

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر -

Obstacles to application an activity-based costing ABC and attributes-based costing ABCII system in Algerian economic institution - A field sample study for a group of economic institutions in Algeria -

خلايفة ربحانة^{1*}، بن خليفة حمزة²

¹ جامعة الوادي(الجزائر)، مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية

المستدامة، khelaira-rayhana@univ-eloued.dz

² جامعة الوادي(الجزائر)، مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية

المستدامة، benkhalifa-hamza@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/11/14

تاريخ الاستلام: 2022/09/01

Abstract:

This study aims to demonstrate the scientific knowledge base for each of the Activity-Based (ABC) Costing and attribute-based costing system (ABCII), and to identify the most important obstacles that limit the application of these two systems in the environment of Algerian economic institutions. And 130 questionnaires subject to statistical study were retrieved, and the researchers reached a number of results, the most important of which is that Algerian economic institutions face difficulty in applying the costing system based on activities and the costing system instead of relying on the analytical information of the ABC system and the ABCII system that help them in the decision-making process.

Key words: Cost Accounting, Activity Costing System ABC, Attribute Based costing ABCII, Economic Institutions.

JEL Classification : M41 ; M11 ; J01.

مستخلص:

تهدف هذا الدراسة إلى بيان قاعدة المعارف العلمية لكل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based (ABC) Costing ونظام التكاليف على أساس المواصفات attribute based (ABCII costing system)، والوقوف على أهم المعوقات التي تحد من تطبيق هذين النظامين في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتم استرجاع 130 استبانة قابلة للدراسة الإحصائية، وتوصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية صعوبة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف بدلا من اعتمادها على المعلومات التحليلية لنظام ABC و نظام ABCII التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التكاليف على أساس المواصفات ABCII، المؤسسات الاقتصادية.

تصنيفات JEL: M41؛ M11؛ J01.

مقدمة

إن أغلبية الوحدات الاقتصادية الجزائرية عامة كانت أو خاصة تعتمد بشكل كبير على نظم التكاليف التقليدية لتحديد تكلفة منتجاتها وتعتبر هذه الأخيرة غير كافية لتحديد التكلفة الحقيقية للمنتج، وبالتالي لها أثر على إمكانية المؤسسة في إنتاج منتجات عالية الجودة وبالمواصفات المطلوبة لإرضاء رغبات زبائنها خاصة وما يشهده العالم من تطورات سريعة خاصة في مجال تكنولوجيا الإنتاج في بيئة التصنيع الحديثة والتنوع الإنتاجي وزيادة حدة المنافسة العالمية.

ومن هنا يمكن للمؤسسة إعادة النظر والتفكير في تطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية خاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity based costing كونه أحد الأنظمة الجيدة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بواسطة محركات التكلفة ونظام التكاليف على أساس المواصفات Attribute Based Costing الذي يركز على توجه السوق في تحديد المواصفات الأساسية للمنتج عن طريق ترجمة احتياجات ورغبات العملاء في شكل منتج غني بجميع المميزات والمواصفات الداخلية والخارجية التي ترضي احتياج الزبون والمستهلك.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التي تعالج هذه الدراسة كما يلي:

ما مدى تأثير صعوبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
ومن خلال هذه الإشكالية المطروحة يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ماذا نقصد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة؟
2. ماذا نقصد بنظام التكاليف على أساس المواصفات؟
3. ما هي أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق هذين النظامين في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

ومن خلال الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:
الفرضية الأولى: لا يوجد قناعة من طرف الإدارة العليا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC.
الفرضية الثانية: لا يوجد قناعة من طرف الإدارة العليا في المؤسسة الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII.
الفرضية الثالثة: اقتناع المؤسسة الجزائرية بأنظمة التكاليف التقليدية تغنيها عن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII.

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تحديد الأسباب التي تحد وتعيق من تطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية المرتكزة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس المواصفات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع محاولة معالجة هذه الصعوبات من أجل تلافيمها في المستقبل وأيضا محاولة تشجيع المؤسسات للتعرف على هذه الأنظمة للفت الانتباه على أهمية تطبيق نظام ABC ونظام ABCII.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة أهم المعوقات الأساسية التي تحد من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والوصول إلى أهم الاقتراحات والحلول التي تساهم في تطبيق النظامين مستقبلا.

منهج الدراسة:

تماشيا مع طبيعة الدراسة الحالية فقد اعتمدنا على المنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري المتمثلة في الكتب والرسائل والمنشورات العلمية سواء العربية أو الأجنبية المرتبطة بموضوع هذه الدراسة أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم اعتماد المنهج التحليلي باستخدام برنامج SPSS نسخة 25 وتم الوصول إلى النتائج النهائية.

1- الإطار العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1-1 خلفية تاريخية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية تحديدا في بداية الثمانينيات من القرن الماضي، وعرف على أنه نظام محسن للتكلفة (Gregory & Nozile, 2010, p. 2) أي نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية ونظرا لسهولة تطبيقه شبه بـ "كالزبدة في الخبز" (Edilberto & Emblemsvag, 2007, p. 371)، الأمر الذي أدى لانتقدها بشدة كبيرة خصوصا في ستينات القرن الماضي بسبب عدم اهتمامها المباشر بتخصيص التكاليف غير المباشرة (المسحال، 2005، صفحة 46)، حيث ركز المهنيين والباحثين في المعاهد والجامعات في تحديد العلاقة التي تربط بين النشاط والتكلفة المسببة له (نوري و حسون، 2020، صفحة 125)، وكان أول بداية لاقتراح نظام ABC سنة 1987 على يد (Robert Kaplan) وقام بعده

(Roben Kooper) بتطويره سنة 1988، (بولعبايز و شلاي، 2021، صفحة 421) ومنذ ذلك الحين تزايدت الأبحاث في هذا المجال واستمرت إلى غاية العصر الحالي.

2-1 مفهوم نظام ABC

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أنه نظام بديل لأنظمة التكاليف التقليدية من خلال عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة والقيام بعملية تجميع الأنشطة من أجل تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج بصورة دقيقة وصحيحة للسهولة في اتخاذ القرارات (Durgham, 2016, p. 33)

وعرفه أيضا كل من (Raffish and Tourney) سنة 1991 على أنه منهجية تقيس تكلفة وأداء أنشطة الموارد ومسببات التكلفة ويتم تخصيص الموارد التكلفة حيث يدرك ABC العلاقة السببية بين محركات التكلفة والأنشطة.

