

## دراسة العوامل المؤثر على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط

سمر عبده أحمد زقزوق\*

### ملخص:

تمثل معلومات التكاليف الملائمة والدقيقة أمرا حيويا لكل جوانب الأعمال بدءا من سياسات التسعير وتصميم المنتجات إلى تقييم الأداء. وظهر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC في فترة الثمانينيات لتوفير الإدارة بمعلومات أكثر دقة عن التكاليف والأرباح. وقد حفزت المنافع التي يوفرها نظام ABC الكثير من الباحثين في مختلف الدول لدراسة أسباب تطبيق الشركات للنظام ومحددات نجاح عملية تطبيقه. وتتناول الدراسة الحالية البحوث السابقة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على تطبيق نظام ABC. وبناء على تحليل تلك الدراسات يحدد الباحث الفجوة البحثية وما يقترحه للبحوث المستقبلية في هذا الصدد. ووضحت الدراسة انه بالرغم من تعدد عوامل النجاح التي تناولتها الدراسات السابقة عن تطبيق نظام محاسبة التكاليف إلا اننا نجد مجموعه من العوامل تكررت في عديد من تلك البحوث مثل دعم الإدارة، التدريب والتعلم، تكامل نظام محاسبة التكاليف مع نظام المعلومات فالشركة، مشاركة الوظائف الأخرى من غير المحاسبين في عملية التطبيق، وضوح وتوصيل وفهم الأهداف المطلوبة من نظام محاسبة التكاليف، الاستعانة بخبراء ومستشارين، ربط نظام محاسبة التكاليف بتقييم الأداء والحوافز.

ويمثل دعم الإدارة عاملا مشتركا بين غالبية الدراسات السابقة كأهم محددات نجاح نظام محاسبة التكاليف. وهو ما يرجع لأهمية دور ودعم الإدارة، وشعورها بالالتزام نحو النظام، وسعيها لنجاحه، والذي بدوره يترتب عليه إدارة جيدة للتحويل من النظام التقليدي الى النظام الجديد، وتوفيرها للموارد البشرية والتقنية والمالية اللازمة لنجاح التطبيق، وللتغلب على أي مشكلات تظهر خلال المراحل المختلفة للتطبيق. وبالتالي فان في حالة دعم الإدارة لتطبيق احدى نظم محاسبة التكاليف الحديثة مثل نظام ABC تنخفض احتمالية تخلي الشركة عنه خاصة وان تطبيق تلك النظم يتصف بالتعقد وارتفاع التكلفة ومستوى تشغيل البيانات.

\*مدرس مساعد - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

## مقدمة:

تتصف الفترة الحالية بالمنافسة العالمية، والتقدم التكنولوجي، وتطور نظم المعلومات، وهو ما قاد الشركات نحو السعي إلى التميز الصناعي وزيادة الاهتمام بتقديم منتجات جديدة، وتحسين جودة المنتجات والعمليات، وتخفيض مستويات المخزون وتطوير العاملين في الشركة حتى تتمكن من المنافسة واختراق الأسواق العالمية.

وتلعب معلومات التكاليف الملائمة والدقيقة دورا أساسيا في كل جوانب الأعمال بدءا من سياسات التسعير وتصميم المنتجات إلى تقييم الأداء. وبالرغم من ذلك فلا تزال كثير من الشركات تستخدم نفس نظم محاسبة التكاليف التقليدية التي تم تطويرها من عشرات السنين. وفي العقود الأخيرة ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وقد لاقى قبولا في الولايات المتحدة الأميركية والشركات الأوروبية على حد سواء.

ويمثل نظام التكاليف على أساس النشاط تحول من الاعتماد الكامل على الجانب المالي إلى نظام متكامل الأبعاد لأنه يتضمن تكاليف الأبعاد المالية وغير المالية في تقاريره بدلا من ترتيب عناصر التكلفة وتخصيصها بشكل حكمي على المنتجات. وأوضحت الدراسات الأكاديمية أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يوفر معلومات التكاليف التفصيلية المطلوبة لاتخاذ قرارات حيوية وإستراتيجية مثل تسعير المنتجات، وتشكيله المنتجات، وتحسين العمليات، وقرارات التصنيع أو الشراء ( Ittner et al., 2002).

واكتسب نظام ABC اهتمام كبيرا بين الأكاديميين الممارسين في مجال المحاسبة الإدارية لأنه عالج قصور نظم التكاليف التقليدية من خلال تحديد النشاطات وجميع التكاليف المرتبطة بتصنيع المنتج. ولحق ظهور نظام ABC في الشركات الصناعية تطبيقه في قطاعات خدمية مثل شركات الاتصالات في الدول المتقدمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة (Cooper and Kaplan, 1998). ومع ذلك ففي واقع

الممارسة يعتبر معدل تطبيق ABC في الدول المتقدمة منخفضا حيث تراوح ما بين 6% و 50% (Innes et al., 2000). وفي الدول النامية فان تبني نظام ABC اقل انتشارا حيث يتراوح ما بين 4% و 28% كما هو الحال في ماليزيا (Sulaiman et al., 2008). والأكثر من ذلك فان معدلات تطبيقه في انخفاض نتيجة لتوقف عديد من الشركات عن تطبيقه بعد فترة (Byrn et al., 2009). مما يطرح تساؤلا هاما عن العوامل المحددة لنجاح او فشل تطبيق نظام ABC.

وتشير النظرية الشرطية الى ان العوامل التنظيمية والبيئية للشركة تحدد اختيار نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة التكاليف بالتبعية. وتعتبر أي منافع من النظام او عيوب فنية دالة في مستوى التوافق (level of alignment) ما بين نظام محاسبة التكاليف ومجموعة الخصائص المميزة للشركة. كما يستند المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية الى انه لا يوجد نظام محاسبة عام يمكن تطبيقه بنجاح في جميع الشركات وفي جميع الأحوال (Chenhall, 2003). وبناء عليه فان الخصائص المحددة لنظام التكاليف الناجح سوف تعتمد على خصائص وظروف الشركة المطبقة له. وتتحدد درجة فعالية تصميم نظام محاسبة التكاليف بقدرته على التأقلم مع التغيرات في الظروف الخارجية والعوامل الداخلية في الشركة.

ويهدف البحث الحالي الى استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة على عملية تطبيق نظام ABC لكونه نواه لما تبعه من نظم محاسبة تكاليف حديثة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC والمحاسبة عن استهلاك الموارد RCA. ويقدم البحث إطار مقترح للبحوث المستقبلية في هذا المجال. ويتناول البحث دراسات اهتمت بمحددات نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الدول المتقدمة بالإضافة الى دراسات أجريت فالدول النامية. وبالتالي يحاول البحث الإجابة على تساؤل " لماذا ينجح نظام محاسبة التكاليف في بعض الشركات ولا ينجح في شركات أخرى؟ ".

### الدراسات السابقة:

أجريت العديد من الدراسات الاكاديمية منذ بداية التسعينيات عن تطبيق نظام ABC فقد ركزت الدراسات المبكرة على الجانب التقني لنظام ABC مثل اختيار الأنشطة ومسببات التكلفة وتصميم العمليات ( Cooper, 1990, Cokins et al., ) (1993, Connelly, 1994) كما أجريت عديد من الدراسات التجريبية مثل (Shields, 1995; Shields and (Young, 1989; Foster and Swenson, 1997 لاكتشاف عوامل نجاح تطبيق ABC. ولحق ذلك دراسات اهتمت بالعلاقة بين تطبيق نظام ABC والسياق الاجتماعي ( Innes and Mitchell, 2000) لتوضيح عوامل نجاح تطبيق ABC من منظور اشمل (Anderson, 1995, Malmi, 1999). ومن الصعب المقارنة بين نتائج البحوث عن محددات نجاح ABC لاختلاف مرحلة التطبيق، فقد وضح ( Anderson and Young, 1999) وجود اختلافات جوهرية في تقييم أداء نظام ABC بناء على مرحلة تطبيقه فالمنشأة. كما ان مرحلة الشركة من دورة حياتها عامل آخر يؤثر على تطبيق نظام محاسبة التكاليف كما وضح Kallunki and Silvola, 2008. وفيما يلي اهم الدراسات التي بحثت عوامل نجاح تطبيق نظم محاسبة التكاليف الحديثة والتي ركزت على نظام ABC باعتباره نواه تأسيس النظم التي تلتها مثل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABM والمحاسبة عن استهلاك الموارد RCA. ونقسم تلك البحوث الى بحوث فالدول المتقدمة وبحوث فالدول النامية.

