

جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
The Quality of the Activities Based Costs' System (ABC) and its Application Requirement in
the Algerian Economic Enterprise

الحاج مسكين¹، خليفة يعقوبي² / Hadj Meskin / Yakoubi Khalifa

¹ جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر، hadjmeskin@yahoo.fr

² جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر، yakoubi_k@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2020/07/28

تاريخ القبول: 2020/06/19

تاريخ الاستلام: 2020/01/22

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية جودة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومدى توفر المؤسسات محل الدراسة على إمكانيات تطبيقه، حيث أجريت الدراسة الميدانية على ثلاث عشرة (13) مؤسسة اقتصادية متواجدة بولاية سعيدة، باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى تأكيد أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكن من التحكم في التكلفة ولا تعزز التنافسية، كما أظهرت النتائج أيضاً أنه على الرغم من توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلا أن هناك صعوبات تحول دون تطبيقه.

كلمات مفتاحية: الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التنافسية، مسببات التكلفة، الجودة.

تصنيف JEL: M41, L15

Abstract:

This study aims to identify the importance of the quality of implementing activities based costs' system (ABC) in a sample of companies and their ability to implement it. The sample consists of 13 companies located in Saida. A questionnaire has been elaborated to collect necessary data. The study concludes that the cost systems practiced currently by companies under study do allow neither to control costs nor to strengthen competitiveness. Besides, the findings of the study showed that even though companies have the potential to adopt ABC system, there are difficulties that impede them to implement it.

Keywords: Strategic Cost Management; Activities Based Costs' System; Competitiveness; Cost Drivers; Quality.

Jel Classification Codes: L15, M41

Résumé: Cette étude vise à identifier l'importance de la qualité de mise en œuvre de la méthode des couts par activité (ABC) pour un échantillon d'entreprises et leur capacité de le mettre en œuvre. L'échantillon est composé de 13 entreprises situées dans la wilaya de Saida. Un questionnaire a été élaboré pour recueillir les données nécessaires. L'étude conclut, que les systèmes de coûts pratiqués actuellement par les entreprises étudiées ne leur permettent non seulement de maîtriser les coûts mais aussi de ne pas renforcer la compétitivité. En outre, les résultats de l'étude ont montré que même si les entreprises ont le potentiel d'adopter le système ABC, certaines difficultés les empêchent de le mettre en œuvre.

Mots-clés: Management Stratégique des Coûts; mots clés; Méthode des Coûts par Activité; Compétitivité; Inducteurs de Coûts; Qualité.

Codes de classification de Jel: L15, M41

1. مقدمة:

لقد شهدت بيئة الأعمال الحديثة تغيرات جذرية بسبب التطورات الهائلة في: التكنولوجيا؛ ازدياد حدة المنافسة؛ قصر دورة حياة المنتجات؛ إرضاء العميل والمحافظة عليه؛ الجودة والابتكار وغيرها، مما فرض على المؤسسات الاقتصادية تحويل هدفها من مجرد تحقيق الربحية إلى الاستمرار والنمو وتدعيم المركز التنافسي، ومن أجل ذلك بات لزاماً عليها تبني أنظمة الإدارة الحديثة التي تكسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها التكيف مع متغيرات البيئة المتصفة بالتعقيد و عدم الاستقرار، ذلك أن الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف أضحت عاجزة عن مواكبة تلك التغيرات، وذلك لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب التكلفة، مما يترتب عليها قرارات تتمخض عنها نتائج تنعكس سلباً على تسيير المؤسسة الاقتصادية، وبذلك انصب الاهتمام أكثر على ضرورة اعتماد أنظمة الإدارة الحديثة للتكاليف والتي بواسطتها يصبح بإمكان المؤسسة إدارة التكاليف وتخفيضها وصولاً إلى الريادة في التكلفة وبالتالي تعزيز التنافسية.