وأشار كل من: (Horngren and Foster) على أنه نظام يركز على الأنشطة باعتبارها المسبب الرئيسي للتكلفة ويستخدم تكاليف هذه الأنشطة كعناصر أساسية لتجميع تكاليف مسببات التكلفة الأخرى. (Basuke, 1995, p. 53)

يرى (Jasch, 2009, p. 113) أنه تكمن قوة ABC بتعزيز المعاملات التجارية المرتبطة بكل منتج ويكشف على الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.

ومن خلال ما سبق توصل الباحثان لمفهوم عام لنظام ABC ما هو إلا نظام يظهر التكلفة الحقيقية للمنتج عن طريق تحديد التكاليف غير المباشرة وحصرها بواسطة مسببات التكلفة التي تم تحميلها على المنتج النهائي.

1-2-1 أهم ما يركز عليه نظام ABC

تظهر المقومات الأساسية لنظام ABC المتمثلة في المصطلحات الآتية:

- الموارد: تتمثل في جميع الوسائل المتاحة التي يمكن أن تستخدمها الأنشطة في إنتاج منتج معين.
- محركات التكلفة: هي العمليات المسببة أو المحدثة للتكلفة. (كرار و محمود، 2016، صفحة 91)
- الأنشطة: هي عبارة على عملية استهلاك الموارد من أجل القيام بإنتاج منتج أو بعمل معين. (Woo Kim, 2017, p. 28)
- العمليات: تمثل العمليات مجموعة من الأنشطة المتجانسة التي ترتبط فيما بينها بواسطة المخرجات (JOHN, 2002, p. 117)

3-1 أهمية وأهداف نظام ABC

1-3-1 أهمية نظام ABC

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

مما لا شك فيه أن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية بالغة تتمثل في: (The Institute of Company Secretaries of India, 2014, p. 196)

- ربط التكاليف عن طريق محركات التكلفة؛
 - التحقق من التكلفة الحقيقية للمنتج عن طريق ربط النفقات بالأنشطة؛
 - العمل على تخفيض التكاليف من أجل تحسين الربحية؛
- العديد من الفوائد المهمة التي تميزه على تقنيات ABC يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (The Institute of Company Secretaries of India, 2014, p. 196) أنظمة التكلفة التقليدية وهي:
- بيانات أكثر دقة حول تكلفة المنتج؛
 - معلومات أكثر شمولاً عن التكلفة لقياس الأداء؛
 - توفير توقعات نموذجية بشأن تقييم المعاملات والأنشطة التنظيمية.

1-3-2 أهداف نظام ABC

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في: (زعرور و السبتي، 2015، صفحة 109)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة لإدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات المهمة ومعرفة الأسباب الرئيسة التي أدت لارتفاع التكاليف؛
- تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بالصورة المطلوبة.

1-4 مراحل وخطوات تنفيذ نظام ABC

1-4-1 مراحل تخصيص التكاليف حسب ABC

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأهم افتراض ألا وهو الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة ويظهر ذلك وفق مرحلتين هما: (العجلة، 2011، صفحة 38)

المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف على الأنشطة يتم في هذه المرحلة عملية تحديد تكلفة كل نشاط رئيسي عن طريق مسببات التكلفة؛

المرحلة الثانية: تخصيص الأنشطة على المنتجات وذلك حسب ما يستهلك المنتج من نشاط معين فقط دون تحمل الأنشطة التي لا تدخل في التكلفة النهائية للمنتج.

خطوات التنفيذ:

لتنفيذ خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب الخطوات التالية:

الخطوة الأولى (تحديد أنشطة المؤسسة):

تمثل مرحلة تحديد الأنشطة كأول مرحلة من مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث يتم وضع مخطط يحدد من خلاله جميع الأنشطة السابقة واللاحقة للنشاط المعني، وتساعد هذه المرحلة في عملية التخطيط للأنشطة التي توضح الترابط بين الأنشطة السابقة واللاحقة المتتبع لإنتاج منتج معين أو تقييم خدمة معينة؛ (الرومي، 2012، صفحة 37)

الخطوة الثانية (تعيين التكاليف على مراكز تكاليف الأنشطة):

تأتي مرحلة تعيين التكاليف على مراكز تكاليف الأنشطة كخطوة ثانية لتطبيق نظام ABC يتم فيها إلزامية تعيين تكاليف الموارد المستهلكة خلال زمن محددة والتي تخص كل نشاط من أجل تحديد مقدار ما تنفقه المؤسسة الاقتصادية على كل نشاط من أنشطتها، وتحمل تكاليف الموارد المباشرة بشكل مباشر على كل نشاط بطريقة سهلة أما بالنسبة لتعيين التكاليف غير المباشرة فتجد صعوبة في التحميل نظرا لاشتراك العديد من الأنشطة في هذه التكاليف، فبتالي وجوب تخصيصها على الأنشطة بواسطة محركات التكلفة. (Drury, 2012, p. 258)

الخطوة الثالثة (اختيار مسببات التكلفة):

هو عملية حصر وجمع الأنشطة ذات طابع واحد التي لها نفس المسبب في مراكز تجميع واحدة أي ما يسمى بأوعية النشاط (دمدوم و مرغني، 2020، صفحة 6)، الذي يؤدي بدوره لتحقيق أهداف الوظائف داخل المؤسسة من أجل إعداد التقارير التكاليفية الخاصة بكل وعاء من أوعية التجميع؛ (الفضيل، 2018، صفحة 272)

الخطوة الرابعة (تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات):

وتمثل هذه المرحلة كآخر مرحلة من مراحل تطبيق نظام ABC يتم فيها تحديد تكاليف المنتجات النهائية بناء على العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات أي ما يمثل نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة (مشاش، 2018) وتحسب كالتالي: (شحتاني و غضبان، 2018، صفحة 387)
أولا: تحديد التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة:

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسببات كل مركز

ثانيا: تحدد التكلفة النهائية للوحدة المنتجة:

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحيدة لمسببات التكلفة

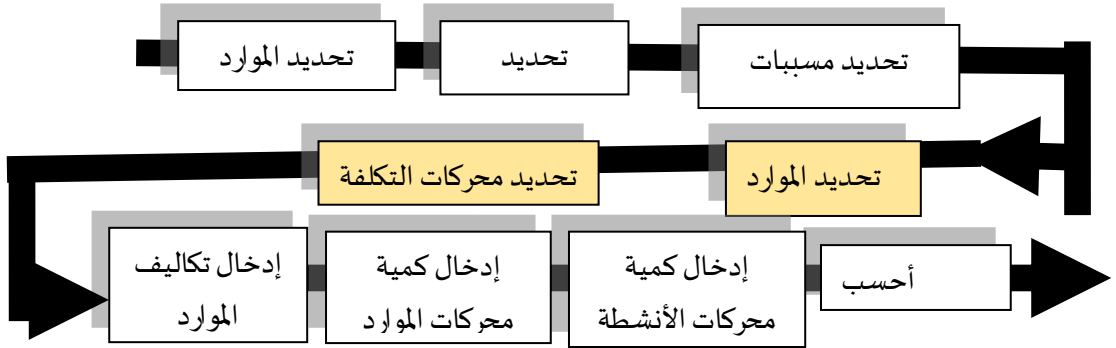
عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

ولبناء نموذج ABC حسب ما جاء به كل من Lambert and Whitworth أنه يجب تحليل الأنشطة كما يلي: (Kishnan, 2006, p. 81)

- تحليلي الأنشطة داخل كل قسم ولماذا، وتحت أي ظروف يتم تنفيذ كل نشاط؛
- عدد المرات التي ينفذ فيها المنتج؛
- العوامل التي تحدد أو تدفع النشاط أو المورد.