### 1-1 - دراسات تناولت العوامل المؤثرة على تطبيق نظام ABC في الدول

#### المتقدمة:

قدم (2002) Kasurinen تعريفا عاما لنجاح تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية "هو حالة التطبيق التي يتحقق فيها الأهداف الضمنية والواضحة المطلوبة

من المشروع. وذكر Foster and Swenson (1997) المداخل التي استخدمت لدراسة محددات نجاح تطبيق ABC:

- 1- اطار مفاهيمي: كالذي قدمه Shields and Young (1989) من خلال نموذج سلوكي لتطبيق نظام إدارة التكلفة محددًا سبع عوامل تؤثر على نجاح النظام (الثقافة- الرقابة- القيادة- عملية التغيير- الالتزام- الحوافز- التعلم المستمر). وانطلاقًا من ادبيات إدارة التغيير حدد Argyris and Kaplan (1994) متغيرات نجاح نظام التكاليف المتمثلة في التعلم وربط نظم الحوافز.
- 2- بحوث ميدانية: فعلى سبيل المثال Cooper et.al. (1992) خلص من خلال دراسته لثمانية عوامل ان دعم الإدارة هو مفتاح نجاح تطبيق نظام ABC.
- 3- بحوث تجريبية: مثل دراسة Shields (1995) استخدم نموذج انحدار لتحديد أكثر خمس عوامل من ضمن 17 عامل لتفسير نجاح تطبيق ABC.

واستخدم Foster and Swenson (1997) و Byrne and Torry, 2009 الخمسة متغيرات التالية التي وردت في دراسة (Shields, 1995) لقياس نجاح ABC:

#### 1- دعم الإدارة:

يعتبر دعم الإدارة من اهم محددات نجاح تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. وبالتالي فان دعم الإدارة يعتبر امر جوهري لنجاح ABC حيث ان الإدارة يمكنها توفير الموارد وتحديد الاستراتيجية والأهداف من تطبيق ABC. فعندما تتعهد الإدارة بتطبيق نظام جديد فإنها توفر اهتمام ورقابة لضمان نجاحه. ومن ناحية أخرى فان دعم الإدارة يرتبط أيضا بالسلطة والسياسات المتبعة في الشركة والتي بدورها تساهم في نجاح او فشل أي تجديد في نظام محاسبة التكاليف. وهو ما تؤكد في دراسة Baird et al. (2007)

التي أجريت على ثلاث مراحل من تبني ABC حيث وجد ان دعم الإدارة عامل جوهري في كل المراحل وفقا لأراء المراقبين الماليين في الشركات محل الدراسة. ومن ناحية أخرى فان دعم الإدارة العليا يقترن باشتراك الإدارات الفرعية في دعم النظام. حيث ان العمل الجماعي والمشاركة يؤثران إيجابيا على تحسين عمليات نظام التكلفة (Hoozzee and Bruggeman (2010).

#### 2- الموارد الملائمة:

يعتبر توافر الموارد الملائمة عاملا حيويا في قبول ونجاح تطبيق نظام ABC في مراحلها المختلفة.

#### 3- التعلم المستمر:

يوفر التدريب آلية للعاملين لفهم وقبول نظام ABC والتألف معه. حيث يمثل التدريب المستمر بعد تبني نظام ABC عاملا هاما للشركات التي تسعى للانتقال للمراحل التالية في تطبيقه ودمج نظام التكاليف الجديد في النظام المالي القائم (McGowan and Klammer, 1997). كما ان التدريب الجيد يضمن استخدام كفى للمعلومات التي يوفرها نظام ABC. وقد وجد Baird et al. (2007) ارتباط جوهري إيجابي بين التدريب وتطبيق مستويات اعلى من الإدارة على أساس النشاط. وبناء على ذلك فان الشركة التي تتوي الوصول بتطبيق نظام ABC الى مرحلة النضوج يجب ان تكون مدركة لأهمية التدريب في نجاح تطبيقه.

#### 4- الربط بنظم الحوافز والمكافآت:

بناء على نظرية الدوافع فان سلوك مستخدمي نظام ABC تجاهه يتأثر بمدى اعتقادهم بارتباط مكافآتهم بنجاح تطبيقه. ويعتمد النجاح في المراحل المتقدمة

من تطبيق نظام ABC بربطه بقياس الأداء ونظام الحوافز. وعلى الرغم من ذلك فقد وجد (McGowan and Klammer, 1997) علاقة ضعيفة بين نجاح تطبيق ABC من منظور رضاء المستخدمين عن تطبيقه والمعلومات التي يقدمها النظام وربطه بنظم الحوافز. وربما ترتفع قوة تلك العلاقة في المراحل المتقدمة لتطبيق ABC اذا تم الفصل بينها وبين المراحل الأولية لتطبيقه. ومن ناحية أخرى لم يجد (Baird et al., 2007) أي علاقة بين نجاح تطبيق ABC وربطه بنظام الحوافز، وهو ما قدر يرجع الى نوعية المجيبين على الدراسة المسحية كمراقبين ماليين على خلاف العاملين في النشاطات التشغيلية المرتبطة باستخدام معلومات التكاليف بشكل مباشر.

#### 5- كثافة المنافسة:

لطالما كان ينظر الى حده المنافسة على انها المحرك الأساسي لتبني نظام محاسبة تكاليف أفضل (Shields, Foster and Swenson, 1997 - 1995). حيث ان التغيير في بيئة الاعمال أجبر الشركات الصناعية والخدمية على حد سواء على انتهاج استراتيجيات أكثر كفاءة، وتسعير أكثر دقة لخدماتهم ومنتجاتهم. لذلك لجأت العديد من الشركات الى تطبيق نظم التكاليف الحديثة مثل ABC املا في تحسين موقفهم التنافسي، وبالتالي فان كثافة المنافسة تعتبر جزء من محددات نجاح تطبيق ABC.

وإضافة لما سبق وجد (McGowan and Klammer, 1997) في دراستهما الميدانية لأربع شركات تطبيق نظام ABC ان مشاركة مستخدمي معلومات نظام ABC في عملية تطبيقه، وتأثيرهم على جودة المعلومات التي يقدمها النظام يرتبط إيجابيا بدرجة رضائهم عن اداءه كمؤشر لنجاحه. كما اشارا McGowan and

Klammer أيضا الى ان إدراك الفرد لدرجة نجاح نظام ABC تختلف باختلاف الدور الذي يشارك به في تطبيق النظام.

وأكدت عديد من الدراسات ( Anderson and Young 1999, Swenson, 1995, Foster, 1997, Shield, 1995 ) ان دعم الإدارة ومدى ادراك مستخدمي النظام للمنافع المتحققة منه يؤثر على فعالية تطبيق ABC. وقد أوضح (Colin et al., 2008, Norries 1997, Shield, 1995) ان كثيرا من صعوبات وعوائق تطبيق ABC يمكن التغلب عليها عند الاخذ في الاعتبار المتغيرات السلوكية والتنظيمية والتعامل معها باهتمام الى جانب العوامل التقنية.

وقد اتفقت دراسة (Gosselin, 1997) التي أجريت في كندا عن العوامل السلوكية التي ترتبط برضا العاملين عن نظام ABC كأحد مؤشرات نجاح التطبيق مع نتائج دراسة (McGowan and Klammer, 1998) التي أجريت في الولايات المتحدة الامريكية. حيث تمثلت العوامل التي تؤثر على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف في:

- درجة مشاركة العاملين في عمليات تطبيق نظام ABC.
- وضوح الأهداف والتأكد من مشاركة العاملين.
- جودة المعلومات المتوفرة وتحضيرها بما يلئم الغرض من استخدامها.