وعليه فالمؤسسة التي لا تواكب هذا التغير وجودها مهدد لأن المحيط التنافسي يتطلب تطوير ممارسات جادة لإدارة التكلفة وإبقائها منخفضة وذلك باعتماد أساليب وأدوات يمكن استعمالها لتخفيض التكلفة مع مراعاة الجودة وإرضاء العميل. ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) **Activities Based costing** من أهم تلك الأنظمة الحديثة، حيث أن تطبيق هذا النظام وما يترتب عليه من تحليل عمليات المؤسسة إلى أنشطة فإنه يحقق لها العديدة من المزايا منها تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقويم الأداء... بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيصها بصورة أكثر دقة، كما يساعد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة وبالتالي المساعدة على عملية اتخاذ القرارات .

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التي تعالجها هذه الدراسة في الآتي:

ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تمكّن من التحكم في التكلفة.

الفرضية الثانية:

أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تعزز التنافسية.

الفرضية الثالثة:

تتوفر المؤسسات محل الدراسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

الفرضية الرابعة:

توجد صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات محل الدراسة.

منهج البحث:

قصد تحليل إشكالية البحث والإجابة عن التساؤلات المطروحة، اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لتقرير الحقائق وعرض الجوانب النظرية للموضوع وتحليل أبعاده، حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات السابقة المنشورة، في حين تم التركيز في الجانب التطبيقي منها على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بعملية اتصال بالمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة وأخذ المعلومات المطلوبة عن طريق الاستبيان باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، الطبعة 21 (SPSSV21) **Statistical Package for Social Science** من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد انتهت الدراسة بتقديم مجموعة من الاقتراحات.

2. الجانب النظري للدراسة

1.2 الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ودواعي تطبيقها:

1.1.2 مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف نظراً لحدثة المفهوم وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة، وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بهذا المفهوم:

يقصد بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف: ما تقوم به إدارة المؤسسة من دراسة لهيكل تكاليفها وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - مع المحافظة على الجودة واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية ترضي بها العميل (المحمود و رزق، 2020، صفحة 17).

وتعرف أيضاً على أنها: الإدارة التي تعمل من منظور فكري، إداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تلي رغبات المستهلكين المتجددة، بشكل دائم وبتكلفة أقل وبأسعار تنافسية اعتماداً على أساليب فنية وأدوات متطورة.

وبذلك فهي لا تنظر إلى تخفيض التكاليف من وجهة نظر داخلية للمؤسسة فحسب، بل من وجهة نظر خارجية تفرضها ظروف المنافسة.

وعليه تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف منهجاً شاملاً يعتمد أدوات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة من خلال توفير المعلومات اللازمة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة (Cescon, Costantini, & Grasseti, 2019, p611)

2.1.2 مبررات التحول عن التحليل التقليدي والتوجه نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

في ظل التغيرات الجذرية التي حدثت مع أواخر القرن الماضي، في تكنولوجيا التصنيع ومع زيادة التأكيد على النوعية للمنتج، زيادة المنافسة العالمية وظهور أنظمة معلومات مدمجة داخل المؤسسة، كانت الدافع لبعض المؤسسات في إعادة النظر في تصميم أنظمة محاسبة التكاليف، وظهر ترويج كبير حول الانتقادات لممارسات محاسبة تكاليف الإنتاج التقليدية ((جمعة، 2005، صفحة 198)

وهكذا أصبح التحول إلى التحليل الإستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية وذلك من أجل تجنب الكثير من عيوب التحليل التقليدي خصوصاً في حالة اعتماد المؤسسة على إستراتيجية تنافسية سعرية مبنية على الميزة التنافسية التي تأخذ خفض التكلفة كأولوية (Emmanuel, 2004, p582)

ومن أهم الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي (زاودي، 2009، صفحة 205):

- عدم قدرته على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية ونوعية أكثر تفصيلاً ودقة؛
- يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي هو حجم النشاط، في حين أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة؛
- يهمل العلاقات والروابط الموجودة بين المؤسسة و وحداتها من جهة، وبينها وبين عملائها ومورديها من جهة أخرى، وهو ما لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة؛
- يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، حيث يهتم بتحليل البيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية.