بناء نموذج ABC

الشكل رقم (01): نموذج بناء نظام ABC



Source: The Institute of Company Secretaries of India, Cost and Management Accounting, Printed at M, New Delhi, India, 2014, p: 194.

يعتبر نظام ABC نظام ممتاز لتحديد التكاليف ويستخدم عندما تتوفر الشروط التالية: (أبو وردة، 2015، صفحة 57)

- تطبيق نظام ABC يعطي نتائج مهمة وممتازة مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية؛
- يجب أن تكون التكاليف غير المباشرة لها أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة مثل: المواد الأولية، ساعات العمل المباشرة...؛
- يجب أن تهتم الإدارة باستخدام معلومات التكاليف نظرا لأهميتها البالغة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

1-5 مزايا وعيوب نظام ABC

تظهر مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة	عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يساعد نظام التكاليف ABC في إعداد الميزانيات القائمة على أساس النشاط حيث تستخدم كأداة مراقبة تساعد في تقييم أداء المؤسسة.	1 1 يهتم نظام ABC بالخطط طويلة المدى بينما تحتاج المؤسسة إلى قرارات وخطط تنفذ في الأمد القصير لمساعدة صناع القرار في اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب.
يعد نظام ABC أحد أهم الطرق الحديثة لتحسين أداء المؤسسة على غير أنظمة التكاليف التقليدية من خلال التحليل والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة والاستغناء عن الأنشطة غير المضيقة للقيمة للمنتجات والخدمات	2 2 الصورة غير واضحة في نظام ABC من حيث العلاقة بين الأنشطة ورضاء الزبائن لأن الزبون هو الهدف الرئيسي خاصة في المؤسسات الهادفة لتحقيق الربح
يتوافق نظام ABC مع مبدأ المحاسبي (مبدأ استقلالية الدورات) ألا وهو مبدأ إجراء المقابلات من خلال عدم تخصيص تكاليف الفترة المالية السابقة مع تكاليف الدورة الحالية وهو ما لا يتم تجنبه في نظام التكاليف التقليدي.	3 3 يفترض نظام ABC خيطان مباشران للعلاقة بين مجموعة الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات.
يساهم نظام ABC في تقليل التكاليف والجهد والوقت اللازمين لتنفيذ النشاط والاستغناء على الأنشطة عالية التكاليف في المقابل المحافظة على الأنشطة منخفضة التكاليف.	4 4 لا يهتم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بعض التكاليف التي لها علاقة بإنتاج منتج معين مثل خدمات ما بعد البيع، الإشهار، التسويق... والتي بدورها تعكس سلبا بعد تحديد التكاليف الإجمالية للمنتج.
يلعب نظام ABC دورا مهما في التحكم في تخصيص التكاليف غير المباشرة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قبل نهاية عملية الإنتاج تجنب انحرافات الأنشطة والتحكم في الوقت على غرار ما تعمل به نظم التكاليف التقليدية.	5 5 لا يتوافق نظام ABC مع بعض المبادئ المحاسبية بحيث يجب على كل المؤسسة وضع نظامين للاستخدام الداخلي والخارجي وهو مكلف جدا.

Source: Mahdi Ahmed Sahi, The Impact of adopting an Activity- Based Cost System to maximize Profitability (Applied Study in private hospitals in Basrah governorate), Journal, Vol 14, NO 02, University of Thi Qar, Irak, 2019, p 139-140.

2- تصور نظري لنظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

1-2 تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII

نظرا لاهتمام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمراحل إنتاج المنتجات بأقل تكلفة ممكنة، لكنه أهمل مرحلة ما بعد الإنتاج وكيف يسوق هذا المنتج في فترة انفتاح العالم على التكنولوجيا والتطور، وتوجه المؤسسات نحو المنافسة العالمية ومن هنا ظهرت فكرة الاهتمام

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

بعملية تسويق المنتج وهذا راجع لنظام يدرس السوق من خلال معرفة رغبات الزبائن ونوعية المنتج بالمواصفات المرغوبة والمطلوبة من قبل المستهلك، وكانت هذه الفكرة قد ظهرت في ستينيات القرن الماضي في كتب علم التسويق بحيث تطرق بعض علماء هذا التخصص إلى ضرورة بناء إستراتيجيات المؤسسات من أجل دراسة السوق الذي يتم من خلاله تحديد الزبائن (المستهلكين) ورغباتهم والمواصفات التي يرغبون فيها من طرف المنتجات المعروضة.

2-2 مفهوم نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII):

جاء مصطلح (ABCII) كاختصار (Attributes Based Costing) أما (II) تعني الرقم 2 باللغة اللاتينية جاء كخطوة متقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (أحمد السيد، 2019، صفحة 460) ABC ومن هنا يظهر نظام التكاليف على أساس المواصفات حسب ولكر (Walker) باعتباره أول مقترح لهذا النظام (بكوش، 2016/2017، صفحة 118) وعرفه (العدراوي، 2020، صفحة 98) على أنه أسلوب محاسبي يعتمد على تتبع المراحل النهائية للمنتج التي تحدد من خلالها التكاليف النهائية للمواصفات، وأيضاً عرفه كل من (Barfield, Raiborn, & Kinney, 2003, p. 146) على أن نظام ABCII جاء كامتداد لنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يركز على تحديد احتياجات وتلبية رغبات الزبائن من خلال تحليل مواصفات أداء المنتج (مثل: الموثوقية، المتانة، الدقة في التنفيذ...) من أجل تعزيز المنفعة لديهم وإرضائهم، ويستخدم هذا النظام كأداة لتحليل أنشطة مواصفات المنتج كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة (بكوش، 2016/2017، صفحة 108)

وتوصل الباحثان لمفهوم نظام التكاليف على أساس المواصفات على أنه نظام يهتم بدراسة وتحليل تكلفة أنشطة المواصفات الخارجية للمنتج من أجل تحديد رغبات الزبائن وإرضائهم وهذا يؤدي بدوره إلى خلق ميزة تنافسية للمؤسسة.