وأوضح (Colin et al., 2008) من خلال اختبار العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق ABC في الشركات الصناعية والخدمية في المملكة المتحدة، انه بجانب العوامل التنظيمية والسلوكية والتقنية فان بعد الثقافة الوطنية له تأثير جوهري على العوامل المحددة لنجاح ABC. وقد توافق ذلك مع النتائج التي توصل لها ( Brewer, 1998) من خلال المقارنة بين فرعين لشركة واحدة أحدهم في ماليزيا والآخر في الولايات المتحدة، حيث ترتفع نسبة نجاح تطبيق الشركات في ماليزيا لنظام ABC



بالمقارنة بالشركات في الولايات المتحدة والتي ارجعته الدراسة الى اعتماد الثقافة الوطنية الماليزية على العمل الجماعي وتركيزهم على هدف المجموعة وتقبلهم لقرارات الإدارة.

واستهدف CHARAF and RAHMOUNI , 2010 من خلال دراسة مسحية على الشركات الصناعية الفرنسية تحديد اهم العوامل المحددة لنجاح تطبيق نظام ABC. ويوضح الشكل (2) المفهوم الذي استخدمه الباحثان لنجاح تطبيق ABC. وتتخلص اهم العوامل التي تناولتها الدراسة في :

1- دعم الإدارة العليا: يلعب دعم الإدارة دورا هاما في نجاح تطبيق نظام ABC، لان التزام الإدارة بتطبيق مشروع نظام محاسبة تكاليف جديد يقلل من خطر التخلي عن النظام ويصبح النظام جزء من مبادرات الإدارة التي توفر لها الوقت والموارد المالية والبشرية، وتسعى الى توصيل الأهداف المطلوبة من المشروع، وتكامله مع استراتيجية الشركة، وعلاج أي مشكلات تتعلق بمقاومة الموظفين لتطبيق النظام الجديد.

2- الاتفاق على الأهداف المطلوبة من نظام محاسبة التكاليف: من الضروري لنجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف الجديد ان يكون هناك اتفاق على اهداف واضحة ومحدده لتطبيقه بين مصممي النظام ومستخدميه. حيث ان وضوح اهداف النظام تضمن سهوله الفهم المبكر للنظام والتشجيع على استخدامه.

3- التدريب: يشمل التدريب كل النشاطات التي تؤدي الى اكتساب الموظفين لمهارات جديدة تساعد على نجاح تبنى النظام الجديد. ويشمل التدريب ممارسات التطبيق واستخدام برامج ABC وإدارة مشروع نظام محاسبة التكاليف الجديد. ويجب ان يكون التدريب كافي ويغطي الجوانب التالية:

- شرح تصميم نظام ABC وموقعه واستخدامه

- توضيح العلاقة بين نظام ABC من ناحية والإستراتيجية وتقييم الأداء والحوافز من ناحية أخرى
- توفير آلية لمستخدمي النظام من غير المحاسبين لفهم وقبول والاعتقاد على نظام ABC.
- علاج المشكلات الناتجة من مقاومة التغيير.
- تدريب الموظفين على استخدام المعلومات التي ينتجها نظام ABC واستخدام برامج الحاسب الخاصة به.

ويعتمد نجاح برنامج التدريب على عاملين: الأول هو المعلومات والتوصيل والثاني هو تلقي فريق عمل نظام ABC التدريب الملائم. ويتطلب التوصيل التناسق بين الأهداف وتحسين الحافز والانتماء وتشجيع مشاركة العاملين وبالتالي تقليل المقاومة وتجنب سوء الفهم.

4- ادراك مستخدمي النظام لدرجة تعقده: يرتبط رأي مستخدمي النظام عن صعوبة فهم واستخدام النظام عكسيا مع انتشار ونجاح تطبيقه. وينقسم تعقد نظام ABC الى:

#### ➤ تعقد نموذج ABC:

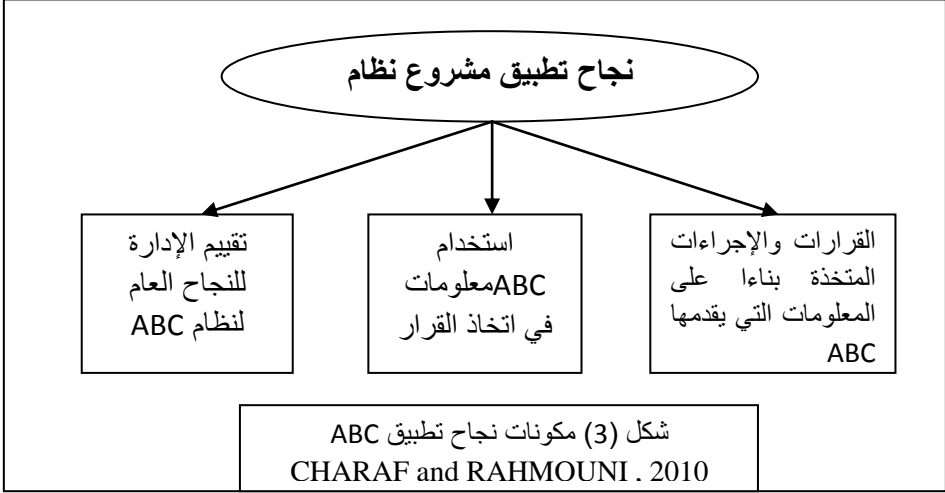
- تحديد مجموعات التكلفة، النشاطات، مسببات التكلفة، مواضيع التكلفة.

- تجميع البيانات المالية وغير المالية.

#### ➤ تعقد تكنولوجيا المعلومات المرتبطة بنظام ABC:

- تنصيب نموذج ABC.
- تعديل تكنولوجيا المعلومات.
- تكامل البيانات مع نموذج ABC.
- تحديث نموذج ABC.

- تجهيز النتائج والتقارير .
- تكامل نموذج ABC مع نظام المعلومات فالشركة.



اجرى Byrne, 2011 دراسة مسحية عن محددات نجاح نظم ABC في مرحلة نضج التطبيق، وذلك في 77 شركة استرالية. وقد اختار *Byrne* مرحلة النضج في تطبيق ABC لعدده أسباب:

- لتوفير فهم افضل حول نظام ABC خاصة ان غالبية البحوث التي سبقته قد ركزت على المراحل المبكرة من تطبيق النظام ( Shields, 1995; Foster and Swenson, 1997; McGowan and Klammer, 1997).
- تضمن النقد الموجه للبحوث السابقة في عدم تحديد مرحلة ABC في الشركات محل الدراسة، وعدم وجود تجانس بين مراحل ABC في تلك الشركات وبالتالي تضارب في نتائج البحوث. وهو ما وضحه (Krumwiede, 1998) بأن قبول، واستخدام، والاستفادة من نظام ABC يختلف جوهريا في مراحلها المختلفة.
- تشير الدلائل الى ان مستخدمي نظام ABC لا يمكنهم الحكم بموضوعيه على فعالية النظام في المراحل المبكرة من تطبيقه (Clarke and Mia, 1995).