2.2 نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

كما سبق ذكره، أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لم تعد قادرة على مسايرة التطورات الحاصلة في ميدان إدارة الأعمال وما يسودها من منافسة قوية، الأمر الذي أدى إلى إيجاد أنظمة جديدة أكثر دقة وعقلانية والتي من أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

1.2.2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثمرة جهود العديد من الباحثين، بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف، ويعود الفضل في نشر هذا النظام إلى المنظمة الدولية: CAM-I: computer Aided Manufacturing- International وذلك في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، حيث وضعت هذه المنظمة مشروعاً لتحسين تقنية محاسبة

التكاليف ، وقد نُصِب فريق بحث من أجل ذلك، وكان من بينهم كل من (Kaplan et Cooper) اللذين قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي، حيث نشرنا العديد من المقالات الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، منها: "قيسوا جيداً أسعار تكاليفكم: نظام تكلفة واحد لا يكفي ؛ قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح" (التكريتي، 2008، صفحة 160).

2.2.2 تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

لقد حظي هذا النظام بعدد التعاريف نذكر منها:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو: تقنية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع تكلفة الأنشطة على أحواض الكلف، والتي تمثل الأنشطة (يتم التجميع على أساس العلاقة بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة)، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنجازها، باستخدام مسببات التكلفة (معالميم و حجازي، 2017، صفحة 138)

يعرف كذلك على أنه: نظام يسعى إلى مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، حصر، تجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، بحيث أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة (مصطفى و يوسف، 2019، صفحة 06)

ويعرف أيضا على أنه: طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات ((حجازي و معالميم، 2013، صفحة 99).

3.2.2 مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم هذا النظام على العناصر التالية:

الموارد: هي كل الوسائل المستخدمة في المؤسسة، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط، مثل الموارد البشرية، المعدات، التجهيزات، المواد، المعلومات التكنولوجية والخدمات..

فالموارد تمثل مدخلات الأنشطة، فهي العنصر الاقتصادي الذي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، حيث أنه من الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة دون التعرف على الموارد المستخدمة. كما يصعب كذلك تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد (محمود، 1996، صفحة 36).

الأنشطة: تعد الأنشطة محور نظام (ABC)، إنه الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في المؤسسة فهذه الأخيرة وفق هذا النظام تُقسَم إلى أنشطة يتفاعل بعضها مع بعض بدلاً من تقسيمها إلى وظائف كما هو الشأن في الأنظمة التقليدية للتكاليف. وتتضمن تكلفة الأنشطة كل المواد اللازمة لأداء النشاط، حيث يتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد مدخلات النشاط من كل الموارد، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.

وتتميز الأنشطة بخصائص أهمها (يحيياوي، 2009، صفحة 06):

يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة؛

يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد؛

تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية أو معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة؛

مسببات التكلفة: يفترض نظام (ABC) أن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة، ولذلك يطلق على مسببات التكلفة اسم محركات التكلفة أو موجّهات التكلفة. ويعتبر المصطلح جوهر الإضافات التي جاء بها نظام (ABC) في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء، حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى

الدقة في تحديد مسببات التكاليف، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط (عدس، 2007، صفحة 28-29).

ويعتبر مسبب النشاط بمثابة المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة، كما يعتبر العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط بغرض تكلفة معينة نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم، حيث يوجد مستويان للمسببات المستوى الأول يتعلق بالأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط، أي تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة (يحياوي، 2009، صفحة 06).

أما المستوى الثاني فيخص المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، أي هي وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط والذي سيتبع للأغراض حسب استفادتها منها، ومن أمثلة ذلك:

الجدول 1: أمثلة عن الأنشطة ومسبباتها

النشاط	مولد التكلفة
تعبئة المنتجات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد أوامر الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تشغيل الآلات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: من إعداد الباحثين

وتقسم غالباً مسببات التكلفة حسب (Kaplan et Cooper) إلى نوعين هما (جلس، 2007، صفحة 223):

- مسببات خاصة بالعمليات: يرتكز هذا النوع على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى القدر نفسه من النشاط، ومن أمثلتها الأنشطة الخاصة بجدولة تشغيل الآلات للإنتاج، وعدد أوامر الشراء وأوامر صيانة الآلات...

