

استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط (ABC) لضبط تكلفة إنتاج الاسمنت في

السودان - دراسة ميدانية على مصانع الاسمنت

Using the activity-based costing (ABC) approach to control the cost of cement production in Sudan -A field study on cement factories

مهند جعفر حسن حبيب*

أستاذ مشارك كلية إدارة الاعمال جامعة الطائف المملكة العربية السعودية
واستاذ مشارك كلية التجارة وإدارة الاعمال جامعة شندي جمهورية السودان
mohanadhabib35@gmail.com

تاريخ التسليم: 2021/10/18، تاريخ المراجعة: 2021/11/02، تاريخ القبول: 2021/12/11

Abstract

الملخص

This study aimed to demonstrate the effect of using the activity-based costing (ABC) approach to control the cost of cement production in Sudan by studying the theoretical basis and intellectual framework of the activity-based costing system and highlighting the importance of using the activity-based costing method in the modern industrial environment.

The study reached a number of results, the most important of which was that the activity-based costing method works in the accurate identification of the activities of the cement industry, which helps in determining the value chain for these activities during the product life cycle. production units.

Keywords : Activity-Based Costs, - Production Cost, Sudanese Cement Factories.

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لضبط تكلفة إنتاج الاسمنت في السودان من خلال دراسة الأساس النظري والإطار الفكري لنظام التكلفة على أساس النشاط والقاء الضوء على أهمية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في البيئة الصناعية الحديثة.

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها يعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط في التحديد الدقيق للأنشطة صناعة الاسمنت مما يساعد في تحديد سلسلة القيمة لهذه الأنشطة خلال دورة حياة المنتج والتحديد الواضح لأنشطة صناعة الاسمنت ومسبباتها يساعد ويسهل من عملية ادارة التكلفة

وخلق علاقة مباشرة لها مع الوحدات الإنتاج

الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس النشاط،

تكلفة الإنتاج، مصانع الاسمنت السودانية.

*المؤلف المراسل

1. مقدمة:

تمهيد: يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) على فكرة استخدام الأنشطة كأساس لتتبع التكاليف الإضافية وتحميلها على وحدات المنتج وفقا لعلاقة السبب والأثر، حيث يقوم على اعتبار إن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وإن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة، وكما يركز على مسببات التكلفة باعتبار إن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة وإن المنتجات تسبب التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها. وتعتبر تكلفة الإنتاج من المؤشرات الاقتصادية الهامة التي تعكس كفاءة أنشطة الإنتاج، لذلك يتطلب حسابها على أساس تجميع جميع التكاليف المرتبطة بإنتاج المنتجات حسب العناصر الاقتصادية حيث يساعد تحديد تكاليف الإنتاج الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما توفره من بيانات، ونتيجة للتطورات الاقتصادية والصناعية، وظهور تكنولوجيا إنتاج متطور أدى ذلك إلى تزايد المنافسة العالمية في مجال الجودة الشاملة حيث أصبحت المنافسة هي العنصر الحاكم في بيئة الأعمال، ولذا فإن المنشآت بشكل عام والمنظمات الصناعية بشكل خاص تعمل على مواجهة ذلك التطور بمحاولة مواكبة المستجدات العصرية من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة منظماتها وضبط تكاليف الإنتاج بالنظر للبيئة الخارجية (التنافسية).

مشكلة الدراسة: باستقراء عدد من الدراسات السابقة والتي بحثت في تحسين كفاءة ومراقبة التسيير وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ودورة في الرقابة وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية ودعم الميزة التنافسية وتحسين عملية التصنيع الداخلي لا ان القليل منها بحث في ضبط تكلفة انتاج الاسمنت في السودان ، حيث إن معظم الشركات الصناعية المعتمدة على أساليب التكاليف التقليدية لاحتساب تكلفة الإنتاج لازالت تعاني من قصور، وذلك لعدم الدقة في التخصيص والتوزيع للتكاليف الإضافية على المنتجات حيث تعتمد في توزيعها على الحجم ولذا كان السعي وراء إيجاد نظام تكاليفي يتلاءم والبيئة الصناعية السودانية الحديثة، والمتمثل في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، والذي يعد أكثر دقة في احتساب تكلفة الإنتاج كونه يقوم على اعتبار إن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وإن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة حيث تحاول هذه الدراسة الاسهام في سد الفجوة البحثية من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي الاتي: هل سيؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) إلي ضبط تكلفة الانتاج بصورة رشيدة في مصانع الاسمنت في السودان؟