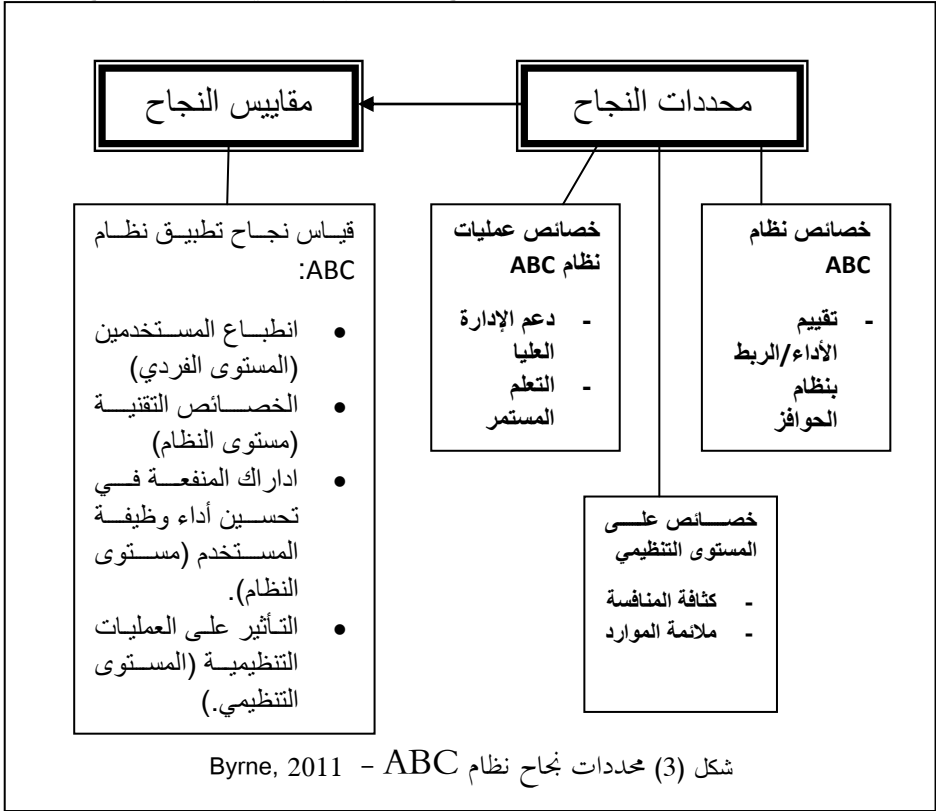
وتتحدد مرحلة نضج تطبيق ABC من خلال استخدام المعلومات التي يوفرها النظام في عملية اتخاذ القرار، واعتبار النظام جزء لا يتجزأ من نظام المعلومات في الشركة. ويراعي ذلك التعريف اختلاف احتياجات وموارد كل شركة عن الأخرى والمدخل الذي تتبعه في التعامل مع نظام ABC في ظل تنميته وتكامله مع نظام المعلومات بها. بالإضافة الى مراعاة مرور أكثر من عام على البدء في تطبيق نظام ABC حتى يصبح جزء من روتين العمل فالشركة ويكون لدى مستخدميه درجة كافية من الخبرة للحكم عليه.

واعتمد Byrne في قياس نجاح تطبيق ABC من وجهه نظر الافراد المستخدمين للنظام على اربع مستويات. وذلك على خلاف الدراسات التي سبقته، فقد ركزت بعضها على متغير فردي لقياس نجاح النظام وهو ما لا يعكس الطبيعة المعقدة له، واختبر البعض الآخر نجاح نظام ABC من خلال منظور اشمل للمنظمة باستخدام متغيرات مثل التحسن المالي وتقييم الإدارة العليا. وقد اعطى Byrne وزن متساوي في المقياس النهائي لكل مستوى من مقاييس نجاح ABC التي قسمها الى:

- انطباع المستخدم User attitude: حيث يمثل الانطباع الإيجابي لمستخدمي نظام ABC مؤشرا جيدا لنجاحه.
- الخصائص التقنية: تمثل الخصائص التقنية لمخرجات نظام المعلومات مثل الدقة والملائمة والإتاحة عاملا هاما في إدراك منفعة نظام ABC خاصة في بيئة الاعمال التنافسية.
- ادراك منفعة النظام في تحسين أداء وظيفة مستخدميه: ترجع أهمية ادراك مستخدمي النظام لدوره في تحسين أدائهم لوظائفهم للحكم على نجاح نظام ABC في ان المعلومات قد تكون دقيقة ويعتمد عليها وتقدم في الوقت المناسب إلا انها غير نافعة في أداء الشخص لوظيفته.

- التأثير على العمليات التنظيمية: ويقصد بها التحسينات الملموسة لنظام ABC على العمليات التنظيمية المختلفة في المنشأة مثل زيادة الكفاءة وتخفيض الفاقد والتطوير وتحسين التواصل بين العمليات والتركيز على الأهداف العامة للمنظمة.

ومقاييس نجاحه: ABC ويوضح الشكل (3) التالي محددات نجاح نظام



وخلص Byrne الى ان دعم الإدارة العليا هو مفتاح نجاح تطبيق نظام ABC خاصة في مرحلة النضج، وذلك وفقا لرأي مستخدمي النظام. واتسقت تلك النتائج مع البحوث التي اختبرت اثر دعم الإدارة العليا على نجاح تطبيق نظام ABC في مرحله المبكرة (Foster and Swenson, 1997; McGowen and

(Klammer, 1997). وعلى غير المتوقع فان المحددات الأخرى التي اختبرها لنجاح النظام لم ترتبط جوهريا بادراك مستخدمي النظام لنجاح تطبيقه في مرحلة النضج، على عكس الدراسات عنه في مراحلها المبكرة. وتعتبر دراسة Byrne, 2011 مؤشرا على ان محددات نجاح تطبيق نظام ABC تختلف باختلاف مرحلة الشركة من التطبيق.

وعلى الجانب الأخر اختبر (Pavlatos and Paggios, 2009) العلاقة بين وظائف نظام محاسبة التكاليف ومجموعة من العوامل. حيث أجريت دراسة تجريبية من خلال استبيان على عينه مكونة من 100 فندق من أكبر الفنادق في اليونان. وتبنى الباحثان النظرية الشرطية بهدف شرح التنوع في ممارسات المحاسبة الإدارية، وتوضيح كيفية ارتباط بعض جوانب نظام المحاسبة مع المتغيرات المحيطة. وظهر تحليل البيانات ان غالبية نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في الفنادق لا توفر بيانات تكاليف وصفية. وأوضحت النتائج ان مستوى وظيفية نظام محاسبة التكاليف يرتبط إيجابيا بإستراتيجية خفض التكلفة ومدى الاعتماد على بيانات التكاليف في اتخاذ القرار. ولم توضح النتائج وجود علاقة جوهرية بين تصميم نظام محاسبة التكاليف وحجم المنشأة، ومستوى المنافسة، ونمط إدارة المنشأة، وتنوع الخدمات التي تقدمها المنشأة.

اعتمدت دراسة (Schoute, 2009) على بيانات مسحية ل 133 شركة صناعية هولندية متوسطة الحجم لاختبار العلاقة بين الأثر المشترك لكل من:

1- تعقد نظام محاسبة التكاليف (مقاسا بإجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة)

2- الغرض من استخدام نظام محاسبة التكاليف. حيث حدد الباحث بعدين لاستخدامات نظام محاسبة التكاليف، استخدام للتخطيط واستخدام لإدارة التكاليف.

على فعالية نظام محاسبة التكاليف. واستخدم الباحث الرضا عن نظام محاسبة التكاليف وكثافة استخدام النظام كمؤشر لفعالية النظام. وأوضحت النتائج ان في حالة ارتفاع مستوى استخدام النظام في أغراض التخطيط فان تعقد النظام يؤثر عكسيا على كثافة استخدامه. في حين انه في حالة ارتفاع مستوى استخدام النظام في أغراض إدارة التكاليف فان تعقد النظام يؤثر إيجابيا على كثافة استخدام النظام والرضا عنه. وهو ما يعني ان زيادة التوافق بين تصميم نظام محاسبة التكاليف (مستوى التعقيد) والغرض من استخدامه يؤدي الى زيادة فعالية النظام.

وفقا ل (Pizzini, 2006) فكلما زادت وظائف نظام محاسبة التكاليف كلما زاد تفصيل المعلومات، وتصنيف أفضل للتكاليف بناء على سلوكها، وتوفير معلومات تكاليف دقيقة، وتحليل تفصيلي للتباين، وزيادة دورية تقارير التكاليف. ويعتقد كلا من (Johnson,1992) و (Cooper and Kaplan, 1991) ان نظام محاسبة التكاليف الجيد يوفر معلومات ملائمة ومفيدة تدعم القرارات الإدارية والتي بدورها تدعم الأداء الاقتصادي للمنشأة.

واختبر (Kallunki and Silvola, 2008) ما إذا كان استخدام نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط تختلف باختلاف مرحلة الشركة المطبقة له في دوره حياتها organizational life cycle stage (Miller and Friesen, 1984):

- 1- مرحلة النمو Growth stage: تتصف المنشأة بتسارع نمو المبيعات والتوسع في النشاطات والمنتجات.
- 2- مرحلة النضج Maturity stage: تتصف هذه المرحلة باستقرار المبيعات ووضع هيكل تنظيمي رسمي بالإضافة الى محدودية الابتكارات.
- 3- مرحلة البقاء The revival stage: تتبنى الشركة خلالها هياكل فرعية حتى تمكنها مواكبة الأسواق غير المتجانسة.