2-3 أهداف نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII

- يتفق كل من (محمد و سعد، 2018، صفحة 702) على أنه يمكن إيجاز أهداف نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII إلى هدفين مهمين هما:
- الموازنة في تحديد تكلفة مواصفات المنتج من جهة وتوفير المعلومات الكافية من جهة أخرى؛
 - تحديد المواقع التنافسية للمنتجات من خلال دراسة ميزة مواصفات المنتج والعمل على التوافق بين قيمة الإنتاج وما يتوافق مع القيمة المطلوبة لإرضاء الزبائن.

4-2 أهم الفروقات بين التكلفة على أساس النشاط ABC والتكلفة على أساس المواصفات ABCII

تم تلخيص أهم الفروقات بين النظامين كما يلي:

الجدول (02): الفروقات بين نظام ABC ونظام ABCII

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII
يركز على البيئة الداخلية	يركز على البيئة الخارجية.
المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد.	مواصفات المنتج تستهلك الأنشطة، والأنشطة تستهلك الموارد وتنشأ التكلفة.
مسبب التكلفة هو النشاط.	مسببات التكلفة هي مواصفات المنتج.
المنتج عبارة على عنصر واحد.	المنتج عبارة عن مجموعة من المواصفات.
محرك التكلفة هو الأنشطة	محرك التكلفة هو ما يفضله الزبون.
يتم حساب تكلفة المنتج من خلال الجمع بين تكاليف الأنشطة.	تحتسب تكاليف المنتج بناء على تجميع تكلفة المواصفات.
لا تعتمد على فكرة بيع ما يتم انجازه.	يعتمد على فكرة ما ينتج يباع.
لا يوفر مقاييس مباشرة للجودة	يوفر مقاييس مباشرة للجودة.
جزء من ABCII نظام التكاليف على أساس المواصفات	أوسع وأشمل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

Source: Karrar Abdulelah Azeez, Hatem Karim Kadhim and Abdal Abbas Hassan Kadhim, The Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies, African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, Vol (09), Issue (02), 2020, p4.

5-2 خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات:

اتفق كل من (هميمي الرفاعي و رضا الخلق، 2019، صفحة 98) و (جاسم، 2015، صفحة 456) في تحديد الخطوات المتبعة لتنفيذ نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII نوجزها فيما يلي:

- تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات.
 - تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق مستويات الإنجاز.
 - تحديد تكلفة المنتج من خلال جمع التكاليف لكل المواصفات وعند جميع المستويات.
- يمثل الشكل الموالي خطوات تنفيذ نظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII كما يلي:

6-2 أهم الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس المواصفات:

نظرا لوجود العديد من المزايا التي يمتاز بها نظام التكاليف على أساس المواصفات إلا أنه لا يخلوا من بعض العيوب حسب ما ذكره كل من: (أحمد السيد، 2019، صفحة 463) (صالح، 2014،

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

(صفحة 49) (الدبس، 2014، صفحة 44) نظرا لكون نظام ABCII جاء كامتداد لنظام ABC فإنه يتعرض لنفس الانتقادات التي يتعرض لها نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة إلى:

- لا يهتم نظام التكاليف على أساس المواصفات بمجموعة الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الإنجاز، وكذلك يتجاهل العديد من النقاط؛
- عدم القدرة على توفير المعلومات غير المالية أو التدابير لقياس كفاءة الموارد والطاقة المتاحة، مما يؤدي إلى الاعتماد على معلومات غير دقيقة لاختيار استراتيجيات غير مناسبة.

3- الدراسة التطبيقية

3-1 الطريقة والأدوات:

3-1-1 طريقة تصميم الاستبيان:

القسم الأول: الخصائص الأساسية لعينة الدراسة التي تتكون من الجنس والعمر والمؤهل العلمي والعملية وسنوات الخبرة.

القسم الثاني: معلومات خاصة بالمؤسسات محل الدراسة طبيعة نشاطها وشكلها القانوني وطبيعة أنظمة التكاليف المطبقة.

القسم الثالث: محتوى الاستبيان حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور أساسية سوف نعرضها خلال التحليل الإحصائي.

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
	مهم جدا	مهم	محايد	غير مهم	غير مهم بشدة

المصدر من إعداد الباحثان بناء على مجموعة من المصادر

3-2 مجتمع وعينة الدراسة:

3-2-1 مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية حسب الفئة المذكورة في الجدول أدناه بصفتهم ينشطون في بيئة المؤسسة الجزائرية بالتالي لهم القدرة على الإجابة على الأسئلة المطروحة ضمن الاستبيان المقدم لهم وأيضا يملكون المعرفة العلمية والخبرة المهنية التي من خلالها يستطيع الباحثان الوصول إلى الهدف الذي أقيمت من أجله هذه الدراسة وهو بمثابة الإجابة الصادقة على الصعوبات التي

تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2-2-3 عينة الدراسة:

تم توزيع استبيان على عينة بسيطة متمثلة في مؤسسات اقتصادية في الجزائر ومكاتب محافضي الحسابات ومكاتب محاسبين معتمدين، الأمر الذي أدى لسهولة توزيع الاستبيان والإجابة عليه من خلال إعداد استبيان إلكتروني ونشره في العديد من المواقع الإلكترونية ويوجد من تم التسليم لهم باليد ورقيا والحضور لتعبئتها، ومن ثم تم الحصول على 130 استبيان قابل للدراسة الإحصائية.

3-3 حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: اقتصرت على عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
الحدود المكانية: أجريت الدراسة على مستوى المؤسسات الجزائرية الاقتصادية ومكاتب المحاسبين المعتمدين، محافضي الحسابات).

الحدود الزمنية: أجريت الدراسة في الفترة الممتدة من 2021/09/01 إلى غاية 2022/4/1.

الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على المحاسبين والمسيرين الماليين بالمؤسسة الاقتصادية ومكاتب المحاسبين المعتمدين إضافة إلى مكاتب محافضي الحسابات لسنة 2021/2022.

3-4 نتائج الدراسة الاستطلاعية:

أولا قبل إجراء التحليل الإحصائي الخاص بهذه الدراسة اعتمدنا على إجراء دراسة إحصائية استطلاعية للاستبيان وتعديله كما يلزم.