أهمية الدراسة: الأهمية العملية (التطبيقية) تتمثل في الدور الذي يلعبه هذا القطاع الحيوي في الاقتصاد القومي من كون كثير من الشركات الصناعية السودانية لازالت تعاني من قصور وضعف في الأساليب المحاسبية التكاليفية القائمة والتي لا تعطي دقة في القياس عند احتساب تكلفة الانتاج وهذا بدوره يؤدي إلى عدم صحة اتخاذ الكثير من القرارات مما ينعكس أثر ذلك على الاقتصاد ككل. والأهمية العلمية (النظرية) تتمثل في استخدام أسلوب تكاليفي يحسن من عملية القياس ويتمثل في أسلوب التكلفة على أساس النشاط والذي يتماشى والبيئة الصناعية التنافسية الحديثة، وكون إن هذا الأسلوب يعطي بيانات أكثر دقة ومصداقية والتي تؤدي إلى زيادة فعالية القرارات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى تحقيق هدف رئيس كما يلي: بيان اثر استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط (ABC) لضبط تكلفة انتاج الاسمنت في السودان ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة الأساس النظري والإطار الفكري لنظام التكلفة على أساس النشاط.
 - الفاء الضوء على أهمية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في البيئة الصناعية الحديثة.
 - بيان إثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ضبط تكاليف الإنتاج.
 - التعرف على الأسلوب المحاسبي التكاليفي القائم في مصانع الاسمنت في السودان
- فرضية الدراسة:** لتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث باختبار الفرضية الاتية هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وضبط تكلفة الانتاج بصورة رشيدة في مصانع الاسمنت في السودان.
- منهجية الدراسة:** اعتمدت الدراسة على مناهج متعددة منها المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضية المنطقية في استخدام منهج التكلفة على أساس النشاط ودوره في ضبط تكلفة الإنتاج. والمنهج الاستقرائي: في تكوين الإطار النظري واختبار الفرضية. والمنهج الوصفي التحليلي: لوصف الظاهرة وتحليل بيانات الدراسة الميدانية إحصائياً.
- مصادر وأدوات جمع البيانات:** لقد اعتمدت الدراسة على مصدرين رئيسيين للبيانات في اطارها النظري تم الاعتماد على البيانات الثانوية: وتتمثل بالدراسات النظرية وما نشر في الكتب، والدوريات العلمية، والمراجع، والبحوث والدراسات السابقة المتخصصة ذات العلاقة بالدراسة. وفي اطارها

لتطبيقي الشق (الميداني) تم الاعتماد على البيانات الاولية، وقد تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات عن مفردات مجتمع الدراسة.

حدود الدراسة: التزمت الدراسة بالحدود التالية:

- الحد المكاني: الشركات الصناعية السودانية للإسمنت.
- الحد الزمني: تغطي الدراسة الميدانية العام (2021م).
- الحد الموضوعي: استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لضبط تكلفة انتاج الاسمنت.
- الحد البشري: الموظفين في الإدارة المالية وإدارة التكاليف وإدارة الإنتاج بمصانع الاسمنت بالسودان.

تنظيم الدراسة: قسمت الدراسة الى مقدمة ودراسات سابقة والإطار النظري للدراسة والدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة: يستعرض الباحث بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والتي تمكن الباحث من الاطلاع عليها جاءت دراسة بومرود، وآخرون، (2020) الى اظهار الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة وتحسين وكفاءة لتسيير وكذلك تحديد مزايا تطبيق التكاليف حسب الأنشطة في مجال مراقبة التسيير داخل لمؤسسة، وصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها ان تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي الى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وما تم استهلاكه من أنشطة طرف المنتجات وما أدى الى تحديد ما يستهلكه كل منتج بشكل دقيق، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها تبني احدي الطرق العلمية في حساب التكاليف بالأخص طريقة التكاليف على أساس النشاط. كما تناولت دراسة العوض وأبكر (2020) بيان مفهوم أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف الصناعية وتوضيح نظام التكاليف المستخدم في شركات الاسمنت بولاية نهر النيل ودى ملامته لطبيعة المنتجات ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها ان استخدام واتباع الاجراءات والأساليب والنظم المناسبة في تحديد تكلفة المنتجات يوفر معلومات عالية الجودة والثقة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها ضرورة العمل على تطوير نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية حتى تتمكن من القيام بدور فاعل في ظل الاهتمام بتكلفة المنتج الاجمالية. أوضحت دراسة إبراهيم (2019) معرفة اثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على