تعتبر مرحلة الشركة من دوره حياتها من اهم محددات تفاعل واستجابة المنشأة. وهو ما يعني اختلاف استخدام نظم المحاسبة الإدارية خلال مراحل دورة حياة المنشأة. حيث تحتاج المنشأة الى نظم محاسبية إدارية ورقابة رسمية في المراحل المتقدمة من دورة حياتها أكثر من المراحل المبكرة. ومن خلال دراسة على فترة زمنية مطولة على مراحل دورة حياة المنشأة وفقا للخصائص الداخلية للمنشأة والظروف الخارجية لها أجري (Kallunki and Silvola, 2008) تحليل تجريبي من خلال استبيانات لأكثر من 105 شركة فنلندية تعمل في مجالات صناعية متعددة وتختلف أيضا في مرحلتها من دورة حياتها. وتوصلت نتائج الدراسة الى زيادة معدل استخدام الشركات لنظام ABC في مرحلة البقاء والنضج من دورة حياتها مقارنة بالشركات في مرحلة النمو.

ومن ناحية أخرى اختبر (Pizzini, 2006) الارتباط بين تصميم نظام محاسبة التكاليف ومدى نفعية وملائمة معلومات التكاليف والأداء المالي الفعلي، وذلك باستخدام عينة من 277 مستشفى في الولايات المتحدة الأمريكية. وأوضحت نتائج البحث ان تقييم الإدارة لنفعية وملائمة بيانات التكاليف يرتبط إيجابيا بمدى تقديم النظام لمعلومات تكاليف أكثر تفصيلا وتصنيف أفضل للتكاليف وتقديم تقارير تكاليف دورية. وعلى الجانب الاخر فان قدرة نظام محاسبة التكاليف على تقديم معلومات تفصيلية هي العامل الوحيد المرتبط بمقاييس الأداء المالي المتمثلة في هامش الربح التشغيلي، التدفقات النقدية، المصروفات الإدارية.

## 1-2- دراسات تناولت العوامل المؤثرة على تطبيق نظام ABC في الدول

### النامية:

ركزت غالبية البحوث السابقة عن نظم محاسبة التكاليف الحديثة على تطبيقها في المنشآت في الدول المتقدمة ولكن لم تقدم بحوث كافية عن مدى نجاح تلك النظم في المنشآت التي تعمل في الدول النامية. وفي محاولة من (Liu and Pan, 2007) لتقليل تلك الفجوة طور الباحثان نظام محاسبة للتكاليف على أساس النشاط



في احدى شركات الالكترونيات في الصين في الفترة ما بين 2001 و 2005 لتحديد اهم عوامل نجاح نظام ABC في المنشآت الصينية وفي ظل الظروف الثقافية السائدة لديهم.

وخلصت الدراسة الى ان اهم عامل لنجاح النظام هو دعم الإدارة، وهو ما يتفق مع غالبية الدراسات السابقة في هذا الصدد. كما ان الشركة محل دراسة الحالة كانت تتصف بثقافة التسلسل في السلطة مما اعتبره الباحثان عامل نجاح في تبني سلسلة من التطورات الإدارية مثل القياس المتوازن للأداء والستة سيجما والقيمة الاقتصادية المضافة، وبالتالي فان الهيكل الهرمي في الأوامر والاتصال بالتزامن مع الاستعانة بخبراء من اهم عوامل نجاح تطبيق المفاهيم الحديثة في المحاسبة الادارية بشكل عام ونظام محاسبة التكاليف بشكل خاص.

اجرى (Nassar et al., 2013) دراسة مسحية على الشركات الصناعية المسجلة في بورصة عمان لمعرفة المتغيرات التي تحفز وتيسر قرار تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط. ويوضح الشكل (4) اطار الدراسة. وتوصلت الدراسة الى ان 11% فقط من الشركات عينة الدراسة تطبق نظام ABC كجزء من الروتين اليومي للعمل او بشكل متكامل مع نظام المعلومات بالشركة. وأوضح الباحثون ان السبب السائد بين الشركات لعدم تطبيق نظام تكاليف حديث والاستمرار في النظم التقليدية هو تكاليف تصميم والتحول الى نظام جديد، او بسبب طبيعة بيئة عمل الشركة، او عدم اعتبار التغيرات في نظم المحاسبة من الأولويات، بالإضافة الى صعوبات تطبيق النظام الحديث مثل عدم توافر موارد داخلية وخبرة عن التطبيق ومواجهة مقاومة من العاملين للنظام الجديد. اما بالنسبة للشركات التي بدأت بالفعل في تبني نظام ABC ولم تتقدم في خطوات تطبيقه فقد كانت الأسباب هي ارتفاع تكلفة تطبيقه وارتفاع تكلفة المستشارين وقلة الخبرة لدى العاملين عن تطبيقه بالإضافة الى تعقد التطبيق والصعوبات المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والعوامل التنظيمية.

وأشار (Nassar et al., 2013) الى ان فيما يخص نجاح تطبيق النظام في الشركات الأردنية فان 71% من إدارات الشركات المطبقة له راضية عن النظام، وكمقياس اخر للنجاح فان الشركات المطبقة له تستخدم المعلومات المقدمة منه في

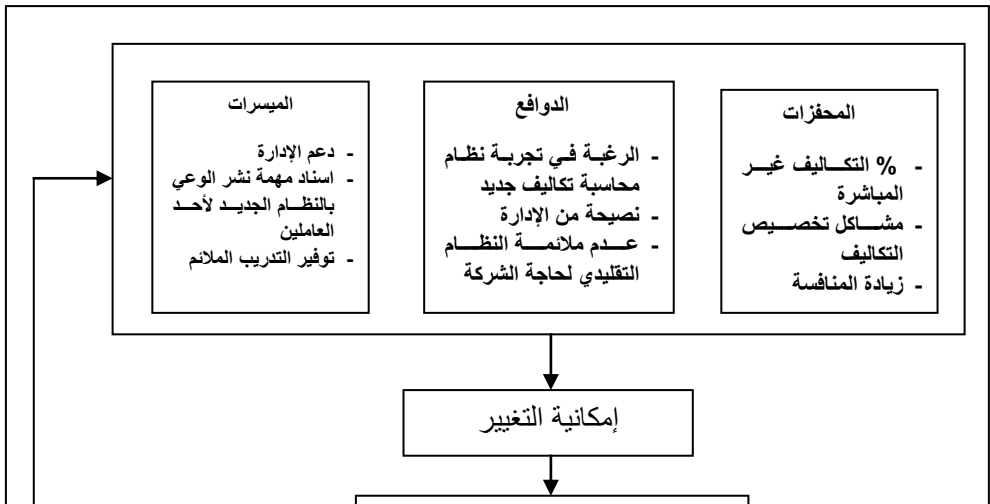
صنع القرار. وذكر (Nassar et al., 2013) العوامل التي دفعت الشركات المطبقة لنظام ABC لتطوير نظام محاسبة التكاليف بها:

- اتباع نصيحة ورأي أحد مستشارين او مراجع الحسابات فالشركة.
- تقليد شركة أخرى طبقت نظام ABC وحققت منافع من التطبيق.
- الحاجة لتطوير نظام المعلومات فالشركة بما يلائم حاجة بيئة العمل.
- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة.
- ارتفاع درجة الاختلاف بين خصائص المنتجات.
- تزايد تكاليف الإنتاج والتكاليف الإدارية.
- تزايد قوة المنافسة.

ولخص (Nassar et al., 2013) العوامل التي تسهل تطبيق نظام ABC

في:

- التدريب الملائم للأفراد القائمين على عملية تصميمه وتطبيقه.
- تطوير نظام المعلومات بحيث يوفر معلومات وقتية محدثة.
- توافر دعم فعال من الإدارة للنظام الجديد.
- توفير الإدارة للموارد اللازمة للتطبيق.
- اللجوء الى مستشارين خبراء في حالة ظهور مشاكل خلال التطبيق.
- فهم الهدف من تطبيق نظام ABC.
- الترويج للنظام الجديد وزرع الوعي لدى العاملين عن دوره في تحسين العمل.