- مسببات خاصة بالفترة الزمنية: وهي مسببات تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلتها عدد ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص ساعات تهيئة الآلة للتشغيل...

-العمليات (المسارات): لقد عرف (P.MEVELLEC) العملية على أنها: تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتج، خدمة، أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي (Mevelllec, 1995, p67).

-أما (P.LORINO) فيرى بأن العملية هي: مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها بواسطة تدفقات من المعلومات المنتظمة والتي يتم مزجها أو تركيبها للحصول على منتج مادي أو غير مادي محدد وهام. (Lorino, 1991, p41)

4.2.2 خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

للوصول إلى تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تتبع الخطوات التالية (يحياوي، 2009، صفحة 06):

- مرحلة تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: في هذه المرحلة يتم القيام بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذا الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، من خلال إعداد ما يسمى خريطة تدفق الأنشطة التي يتم فيها تتبع عملية التصنيع خطوة بخطوة من بداية استلام المواد إلى غاية فحص المنتج النهائي، وبعد توصيف الأنشطة التي تتم في المؤسسة وتحليلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة.

- مرحلة تحديد المسببات لكل نشاط: يتم فيها تحديد وفهم كل نشاط رئيسي، حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي هي في طبيعتها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية، وتتمثل في معظمها بمقاييس كمية سهلة الربط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين، ومن أمثلتها تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات ...

- مرحلة مراكز الأنشطة: بالنظر للعدد الهائل والمتنوع للأنشطة فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة وهو ما يكلف المؤسسة، لذا يلجأ مصمم النظام إلى تجميع الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة (متجانسة) في مركز تجميع واحد.

- مرحلة تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: يتم في هذه المرحلة تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، حيث يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية يتم اللجوء إلى استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهي ما تعرف بمسببات الموارد (مفاتيح توزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة تستعمل لتسيير التكاليف).

- مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: وهي مرحلة تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر، بالاعتماد على مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة، ويتم حساب معدل التحميل وفق العلاقة التالية:

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب) = إجمالي تكاليف المركز / عدد المسببات

بعده يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات بقيمة ما استهلكته التكاليف المباشرة للأنشطة والتكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة والجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحتمل للأغراض وفقاً لنظام (ABC).

5.2.2 مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يمكن ذكر المزايا التي يوفرها هذا النظام في الآتي (Hedhili, 2013, P172) :

- يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة:

- يقدم إمكانات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة، مما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبار أنهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة، مما يساعد على الفهم الجيد لأفضل طريقة لتوليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء؛

- يقوم على التحليل المعمق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهو ما يسمح بمراقبة أحسن على التكلفة، واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق المزايا التنافسية؛

- يسمح بتقييم الأنشطة قصد تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة - التي يتم التركيز عليها - والأنشطة غير المضيضة للقيمة - والتي يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن -، مما يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة...

6.2.2 حدود استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

على الرغم من المزايا المتعددة لهذا النظام إلا أن هناك انتقادات قد وجهت له نذكر من أهمها (عمار، 2019، صفحة 44): (الظاهر، 2002، صفحة 213)

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة خاصة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة؛

- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله؛

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية، وهذا لا يتوفر في كل الأحيان، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة؛

- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وذلك لصعوبة تحديد مسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة...