المؤسسات الحكومية من وجهة نظر المبحوثين ومعرفة مدى توجه المبحوثين نحو التحكم في التكاليف بالمؤسسات الحكومية ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها ضرورة ان تحدد المؤسسات الحكومية المسؤوليات الإدارية والمالية وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لاتخاذ القرارات. قدمت دراسة عمار(2019) التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، حيث يعتبر هذا النظام من الأنشطة الحديثة التي تهدف الى معالجة القصور في الأنشطة التقليدية مع توضيح متطلبات تطبيق خطوات نظام التكاليف على الأنشطة ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها نجاح وفاعلية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد الى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة ، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها يجب على المؤسسات الاقتصادية ان تطور أنظمتها المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وذلك للمساعدة في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة ودعم المركز التنافسي للمؤسسة. هدفت دراسة احمد (2019) الى بيان نواحي القصور في أساليب ونظم محاسبة التكاليف التقليدية وعدم ملاءمتها لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وإبراز الركائز الأساسية لمحاسبة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط في دقة تحديد وتتبع الأنشطة المسببة للتكلفة، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها ضرورة الاعتماد على الأساليب الإحصائية والرياضية إضافة الى الأساليب الوصفية لتحديد الأنشطة المسببة لتكلفة المنتج. تناولت دراسة قريرة وعمامرة(2018) بيان مدى أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل التكاليف وتحميلها بطريقة موضوعية وعادلة على المنتجات الصناعية على افتراض ان طريقة محاسبة التكاليف المسندة للنشاط تعمل على تحليل وتحميل التكاليف بطريقة موضوعية للمنتجات الصناعية ، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج كان من أهمها ان طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط تعطي توزيع او تحميل موضوعي للتكاليف غير المباشرة على المنتجات الصناعية المختلفة في المؤسسة الصناعية ، خرجت الدراسة بعدد ن التوصيات كان من أهمها العمل على تدعيم التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال عقد دورات تدريبية في هذا المجال. هدفت دراسة Zaman Monir (2004) بيان إثر اتجاهات التصنيع الحديثة والمنافسة العالمية علي نظم التكاليف التقليدية في كل من قطاع الشركات الصناعية والخدمية. توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها فشل الطرق التقليدية في

حساب التكلفة الصناعية. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها عجز الطرق التقليدية في مواجهة التنافس السائد اليوم والمزايا التي حققها نظام تكلفة النشاط على الشركات الصناعية والخدمية على حدا سواء في استراليا. أوضحت دراسة Mechment&Basham (2004) هدفت هذه الدراسة للإجابة على كيف يصبح قسم حسابات العملاء أكثر ربحية باستخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها إن مدخل الأنشطة يعتبر مفيدا كأسلوب لتحسين أقسام العملاء والارتقاء بربحهم فضلا عن تحديد الأنشطة الأكثر استهلاكاً للتكاليف وبالإضافة إلى إن هذا النظام يوضح ليس فقط التكاليف المتضمنة في الأنشطة المضيقة للقيمة والتي تعتبر خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها ضرورة ولكن أيضا يوضح تكاليف الأنشطة غير المضيقة ومن ثم يمكن استبعادها مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة.

التعليق على الدراسات السابقة: من أوجه شبه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة التشابه في بعض المتغيرات والابعاد مثل تحديد تكلفة المنتجات الصناعية وإدارة التكلفة وقياس التكاليف، كذلك التشابه في بعض النتائج التي توصلت اليها الدراسة. من أوجه الاختلاف تفرد هذه الدراسة باختبار بعض المتغيرات بحسب الحدود الموضوعية للدراسة مثل ضبط تكلفة الإنتاج من خلال تقسيم عبارات الدراسة الميدانية، كذلك استفاد الباحث مما جاء في الدراسات السابقة في الإطار النظري لبعض المتغيرات التي ذكرت في هذه الدراسة.

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2 نظام التكاليف على أساس النشاط(ABC) :

التطور التاريخي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط(ABC): يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط حديثاً نسبياً، فقد ظهر في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات من القرن الماضي، ويركز على تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ويعد تحسين وتطوير لنظام التكاليف التقليدي، وأول ظهور حقيقي له كان في بداية عام 1987م عندما نشر العالمان كوبر وكابلان Cooper and Kaplan أسلوب(ABC)، وبدأ تطبيقه في شركات كبرى في اليابان وأمريكا، وتمكن نظام (ABC) من معرفة وتحديد محركات التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق بعد عجز أنظمة التكاليف التقليدية بواسطة العلاقة التنظيمية المرتبطة بالإنتفاق على الأنشطة والعمليات الداعمة لتصميم المنتج والإنتاج والتسويق وتقديم المنتجات(العزاوي، 2012:ص184). مما سبق يرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر تطور وتحسين لنظام التكاليف التقليدي بصورة

أكثر مواكبة ليطماشى مع البيئة الحديثة لمنشآت الأعمال، حيث يهدف هذا النظام على فكرة خفض التكاليف غير المباشرة والحساب الدقيق لها والتحسين المستمر مع المحافظة على جودة المنتج.

مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط(ABC): هنالك العديد من المفاهيم التي أوردها الكتاب والباحثون حول مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط فيما يلي يستعرض الباحث بعض هذه المفاهيم: عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه هو نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات التكاليفية المرتبطة بالتشغيل في ضوء طبيعة الأنشطة المتاحة كما وهو وسيلة يساعد على فهم أفضل لسلوك التكلفة لأنه يتعرف على سبب التكلفة غير المباشرة (عبد اللطيف، 2015م:ص79) ، كما تم تعريفه بأنه نظام يفترض أن التدفقات النقدية الخارجة تحدث للحصول على تجهيزات الموارد والتي تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة(رمضان ، 2014م:ص2) ، كما تم تعريفه بأنه طريقة لقياس الأنشطة والموارد والأهداف والتكاليف ويركز هذا النظام على الأنشطة باعتبارها الطريق المؤدي للحصول على البيانات التكاليفية الدقيقة، والملائمة لضمان تدعيم المركز التنافسي للشركة(فاضل، 2011م:ص50)، كما تم تعريفه من قبل المنظمة الدولية للبرمجة الصناعية على أنه نظام إدارة تكاليف يعمل على تجميع معلومات الأداء المالي والتشغيلي للشركة وربطها بالأنشطة الرئيسية والهامة وتلخيصها من خلال عرض تكاليف المنتجات بتقارير الإنتاج وقائمة الدخل(الشرايري:2008م:ص12)، كما تم تعريفه بأنه طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة ويقوم على فكرة إن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلي وحدات اقتصادية وإن هذه الوحدات تحتاج إلي ممارسة عدة أنشطة لتحقيق تلك الغاية وتحتاج الأنشطة إلي موارد وتكلفة وبالتالي فإنه يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت من هذه الأنشطة وتساعد هذه الطريقة لفهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة والتعرف على أسباب التكلفة الغير مباشرة(دياب وعبد اللطيف، 2002م:ص31)، كما تم تعريفه بأنه نظام يهتم بدقة تحديد تكلفة السلع والخدمات عن طريق البحث في الأنشطة التي تستهلك موارد المنظمة(Murtuza,2000:p354). مما سبق يرى الباحث ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظام يقوم بتحليل وتجميع التكاليف ومن ثم تخصيصها التي تتم داخل المؤسسة وفقاً لمسبباتها وكذلك يزود إدارة المؤسسة بمعلومات تكاليفية دقيقة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات.

اهداف نظام التكلفة على أساس النشاط(ABC): يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط الى إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار إن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وإن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد، والقياس الدقيق

والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات، وتسهيل إجراء الرقابة علي اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة، وترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً علي حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً ، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة. وغير ذلك من القرارات الأخرى، وتعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها، وتقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في منتج ما، والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة وتحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة (عطية، 2000م: ص 65). كذلك يلعب دور فعال في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة، بينما تركز أساليب التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي (نايل، 2010م: ص 276)، كذلك يهدف إلى القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة على المنتجات أو الخدمات (عشماوي، 2011م: ص 286) ، كذلك يهدف إلى تحقيق فهم أكبر للتكاليف، كما أن عملية التحقق من مسببات التكلفة تعطي الإدارة الفرصة لإعادة تقييم العمليات التي يتم تنفيذها في المنظمة، حيث أنه يعطي مؤشرات جيدة عن الأنشطة التي تستفيد أكثر من رقابة الجودة الشاملة، وإعادة هندسة العمليات وغيرها من سبل التحسين وكذلك يحقق الميزة التنافسية في السوق وذلك من خلال مد الإدارة بالمعلومات التكاليفية التي تستخدم في سياسة تسعير المنتج، الترويج، قياس الأداء، تحسين الربحية (عباس، 2007م: ص 141) كذلك يدعم القرارات متوسطة الأجل مثل قرار الشراء أو التصنيع، قرار التسعير، وغيرها فهي مدخل استراتيجي للتكلفة (محمد، 2011م: ص 38)، كذلك يهدف إلى تحقيق الجودة الشاملة لضمان استمرار المنظمات في ظل المنافسة الشديدة ومتغيرات بيئة الأعمال (السعدي، 2008م: ص 1)، كذلك تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام تكاليف الأنشطة والموارد من خلال قياس التكاليف والرقابة عليها (ميده، 2005م: ص 286). مما سبق يتضح للباحث ان نظام التكلفة على أساس النشاط يهدف إلى الدقة في قياس تكاليف الأنشطة والعمليات والرقابة عليها من خلال التركيز على مسببات التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال مد الإدارة بمعلومات تكاليفية دقيقة تغير في عملية اتخاذ القرار يحقق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة: (ABC): تتبع أهمية الحوجة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قصور نظم التكاليف التقليدية حيث لم تعد مناسبة في البيئة الإنتاجية الحديثة، حيث ترجع أهمية التكلفة على أساس النشاط إلى الآتي: يعمل نظام على التتبع السليم للتكاليف وتهتم الإدارة بمعرفة أسباب حدوث التكلفة بما يساهم في صنع القرار وتحقيق الرقابة واكتشاف مواطن عدم الكفاءة باستغلالها (التواتي، 2013م: ص15)، وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها وكذلك توفير تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة وتحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم (الرشيدي، 2009م: ص306) ، كذلك يعد نظام التكلفة على أساس النشاط أداة هامة من أدوات المحاسبة الإدارية التي حظيت بالتأييد السريع في التطبيق العملي (عبد الرحمن، 2012م: ص130)، كذلك يساهم في تسهيل تطبيق الأساليب والممارسات الصناعية الحديثة، مثل إدارة الجودة الشاملة والشراء والإنتاج الفوري، وكذلك فلسفة التحسين المستمر (بريك، 2021م: ص4)، ويحقق وفورات في التكاليف لأنه يركز على السبب (الأنشطة) وليس النتيجة (التكاليف) وهذا ما يميز نظام (ABC) عن التقليدي (عرايبي، 2013م: ص62)، ويمد المنشأة بالعديد من المزايا التنافسية، حيث أن استخدامه يوفر معلومات عن ربحية المنتجات والخدمات والعملاء والأسواق، ويوفر مقاييس أداء مالية وغير مالية (موسى وعبد السلام، 2011م: ص11). مما سبق يلاحظ الباحث ان نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر أداة هامة من أدوات المحاسبة الإدارية التي تستخدم في قياس وتخفيض التكلفة، وكذلك يساهم في تحسين ودقة تكلفة المنتج أو الخدمة والتتبع السليم للتكاليف ومعرفة أسباب حدوثها بما يساهم في صنع القرارات الإدارية وتحقيق الرقابة واكتشاف مواطن عدم الكفاءة وتحقيق وفورات في التكاليف.

