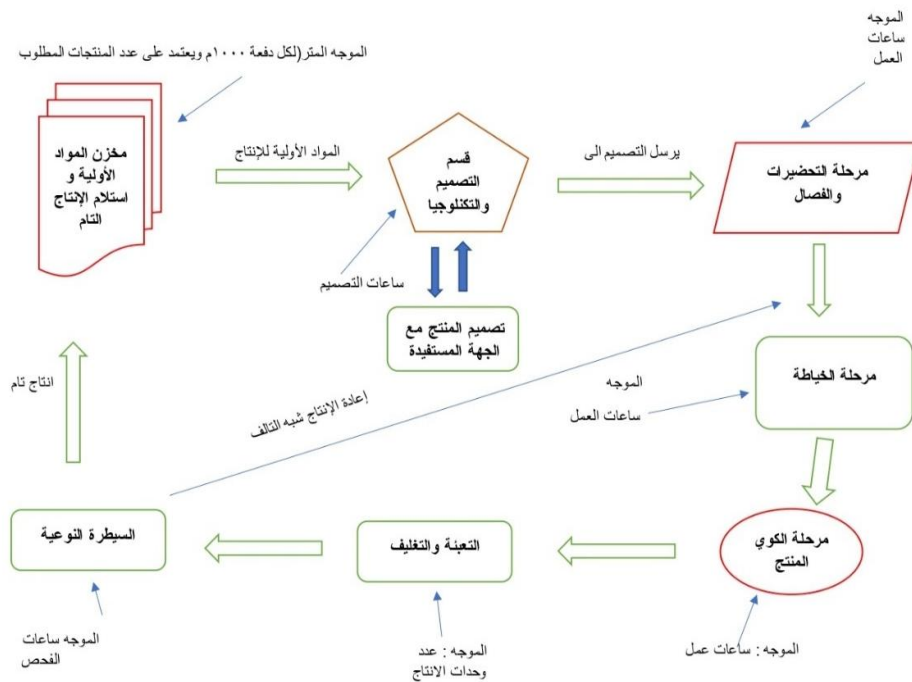
5.2 الأقسام التي تساهم في الإنتاج:

يتكون المصنع من عدة أقسام أو مراحل إنتاج تساهم في إنتاج الألبسة الجاهزة على النحو التالي:

1. قسم المخازن والمواد الأولية والمواد تامة



2. قسم التصميم والتكنولوجيا
3. قسم البرمجة والتحضيرات
4. قسم الخياطة
5. قسم الكي
6. قسم التعبئة والتغليف
7. قسم السيطرة النوعية



الشكل (2) مراحل إنتاج المنتجات في معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف

5.3 نظام التكاليف المطبق في معمل الالبسة الرجالية في النجف الاشرف

يعد نظام محاسبة التكاليف أحد الركائز المهمة في أي وحدة اقتصادية، حيث تستند إليها سلسلة من القرارات المهمة مثل التسعير والإنتاج وإعادة النظر في الخطوط الإنتاجية من بين عدة أمور أخرى يوفرها النظام للإدارة من خلال المعلومات من تكاليف الإنتاج ان نظام حساب التكلفة يعتمد على النظام المحاسبي الموحد لتصنيف عناصر التكلفة، وتتكون مجموعة الحسابات الفرعية للحسابات الرئيسية من ثلاث أو أربعة مستويات سيتم توضيحها كما يلي:

1. الرواتب والأجور (31): هي المبالغ التي يتم دفعها من قبل المصنع مقابل أداء العاملين في الوظائف الإنتاجية والإدارية والخدمية لفروع المصنع المختلفة وهي متكونة من مجموعة من



الحسابات التي تمثل رواتب الموظفين (قيم اسمية، الرواتب والعلوات المهنية وبدلات التعويضات)، والرواتب الإضافية، والمكافآت التشجيعية، وحوافز الإنتاج.