وفي دراسة أخرى اعتمد (Fadzil and Rababah, 2012) على البيانات الكمية والوصفية لتحديد عوامل نجاح تصميم وتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الأردنية. ولتحقيق هدفهما من الدراسة اعتمد الباحثان على استبيان بالإضافة الى مقابلات نصف مهيكله للتعرف على العوامل المؤثرة على تبني وتطبيق ABC. وتم تحديد معدل تبني وتطبيق نظام ABC من خلال ثلاثة معايير (التبني- التطبيق- الاستخدام). وتشير النتائج الى انه بالقياس على المعيار الثالث فان 19.5% من الشركات الأردنية تطبق نظام ABC. وأوضحت المقابلات ان العوامل المؤثرة على قرار تطبيق نظام ABC هي فرض القرار من الإدارة العليا، التقليد، التحسين المستمر. وتضيف النتائج ان العوامل التي تساعد على نجاح تطبيق ABC هي دعم الإدارة العليا، مشاركة الأقسام الأخرى مع قسم المحاسبة، ارتفاع تقنيات تكنولوجيا المعلومات، التعلم والتدريب، ارتفاع المنافسة، عملاء من مختلف الدول، تزايد ارتفاع التكاليف، مشاكل تخصيص التكاليف، عدم قدرة نظم محاسبة التكاليف التقليدية على توفير معلومات تلائم تغيرات بيئة الاعمال والأزمات المالية. وارتبطت عوائق تطبيق نظام ABC بمشاكل تقنية وسلوكية.

وبحث (Akinyomi, 2013-2014) اهم العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف في نيجيريا كأحدى الدول النامية . ومن خلال دراسة مسحية توصل الى ان دعم الإدارة وتنوع المنتجات وحجم الشركة وحدة المنافسة يؤثران بشكل جوهري على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية النيجيرية.

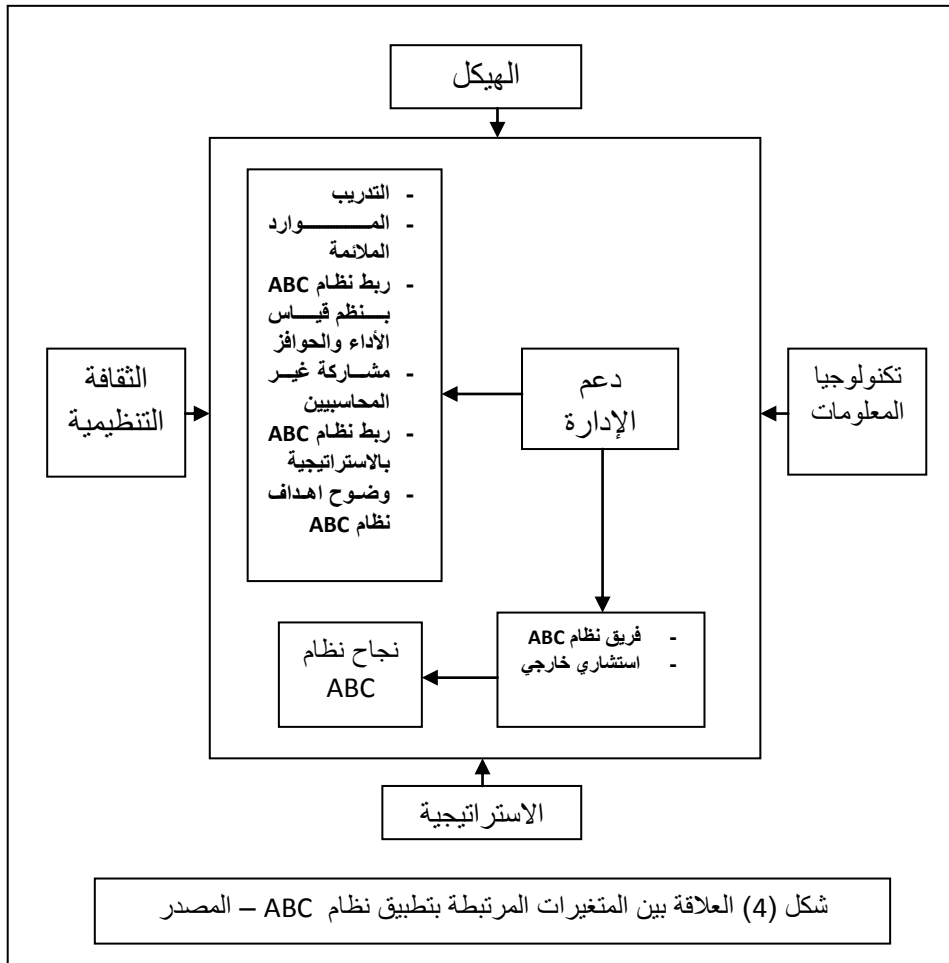
وإضافة للبحوث التي أجريت فالدول النامية لتحديد العوامل المؤثرة على تطبيق ونجاح نظام محاسبة التكاليف أجرى (KONGCHAN, 2013) دراسة حالة على ثلاث شركات تايلاندية . واختبر KONGCHAN ست عوامل (المنافسة- سياسة الحكومة- التكنولوجيا- الثقافة التنظيمية- استراتيجية المنشأة) لمعرفة اثر تلك العوامل في كل مرحلة من مراحل تطبيق نظام ABC، ومقارنة نتائج بحثه في دولة نامية مع الوضع في الدول المتقدمة. واعتبر KONGCHAN ان قبول نظام

محاسبة التكاليف واستمرار استخدامه هو مؤشر لنجاح النظام. وتوصلت النتائج الى ان الست عوامل تؤثر على تطبيق المراحل المختلفة لنظام محاسبة التكاليف (التبني- التصميم- التطبيق- استخدام المعلومات)، كما يلعب كل عامل دورا مختلفا في كل مرحلة من مراحل التطبيق بالإضافة الى ان كل عامل يتأثر بالعوامل الأخرى كما يوضح الشكل (4).

- فبالنسبة لمرحلة التبني كانت المنافسة وإستراتيجية الشركة هما المحرك الأساسي خلف اتجاه الشركة نحو المبادرة في تبني نظام ABC. حيث ان الشركة التي تواجهه منافسة قوية تحتاج الى معلومات تكاليف أكثر ملائمة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرار. وتلعب الحكومة دورا هاما في ادارة البيئة التنافسية في تايلاند من خلال سياسات وقوانين منظمة لسوق الاعمال. ومن ناحية أخرى أدى التقدم التكنولوجي الى استثمارات رأسمالية كبيرة وهو ما أدى بدوره لزيادة الطلب على معلومات تكاليف أكثر دقة للتخطيط الاستراتيجي وتحسين قرارات الاستثمار. وأوضحت النتائج أيضا ان الشركات التي اتبعت استراتيجية التميز تبنت نظام ABC.
- وفيما يتعلق بمرحلتي التصميم والتطبيق، فقد أوضحت النتائج ان استراتيجية الشركة وثقافة المنظمة وتكنولوجيا المعلومات يلعبوا دورا كبيرا في مراحل التصميم والتطبيق. وعلى الجانب الاخر، تؤثر استراتيجية الشركة على تغييرات في الهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات بحيث يصبح تطبيق ABC فعالا في تحقيق الغرض منه. حيث ان الهيكل التنظيمي الذي يسهل التواصل والمشاركة بين الموظفين من كافة الأقسام ويوضح نطاق مهام كل فرد وحدود مسؤولياته لا يساعد فقط على سرعة الاستجابة لتغيرات السوق والمنافسة ولكن يدعم ايضا نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

- ومن العوامل المؤثرة أيضا على مرحلتي التصميم والتطبيق الثقافة التنظيمية، حيث ان الثقافة التي تدعم العمل الجماعي وتوافق الأداء مع أهداف الشركة تزداد معها احتمالية نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط. وفيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات، فنجاح تطبيق نظام ABC يتطلب نظام معلومات يخفض عبئ تشغيل البيانات من على الموظفين ويوفر بيانات دقيقة ويقدم تجاوب ملائم لتغيرات السوق كما هو الحال في نظام ERP (مثل SAP, Oracle).
- وبالنسبة لمرحلة استخدام المعلومات، وجد KONGCHAN ان الاستراتيجية والثقافة التنظيمية وتكنولوجيا المعلومات عوامل لها تأثير جوهري في تلك المرحلة. حيث ان الثلاثة شركات محل الدراسة استخدموا معلومات نظام ABC لتحقيق أهدافهم الاستراتيجية، وذلك من خلال استخدام معلومات ABC في قرارات التسعير والتخطيط والرقابة على التكاليف، وإدارة النشاطات لتحديد النشاطات المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة، وبالتالي دعم الميزة التنافسية للشركة. ومن ناحية أخرى، فان ثقافة العمل الجماعي والتطوير والاهتمام بربط الأداء بالأهداف تشجع العاملين على استخدام معلومات نظام ABC لتحسين أدائهم لوظائفهم.