2.2 ضبط تكاليف الإنتاج:

مفهوم التكلفة وتبويب عناصرها: التكلفة هي النفقة المستنفذة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتراه، وبالتالي فإن لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق ومن أمثلتها تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، تكلفة العمل المباشر (العناني، 2000م: ص15)، التبويب هو تجميع منهجي للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة وتعمل على تقسيمها الى مجموعات مختلفة يكون لكل مجموعة صفات مشتركة ومختلفة عن المجموعات الأخرى، وعرفت عملية تجميع التكاليف وفقا لما لها من خصائص عامة ومشتركة،

وتصنيف التكاليف في صورة مجموعات رئيسية ذات صفات وسمات مشتركة. وكما عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (A. A. A) التبويب بأنه التعريف بعناصر التكاليف والتجميع للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة (حبيب، 2021م: ص5)، ويمكن تبويب عناصر التكلفة الى: **التبويب الطبيعي:** وتنقسم التكاليف وفقا لهذا التصنيف الى عنصر المواد وهو كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية وتأخذ عدة أشكال هي المواد الخام وهي التي لم تخضع لأي عمليات تصنيع قبل استخدامها ومواد أولية، وعنصر الأجور وتشمل الأجور كافة العمل الإنساني داخل الوحدة الاقتصادية، وهو من العوامل المهمة والمؤثرة على سير ونشاط العمليات للوحدات الاقتصادية كما يلعب دور كبير في إحداث ربحية أو خسارة للمنشآت لذا كان الاهتمام بهذا العنصر ضروري ولازم، وتأخذ الأجور إما شكل أجور نقدية أو أن تكون على شكل مزايا عينية، وعنصر الخدمات وهي الخدمات اللازمة لإتمام عملية التصنيع أو الإنتاج، وتشمل الخدمات على كافة المصروفات لاستكمال دورة الإنتاج والبيع.

التبويب الوظيفي: يهدف هذا التبويب بالدرجة الأولى الى حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية، ومن المعروف أن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية هي الوظيفة الصناعية وهي تلك الوظيفة التي يقع على عاتقها عمليات الإنتاج والصنع وان مجموع النفقات يتم تحميلها على وحدات الإنتاج إما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة. وذلك بسبب أن داخل الوظيفة الصناعية هناك نوعين من المراكز وهي مراكز إنتاجية وهي التي تكون متخصصة بعمليات الإنتاج والتصنيع، ومراكز الخدمات الإنتاجية وهي تعمل على خدمة المراكز الإنتاجية دون أن تكون لها علاقة مباشرة بعملية التصنيع أو الإنتاج، والوظيفة التسويقية وهي الوظيفة المتخصصة بتسويق المنتجات النهائية وهي تحتاج في أداء مهامها الى مواد تسويقية (التعبئة والتغليف وغيرها) وأجور تسويقية (رواتب العاملين بالإدارة التسويقية) والمصروفات التسويقية وهي كافة المصروفات التي يتم إنفاقها عدا المواد والأجور التسويقية داخل هذه الوظيفة، والوظيفة الإدارية وهي التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف والتنسيق بين الإدارات المختلفة، والمصروفات الإدارية هي النفقات التي تخص الوظيفة الإدارية فقط. (الجبالي والسامرائي، 2000م: ص24).