2. المستلزمات السلعية (32): يمثل جميع المدخلات اللازمة لإتمام عملية الإنتاج وهو يتضمن مجموعة من الحسابات بحيث يتم تخصيص وتوزيع التكلفة حسب متطلبات السلع وحسب نوع الحسابات الفرعية والتي تتم بالطريقة التالية:

- الخامات والمواد الأولية (321): يمثل تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج مثل الأقمشة والخيوط وغيرها، حيث يتم تحميل تكلفة المواد مباشرة على مراكز تكلفة الإنتاج.
 - الوقود والزيوت (322) : يتضمن التكاليف الخاصة بتخصيصات الوقود لوسائل النقل، والزيوت والشحوم الخاصة بتشحيم الآلات المتعلقة بالمصنع.
 - الأدوات الاحتياطية (323): يتضمن هذا الحساب تكاليف شراء المواد الاحتياطية الخاصة بالمكائن والمعدات.
 - مواد التعبئة والتغليف (324) : يتضمن تكلفة المواد المستخدمة في عملية تغليف المنتج، حيث يتم تخصيص تكلفة مواد التغليف لنفس سبب التخصيص لتكلفة المواد الخام.
 - المتنوعات (325): يتضمن تكلفة القرطاسية ومدخلات المواد الأخرى التي يحتاجها موظفو المصنع المختلفين لتنفيذ المهام حيث يتم توزيعها على العلامات التجارية المستفيدة من خلال التوقيع على مستندات الإصدار المخزنة.
 - الماء والكهرباء (326) : و يتضمن تكاليف الماء والكهرباء الخاصة بالمعمل.
 - المستلزمات الخدمية (33) : يتضمن هذا الحساب لخدمات الصيانة المختلفة مثل المباني ووسائل النقل، والخدمات المتنوعة الأخرى مثل (صيانة مباني , صيانة الآلات والمعدات , صيانة وسائل النقل).
- 3- الاندثار (37): هذا الحساب يمثل الاستهلاك الذي يتم احتسابه على أصول المصنع المختلفة حيث أن المصنع يستخدم إحدى طرق الاستهلاك للأصول وهي طريقة القسط الثابت.



جدول (3) قائمة التكاليف والمصاريف الخاصة بمصنع ألبسة النجف الاشرف لسنة 2024

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ الحساب	ملاحظات
31	رواتب واجور	6,627,669,000	
321	الخامات والمواد الأولية	373,998,000	
322	الوقود والزيوت	25,531,000	
323	الأدوات الاحتياطية	5,823,000	
324	مواد التعبئة والتغليف	197,898,000	
325	المتنوعات	27,935,000	
327	المياه والكهرباء	342,865,000	
336	مصرفات خدمية متنوعة	223,169,000	
372	اندثار مباني وانشاءات وطرق	879,732,100	
373	اندثار الآلات والمعدات	824,322,300	
375	اندثار عدد وقوالب	13,252,400	
374	اندثار وسائل نقل وانتقال	65,201,200	
376	اندثار ااثاث وأجهزة مكتب	79,332,000	
	المجموع	9686728000	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على قسم الشؤون المالية

4.5 تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المصنع عينة البحث لسنة (2024)
سوف يتم تطبيق تقنية (ABC) على التكاليف الصناعية غير المباشرة لمنتجات معمل الألبسة الرجالية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وبغرض الوصول لتكاليف كل منتج وفق تقنية (ABC) نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد الأنشطة الرئيسية لمصنع الألبسة الرجالية في النجف.
 2. تحديد الموجهات الخاصة بتكلفة كل نشاط في مصنع الألبسة الرجالية في النجف.
 3. تحديد مراكز الأنشطة وتجميع التكاليف الصناعية الغير مباشرة لكل نشاط.
 4. توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المستفيدة منها مباشرة.
- أولاً: الخطوة (1 و2 و3) تحديد وقت الموجهات لكل الأنشطة
1. نشاط الاستلام والتسليم يتم حسابه من خلال عدد الأمتار المسلمة الى قسم الإنتاج وحسب ما مبين في الجدول (4).