وأخيرا أكد KONGCHAN على ان دعم الإدارة عامل مهم في نجاح تطبيق نظام ABC ويقود العوامل الأخرى لتحقيق تلك الجهود.



وبحث Intakha, 2014 عوامل نجاح تطبيق نظام ABC في الشركات التايلاندية الحاصلة على شهادة الايزو 9000. وتوصل الى ان دعم الإدارة العليا يؤثر إيجابيا بشكل مباشر على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف، كما يؤثر دعم الإدارة العليا إيجابيا بصورة غير مباشرة على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف من خلال توفير تدريب ملائم للنظام الجديد، وربط نظام محاسبة التكاليف

بنظام تقييم الأداء، وتشجيع مشاركة الوظائف الأخرى بخلاف المحاسبة في عملية التطبيق، وجميعها عوامل تؤثر بدورها إيجابيا على نجاح التطبيق والمقاس هنا بالرضا العام عن تطبيق ABC متضمنا قبول استخدامه في اتخاذ القرار واعتباره أداة ناجحة في إدارة التكاليف.

وفي نفس السياق اجرى (Godil and Warraich, 2015) دراسة مسحية على الشركات الباكستانية في قطاع المنسوجات للتعرف على محددات نجاح نظام ABC. وتوصلت النتائج الى ان الهيكل التنظيمي، والثقافة التنظيمية، وحجم المنشأة، ومستوى التكنولوجيا بها هم اهم العوامل المؤثرة على ممارسات نظام التكلفة على أساس النشاط، وفعاليته في تحقيق الأهداف المرجوة منه.

وفي دراسة أخرى اختبر (Pike et al., 2011) اثر نوع نظام المعلومات المطبق في الشركة على نجاح أداء نظام محاسبة التكاليف في دراسة مسحية على المحاسبين المطورين للنظام ومستخدمي النظام في كبرى الشركات في جنوب شرق اسيا. وأشارت النتائج الى ان دعم الإدارة، ونظام المكافآت، ودرجة الوعي عن النظام، وأهمية النظام في اتخاذ القرار، وتوافق أعضاء فريق عمل النظام من أهم العوامل المؤثرة على نجاح نظام محاسبة التكاليف وذلك من وجه نظر أعضاء فريق عمل النظام. وحددت الدراسة ثلاثة أنواع لنظام المعلومات في الشركة:

- النظام المتضمن او المتكامل (Embedded systems) حيث يتم تصميم نظام محاسبة التكاليف داخل أحد الأقسام بنية استخدامه في عدد كبير من المهام مثل تحسين العمليات وأسعار التحويل الداخلي والموازنات. وفي هذه الحالة يتكامل نظام محاسبة التكاليف مع نظام المعلومات المالي في الشركة.

- النظم المخصصة لغرض محدد (Ad-Hoc Systems) وهو نظام محاسبة تكاليف يتم تطويره لتحقيق غرض محدد او حل مشكلة معينة من خلال توفير معلومات تكاليف أفضل دون ان يتداخل مع نظام المعلومات القائم فالشركة.

- النظم القائمة بذاتها (Stand-Alone Systems) وهي نظم شاملة صممت لتحقيق عدة اهداف مثل تحسين العمليات واتخاذ القرارات الاستراتيجية. ولكن لا تتكامل هذه النظم كليا مع نظام المعلومات المالي فالشركة.

وتمثلت مؤشرات نجاح أداء نظام محاسبة التكاليف كما بينها ( Pike et al., 2011) في خمس مجموعات هي:

- دقة معلومات التكاليف.
- تحليل المنافع والتكاليف
- تأثير نظام محاسبة التكاليف (مثل: تحسن أداء العمل في القسم منذ تطبيق النظام، انطباع المديرين عن أهمية النظام)
- استخدام المعلومات التي يقدمها النظام (في إدارة العمليات، والاستثمارات الرأسمالية، وقياس الأداء، والتخطيط والميزانية، وأدوات الإدارة على أساس القيمة، قرارات إدارة المنتجات، تحديد فرص التحسينات)
- قرارات التغيير التي تمت (فعلى سبيل المثال غير نظام محاسبة التكاليف من استراتيجية التسعير او خطوات العمليات او نظام الحوافز)

وتوصلت النتائج الى ان نوع النظام يؤثر على مدخلات عملية تطويره وتقييم المستخدمين لأدائه. حيث تحظى النظم المتكاملة بدعم أكبر من الإدارة وترتفع درجة التوافق في فريق العمل بها مقارنة بالنظم الأخرى.



ونلخص اهم الدراسات التجريبية التي تناولت عوامل نجاح او فشل تطبيق نظام ABC في الجدول التالي:

عوامل النجاح	معيار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
- الاستعانة بمستشار خارجي - دعم الإدارة العليا - توافر الموارد - المشاركة في توفير المعلومات	- رأي منتجي المعلومات (المحاسبين) ومستخدمي المعلومات (الإدارة) - تخفيض التكاليف	- التهيئة - التطبيق	دراسة حالة لإحدى المنشآت الصناعية في المملكة المتحدة	Innes and Mitchell (1991)	1
- الاستعانة بمستشار خارجي - مشاركة الإدارة - الاعتماد على التفاصيل التشغيلية في مدخلات نظام ABC - مدى توافر المعلومات الملائمة للإدارة	- رأي مدير المصنع - ومجاس الإدارة	- لم تحدد	دراسة حالة لإحدى شركات الصناعات الدوائية في إنجلترا	Bhimani and Pigott (1993)	2

عوامل النجاح	معيـار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- العواـمل التكنولوجية والتنظيمية والفردية.</li> <li>- متغيرات البيئة الخارجية مثل المنافسة</li> <li>- التوافق مع نظام المعلومات الحالي</li> <li>- ملائمة المعلومات المقدمة لاحتياجات الإدارة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>النجاح في تخطي كل مرحلة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التهيئة</li> <li>- التبنـي</li> <li>- التكيف</li> <li>- القبول</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دراسة حالة لإحدى الشركات الأمريكية</li> </ul>	Anderson (1995)	3
<ul style="list-style-type: none"> <li>- دعم الإدارة</li> <li>- ربط النظام بأهداف الجودة ومقاييس أداء الافراد</li> <li>- التدريب على التطبيق</li> <li>- توافر الموارد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- رأي الإدارة</li> <li>- تحسن الدخل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>لم تحدد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دراسة مسحية لـ 143 منشأة قامت بتطبيق ABC</li> </ul>	Shields (1995)	4
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إيرادات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>النجاح في</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التبنـي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دراسة</li> </ul>	Innes and	5

عوامل النجاح	معيـار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
المبيعات - دعم الإدارة - التحسين المستمر	تحقيق مرحلة التطبيق		مسحية على كبرى الشركات في المملكة المتحدة	Mitchell (1995)	
- استراتيجـية التطبيق - الهيكل التنظيمي - مركزية اتخاذ القرار - خطوط رسميه للعمل	النجاح في تحقيق مرحلة التطبيق	- التنبـي - التطبيق	دراسة مسحية ل 161 شركة صناعية كندية	Gosselin (1997)	6
- الثقافة - ربط النظام بالحوافز - الخبرة وعدد سنوات التطبيق - دعم الإدارة والالتزام	- تحسن الدخل - تقييم الإدارة - الاستخـدام في اتخاذ القرار	لم تحدد	دراسة مسحية ل 166 مستخدم لنظام ABC وزيارات ميدانيه ل 15 موقع	Foster and Swenson (1997)	7
- وضوح الأهداف - جودة المعلومات	رضاء الموظفين عن تطبيق نظام ABC	لم تحدد	دراسة مسحية على 53 موظف	McGowan and Klammer (1997)	8