- طريقة التجزئة النصفية اتضح من خلال الدراسة أن معاملات الارتباط الناتجة (معاملات الثبات) بطريقة الاتساق الداخلي وبطريقة التجزئة النصفية (0.76، 0.53، 0.70) على التوالي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.01)، مما يشير إلى أن أداة الدراسة تمتاز بدرجة عالية من الثبات.
- صدق أدوات الدراسة: قمنا بحساب الصدق التمييزي بطريقة صدق المقارنة الطرفية

جدول رقم (09): صدق أداة الدراسة:

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الأفراد	الفترة
دال	0.00	14	1.18	3.68	08	الدنيا
			1.19	4.45	08	العليا

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات (spss) نسخة 25

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

من خلال نتائج الجدول رقم (09) نلاحظ اختلاف بين قيمة المتوسط الحسابي للفئة الدنيا (3.68) والمتوسط الحسابي للفئة العليا (4.45)، كما جاءت القيمة المعنوية لمستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة (0.05) وهذا يدل على وجود فروق بين متوسطات الدرجات الدنيا للمبحوثين ومتوسطات الدرجات العليا للمبحوثين، وبالتالي فإن أداة الدراسة تمتاز بدرجة عالية من الصدق التمييزي.

يتضح مما سبق أن أداة الدراسة تمتاز بدرجة عالية من الصدق والثبات وبالتالي يمكننا الاعتماد عليها في الدراسة الأساسية.

كما تم حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج موضحة في الجدول:

3-5 اختبار التوزيع الطبيعي: (One- Sample Kolmogorov –Smirnov Test)

من أجل التأكد من أن تتبع التوزيع الطبيعي تم اختار اختبار (One- Sample

Kolmogorov –Smirnov Test) كلمجروف – سمر نوف

الجدول رقم (11): اختبار التوزيع الطبيعي

شايبرو ويلك Shapiro-Wilk		كولموغوروف- سيميرنوف ^a Kolmogorov-Smirnov		المتغير
مستوى الدلالة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الدرجة الكلية
0.24	130	0.21	130	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات (spss) نسخة 25

من خلال الجدول رقم (11) يتضح بأن القيمة المعنوية لمستوى الدلالة لكل من كولموغوروف- سيميرنوف وشايبرو ويلك تساوي على الترتيب (0.21)، (0.24) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يدل على أن البيانات معتدلة وتتوزع توزيعا طبيعيا.

3-6 أساليب المعالجة الإحصائية:

التكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار كاي تربيع.

3-7 اختبار فرضيات الدراسة:

تمت معالجة اختبار فرضيات الدراسة باستخدام مربع كاف تربيع المحسوبة وكذا الجدولية واستخراج دلالتهم الإحصائية وكانت النتائج موضحة حسب صدق أو نفي كل فرضية كما يلي:

عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

" لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسة الجزائرية بتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط"

من خلال الدراسة جاءت القيمة المعنوية لمستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي دالة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود اختلافات في درجات إجابات المبحوثين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) ولصالح موافق بقيمة (658)، كما جاءت قيمة كاي تربيع المحسوبة تساوي (1043.20) أكبر من قيمة كاي تربيع الجدولية التي تساوي (9.49)، وهذا يدل على موافقة عينة الدراسة بأنهم على قناعة تامة بعدم تطبيق المؤسسة الجزائرية لتقنية التكلفة على أساس النشاط، وعليه نقبل الفرض الذي يقول بأنه "لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسة الجزائرية بتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط".

ولقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (علي الصديق، 2014) حيث توصلت إلى أهم الأسباب التي أدت بالمؤسسات السودانية إلى عدم تطبيق نظام ABC، وأيضا مع دراسة (بولعبايز و شلابي، 2020) لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو عدم الدراية العلمية والعملية من قبل المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق نظام ABC، في حين اختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (درغام، 2007) في الجانب التطبيقي حيث توصلت نتائجها إلى أهم المقومات الأساسية التي تساعد وتشجع الإدارة المسؤولة لدى المؤسسة الاقتصادية من تطبيق نظام ABC، بالرغم من اهتمامها في الجانب النظري على أهم المعوقات والمحددات التي تؤدي إلى عدم تطبيق نظام ABC وهذا ما يتطابق مع بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

" لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسة الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات"

من خلال الدراسة جاءت القيمة المعنوية لمستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي دالة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود اختلافات في درجات إجابات المبحوثين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) ولصالح موافق بشدة بقيمة تساوي (555)، كما جاءت قيمة كاي تربيع المحسوبة تساوي (967.16) أكبر من قيمة كاي تربيع الجدولية التي تساوي (9.49)، وهذا يدل على موافقة عينة الدراسة بأنهم على قناعة تامة بعدم تطبيق المؤسسة الجزائرية نظام التكاليف على أساس المواصفات، وعليه نقبل الفرض الذي يقول بأنه لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسة الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات، أشارت نتائج الجدول رقم (13) بأنه لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسة الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات، ويفسر المبحوثين هذه النتيجة من خلال إجاباتهم على أسئلة المحور الثاني لهذا الاستبيان.

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

"اقتناع المؤسسة الجزائرية بأنظمة التكاليف التقليدية تغنيها على تطبيق نظام ABC ونظام ABCII". من خلال النتائج جاءت القيمة المعنوية لمستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي دالة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهذا ما يدل على وجود اختلافات في درجات إجابات المبحوثين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) ولصالح موافق بقيمة تساوي (708)، كما جاءت قيمة كاي تربيع المحسوبة تساوي (967.16) اكبر من قيمة كاي تربيع الجدولية التي تساوي (9.49)، وهذا يدل على موافقة عينة الدراسة بأنهم على قناعة تامة بمدى تطبيق المؤسسة الجزائرية أنظمة التكاليف التقليدية على حساب الأنظمة الحديثة كنظام ABC ونظام ABCII، وعليه نقبل الفرض الذي يقول بأنه يوجد اقتناع لدى المؤسسة الجزائرية بأنظمة التكاليف التقليدية التي تغنيها على تطبيق نظام ABC ونظام ABCII، وأكد الباحثان من خلال النتائج المحققة من الجدول (14) وبناء على أسئلة المحور الثالث لهذا الاستبيان أن المؤسسة الجزائرية لازالت مقتنعة بالأنظمة التقليدية بالرغم من الصعوبات التي تواجهها في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة، وأيضا التطور الصناعي الذي تشهده بيئة التصنيع الحديثة واتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الجعدي، 2009).

خلاصة

بعد ما تم عرضه في الجانب النظري وما توصلت إليه الدراسة الميدانية والتي هدفت إلى التعرف على عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

1. بعد الدراسة الميدانية وقيام الباحثان لبعض الزيارات الميدانية لمؤسسات اقتصادية اتضح لها أن أغلب هذه المؤسسات لا يوجد لديها خلفية علمية أو تطبيقية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس المواصفات.
2. لا يوجد قناعة من الإدارة المسؤولة للمؤسسات الجزائرية بتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس المواصفات.
3. بما أن نظام التكاليف على أساس المواصفات يعد من الأنظمة الحديثة للإدارة الإستراتيجية وبالتالي انعدام المعرفة العلمية أو التطبيقية له داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. انعدام الرؤية المستقبلية من قبل المؤسسات الصناعية لتطوير منتجاتها حسب ما يتوافق مع احتياجات ورغبات الزبائن.