جدول رقم (4) مقدار الكميات من المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

ت	المنتج	عدد المنتجات	كمية المنتج بالمتر	كمية الإنتاج
1	بدلة رجالي	110000	3.75 م	412500 م
10	باركة عسكرية	42500	2.5 م	106250 م
	المجموع	152500	6.25	518750 م

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على قسم الإنتاج والتخطيط

2. موجه نشاط التصميم والتكنولوجيا: يتم تحديده من خلال تحديد الوقت المستهلك لكل دفعة مضروبا في عدد الدفعات المتحققة وكما يأتي:

$$10 \text{ ساعات لكل دفعة} \times 60 = 600 \text{ دقيقة لدفعة الواحدة}$$

$$\text{وقت البدلة الرجالي: } 10 \text{ ساعة} \times (110000 \text{ بدلة} / 1000) \times 60 = 66000 \text{ دقيقة}$$

$$\text{وقت الباركة العسكرية: } 10 \text{ ساعة} \times (42500 \text{ بدلة} / 1000) \times 60 = 25500 \text{ دقيقة}$$

$$\text{وقت المنتجين معا: } 66000 + 25500 = 91500$$

اما فيما يخص نشاط البرمجة والتحضيرات فيستغرق 10 ساعات من الوقت للدفعة وسيكون الموجه ذاته لنشاط التصميم والتكنولوجيا.

3. موجه نشاط الخياطة: لغرض معرفة الموجه لنشاط الخياطة ومن خلال تحديد الطاقة النظرية لنشاط الخياطة سنقوم بفصل عدد العمال لكل منتج باعتبار المصنع ينتج عدة منتجات بنفس الكادر لذا سيتم الاعتماد على الكمية المخططة من الإنتاج لغرض معرفة عدد العمال لكل من البدلة والباركة العسكرية وكما مبين ادناه:

عدد العمال لمنتج البدلة الرجالي هو نفسه العدد الكلي على اعتبار المنتج للمعمل المدني فقط بدلة رجالي: الإنتاج المخطط = 110000 عدد العاملين = 117

$$\text{وقت البدلة الرجالي: } 117 \text{ عامل} \times 8 \text{ ساعة في اليوم} \times 22 \text{ يوم} \times 12 \text{ شهر} \times 60 \text{ دقيقة} =$$

$$14,826,240 \text{ دقيقة}$$

عدد العمال الكلي (109)، الإنتاج المخطط العسكري الكلي (55000)، الإنتاج المخطط للباركة = 42500

$$\text{عدد عمال الباركة العسكرية: } 109 \times 55000 / 42500 = 84 \text{ عامل}$$

وقت الباركة العسكرية: (84 عامل \times 8 ساعة في اليوم \times 22 يوم \times 12 شهر \times 60 دقيقة = 10,644,480 دقيقة

$$\text{وقت المنتجين لنشاط الخياطة: } 14,826,240 + 10,644,480 = 25,470,720 \text{ دقيقة}$$



4. موجه نشاط الكوي: هو عدد الدقائق المستغرقة لكي المنتجين علماً أن عدد الدقائق لإكمال المنتج كياً هو 10 دقائق لكل وحدة :

وقت كي البدلة الرجالية : 10دقائق \times 110000 بدلة = 1100000 دقيقة

وقت كي الباركة العسكرية : 10دقائق \times 42500 باركة = 425000 دقيقة

وقت كي المنتجين: $1100000 + 425000 = 1,525,000$ دقيقة

5. التعبئة والتغليف: الموجه يعتمد على عدد الوحدات المنتجة:

عدد البدلة الرجالي: 110000 بدلة

عدد الباركة العسكرية: 42500 باركة

عدد الوحدات المنتجة: $110000 + 42500 = 152,500$ بدلة وباركة عسكرية

6. السيطرة النوعية هي 5 دقائق لكل منتج: 110000 بدلة \times 5دقائق = 550000 دقيقة

42500 باركة \times 5 دقيقة = 212500 دقيقة

وبالإمكان تلخيص وقت موجهات الأنشطة وكما مبين في الجدول (5).

