

العنوان:	استخدام مدخلى قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية: دراسة تطبيقية
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	إبراهيم، عمرو سامى عبدالعزيز
مؤلفين آخرين:	عيسى، حسين محمد أحمد(مشرف)
المجلد/العدد:	ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	249 - 262
رقم MD:	1066187
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	محاسبة التكاليف، إدارة الإنتاج، اتخاذ القرارات، المحاسبة الإدارية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1066187

استخدام مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية "دراسة تطبيقية"

الباحث

عمرو سامي عبد العزيز إبراهيم

إشراف

الأستاذ الدكتور

حسين محمد أحمد عيسى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

رئيس جامعة عين شمس (سابقاً)

أولاً: - المقدمة

لقد عرف دور المحاسبة الإدارية على أنها تعمل على توفير المعلومات والأدوات للتخطيط، والعمل على رصد ومراقبة أداء المؤسسات ودعم اتخاذ القرار الفعال، وتعتمد قدرة الإدارة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات من خلال تحويل الموارد التي تمتلكها الشركات إلى منتجات وخدمات قابلة للبيع وهذا يعتمد بشكل كبير على المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية، ومحاسبة استهلاك الموارد هو

نهج جديد للإدارة المتفوقة والذي يعمل على تحقيق فوائد لا يمكن تحقيقها من خلال اتباع نهج المداخل التقليدية.

ويسبب ما تمر به الشركات من ظروف إقتصادية صعبة بعد الأزمة العالمية الأخيرة، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات في الأسواق المحلية والعالمية، فكان لابد من اتخاذ قرارات دقيقة وسريعه تؤدي إلي وضع الشركة في المسار السليم الذي يحقق لها أهدافها ومتطلباتها التي تهدف إليها الشركة مثل زيادة الأرباح، إستخدام الموارد الإستخدام الأمثل الذي يتجنب وجود أي من الطاقات غير المستغلة، تقليل التكاليف وتحجيمها، مراقبتها والعمل على تخصيص التكاليف التخصيص السليم، ووضع السعر المناسب للعملاء وللشركة أيضا، حيث أن تحقيق ماسبق يتطلب إجراءات وقرارات إدارية مبنية على بيانات دقيقة وسليمة تلك البيانات التي تقدمها النظم المطبقة في هذه الشركات، هذا من شأنه جعل الشركة في أستقرار داخل السوق وجعلها قادرة على المنافسة والاستمرار وغير مكترسة بالضغوط المحيطة بها.

وإن إزداد المنافسة المحلية والأجنبية والتطور التكنولوجي السريع والتغير في هيكل تكلفة المنتجات قد أجبر المديرين على فهم أفضل لنظم إدارة التكلفة الحالية والحاجة إلى نظم جديدة (رندا مرسى، 2013)، حيث ان أنظمة التكاليف التقليدية المستخدمه في الشركات الصناعية لم تعد تتماشى مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، مما يؤدي إلى قرارات إدارية غير سليمة، وغير دقيقة. ومن ضمن هذه القرارات تلك القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية، وهذا يهدد من أستقرار المنشأه في سوق الأعمال، لذلك فإنه لابد من مواجهه ومواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة والسريعة مما دفع الباحثين إلي خلق نظم تكاليف حديثة تتماشى مع التطورات التكنولوجية وبيئة التصنيع الحديثة.

وبالرغم من أن أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة في نظامي تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل لازالت تستخدم لدى العديد من الشركات ورغم أن تلك الأنظمة تلبى متطلبات المحاسبة المالية والمتمثلة في إعداد القوائم المالية لخدمة الأطراف الخارجية، إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية احتساب التكلفة وخصوصاً عند وجود العديد من المنتجات والأصناف التي تنتجها الشركة، ونتيجة لذلك ظهر في العقود الأخيرة نظام التكلفة على أساس الأنشطة. (خالص حسن & يوسف احمد، 2013)

وقد عانت الشركات الصناعية من النظم المحاسبية والإدارية السيئة لوقت طويل، حيث تزايدت الحاجة إلي نظم إدارة تكاليف جيدة بسبب مشاكل الكفاءة وقلة المصادر، ومن هنا ظهرت الحاجة إلي نظام ABC نتيجة للأسباب السابق ذكرها والتي ظهرت في بيئة الأعمال والتي أثرت في نظم التكاليف التقليدية المطبقة حالياً والتي لم يكن لديها الإستعداد الكافي لمقابلة تلك التغيرات، وإذا ما قدم نظام التكاليف معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتجات فقد لا تتحقق أهداف الشركة، إذ قد تتوقف الشركة عند نقطة أقل من الهيكل الأمثل للتسعير ولمزيج المنتجات.