علاقة التكلفة بوحدات الإنتاج: تبويب عناصر التكلفة على أساس علاقتها بوحدة الإنتاج إلى قسمين تكاليف مباشرة وهي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بوحدة الإنتاج ويمكن تمييزها وتخصيصها في وحدات المنتج النهائي (حسين، 1998م: ص35)، تكاليف غير مباشرة: وهي التي تتفق على نشاط المشروع كله ولا تتفق على وحدات تكلفة معينة بصفة خاصة، وتنقسم هذه التكاليف الى ثلاثة

مجموعات طبقاً لأوجه النشاط الرئيسي في المشروع وهي التكاليف الصناعية غير المباشرة، التكاليف التسويقية غير المباشرة، التكاليف الإدارية غير المباشرة (الرجبي: 2004م: ص8).
علاقة التكلفة مع حجم النشاط: تنقسم التكاليف طبقاً لسلوكها مع حجم النشاط إلى الاتي تكاليف الثابتة هي التي تظل ثابتة في مجموعها الكلي ولا تتغير مهما تغير حجم النشاط، وتكاليف متغيرة هي التي يتغير مجموعها بطريقة مباشرة مع التغير في مستوى النشاط، وتكاليف شبيهة متغيرة وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة (علي، 2007م: ص25).

3. الدراسة الميدانية:

1.3 إجراءات الدراسة الميدانية: تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها واثبات فرضياتها وذلك من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر المعلومات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية يتكون مجتمع البحث من عينة من العاملين بشركات الاسمنت السودانية، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (200) مفردة من ذوي الاختصاص، الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (200) استبانة استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بشركات الاسمنت العاملة بالسودان، وبلغت نسبة الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل بنسبة الاستجابة 100% وهذا يدل على أن كل الاستبانات التي وزعت تم استلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعميم علي مجتمع البحث المعني. الأساليب الإحصائية الوصفية تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

الوسط الحسابي تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة. اختبار درجة مصداقية البيانات ثبات الاختبار بان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي طريقة التجزئة النصفية باستخدام

معادلة سبيرمان-براون، معادلة ألفا-كرونباخ، طريقة إعادة تطبيق الاختبار، طريقة الصور المتكافئة، معادلة جوتمان. لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها. أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

جدول رقم (1) معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

| معامل الثبات | معامل المصدقية ألفا كرنباخ | البيان |
|--------------|----------------------------|------------------------|
| 0.861 | 0.911 | لجميع عبارات الاستبانة |

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2021م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (91.1%) فيما بلغ معامل الثبات (86.1%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

2.3 التحليل الوصفي لعينة الدراسة الميدانية: تحليل ومناقشة عبارات الفرضية حيث يهدف

الباحث من خلال تحليل ومناقشة عبارات هذا الفرضية معرفة آراء افراد عينة الدراسة حول مدي اهتمام شركات الاسمنت السودانية محل الدراسة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ضبط وترشيد تكلفة الإنتاج.

جدول رقم 2 التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات فرضية الدراسة

| مستوي الموافقة | الانحراف المعياري | المنوال | لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | وافق | وافق بشدة | العبرة |
|----------------|-------------------|---------|---------------|----------|---------|---------|-----------|---|
| | | | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | |
| | | | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | |
| وافق بشدة | .62 | 5 | 8 | 7 | 7 | 43 | 135 | يساعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحديد وقياس التكاليف |

| | | | | | | | | |
|---------------|------|---|-----|-----|------|------|------|--|
| | | | 4 | 3.5 | 3.5 | 21 | 67 | المباشرة للمنتج بصورة دقيقة |
| اوافق بشدة | 1.02 | 5 | 6 | 14 | 3 | 43 | 134 | تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط بطريقة سلمية يؤدي الى تخصيص الموارد المالية على الانشطة التي استهلكتها |
| | | | 3 | 7 | 1.5 | 21.5 | 67 | |
| اوافق | 1.10 | 4 | 11 | 12 | 20 | 79 | 78 | التحديد الدقيق للأنشطة صناعة الاسمنت يساعد في تحديد سلسلة القيمة لهذه الانشطة خلال دورة حياة المنتج |
| | | | 5.5 | 6 | 10 | 39.5 | 39 | |
| اوافق بشدة | .88 | 5 | 3 | 3 | 27 | 50 | 117 | تحديد التدقيق للأنشطة يساعد في ادارة التكلفة وذلك من خلال ابعاد وحجب الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج |
| | | | 1.5 | 1.5 | 13.5 | 25 | 58 | |
| اوافق بشدة | .80 | 5 | 3 | 3 | 15 | 83 | 96 | صناعة الاسمنت من الصناعات التي يمكن تحديد انشطتها ومسببات تكلفتها مما يسهل عملية قياسها بدقة |
| | | | 1.5 | 1.5 | 7.5 | 41.5 | 48 | |
| اوافق | 1.21 | 4 | 16 | 18 | 20 | 81 | 65 | التحديد الواضح لأنشطة صناعة الاسمنت ومسبباتها يساعد ويسهل من عملية ادارة التكلفة وخلق علاقة مباشرة لها مع الوحدات الانتاج |
| | | | 8 | 9 | 10 | 40.5 | 32.5 | |
| أوافق بشدة | 1.25 | 5 | 19 | 7 | 12 | 42 | 121 | الاهتمام في شركات الاسمنت بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ضبط وترشيد تكلفة الانتاج |
| | | | 9.5 | 3.5 | 6 | 21 | 60.5 | |

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج الفرضية (الاهتمام في شركات الاسمنت بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ضبط وترشيد تكلفة الانتاج) نجد انه حصل على المنوال (5) أي اوافق بشدة حسب مقياس ليكرت الخماسي. أي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارات المكونة لهذه الفرضية.