جدول رقم (5) كميات الموجهات حسب الأنشطة

الأنشطة	كمية البدلة الرجالي	كمية الباركة العسكرية	للمنتجين
الاستلام وتسليم	412500 م	106250 م	518750 م
التكنولوجيا والتصميم	66000 دقيقة	25500 دقيقة	91500 دقيقة
البرمجة والتحضيرات	66000 دقيقة	25500 دقيقة	91500 دقيقة
الخيطة	14826240 دقيقة	10644480 دقيقة	25470720 د
الكوي	1100000 دقيقة	425000 دقيقة	1525000 دقيقة
التعبئة والتغليف	110000 بدلة	42500 باركة	152,500
السيطرة النوعية	550000 دقيقة	212500 دقيقة	212500 دقيقة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على ما ورد اعلاه

جدول (6) تحديد الأنشطة الرئيسية المتعلقة بمنتجات مصنع الألبسة الرجالية

النشاط	موجه التكلفة	كلفة النشاط (1)	كمية موجه التكلفة (2)	معدل موجه النشاط (2/1)
الاستلام وتسليم (34)	كمية (المتر)	6861477	518750 م	133 دينار/متر
التكنولوجيا والتصميم (10)	ساعات العمل	1791083	91500 دقيقة	19.5 دينار/دقيقة
البرمجة والتحضيرات (8)	ساعات العمل	3571691	91500 دقيقة	39.034 دينار/دقيقة



(342) الخياطة	ساعات العمل	42417027	دقيقة 25470720	1.665 دينار/دقيقة
(35) الكوي	ساعات العمل	4099203	دقيقة 1525000	2.688 دينار/دقيقة
(30) التعبئة وتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1481184	وحدة 152,500	9.712 دينار/للوحدة
(71) السيطرة النوعية	ساعات العمل	2548809	دقيقة 212500	12.94 دينار/دقيقة

المصدر: من اعداد الباحثان

ثانيا: توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات المستفيدة منها مباشرة.

يوضح الجدول (7) و (8) توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المستفيدة منها.

جدول رقم (7) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات (البدلة الرجالية)

ت	النشاط	موجه التكلفة (الكمية) (1)	معدل موجه تكلفة النشاط (2)	كلفة النشاط (2×1)
1	الاستلام وتسليم	412500م	دينار/متر 133	دينار 54,862,500
2	التكنولوجيا والتصميم	دقيقة 66000	دينار/دقيقة 19.5	دينار 1,287,000
3	البرمجة والتحضيرات	دقيقة 66000	39.034 دينار/دقيقة	دينار 2,576,244
4	الخياطة	دقيقة 14,826,240	1.665 دينار/دقيقة	دينار 24685689.6
5	الكوي	دقيقة 1100000	2.688 دينار/دقيقة	دينار 2956800
6	التعبئة وتغليف	بدلة 110000	دينار/للوحدة 9.712	دينار 1,068,320
7	السيطرة النوعية	دقيقة 550000	دينار/دقيقة 12.94	دينار 7,117,000
المجموع				دينار 87,436,554

المصدر: من اعداد الباحثان

تكلفة الانتاج الصناعية غير المباشرة للبدلة الرجالية والبالغ عددها (110000) بدلة حسب تقنية

(ABC) هي 87,436,554 دينار

كافة البدلة الرجالية الواحدة = $110000/87,436,554 = 794.878$ دينار



جدول رقم (8) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات (الباركة العسكرية)

ت	النشاط	الكمية موجه التكلفة (1)	معدل موجه تكلفة النشاط (2)	كلفة النشاط (2×1)
1	الاستلام وتسليم	106250 م	133 دينار/متر	14131250 دينار
2	التكنولوجيا والتصميم	25500 دقيقة	19.5 دينار/دقيقة	497250 دينار
3	البرمجة والتحضيرات	25500 دقيقة	39.034 دينار/دقيقة	995367 دينار
4	الخيطة	10644480 دقيقة	1.665 دينار/دقيقة	17723059 دينار
5	الكوي	425000 دقيقة	2.688 دينار/دقيقة	1142400 دينار
6	التعبئة وتغليف	42500 باركة	9.712 دينار/للوحدة	412760 دينار
7	السيطرة النوعية	212500 دقيقة	1890,09 دينار/دقيقة	2749750 دينار
المجموع				37651836 دينار

المصدر: من اعداد الباحثان

تكلفة الانتاج الصناعية غير المباشرة للباركة العسكرية والبالغ عددها (42500) بدلة حسب تقنية (ABC) هي 37651836 دينار. كلفة البدلة الرجالية الواحدة = $42500/37651836 = 885.926$ دينار.