ومع قصور أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط في توفير معلومات ملائمة ودقيقة، والقصور في إدارة التكاليف في العديد من الشركات، فكان لابد من البحث عن حلول جديدة ومتطورة لإدارة التكاليف، لذلك فإن مدخل محاسبة استهلاك الموارد كان استجابة للتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة، ويعتبر نموذجاً تكاليفي يعتمد على الاستخدام الشامل لأنظمة إدارة التكلفة وبمناوبة الجيل القادم لأنظمة إدارة التكلفة. (محمد الدنف، 2013)

ولقد طالبت الشركات بأسلوب تكاليفي شامل يركز على تكاليف الأنشطة وفي نفس الوقت يركز أيضاً على استهلاك الموارد وينظر لهذا الأسلوب بأنه أسلوب يتعدى

كونة نظام تقليدي للمحاسبة عن تكلفة المنتجات، ويرى الباحث ان أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد هذا الإسلوب الذي تبحث عنه الشركات، حيث أنه يعتبر أداة تدعم اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات كما أنها تساهم في تعظيم استفادة الموارد من خلال قدرته على حفظ وصيانة وتتبع وتجميع المعلومات بشكل أكثر وضوحاً وشمولاً على كافة المستويات الإدارية المختلفة.

ثانياً: - مشكلة البحث

بسبب ندرة الموارد المتاحة للشركات والشركات التي تستخدم في العملية الإنتاجية وعدم كفايتها للاستخدامات المتعددة، أدى هذه الشركات إلى المفاضلة بين الأساليب المستخدمة في إدارة تكاليف هذه المورد للوصول إلى الاستخدام الأمثل لمواردها. والعمل على ترشيد القرارات التي يتم اتخاذها بواسطة الإدارة، لهذا توجهت الإدارة إلى المفاضلة بين الأساليب المختلفة لإدارة التكلفة للوصول إلى الأسلوب الأفضل في قياس التكاليف والدقة في تخصيصها والعمل على الاستخدام الأمثل للموارد لمقابلة متطلبات العملاء. (شاهين، 2010) كما أن الظروف التي تعيش فيها الشركة تحتم عليها الترشيد في استخدامها للموارد التي تمتلكها وذلك لمواجهة احتياجات العملاء المختلفة والمتنوعة، فهذه الاحتياجات كثيرة مقابلة بالموارد المحدودة ولذلك لا بد من توافر المعلومات التي تفيد في ترشيد الموارد والحد من الطاقة غير المستغلة.

ولقد أدخلت على الصناعة وسائل متطورة ومعقدة، أدت إلى زيادة أعداد المنتجات ومشتقاتها، فوجدت الإدارات نفسها مضطرة لتوفير نظام محاسبة تكاليف متطور، يوفر لها الكثير من المعلومات الدقيقة التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات،

والتنبؤ بتكاليف الإنتاج المستقبلية، وخصوصاً في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات الإنتاجية وتسعير المنتجات، لتحسين الربحية وزيادة القدرة التنافسية.

ويعتبر الفيصل النهائي في عملية زيادة القدرة التنافسية للمنشأة هو استخدام امدادات الإدارة الإستراتيجية المتمثلة في استخدام نظام تكاليف جيد، حيث عملية التحكم في المعلومات التكاليفية بشكل جيد يتطلب استخدام نظام جيد مسيطر عليه من قبل الإدارة.

وبأتت التكاليف غير المباشرة إحدى المشاكل التي تواجه محاسب التكاليف في تحميلها وتحديد حصة الوحدة المنتجة منها، فاستخدمت الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تعتمد بشكل رئيسي في معالجتها لهذه التكاليف على أسس حكمية مبنية على الحجم (كعدد ساعات العمل المباشرة، ساعات دوران الآلات....)، التي لاقت قبولاً عاماً واتفاقاً على ما تقدمه من نتائج ومدى مصداقيتها وصحتها. حيث قلة التنوع في المنتجات وضآلة نسبة التكاليف غير المباشرة قياساً إلى التكلفة الإجمالية للوحدة، إلا أن تغير ظروف العمل وارتفاع نسبة هذا العنصر نتيجة لأتمته الصناعية واستخدام الحاسبات الآلية المتقدمة في تسيير العمليات الإنتاجية، قد أبرز حقيقة عجز تلك الأنظمة وعدم كفاءتها في تلبية متطلبات الرقابة وترشيد القرار، لذا كان لابد من السعي إلى مدخل يساعد على حل هذه المشكلة، وكان الحل في التحول لتطبيق مدخل (ABC).