7.2.2 علاقة إدارة الجودة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يعد عنصر الجودة والكلف أساس نجاح حاسمين في حياة المنظمات ومحاولة تكامل أنظمة الجودة والكلف تمثل محاولة رئيسة لبقائها في دنيا الأعمال. إن رفع مستوى جودة العمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف (Jie, Zefu, & Harrigan, 2019, P1872) من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مضافة للمنتج في حالة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة إذ أن عملية خفض الكلف تعد من أهم الأولويات التي تشغل الإدارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الإدارة في تطبيق السياسات الإدارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع الشركات الأخرى ولا تتم عملية

تخفيض الكلف بشكل فعال إلا إذا أدركت المنظمات أساس كلفها إذ تتصف الأنظمة التقليدية المبنية على الأساليب التجميعية في احتساب كلفة المنتج أنها لا تحقق الفرص الممكنة لتخفيض كلف المنتج بسبب عدم توفيرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات وكلفها، وان توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض كلف المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات الكلف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات ومن ثم زيادة الأرباح فضلاً عن إن كلف الجودة يفترض بها الانخفاض كلما حققت المنشأة مستويات جودة عالية وأن محاولة السيطرة على خفض الكلف يصاحبها حتما ارتفاع في الجودة ومن ثم رضا المستهلك الذي يؤدي إلى ارتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المنظمة، وفي ضوء ذلك يتم التركيز على أسلوب الكلف على أساس الأنشطة ABC في إطار إمكانية الأسلوب في التحديد المناسب للكلف ومساهمته في تخفيضها أساساً لدعم نظام إدارة الجودة الشاملة TQM في محاولة تحسين جودة العمليات والمنتجات على حد سواء بالاعتماد على تقنيات متعددة ودور أسلوب ABC في نجاح الجودة ومن ثم كساب المنظمة ميزة تنافسية مهمة (الموسوي و الغريان، 2010، صفحة 17).

3. تحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

1.3 تقديم الدراسة:

من أجل تسليط الضوء على واقع أنظمة التكاليف المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة، وتحليل مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام (ABC) وكذا تحليل الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النظام، فقد تم استخدام الاستبيان والمقابلة الشخصية، وذلك بغية تقصي معلومات عن موضوع الدراسة بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث و اختبار فرضياته وتحليل و معالجة بيانات الاستبيان وصولاً إلى المعرفة الدقيقة و التفصيلية حول إشكالية الدراسة وذلك باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSSV21) Statistical Package for Social Science

2.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة كافة المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة المتواجدة بولاية سعيدة، وقد أجريت الدراسة على عينة عددها 13 مؤسسة، حيث تم توزيع 13 استبياناً بحسب عدد المؤسسات التي تم رصدها، وذلك بواقع استبيان واحد لكل مؤسسة، على موظفي المديرية المالية (المدراء الماليين أو المحاسبين) بالمؤسسات محل الدراسة.

3.3 أداة الدراسة:

لقد اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان الذي يعتبر كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة والذي صمم استناداً إلى أهداف الدراسة ومقتضياتها بالإضافة إلى الدراسات السابقة وكذا الإطار النظري للدراسة، وقد خص الاستبيان مصلحة المالية والمحاسبة بكل مؤسسة، حيث كان المعنيون بالإجابة على أسئلة الاستبيان كل من المدراء الماليين أو المحاسبين الرئيسيين أو المحاسبين، أو أي شخص يشغل منصباً بهذه المصلحة، حيث تضمنت أسئلة الدراسة ثلاثين (30) سؤالاً. لقد تم استخدام مقياس ليكارت الرباعي لقياس درجة إجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان، حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعاً، بحيث يُطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته من عدمها على خيارات محددة، ويشير المستجوب إلى اختيار واحد منها وهي أربعة خيارات موضحة بالجدول كما يلي:

الجدول 02: يبين درجات مقياس ليكارت الرباعي

الاستجابة	موافق تماماً	موافق	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	1	2	3	4

المصدر: من إعداد الباحثين

4.3 تحليل وتفسير محاور الدراسة:

1.4.3 قياس ثبات الاستبيان:

لقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس الثبات الكلي للاستبيان والاتساق الداخلي لعباراته، فكانت قيمة هذا المعامل لجميع عبارات الاستبيان ولكل محور كما هو في الجدول الموالي:

الجدول 03: معاملات الثبات لمحاور الدراسة

معمل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحور
0,867	09	المحور الأول: نظام التكاليف المطبق والتحكم في التكلفة
0,792	07	المحور الثاني: نظام التكاليف المطبق وتعزيز التنافسية
0,853	08	المحور الثالث: إمكانات تطبيق نظام (ABC)
0,889	06	المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام (ABC)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المسجلة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحاور كانت على التوالي: 0,867, 0,792, 0,853 و 0,889 وهي نسب عالية مما يدل على أنّ عبارات الاستبيان تتسم بالتناسق الداخلي وبالموثوقية و هذا ما يجعلها صالحة للدراسة و التحليل و استخلاص النتائج.

2.4.3 اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة:

لتقدير إجابات أفراد عينة الدراسة قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات ومحاور الاستبيان مع الاعتماد على المقياس الموضح في الجدول أدناه، حيث تم تحديد مدى كل إجابة بقسمة المدى (3) على عدد إجابات مقياس ليكارت الرباعي وهي أربعة لنجد المدى لكل إجابة (0,75).

الجدول 04: المتوسط المرجح

المستوى	المتوسط المرجح
موافق تماماً	من 1 إلى 1,75
موافق	من 1,75 إلى 2,50
غير موافق	من 2,50 إلى 3,25
غير موافق تماماً	من 3,25 إلى 4

المصدر: من إعداد الباحثين

والجدول الموالي يوضح درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة لمحاور الدراسة

الجدول 05: درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحاور الدراسة

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
المحور الأول: نظام التكاليف المطبق والتحكم في التكلفة	3,0342	0,56726	غير موافق
المحور الثاني: نظام التكاليف المطبق وتعزيز التنافسية	3,1538	0,49302	غير موافق
المحور الثالث: إمكانات تطبيق نظام (ABC)	1,9808	0,48906	موافق
المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام (ABC)	3,5769	0,55116	غير موافق تماماً

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات محاور الدراسة، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي للمحور الأول والذي يتعلق ب: "مدى تحكم نظام التكاليف المطبق في التحكم في التكلفة" 3,0342 و بانحراف معياري 0,56726 و هذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات المحور الأول كانت بدرجة غير موافق، و هذا يدل على أن جميع أفراد العينة يرون أن نظام التكاليف المطبق حالياً لا يحقق تخفيض التكلفة .

أما المحور الثاني والذي هو " مدى تحقيق نظام التكاليف المطبق لتعزيز التنافسية" فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلية له 3,1538 و بانحراف معياري قدره 0,49302 وهذا يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني كانت كلها بدرجة غير موافق، وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة متفقون على أن نظام التكاليف المطبق حالياً لا يعزز التنافسية.

وأما بخصوص المحور الثالث والذي يتعلق "بمدى توفر المؤسسات الاقتصادية على إمكانات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة" بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي 1,9808 وبانحراف معياري قدره 0,48906 وهذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات المحور الأول كانت بدرجة موافق، بحيث أن مجمل أفراد العينة أجابوا بعبارة موافق في كل عبارات هذا المحور، وهذا يدل على أن أفراد العينة متفقون على أن للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة إمكانات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أما المحور الرابع والذي يخص "الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة" فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلية له 3,5769 وبانحراف معياري قدره 0,55116 وهذا يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور كانت كلها بدرجة غير موافق تماماً، وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة متفقون على أنه توجد صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات محل الدراسة.

5.3 اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات:

1.5.3 اختبار اعتدالية التوزيع:

على اعتبار أن أفراد العينة أقل من (30) لا بدّ من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لتحديد الاختبارات التي يجب الاعتماد عليها لاختبار الفرضيات، ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه وهذا الاختبار ضروري لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، و يستخدم اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) لمعرفة توزيع البيانات إذا كان حجم العينة أكبر أو يساوي (50) بينما يستخدم اختبار شبيرو-ويلك (shapiro wilk) إذا كان حجم العينة أقل من (50) (أبوسليم، 2010، صفحة 359). بما أن حجم العينة 13 مفردة، تم استخدام اختبار شبيرو-ويلك (shapiro wilk) لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالية) من عدمه.