هدف تطبيق (ABC) إلى تحسين فهم العلاقة بين الموارد والأنشطة والمنتجات أو الخدمات، مما ساعد في اتخاذ قرارات مالية وإدارية أكثر دقة لأنها تعتمد على الأنشطة الفعلية وليس على التوزيع التقليدي العام وهذا قلل من التشويه في تقدير تكاليف المنتجات والخدمات كذلك ساعد تطبيق تقنية (ABC) في تحديد الأنشطة ذات التكلفة العالية مما مكن الوحدات من تحسين الكفاءة وعلى الرغم من المميزات العديدة لتقنية (ABC) إلا أن تطبيقها يتطلب جهداً كبيراً في تحليل الأنشطة واختيار مسببات التكلفة حيث يعتمد على بيانات دقيقة ومعلومات مفصلة والتي قد تكون صعبة أو مكلفة تتطلب موارد كبيرة لتحديد الأنشطة ومسببات التكلفة، وهو ما يُعد غير اقتصادي لبعض الوحدات خاصة الصغيرة والمتوسطة ومع التطورات في بيئات الأعمال وزيادة التعقيد في العمليات لم تعد تقنية (ABC) كافية لمواكبة هذه التعقيدات لعدم ملاءمتها للبيئات الديناميكية واعتمادها على بيانات ثابتة نوعاً ما جعلها أقل كفاءة في بيئات الأعمال التي تشهد تغييرات مستمرة كذلك الاتجاه الحديث الذي يركز على تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة مباشرة للمنتجات أو الخدمات بدلاً من تحليل شامل لكل الأنشطة، جعل هذه الوحدات تبحث عن بدائل لتقنية (ABC) حيث أصبح من الصعب تطبيق (ABC) بدقة دون أدوات تقنية متقدمة مما أدى إلى ظهور أدوات وتقنيات حديثة أخرى تم تطويرها لتحسين تقنية (ABC) بما يتناسب مع بيئات الأعمال الحديثة، تشمل هذه التقنيات تقنية التكلفة على



أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالأداء (PBAC)، والنموذج الرباعي (4TDABC) والمنطق الضبابي (Fuzzy Logic) الذي جاء استجابةً للتحديات المتزايدة وضرورة تحقيق مرونة وكفاءة أعلى في إدارة التكاليف.

المبحث السادس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. أظهر تطبيق تقنية (ABC) في معمل ألبسة النجف الرجالية قدرة واضحة على تحليل الأنشطة الإنتاجية بدقة أعلى من النظام التقليدي المعتمد في تحديد التكاليف. حيث مكّن النظام من تحديد التكلفة الفعلية لكل نشاط، وربطها بمسببات التكلفة الحقيقية (Cost Drivers) كالزمن وعدد القطع والأوامر الإنتاجية.
2. تبيّن من نتائج التطبيق أن النظام التقليدي يؤدي إلى تحميل غير عادل للتكاليف بين المنتجات المختلفة (البدلات والباركات)، مما يؤدي إلى تشويه تكلفة الوحدة الواحدة، بينما وقر تطبيق (ABC) توزيعاً أكثر عدالة وموضوعية بين المنتجات.
3. أظهر التطبيق أن بعض الأنشطة الإنتاجية ذات استهلاك عالٍ للموارد (مثل الخياطة والكي والسيطرة النوعية)، وهي تمثل النسبة الأكبر من إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة، مما يعني أن تحسين كفاءتها التشغيلية سيكون له أثر مباشر في تخفيض التكلفة الكلية.
4. كشف تطبيق (ABC) أن أنشطة مثل التصميم والتحضيرات والتعبئة والتغليف تستهلك نسباً منخفضة من التكاليف، لكنها تؤدي دوراً حيوياً في ضمان جودة المنتج وتكامله، مما يجعل مراقبتها ضرورية ولكن دون تقليص موازاناتها التشغيلية.
5. تطبيق (ABC) سجّل فروقات واضحة في كلفة الوحدة الواحدة بين المنتجات، إذ أظهرت النتائج أن كلفة البدلة الرجالية أقل من كلفة الباركة العسكرية نتيجة لاختلاف زمن الخياطة وعدد المراحل التشغيلية لكل منتج، وهو ما لم يكن ظاهراً بوضوح في النظام التقليدي.
6. ساهمت نتائج التحليل في تزويد الإدارة بمؤشرات كمية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط المستقبلي، وتقويم أداء الأقسام، وتحسين قرارات التسعير والإنتاج.