التوصيات:

على ضوء النتائج التي تحصلنا عليها ومن خلال آراء أفراد عينة الدراسة، نقترح على القائمين في هذا الميدان ما يلي:

1. في ظل التطور والتقدم التكنولوجي والاستخدامات الحديثة لتقنيات الذكاء الاصطناعي في بيئة الإنتاج الحديثة يؤدي إلى ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في عملية تخصيص تكاليفها ومن أجل ضمان بقائها.

2. العمل على ترقية أنظمة التكاليف التقليدية القائمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لكي تسهل عليها تطبيق الأنظمة الحديثة في تقدير تكاليفها من أجل تحقيق أهدافها وتعزيز قدرتها التنافسية.

3. يجب على المؤسسات الجزائرية أن تهتم بتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لكي تساعدنا في عملية التخطيط والتنظيم واتخاذ القرارات والاستغناء على مخرجات أنظمة التكاليف التقليدية في اتخاذ قراراتها.

4. ضرورة قيام العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على نظم التكاليف الحديثة نظام (ABC و ABCII) بالدراسات الملموسة والأبحاث من أجل ضبط تكاليفها والقضاء على المشاكل التي تعيقها.

5. على المؤسسات الجزائرية تدريب محاسبها في كيفية حوسبة أنظمة التكاليف.

6. ضرورة اهتمام المؤسسات الجزائرية بالحصول على شهادة الجودة العالمية ISO لترقية منتجاتها من أجل أن تقدم منتجات بالمواصفات المرغوبة للزبون.

قائمة المصادر والمراجع:

أحمد مقداد نوري، و منصور عامر حسون. (2020). التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في قياس تكاليف المنتجات. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 49.

أمير إبراهيم المسحال. (2005). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في شركات الصناعة الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، غزة فلسطين: الجامعة الإسلامية.

أمير عقيد كاظم العرداوي. (2020، 6 21). التكاليف على أساس المواصفات الموجه بالوقت المحدد وأثرها في تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية (دراسة حالة في معمل اسمنت النجف). مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد المجلد 02 العدد 03، الصفحات 96-106.

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

- زكريا دمدم، و وليد مرغني. (2020). الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر:دراسة ميدانية. ورقة بحثية مقدمة لفعاليات الملتقى الدولي حول الصحة والأنشطة الصحية في الدول النامية- الواقع والتطلعات من تنظيم المعهد العالي للدراسات التطبيقية في الإنسانيات بتوزر، جامعة قفصة تونس، يوم 01 إلى 06 مارس ، (الصفحات 1-14).
- سالم عبد الله حلس. (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية) المجلد الخامس، العدد الأول ، الصفحات 211-238.
- سعيد فخري أبو وردة. (2015). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- صباح فوزي صالح. (2014). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير. كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، غزة : الجامعة الإسلامية-غزة.
- عباس نوار كحيط الموسوي، و فاطمة صالح مهدي الغربان. (2010). التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأساليب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC). مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الثمانون ، الصفحات 1-38.
- عبد العالي شحتاني، و رانية غضبان. (2018). تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المجلد 07، العدد 01 ، الصفحات 402-378.
- عبد العزيز الرومي. (2012). أثر استخدام التكلفة المبنية على أساس الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة. قسم المحاسبة ، كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
- عبد العزيز عرفات العجلة. (2011). مدى إمكانية مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " دراسة ميدانية على شركات الصناعية في قطاع غزة" رسالة ماجستير. عمادة الدراسات العليا كلية التجارة ، غزة -فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.
- علي مجاهد أحمد السيد. (يونيو، 2019). اطار مقترح لتكامل نظام محاسبة الموارد RCA، لنظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم ادارة ربحية العملاء. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد السابع ، الصفحات 445-478.
- عمر عيد مسلم الجعدي. (2009). معيقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية). مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد السادس .
- لطيفة بكوش. (2017/2016). مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مجمع صيدال) أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

- ماهر موسى درغام. (2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 15، العدد الثاني، الصفحات 679-725.
- مثنى روكان جاسم. (2015). التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات ABCII وأسلوب التكلفة المستهدفة TC. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 47، الصفحات 446-478.
- محمد الصديق الفضيل. (1 جوان، 2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات جامعة بلبيدة 02 الجزائر العدد 13، الصفحات 267-277.
- محمد حسن محمد كرار، و محمد عبد الحميد محمود. (2016). التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقويم أداء المصارف التجارية- دراسة حالة المصارف السودانية. مجلة العلوم الاقتصادية المجلد 17 و العدد 02 جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الصفحات 103-85.
- محمد علي محمد، و سلمى منصور سعد. (2018). استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداة لدعم الميزة السعرية / بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، الكلية التقنية الإدارية، الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال. بغداد: الجامعة التقنية الوسطى (الصفحات 698-719).
- محمد نبيه عيسى محمود. (2010). معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق في الأردن - دراسة ميدانية-. رسالة ماجستير. كلية إدارة المال والأعمال قسم المحاسبة، الأردن: جامعة آل البيت.
- محمد هيثم الدبس. (2014). نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة (دراسة ميدانية). كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، الجمهورية العربية السورية: جامعة دمشق.
- محمود صفاء هميمي الرفاعي، و محمود نضال رضا الخلق. (2019). دور مدخل التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق تكاليف الجودة. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم العدد 44، الصفحات 108-94.
- مرتضى محمد علي الصديق. (2014). إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013م). رسالة دكتوراه. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: كلية الدراسات العليا.
- منال جبار سرور، و ضرغام أحمد عبد الرضا. (2016). مدخلي التكلفة على أساس المواصفات ونظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة مقارنة-. مجلة العلوم الإدارية العدد 92 المجلد 22، الصفحات 518-534.
- نادية مشاش. (20 2، 2018). أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة. تاريخ الاسترداد 10 9، 2021، من الإدارة الفعالة لشركات المقاولات: <http://smartcontractor.blogspot.com/2018/02/abc.html>
- نعيمة زعرور، و وسيلة السبتي. (2015). تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسات العمومية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- المدربة العملياتية بسكرة. مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، الصفحات 106-125.

عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-

وفاء بو لعبايز، و عمار شلابي. (2021). استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة ولاية سكيكدة, الجزائر, 2021, مجلة الواحات للبحوث والدراسات, المجلد 14, العدد 01.