الجدول 06: اختبار اعتدالية التوزيع لمحاو الدراسة

نتائج اختبار (shapiro wilk)			المحاور
المعنوية	عدد الفقرات	إحصائية	
0,007	09	0,800	المحور 1 نظام التكاليف المطبق والتحكم في التكلفة
0,003	07	0,767	المحور 2 نظام التكاليف المطبق وتعزيز التنافسية
0,095	08	0,889	المحور 3 إمكانات تطبيق نظام (ABC)
0,000	06	0,587	المحور 4 صعوبات تطبيق نظام (ABC)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (Shapiro-Wilk) بالنسبة للمحاور: الأول، الثاني والرابع قد بلغت على التوالي (0,007، 0,003، 0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، هذا يعني أن بيانات هذه المحاور لا تتبع التوزيع الطبيعي، بينما بلغت الدلالة المعنوية للمحور الثالث قيمة (0,095) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وهو يعني أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي

2.5.3 اختبار الفرضيات:

1.2.5.3 اختبار الفرضية الأولى:

H0: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّن من التحكم في التكلفة.

H1: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة تمكّن من التحكم في التكلفة.

بما أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de

Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي (أبوسليم، 2010، صفحة 249)

الجدول 07: نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الأولى

البيان	نتائج الاختبار (Wilcoxon)
إحصائية الاختبار	-2,595 ^b
الدلالة المعنوية (من جانبيين)	0,059

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بلغ مستوى الدلالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قيمة (Sig =0,059) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة H0 ونرفض الفرضية البديلة H1، أي أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تمكّن من التحكم في التكلفة.

2.2.5.3 اختبار الفرضية الثانية:

H0: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تعزز التنافسية.

H1: أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة تعزز التنافسية.

بما أنّ بيانات المحور الثاني لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي.

الجدول 08: نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الثانية

البيان	نتائج الاختبار (Wilcoxon)
إحصائية الاختبار	-2,950 ^b
الدلالة المعنوية (من جانبيين)	0,053

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بما أن مستوى الدلالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قد بلغ (Sig =0,053) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نقبل الفرضية المعدومة H0 ونرفض الفرضية البديلة H1، أي أن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات محل الدراسة لا تعزز التنافسية

3.2.5.3 اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا تتوفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسات محل الدراسة.

H1: تتوفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى المؤسسات محل الدراسة

بما أن بيانات المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (T-test) وهو اختبار معلمي (أبوسليم، 2010، صفحة 243).

الجدول 09: نتائج اختبار (T-test) الأحادي العينة للفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الثالث	1,9808	0,48906	-3,828	12	0,002

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

لقد بلغت قيمة (T) المحسوبة (-3,828) وكانت قيمة الدلالة المعنوية (0,002)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، أي أن المؤسسات محل الدراسة لديها إمكانيات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

4.2.5.3 اختبار الفرضية الرابعة:

H0: لا توجد صعوبات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة.

H1: توجد صعوبات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة.

بما أن بيانات المحور الرابع لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي.

الجدول 10: نتائج اختبار (Wilcoxon) للفرضية الرابعة

نتائج الاختبار (Wilcoxon)	البيان
-3,139 ^b	إحصائية الاختبار
0,002	الدلالة المعنوية (من جانبيين)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قد بلغ (Sig = 0,002) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة H0 ونقبل الفرضية البديلة H1. أي أن هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مستوى المؤسسات محل الدراسة

4. خاتمة:

من خلال هذه الدراسة التي جاءت كمحاولة لمعرفة أهمية جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وما يحققه من المزايا المتعددة للمؤسسة الاقتصادية، كتحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقييم الأداء... بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف وتوضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة وبالتالي المساعدة على عملية اتخاذ القرار... يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الآتي:

إن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب آراء المستجوبين لا تمكّنها من التحكم في تخفيض التكلفة؛

إن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب آراء المستجوبين لا توفر الإجراءات اللازمة لتعزيز التنافسية؛

إن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الرغم من أنها تملك الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لكن توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيقه.