7. أثبت التطبيق العملي أن تقنية (ABC) يمكن تطبيقها في بيئة الإنتاج العراقية إذا ما توفرت بيانات صحيحة عن الأنشطة ومسببات التكلفة، كما أنه لا يتطلب استثمارات كبيرة وإنما تنظيم محاسبي وإداري أفضل.

8. بيّن التطبيق أن العقبة الأساسية أمام تعميم النظام في الوحدات العراقية تكمن في ضعف نظم المعلومات المحاسبية الحالية وعدم جاهزيتها لجمع بيانات تفصيلية عن الأنشطة التشغيلية.

9. يمكن القول إن تطبيق (ABC) في مصنع ألبسة النجف الرجالية يمثل نموذجًا ناجحًا للتطبيق المحلي، إذ ساهم في تحسين دقة قياس التكلفة ورفع كفاءة القرارات الإنتاجية والإدارية، وهو ما يؤكد صحة فرضية البحث الرئيسية.

ثانياً: التوصيات

1. اعتماد تقنية (ABC) بشكل رسمي في معمل ألبسة النجف الرجالية، وتوسيعه ليشمل جميع خطوط الإنتاج والورش، لما له من أثر مباشر في تحسين كفاءة التخطيط والرقابة.

2. إنشاء قاعدة بيانات تفصيلية للأنشطة الصناعية تتضمن ساعات التشغيل، عدد القطع المنتجة، واستهلاك الموارد لكل نشاط، لتسهيل احتساب التكاليف الدقيقة بشكل دوري.

3. تدريب الكوادر المحاسبية والفنية في المعمل على آليات تطبيق (ABC) واستخدام نتائجه في إعداد التقارير الإدارية واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

4. الاستفادة من نتائج تطبيق (ABC) في وضع سياسات تسعير جديدة للمنتجات تراعي التكلفة الفعلية لكل وحدة، بما يضمن المنافسة في السوق وتحقيق هامش ربح واقعي ومستدام.

5. تطبيق تحليل دوري للأنشطة لاكتشاف الأنشطة غير المضافة للقيمة، والعمل على إلغائها أو دمجها لتحسين تدفق العمليات الإنتاجية وتقليل أوقات الدورة.

6. التوسع في تطبيق (ABC) على وحدات أخرى تابعة للشركة العامة للصناعات النسيجية، لتوحيد أسلوب احتساب التكاليف وتحسين الرقابة على مستوى القطاع.

7. إجراء دراسات مقارنة مستقبلية بين تقنية (ABC) وتقنية التكلفة الرمادية (G-ABC) في بيئة الإنتاج نفسها، لقياس مدى دقة كل نظام في ظل تقلبات الأسعار أو عدم اليقين في البيانات التشغيلية.