ويعتبر مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد من المداخل المتطورة والحديثة في قياس التكاليف والتي تسعي إلي زيادة درجة الدقة

في قياس التكاليف لما لها تأثير في عملية اتخاذ القرارات وتوجيه استغلال الموارد التي تمتلكها الشركة التوجيهية السليم والملائم.

وخلافا للتوجهات السابقة فإن الباحث يبحث في التأثيرات الخاصة بتطبيق هذا المدخلين على عملية اتخاذ القرارات وبالتحديد فيما يتعلق بطاقة الموارد المخصصة والمستهلكة بواسطة مجموعة الأنشطة، وكذا المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أفضل ربحية للشركة.

وبالتالي من الممكن تناول مشكلة البحث وصياغتها في شكل

التساؤلات التالية: -

- ١- هل تختلف عملية إدارة الطاقة بين المدخلين؟
- ٢- هل يختلف أساس الطاقة الذي يتم الاعتماد عليه بين المدخلين؟ وما هي رؤية المدخلين لتحديد وقياس تكاليف الموارد العاطلة؟
- ٣- هل يترك الاختلاف في التطبيق بين المدخلين أثره على اتخاذ القرارات؟

ثالثاً: - أهداف البحث

إن عدم الدقة في حساب التكلفة قد يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات مما يجعل إدارة الشركة تبدأ في التفكير لاتخاذ قرار بإيقاف إنتاج بعض المنتجات التي تستهلك موارد أقل ومن ثم قد يؤدي إلى ضياع إيرادات وعوائد أو أرباح إضافية للمنشأة. (صفاء محمد، 2014)

لذلك ترتبط أهداف الدراسة بالمعلومات المتوفرة عن الموارد المستخدمة والموارد غير المستخدمة (العاطلة) التي توفرها التقارير في ظل استخدام مدخلي المحاسبة على

أساس النشاط ABC ومحاسبة استهلاك الموارد RCA، والتي بدورها تساعد المديرين على اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية للشركة، والتحديد الأمثل للمزيج الإنتاجي الذي يحقق أهداف الشركة والتي تتمثل في تحقيق الأرباح، تقليل التكاليف ومراقبتها، وتحديد الانحرافات.

ويمكن تحديد أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- 1- التعرف إلى كيفية إدارة الطاقة وكيفية استغلال الموارد من خلال مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط.
- 2- التعرف إلى كيفية إدارة الطاقة وكيفية استغلال الموارد من خلال مدخل محاسبة استهلاك الموارد.
- 4- بيان تأثير الاختلاف بين المدخلين على اتخاذ القرارات.

رابعاً: - أهمية البحث

بسبب فقدان الثقة في احتساب التكاليف عن طريق نظم التكاليف المطبقة في الشركات والضعف في مستوى أداء الشركات في ظل الظروف البيئية التنافسية الحالية، من الممكن أن يقود الشركات إلى بعض المشاكل التي من الممكن أن تهدد وجود تلك الشركات. لذلك يهدف الباحث في هذه الدراسة إلى كيفية استغلال الموارد أفضل استغلال وتحديد نقطة الضعف في أداء الشركات وتحديد أي النظم الأفضل لتطبيقها في الشركات لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تعمل على استغلال الطاقة أفضل استغلال وتفاذي وجود أي تكاليف إضافية من الممكن أن تحدث بسبب الموارد غير المستغلة.

وترجع أهمية هذا البحث من خلال إلقاء الضوء على مدخلين من أهم المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية وهما المحاسبة على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) كما أن تزايد حاجه الشركات في ظل المنافسة الشديدة إلى البحث عن أساليب حديثة وجديدة تزيد من تسليط الضوء على الطاقة العاطلة (غير المستغلة) داخل الشركة، وبالتالي التحديد الجيد للتكاليف.