جدول رقم 4 اختبار مربع كأي لعبارات فرضية الدراسة

| | |
|-------------|------------------------------|
| رقم العبارة | فترة الثقة عند مستوي ثقة 95% |
|-------------|------------------------------|

| الترتيب | اختبار مربع كأي | درجات الحرية | المعنوية | المنوال | الاتجاه |
|---------|-----------------|--------------|----------|---------|------------|
| 1 | 394.04 | 2 | 0.00 | 5 | أوافق بشدة |
| 2 | 397.08 | 1 | 0.00 | 5 | أوافق بشدة |
| 3 | 374.78 | 2 | 0.00 | 4 | أوافق |
| 4 | 548.77 | 1 | 0.00 | 5 | أوافق بشدة |
| 5 | 496.90 | 2 | 0.00 | 5 | أوافق بشدة |
| 6 | 359.08 | 2 | 0.00 | 4 | أوافق |

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

4. تحليل النتائج يتضح من الجدول ما يلي: بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الاولى (394.04) كما بلغت قيمة مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (2) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة اي انه يساعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحديد وقياس التكاليف المباشرة للمنتج بصورة دقيقة. كما بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (397.08) كما بلغت قيمة مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (1) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين اي ان تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط بطريقة سلمية يؤدي الى تخصيص الموارد المالية على الأنشطة التي استهلكتها. حيث بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (374.78) كما بلغت قيمة مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (2) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين أي أن التحديد الدقيق للأنشطة صناعة الاسمنت يساعد في تحديد سلسلة القيمة لهذه الأنشطة خلال دورة حياة المنتج. حيث بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الرابعة (548.77) كما بلغت قيمة مستوي

المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (1) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين أي ان التحديد التدقيق للأنشطة يساعد في ادارة التكلفة وذلك من خلال ابعاد وحجب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. كما بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الخامسة (496.90) كما بلغت قيمة مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (2) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة اي ان صناعة الاسمنت من الصناعات التي يمكن تحديد انشطتها ومسببات تكلفتها مما يسهل عملية قياسها بدقة. حيث بلغت قيمة اختبار مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة السادسة (359.08) كما بلغت قيمة مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوي دلالة (0.05) عند درجة حرية (2) ومستوي دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد العينة ولصالح الموافقين أي ان التحديد الواضح لأنشطة صناعة الاسمنت ومسبباتها يساعد ويسهل من عملية ادارة التكلفة وخلق علاقة مباشرة لها مع الوحدات الانتاج. مما يؤكد صحة الفرضة التي تنص على ان هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وضبط تكلفة الانتاج بصوره رشيدة في مصانع الاسمنت في السودان.

5. خاتمة: تشتمل الخاتمة على النتائج والتوصيات:

5.1 النتائج: من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية توصل الباحث الى النتائج الآتية:

- 1/ يساعد أسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحديد وقياس التكاليف المباشرة للمنتج بصورة دقيقة.
- 2/ تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط بطريقة سلمية يؤدي الى تخصيص الموارد المالية على الأنشطة التي استهلكتها.
- 3/ يعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط في التحديد الدقيق للأنشطة صناعة الاسمنت مما يساعد في تحديد سلسلة القيمة لهذه الأنشطة خلال دورة حياة المنتج.
- 4/ التحديد التدقيق للأنشطة يساعد في ادارة التكلفة وذلك من خلال ابعاد وحجب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

- 5/ صناعة الاسمنت من الصناعات التي يمكن تحديد انشطتها ومسببات تكلفتها مما يسهل عملية قياسها بدقة.
- 6/ التحديد الواضح لأنشطة صناعة الاسمنت ومسبباتها يساعد ويسهل من عملية ادارة التكلفة وخلق علاقة مباشرة لها مع الوحدات الإنتاج.
- 5.2 التوصيات:** بناءً على النتائج السابقة للدراسة يوصى الباحث بالتوصيات الآتية:
- 1/ ضرورة استخدام الأساليب الحديثة لقياس تكاليف الإنتاج بما يتوافق مع البيئة الادارية والصناعية المعاصرة.
- 2/ ايجاد قسم للتدريب من ضمن اقسام شركات الاسمنت بالسودان وذلك لأعداد برامج تعليمية وتدريبية لتهيئة العاملين لأدوارهم ومسئولياتهم عند تنفيذ نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC).
- 3/ ضرورة توعية العاملين بشركات الاسمنت بأهمية استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف.
- 4/ على الشركات محل الدراسة تحديد المسئوليات الإدارية والمالية وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وذلك لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- 5/ على الشركات محل الدراسة العمل على اجراء دراسة تحليلية للمشاكل والمعوقات التي ترافق تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس النشاط والعمل على إيجاد حلول لها.
- 6. قائمة المراجع:**
- بومرود، فتحية وهراجي، حمزة وسالم، ياسمينة.(2020). تحسين كفاءة ومراقبة التسبير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بالتطبيق على ملينة النل مزلق بولاية سقيف.الجزائر: مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 5 العدد 1.
 - العوض، إكرام عباس وأبكر، محمد احمد.(2020). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات الصناعية - دراسة ميدانية على شركات الاسمنت بولاية نهر النيل.السودان: مجلة القلم، العدد 4.
 - إبراهيم ، محمد البشير.(2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية .الجزائر: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية . المجلد 4 العدد 1.
 - عمار، شلابي.(2019). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، (الجزائر: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 4 العدد 01.