وفاء بولعبايز، و عمار شلابي. (نوفمبر, 2020). نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية سكيكدة. مجلة الاستراتيجية والتنمية المجد 10 العدد 05 (خاص) ، الصفحات 217-236.

قائمة المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية:

- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., & Kinney, R. M. (n.d.) (2003). Cost Accounting: Traditions and Innovations, 5e. American: SOTHE WESTERN.
- Basuke. (1995). Activity – Based Costing in emerging economies: are the gains relevant, Doctor of Philosophy thesis. Department of Accounting: University of Wollongong Australia.
- Bohnbub, B. (2010). Activity- Based Management for Financial Institutions Driving Bottom Line Results. Hoboken New Jersey , Canada: John Wiley Sons Inc.
- Colin Drury .(2012) .Management and Cost Accounting Eighth Edition .British: British Library .
- Durgham, M. M. (2016). Relationship between the Application of Activity- Based Costing System, and Activity - Based Management System in Maximization (Fiel Study). IUG Journal of Economics and Business, vol 24, no 02 , pp. pp 30- 48.
- Edilberto, R. R., & Emblemavag, J. (2007, November). Activity- based Life- cycle costing in long- rang- planing. Review of Accounting and Finance VOL 6, NO 04 , pp. 370-390.
- Emblemavag, J., & Bras, B. (2001). Activity -Based Costing and ENVIRONMENTAL MANAGEMENT A Different Approach to ISO 14000 Compliance. Nez York: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
- Garrison, H. R., Noreen, W. E., & Brewer, C. P. (2010). Managerial Accounting. MC Graw-Hill / Irwin, New York, USA,.
- Gregory, W., & Nozile, S. (2010, May 16). The Activity-Based Costing method developments : state- of art and cose study. The IUP Journal of Accounting Research Audit Practices , pp. 7-22.
- Jasch, C. (2009). Environmental and Material Flow Cost Accounting Principles and Procedures. Vienna, Austria: Springer IOW EMAN.
- JOHN, D. L. (2002). PRINCING FOR PROFIFIABILITY Activity Based Pricing for Competitive Advantage. New York: John Wiley Sons, Inc.
- Karrar, A. A., Khadim, H. K., & Abba, A. (2020, January). The Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies. African Journal of Hospitality Tourism and Leisure, Vol 09, No, 02 , pp. 9-1.
- Kishnan, A. (2006, Sebtember). , An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study. Contemporary Management Journal, VOL 02, NO 02 , pp. 90-75.

- Sahi, M. A. (2019, June). The Impact of adopting an Activity- Based Cost System to maximize Profitability (Applied Study in private hospitals in Basrah governorate). University of Thi Qar Journal, Vol 14,NO 02, University of Thi Qar, Irak , pp. 130-159.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accounting. New Delhi: Printed at M.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accounting. New Delhi: Printed at M.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accounting. Printed at M.P,New Delh.
- Woo Kim, Y. (2017). Activity Based Costing for Construction Companies (Vol. first). USA: John Wiley Sons Ltd.
- Ahmed Mekdad Nouri and Mansour Amer Hasson, (2020), The Cost Based on The Activity That Based on The Performance (PFABC) and hos role in measuring product costs, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, vol. 16, No. 49.
- Amir Ibrahim al-Mashal, (2005), Suggested a Concept for the application of the system costing based on ABC activities in Palestinian industrial companies (an applied study on the Middle East Pharmaceutical Industry Company in the Gaza Strip), envisaged a master's degree in accounting and finance, Deanship of Postgraduate Studies, Faculty of Commerce, Gaza Palestine: Islamic University.
- Amir akid Kazim al-Ardawi. (21 6, 2020), Costs based on time-oriented Attrubetis and their impact on maximizing the profitability of the economic unit (case study at the Najaf cement plant), Journal of Management Research and Economics, vol. 02No. 03, pp: 96-106.
- Zakaria Damdoum and Walid Mareghni, (2020), The need to apply the cost system based on ABC activities in public health institutions in Algeria: a field study, a research paper presented to the activities of the International Forum on Health and Health Activities in Developing Countries - Reality and Aspirations organized by the Higher Institute of Applied Studies in the Humanities of Tozeur, University of Kafsa Tunis, on March 01-06, (pp 14-1).
- Salem Abdollah Hallis, (2007), The system of activity costs as a basis for measuring the cost of universities' educational services, Journal of the Islamic University (Humanities Studies), vol. V, No. 1, pp 238-211.
- Said Fakhri Abu Warda, (2015), A proposed a conception for the application of the costing system based on activities ABC on the Gaza juice factory, a master's thesis in accounting and finance, Deanship of Postgraduate Studies, Faculty of Commerce, Department of Accounting and Finance, Gaza, Palestine: Islamic University.
- Sabah Fawzi Saleh, (2014), Strategic management of cost and its role in making decisions in the Palestinian service sector companies in the Gaza Strip (field study) Master's thesis Faculty of Commerce, Department of Accounting and Finance, Gaza: The Islamic University - Gaza.
- Abbas Noir kahit El mouswi and Fatima Saleh Mahdi al-El ghourban, (2010), Integration of Total Quality Management (TQM) The Method of Cost on Activities Based (ABC), Journal of Management and Economics, No. 80, (pp: 38-1).
- Abd Elali Shehtani and Rania ghodban, (2018), Achieving the lowest cost advantage by using activity-based costing and management systems, Al-Ijtihad Journal for Legal and Economic Studies Volume 07, Issue 01, Pages, vol. 07, No. 01, pp: 402-378.