وهذا يعمل على تقليل التكاليف والتي بدورها تساعد الشركات على مواجه المنافسة الشرسة من قبل ريفقاتها في سوق الأعمال وهذا يعطي البحث أهمية، كما يستمد هذا البحث أهمية من خلال حاجة المستويات المختلفة في الشركات الصناعية في مصر إلى معلومات دقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة والدقيقة التي بدورها تساعد على تقليل التكاليف وزيادة الأرباح.

وبناء على ذلك يتضح مدى حاجة الشركات إلى تطبيق أنظمة محاسبة تكاليف حديثة ومتطورة، والعمل على زيادة قدرات النظام التكاليفي المستخدم داخل الشركة لتوفير معلومات ملائمة ومفيدة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة والتي تعمل على تقليل التكاليف وتحديد الطاقة الزائدة/ العاطلة وذلك من خلال تناول مدخلي المحاسبة على أساس النشاط ABC ومحاسبة استهلاك الموارد RCA.

خامسا: - فروض البحث

في ضوء مشكلة البحث والهدف الذي تستند إليه هذه الدراسة، يسعى الباحث إلى إثبات صحة أو نفي الفرضين التاليين:

- ١- لا تختلف حجم الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المختلفة المقاسة بواسطة مدخل التكاليف على أساس النشاط عن استخدام مدخل تكاليف الموارد المستهلكة.
- ٢- لا تختلف نتيجة اتخاذ القرارات المتعلقة بالمزيج الإنتاجي في حالة الاعتماد على تكاليف الأنشطة مقارنة بمدخل تكاليف الموارد المستهلكة.

سادسا: - حدود البحث

يخضع هذا البحث للحدود التالية:

- (1) يقتصر تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد على منشأة أعمال واحدة فقط دون أن يمتد ليغطي مجموعة من منشآت الأعمال نظرا لإعتبارات الوقت والتكلفة، وذلك لأن تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يتطلب تجميع الكثير من البيانات الداخلية، ويحتاج إلى إجراء دراسة تفصيلية لتقسيم منشأة الأعمال إلى مجموعات موارد وأنشطة.
- (2) يستند الباحث في الدراسة إلى بيانات التكاليف التي سوف يتم الحصول عليها من منشأة الأعمال المستهدفة بالدراسة، مع إجراء المقارنة بين النظام المتبع في الشركة وهو المحاسبة على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد.

سابعاً: - منهج الدراسة

إن المنهج البحثي الذي يستخدمه الباحث بهدف تحقيق أهدافه من الدراسة يعتمد على نوعين من المناهج وهما المنهج النظري والمنهج التجريبي، وذلك من خلال الأساليب التالية:

(1) المنهج الاستقرائي:

حيث يعتمد الباحث على مراجعة واستقراء الكتب والمراجع والدوريات والمقالات والدراسات والمؤتمرات والندوات العلمية المصرية والعربية والأجنبية، والتي تناولت كلا من مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة وطرق تطبيقه والمعوقات التي تواجهه، والمحاسبة عن استهلاك الموارد والمبادئ والأسس القائم عليها والمتعلقة بظاهرة الموضوع محل البحث لأغراض تكوين الإطار النظري للدراسة متضمناً أبعاد المشكلة الرئيسية التي يركز عليها البحث وتأسيس المفاهيم الأساسية بها.

(2) المنهج التحليلي:

حيث يعتمد الباحث على تجميع البيانات من الشركة محل الدراسة من واقع الدفاتر والمقابلات الشخصية والتطبيق وتحليل تلك البيانات التفصيلية الفعلية لمنشأة الأعمال بغرض اختبار فروض الدراسة وذلك من خلال أتباع أسلوب دراسة الحالة على هذه الشركة.

ثامنا: - نتائج الدراسة

في ضوء الدراسة النظرية وما أنتهت إليه الدراسة التطبيقية، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:

١- يعد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من المداخل الحديثة للتكاليف وأحد الأدوات الإدارية القوية التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على الموارد المستهلكة داخل العملية الإنتاجية، كما يساعد في تحقيق أهداف الإدارة والتي تسعى إلى تحقيقها.

٢- تطبق الشركة عينة البحث مدخل المحاسبة على أساس النشاط وعلى الرغم من اقتناع الإدارة بهذا المدخل كمدخل تكاليفي يقدم معلومات جيدة تساعد في تحقيق أهداف الشركة إلا أنه يعمل على تضليل الإدارة وخاصة فيما يتعلق بالطاقة غير المستغلة والتي تمثل عبء على الشركة من الممكن تجنبه من خلال التعليم والتدريب على استخدام مداخل الإدارة الحديثة في دعم القرار.