- احمد، منال إبراهيم.(2019). دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية التصنيع الداخلي-دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر. الجزائر: مجلة أضافات اقتصادية. العدد 1 .
- قريرة، أسامة و عامرة ، أسامة.(2018). دور طريقة التكاليف المسندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية - دراسة حالة استشرافية . الجزائر: مجلة العلوم الإدارية والمالية ، المجلد 2 العدد 1 ، 2018م).
- العزاوي، علي محمد.(2012). تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على قدرة التنبؤ بالفشل المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. المنصورة: المجلة العلمية للدراسات التجارية. المجلد 36، العدد الرابع.
- عبد اللطيف، ناصر نور الدين.(2015). دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- رمضان، علي الجوهرى.(2014). أثر التطور الصناعي على استحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة.سوهاج: جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني.
- فاضل، إيمان صالح.(2011). استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح، (القاهرة: رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011م).
- الشرايري، جمال عادل.(2008). إمكانية تطبيق (ABC) في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تفرض تطبيقه. القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية.
- ديان، يس عبد المقصود وعبد اللطيف، ياسر.(2002). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عطية، هاشم احمد.(2000). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- نايل، عوض السر أحمد.(2010). أسلوب (ABC) ودوره في تحديد وقياس تكاليف الخدمات الطبية. الخرطوم: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

- عشاوي، محمد عبد الفتاح.(2011). محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث. القاهرة: دار البازوري للنشر.
- عباس، سامية طلعت.(2007). ترشيد قرار اختبار نظام (ABC) باستخدام منطق عدم التحديد. القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية.
- محمد، ناهد صبري.(2011). تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة لتحسين وظيفة المحاسبة الإدارية والاستراتيجية في المنظمة. القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- السعدي، زهار صالح محمد.(2008). نظام (ABC) وعلاقته مع الاستراتيجية التنافسية للمنظمة، دراسة تطبيقية مصافي عدن. اليمن: جامعة عدن، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- ميده، إبراهيم.(2005). نموذج مقترح لتطبيق نظام (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية. دمشق: مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والاجتماعية. مجلد 21، العدد الثاني.
- التواتي ، فتحي عبد العزيز محمد.(2013). استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه. القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- الرشدي، طارق عبد العظيم.(2009). إدارة التكلفة منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي، ABC-TDABC. القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني.
- عبد الرحمن، سحر محمد.(2012). قياس (TDABC) وتحديد أسعار الخدمات. القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي.
- بريك، نور الدين مرتاح حسن.(2012). انعكاسات استخدام مدخل (ABC) على أداء منشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع الحديثة. القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- عرابي، صلاح أحمد.(2013). دراسة مقارنة لأنظمة التكاليف لقياس تكاليف المنتجات والطاقة غير المستغلة في البنوك التجارية. القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة. مجلة المحاسبة المصرية.

- موسى، إبراهيم عاشور، د. عبد السلام، محمد.(2011). استخدام نظام (ABC) لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء في البنوك التجارية. القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثاني.
- رضوان محمد العناني.(2000). محاسبة التكاليف المفاهيم والمبادئ. عمان: دار الوفاء للطباعة والنشر.
- حبيب، مهند جعفر حسن .(2021). دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية - دراسة ميدانية. الجزائر: مجلة دراسات اقتصادية ن المجلد 19 ، العدد 02.
- الجبالي ، محمود على و السامرائي ،قصي .(2000). محاسبة التكاليف.عمان: دار وائل للنشر.
- حسين، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998).
- الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم.(2004). مبادئ محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.
- على، على عبد الله.(2007). دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالسودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة غير منشور. الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- Zama, Monir.(2004).Implementation of Activity Based Costing (ABC) in some Australian Manufacturing company) .King Saud university ، Volume G. Admins .
- Mechment,CK ،&Scott Bashman.(Jan ،Feb ،2004). " Using ABC to mange Requirement Plant Trustee's Record Keeping Costs (Cost Management.
- Murtuza, Athar .(2000). Documentation improvement methods ,second edition. London: John wiley and sons .