المصادر العربية:



1. بكوش، لطيفة (2021)، نظام التكاليف على اساس الأنشطة دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 209
2. الحار، صلاح حسن ناجي، (2024) استخدام تخطيط الموارد القائم على النشاط لترشيد إعداد الميزانيات التشغيلية، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الكوفة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
3. حسين ، أحمد محمود ، بني لام ، على حسين نوري (2020)، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية، دراسة حالة مصرف الرشيد فرع الدورة مجلة كلية مدينة العلم مجلد 12 عدد 1، ص.165
4. دهيرب، محمد سمير، عباس ،شادية حسن ، شحادة، نور فاضل(2017)، أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية والاقتصادية الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة المثنى العراق، العدد 102 المجلد 07، ص139
5. شحناي، عبد العالي، رانية، غضاب (2018) تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظام التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7 العدد 1 الجزائر، ، ص 387.
6. عبد القادر، محمد (2020): التكاليف الإستراتيجية وتطبيقاتها في الشركات الصناعية.
7. محمد علي ، أحمد ماهر (2020)، "دور المحاسبة عن الإنجاز في ظل إستراتيجية التصنيع المتسارع لتخفيض تكاليف المنتج ". أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
8. محمد، كرار محمد حسن. (2023)، " دور أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال ". جامعة الضعيف، كلية العلوم الإدارية، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، المجلد. (3)، العدد. (6)، ص (193-247).

المصادر الأجنبية:

1. 9.Blocher, E., Stout, D., & Cokins, G. (2023). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (8th ed., pp. 200–205). McGraw Hill.



2. **Borges, P., Alves, M. D. C., & Silva, R. (2024).** The Activity-Based Costing System Applied in Higher Education Institutions: A Systematic Review and Mapping of the Literature. *Businesses*, 4(1), 18–38.
3. **CABRERA, M. A. E., Cabrera, G. A. B., & Cabrera, B. A. B. (2021).** *Strategic Cost Management: Accounting and Control* (pp. 157–162). Cengage Learning.
4. **Cidav, Z., Mandell, D., Pyne, J., Beidas, R., Curran, G., & Marcus, S. (2020).** A pragmatic method for costing implementation strategies using time-driven activity-based costing. *Implementation Science*, 15(1), 1–15.
5. **Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Mardini, R. U. (2018).** *Managerial Accounting* (11th ed.). McGraw-Hill/Irwin.
6. **Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Guan, L. (2021).** *Cost Management*. Cengage Learning.
7. **Hornngren, C. T., & Foster, G. (2015).** *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Pearson Education.
8. **Kaplan, R., & Atkinson, A. (2016).** *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution* (10th ed.). Pearson Education.
9. **Kaplan, R., & Cooper, R. (2021).** *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance* (pp. 120–134). Harvard Business Review Press.
10. **Kaplan, R., & Cooper, R. (2021).** Implementing Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 49–57.
11. **Khalaf, M. F. (2019).** Integrating Throughput Accounting and Activity-Based Costing in Industrial Companies. *Journal of Southwest Jiaotong University*, 54(6).
12. **Oybekovna, K. L. (2025).** Analysis of the Current State of Strategic Cost Management. *Central Asian Journal of Innovations on Tourism Management and Finance*, 6(3), 622–628.



13. **Parker, L. (2022).** Budgeting with Activity-Based Costing. *Journal of Financial Planning*.
14. **Pashkevich, N., von Schéele, F., & Haftor, D. (2023).** Accounting for cognitive time in activity-based costing: A technology for the management of digital economy. *Technological Forecasting and Social Change*, 186, 1–8.
15. **Pavlatos, O. (2018).** Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Accounting and Management Information Systems*, 17(2), 215–233.
16. **Quesado, P., & Silva, R. (2021).** Activity-Based Costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 1–20.
17. **Saeed, A. M. M., Widyaningsih, A., & Khaled, A. S. (2023).** Activity-Based Costing (ABC) in the manufacturing industry: A literature review. *Journal of Development Economics*, 8(2), 26–40.
18. **Setyaning, L. B. T., & Dita, A. O. F. (2020).** Literature Study: Activity-Based Costing System. *Journal of Applied Sciences, Management and Engineering Technology*, 1(2), 46–49.
19. **Shields, M. (2022).** *Cost Management: Challenges and Solutions*. Wiley.
20. **Susilowati, E. (2023).** Cost Management and Strategic Decision Making: The Role of Managerial Accounting. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(1), 457–473.