٣- تبين من خلال الدراسة وجود فقر لدي مدخل التكاليف على الأنشطة للمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات على المدى القصير، وذلك بسبب اهتمام مدخل المحاسبة على أساس النشاط بتوفير المعلومات التي تفيد في الأجل الطويل فقط، ومن الممكن أحتياج الشركة لاتخاذ قرارات في الوقت الحاضر عن كمية أو نوعية المنتجات مما يجعل الإدارة في وضع حرج بسبب عدم توفير البيانات لديها بالشكل الذي يجعل عملية اتخاذ القرارات تتم بشكل دقيق وسريع.

- ٤- ضرورة تطوير نظم التكاليف في الشركات المصرية لتوفير المعلومات اللازمة لدعم عملية اتخاذ قرارات المزيج الإنتاجي، عن طريق توفير المعلومات التي تفيد في القرارات قصيرة وطويلة الأجل سويًا دون التركيز على جانب وإهمال الآخر.
- ٥- يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بتوفير المعلومات المالية وغير المالية، كما يهدف إلى توفير معلومات تساعد في إدارة الطاقة واستغلالها على المستويات الإدارية المختلفة.
- ٦- بسبب تركيز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الموارد المستخدمة وعدم اعتماده على الموارد المتاحة كما هو المتبع في مدخل المحاسبة على أساس النشاط، لذلك يقدم بيانات أكثر دقة تساعد في عملية اتخاذ القرارات على المدى الزمني القصير والطويل، مما يساعد في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل عما هو في المداخل التقليدية الأخرى.
- ٧- يرجع تبني مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد نقاط الضعف في استغلال الموارد في الشركات من خلال استخدامها مدخل المحاسبة على أساس النشاط والعمل على استغلال الموارد الاستغلال الأمثل، والسعي نحو تحقيق الكفاءة التي ترغب فيها العميل. وذلك عن طريق توفير دقة أكبر عن بيانات التكاليف وكفاءة القياس، التخطيط، وعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية لتوظيف الطاقات المتاحة.
- ٨- كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزيادة التكاليف فكان من الأفضل زيادة عدد مسببات التكلفة لنجاح مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف بشكل أدق.

٩- وجود تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد عن مدخل المحاسبة على أساس النشاط حيث أنه يعمل على تحسين المخرجات، وذلك من خلال التخصيص الجيد للتكاليف، والتخطيط الجيد للإستغلال الامثل للموارد والطاقات المتاحة لدي الشركات.

١٠- مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يقدم بيانات ملائمة تفيد في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمزيج الإنتاجي في الشركة، وذلك عن طريق التخصيص الجيد للتكاليف، توفير المعلومات عن الموارد غير المستغلة، والتي تعمل على تقليل التكاليف.

تاسعا: - قائمة المراجع

1/9- المراجع العربية

١- أحمد يسرى (2014)، "دراسة مقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد في بيئة التصنيع الحديثة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد5، العدد 1.

٢- الشهاوي (2014)، "مدي فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد واحد وخمسون، العدد الأول.

- ٣- جهاد ربحي (2013)، "أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك المورد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 279-303.
- ٤- حسين عيسى (1997)، "دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- ٥- محمد شاهين (2013)، "دراسة تحليلية لخضائص النظم المختلفة لقياس التكاليف بهدف تطوير نموذج لزيادة دوافع الادارة في ترشيد الطلب على الموارد"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.

2/9- المراجع الأجنبية

- 1- Ahmed & Moosa (2011), "APPLICATION OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING (RCA) IN AN EDUCATIONAL INSTITUTE", **PAKISTAN BUSINESS REVIEW**.
- 2- Alex & Paulo (2014), "ACTIVITY BASED COSTING AND TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING: TOWARDS AN INTEGRATED APPROACH", **2nd International Conference on Project Evaluation**, Portugal.
- 3- Ashford C. Chea (2011), "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", **International Journal of Business and Management**, Vol. 6, No. 11.
- 4- Balakrishnan & Labro & Sivaramakrishnan (2012), "Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1+2)", **Accounting Horizons**, Vol. 26, No. 1, PP. 1-40.
- 5- Carli & Canavari (2013), "Introducing Direct Costing and Activity Based Costing in a Farm Management System: a conceptual model", **Procedia Technology**, Vol. 8. PP. 397 – 405.