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن تقديم بعض الاقتراحات نذكر منها:

- ضرورة الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتعزيز تنافسيتها؛

- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بدراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وفهمها جيداً حتى تكون مقبولة من جميع الأطراف الفاعلة في تلك المؤسسات ليسهل تطبيقها؛

- يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية العمل على تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حتى تستطيع الاستفادة من مزاياها المتعددة؛

- توفير الإمكانيات المادية، المالية والمعنوية من أجل اعتماد الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؛

- تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات قصد التعرف أكثر على الأنظمة الحديثة وكيفية تطبيق تقنياتها؛

- تطوير العلاقة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية، قصد سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي وهذا المواكبة للتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة...

5. قائمة المراجع:

- Cescon, F., Costantini, A., & Grassetto, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. (S. Science, Ed.) *Journal of Management and Governance* (23), 605-636.
- Emmanuel, K. O. (2004). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12 (4), 581-588.

- Hedhili, N. (2013). Le positionnement de la Méthode "du Temps Requis pour Exécuter les Opérations" ou "Time Driven Activity Based Costing"(TD ABC) par rapport à la méthode ABC (Comptabilité à Base d'Activité). (CAIRN-INFO, Éd.) 263-264 (5), 171-177.
- Jie, W., Zefu, W., & Harrigan, K. R. (2019). Process quality management and technological innovation revisited: a contingency perspective from an emerging market. (S. Science, Ed.) *The Journal of Technology Transfer* (44), 1871-1890.
- Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique La gestion par les activités*. (Dunod, Éd.) Paris.
- Mevellec, P. (1995). LA COMPTABILITÉ À BASE D'ACTIVITÉS. UNE DOUBLE QUESTION DE SENS. *revue Comptabilité - Contrôle - Audit* , 1 (1), pp. 62-80.
- إبراهيم أحمد عبدالإله مصطفى، و كمال أحمد يوسف. (2019). دور الموازنة على أساس النشاط في ترشيد القرارات الإستثمارية بالتطبيق على المصارف السودانية. *مجلة الدراسات العليا* ، 14 (54-1)، الصفحات 1-13.
- احمد حسن الظاهر. (2002). *المحاسبة الإدارية*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). *محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة*. عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- اسماعيل يحي التكريتي. (2008). *محاسبة التكاليف-قضايا معاصرة*. عمان، الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع.
- سالم عبد الله حلس. (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات. *مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية* ، 15 (1)، الصفحات 211-238.
- سعاد معاليم، و اسماعيل حجازي. (2017). مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة - *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية* ، 1 (2)، الصفحات 136-159.
- شلابي عمار. (2019). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود". *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة* ، 04 (1)، الصفحات 59-41.
- صالح عبد الرحمن المحمود، و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق. (2020). *مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد*. تاريخ الاسترداد 15 01، 2020، من جامعة الملك فيصل: <https://mportal.kfu.edu.sa/ar/Deans/Research/Documents/3023.pdf>
- صلاح مجدي عدس. (2007). إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية-دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة- *ماجستير في المحاسبة والتمويل*. كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة.
- عباس نوار كحيط الموسوي، و فاطمة صالح مهدي الغريبان. (2010). التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC). *مجلة الادارة والاقتصاد* (80)، الصفحات 1-38.
- فهبي علي محمود. (1996). *ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة النشاط*. رسالة دكتوراه . مصر، جامعة القاهرة.
- مهدي ذواوي. (2009). مدخل التكلفة المتكيفة كأداة لإدارة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير* (09)، الصفحات 219-203.
- نعيمة محمد يحيواوي. (2009). دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية. *الملتقى الوطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية* . جامعة الدكتور "طاهر مولاي بسعيدة" كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.
- هوام جمعة. (2005). أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/التكلفة عبر الدول. *مجلة العلوم الانسانية* ، 5 (7)، الصفحات 193-204.