- Abde laziz al-Rumi, (2012), The effect of using ABC based costing in improving the methods of measuring and allocating indirect costs in cooperative societies in the State of Kuwait, master's in accounting, Master's Thesis in Accounting, Accounting Department, College of Business: Middle East University.
- Abde laziz Arafat El ajala, (2011), The extent of the possibility of the entrance to accounting for achievement in light of the developments of the modern manufacturing environment "A field study on industrial companies in the Gaza Strip", Master Thesis. Deanship of Graduate Studies, Faculty of Commerce, Gaza - Palestine: The Islamic University of Gaza.
- Ali Mujahid Ahmed al-Sayed. (June, 2019), proposed framework for the integration of the resource accounting system RCA, ABCII Attribute Based Costing system to strengthen customer profitability management, Journal of Contemporary Business Studies, No. 7, 478-445 pages.
- Omar Eid Muslim al-Jaiidi, (2009), Obstacles to implementing the costing system based on activities (an applied study on the food industry sector in the Republic of Yemen), Journal of economic and administrative research, No. 6.
- Latifa Bekkouch, (2016/2017), The contribution of activity-based management to improving the performance of Algerian economic institutions (study of the case of the Soidal complex), doctoral thesis, Faculty of Economics, Commerce and Management Sciences, Biskra: Mohammed Khidir University.
- Maher Moussa Dargham, (2007), The extent of the availability of the basic components necessary for the application of the activity costing system in the industrial companies in the Gaza Strip: a field study, Journal of the Islamic University (Humanities Studies), vol. 15, No. 2, pp: 679- 725.
- Methna Rokan Jassim, (2015), Integration of the entrance Attribute Based Costing system ABCII and Target Costing system, Journal of Baghdad College of Economic Sciences University, No. 47, pp: 478-446.
- Mohammed Sadiq al-Fadil, (1 Juan, 2018), Costing system based on activities ABC, as a modern and effective tool in managerial accounting, Journal of Management and Development for Research and Studies University of Blida 02 Algeria, No. 13, pp: 277-267.
- Mohamed Hassan Mohamed Karar and Mohamed Abdul Hamid Mahmoud, (2016), Integration between the balanced scorecard and activity-based costs and its impact on evaluating the performance of commercial banks - a case study of Sudanese banks, Journal of Economic Sciences, vol. 17, No. 02 Sudan University of Science and Technology, pp: 103-85.
- Muhammad Ali Muhammad and Salma Mansour Saad, (2018), The use of Attribute Based Costing performance technology to support price advantage /Applied research in the General Company for Electrical Industries, Administrative Technical College, administrative creativity to achieve the future vision of business organizations, Baghdad: Middle Technical University (PP: 719-698).
- Mohamed Nabih Issa Mahmoud, (2010), Obstacles of implementing the costing system based on activities in hotels in Jordan - a field study, Master's, College of Business and Finance Administration, Accounting Department, Jordan: Al al-Bayt University.
- Mohamed Haitham Al-Dibs, (2014), Cost system based on time-oriented activities (TDABC) as a basis for rational management decisions -making (field study), Faculty of

- Economics, Department of Accounting, Syrian Arab Republic: Damascus University.
- Mahmoud Safa Hamimi al-Rifai and Mahmoud Nidal Reda El khalag, (2019), The role of the Attribute Based Costing in achieving quality costs, Al-Rafidain University College of Science Journal, No. 44, pp: 108-94.
- Mortada Mohammed Ali al-Siddiq, (2014), The possibility of applying the activity-based cost system as a tool for monitoring and evaluating performance in Sudanese industrial establishments (a field study of the manufacturing sector in 2013), Ph. D, Sudan University of Science and Technology: College of Graduate Studies.
- Manal Jabbar Surur, and Dhergham Ahmed Abdel Reda, (2016), Cost entries based on Attribute and costing system based on activities - a comparative study -, Journal of Administrative Sciences, No. 92, vol. 22, pp: 518-534.
- Nadia Mashash. (20 2, 2018). The importance of the costing system based on ABC activities in supporting management control and raising the performance of the institution..Date of recovery 10 9, 2021, from the effective management of contractors: <http://smartcontractor.blogspot.com/2018/02/abc.html>
- Naima Zarour and wasila el ssebti. (2015). Application of Activity Based Costing (ABC) Method in Public Institutions Case study of the Algeria Telecom Corporation - Operational Directorate of Biskra. Journal of Economic Studies, vol. 9, No. 2, pp. 106-125.
- Wafa Bo Labbayez and Ammar Shalabi. (2021). The use of the activity-based costing system in small and medium enterprises. - Skikda State Case Study, Algeria, 2021Oasis Journal of Research and Studies, vol. 14, No, 01.
- Wafa Bolabayez and Ammar Shalabi. (November, 2020) Costing system based on activities and its applicability in small and medium enterprises case study of Skikda state. Journal of Strategy and Development Glory 10 Issue 05 (Special), pp. 217-236.
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., & Kinney, R. M. (n.d.) (2003). Cost Accounting: Traditions and Innovations,5e. American: SOTHE WESTERN.
- Basuke. (1995). Activity – Based Costing in emerging economies: are the gains relevant, Doctor of Philosophy thesis. Department of Accounting: University of Wollongong Australia.
- Bohnbub, B. (2010). Activity- Based Management for Financial Institutions Driving Bottom Line Results. Hoboken New Jersey , Canada: John Wiley Sons Inc.
- Colin Drury .(2012) .Management and Cost Accounting Eighth Edition .British: British Library.
- Durgham, M. M. (2016). Relationship between the Application of Activity- Based Costing System,and Activity - Based Management System in Maximization (Fiel Study). IUG Journal of Economics and Business, vol 24, no 02 , pp. pp 30- 48.
- Edilberto, R. R., & Emblemsvag, J. (2007, November). Activity- based Life- cycle costing in long- rang- planing. Review of Acconting and Finance VOL 6, NO 04 , pp. 370-390.
- Emblemsvag, J., & Bras, B. (2001). Activity -Based Costing and ENVIRONMENTAL MANAGEMENT A Different Approach to ISO 14000 Compliance. New York: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
- Garrison, H. R., Noreen, W. E., & Brewer, C. P. (2010). Managerial Accounting. MC Graw-Hill / Irwin,New york, USA,.

- Gregory, W., & Nozile, S. (2010, May 16). The Activity-Based Costing method developments : state- of art and cose study. The IUP Journal of Accounting Research Audit Practices , pp. 7-22.
- Jasch, C. (2009). Environmental and Material Flow Cost Accounting Principles and Procedures. Vienna, Austria: Springer IOW EMAN.
- JOHN, D. L. (2002). PRINCING FOR PROFIBILITY Activity Based Pricing for Competitive Advantage. New York: John Wiley Sons, Inc.
- Karrar, A. A., Khadim, H. K., & Abba, A. (2020, January). The Role of Integration Between Enterprise Resource Planning and Attribute Based Costing for Supporting: An Economic Cost Management in Tourism Companies. African Journal of HospitalityTourism and Leisure, Vol 09, No, 02 , pp. 9-1.
- Kishnan, A. (2006, Sebtember). , An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study. Contemporary Management Journal, VOL 02, NO 02 , pp. 90-75.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accountingi. Printed at M.P,New Delh.
- Woo Kim, Y. (2017). Activity Based Costing for Construction Companies (Vol. first). USA: John Wiley Sons Ltd.
- Sahi, M. A. (2019, June). The Impact of adopting an Activity- Based Cost System to maximize Profitability (Applied Study in private hospitals in Basrah governorate). University of Thi Qar Journal, Vol 14,NO 02, University of Thi Qar, Irak , pp. 130-159.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accounting. New Delhi: Printed at M.
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost And Management Accounting. New Delhi: Printed at M.