عوامل النجاح	معيان النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
التي يقدمها نظام ABC - درجة المشاركة في التطبيق			من 4 مواقع عمل		
- يعتمد نجاح نظام ABC على قدرته في تقديم التشخيص الصحيح للموقف	غير موجود	لم يحدد	دراسة مسحية على الشركات الفنلندية في القطاعات الصناعية المختلفة	Malmi (1997)	9
- عوامل تنظيمية (دعم الإدارة، التدريب على التطبيق، مشاركة غير المحاسبين) - نفعية معلومات التكاليف - توافر تكنولوجيا المعلومات	مرحلة تطبيق نظام ABC	تحقيق اهداف المرحلة	دراسة مسحية ل 255 عضو في مجموعة إدارة التكاليف في شركات صناعية أمريكية	Krumwiede (1998)	10

عوامل النجاح	معياري النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
- حجم المنشأة - درجة عدم التأكد المحيطية بالمهام.					
- جودة نظام المعلومات - هيكل الحوافز والمكافآت - وفرة الموارد - الرغبة في التغيير - التزام الافراد	رأي الإدارة عن دقة المعلومات واستخدامها	لم تحدد	دراسة مسحية مع عدد من دراسات الحالة لـ 21 مشروع لتطبيق ABC في شركات أمريكية	Anderson and Young (1999)	11
- وضوح الهدف من التطبيق - دعم كافة المستويات الإدارية - الدمج في الهيكل التنظيمي - توافر الموارد	- يتحقق نجاح تطبيق اليات نظام ABC عند تحقق جزء جوهري من الأهداف الأساسية لتطبيقه او عند الحصول	لم تحدد	دراسة حالة طويلة الاجل على 6 شركات قاموا بتطبيق اليات نظام	Friedman and Lyne (1999)	12

عوامل النجاح	معيار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
- الإدارة بحرص ومن خلال فريق مدرب	على منافع جوهرية من استخدام تلك الاليات.		ABC لمدة لا تقل عن 8 سنوات		
- دعم الإدارة له الأثر الأكبر على نجاح تطبيق ABC	- نجاح في أداء تطبيقات محددة مثل تقييم الأداء والتحسين المستمر - كبر حجم الشركة	- التنبئي	دراسة مسحية على كبرى الشركات في المملكة المتحدة	Innes et al. (2000)	13
- الدعم التنظيمي - أهمية القرار - جودة نظام المعلومات فالشركة - المدخل المتبع في إدارة التحول من النظام التقليدي الى نظام ABC.	- رضاء المحاسبين عن أداء النظام	- عدم التنبئي - التنبئي	دراسة مسحية ودراسة حالة في ثلاثة من الشركات الماليزية	Ruhanita et al. (2006)	14
- دعم الإدارة - ربط نظام ABC بنظام	- تقييم الإدارة لاستخدام النظام في	- مراحل التطبيق (تحليل	دراسة مسحية على	Baird et al., 2007	15

عوامل النجاح	معيـار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
إدارة الجودة - ربط نظام محاسبة التكاليف بتقييم الأداء وبنظام الحوافز - جودة التدريب - ثقافة التركيز على النتائج	اتخاذ القرارات	النشاطات- تحليل تكاليف النشاطات - تطبيق (ABC)	الشركات الاسترالية		
- دعم الإدارة - توافر التدريب الكافي - وفرة الموارد - العوامل التقنية مثل اختيار النموذج الملائم للشركة من ABC. - فريق عمل النظام مكون من عدة وظائف.	رأي المستشارين عن الهدف من تطبيق ABC وأهم عوامل نجاح تطبيقه.	- غير محدد	دراسة مسحية على الشركات الصناعية في جنوب أفريقيا	Sartorius et.al (2007)	16
- دعم الإدارة - تبسيط عملية تطبيق النظام	- رأي الإدارة - رأي محاسب التكاليف	- التبنّي - التصميم - التطبيق	دراسة حالة على	Abdul Majid and Sulaiman,	17

عوامل النجاح	معيـار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التأكد من فهم ودعم العاملين على النظام</li> <li>- استخدام نظام معلومات ملائم</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التقارير المالية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- استخدام المعلومات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>شركتين ماليزيتين</li> </ul>	2008	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأثر المشترك لثقافة المنظمة والهيكل التنظيمي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- رأي مستخدمي النظام عن منفعة في تحسين أداء وظائفهم.</li> <li>- الخصائص التقنية (الدقة- الوصول- الوقتية- الملائمة- الوضوح).</li> <li>- تأثير النظام على عمليات المنظمة (زياده الكفاءة وتقليل الفاقد- التجديد-</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التطبيق</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دراسة مسحية على 106 شركة صناعية فالصين</li> </ul>	Zhang and Isa, 2015	18



عوامل النجاح	معيـار النجاح	مرحلة التطبيق	منهجية البحث	اسم الدراسة
	العلاقات بين الوظائف- الاتصال بين الوظائف- التركيز على اهداف المنشأة- قرارات الجودة).			

وبالنسبة للوضع في جمهورية مصر العربية أشار ( Triest and Elshahat, 2007) الى ان غالبية الشركات المصرية تعتمد على نظام محاسبة التكاليف في التسعير متبعة مبدأ التكلفة مضاف اليها هامش ربح، وقلما تستخدم معلومات التكاليف في تحسين كفاءة العمليات، وإدارة التكاليف، او تقييم الاداء. ولم تجد الدراسة علاقة جوهرية بين حجم الشركة وخصائص نظام التكاليف من حيث عدد مجموعات التكاليف ومستوى الدقة. بالإضافة الى ان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط محدود جدا بل يكاد يكون منعدما، كما أوضحت النتائج عدم دراية كثير من المحاسبين على الاستبيان بمصطلحات مثل مجموعات التكلفة واستهلاك الموارد. وقد يرجع انخفاض تطبيق نظام ABC الى قلة الوعي والمعرفة لدى ادارة الشركات عن منافع تطبيقه على تحسين الأداء.

ومن امثلة الدراسات التي أجريت عن تصميم وتطبيق نظم محاسبة التكاليف في جمهورية مصر العربية، دراسة مسحية ل( Mahmoud and Ismaeel, 2012) والتي استهدفت اختبار اثر المتغيرات البيئية والتنظيمية على تصميم

وتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية. وأوضحت النتائج ان استخدام نظم محاسبة التكاليف الحديثة محدود جدا، واستمرار غالبية الشركات في الاعتماد على نظم التكاليف التقليدية البسيطة. كما ان 65% من الشركات ليس لديهم معرفة بنظم محاسبة التكاليف الحديثة مثل ABC. في حين ان 50% من الشركات تستخدم نظم تكاليف بمعدل تحميل واحد، وأقل من ثلاث مجموعات تكلفة، و48% من الشركات تستخدم أكثر من معدل تحميل، وأكثر من ثلاثة مجموعات تكلفة. وأضافت النتائج ان الشركات التي تبنت تطبيق نظام ABC محدودة جدا (2% من شركات عينة الدراسة) وتطبقه بصورة مبسطة. وبالتالي تعتبر نظم محاسبة التكاليف في الشركات المصرية مازالت في مرحلة التطوير. ومن ناحية أخرى توصلت النتائج الى ان تعقد نظام محاسبة التكاليف يرتبط إيجابيا بأهمية معلومات التكاليف. ولم تجد النتائج ارتباط بين تنوع المنتجات ودرجة كثافة المنافسة وهيكل التكلفة وتصميم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية المصرية. وعلى الرغم من أهمية نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط في توفير معلومات أكثر دقة إلا ان إدارات اغلب الشركات المصرية تتخوف من صعوبة تطبيق نظام ABC وعدم وجود خبرة لدى الموظفين لتطبيقه.

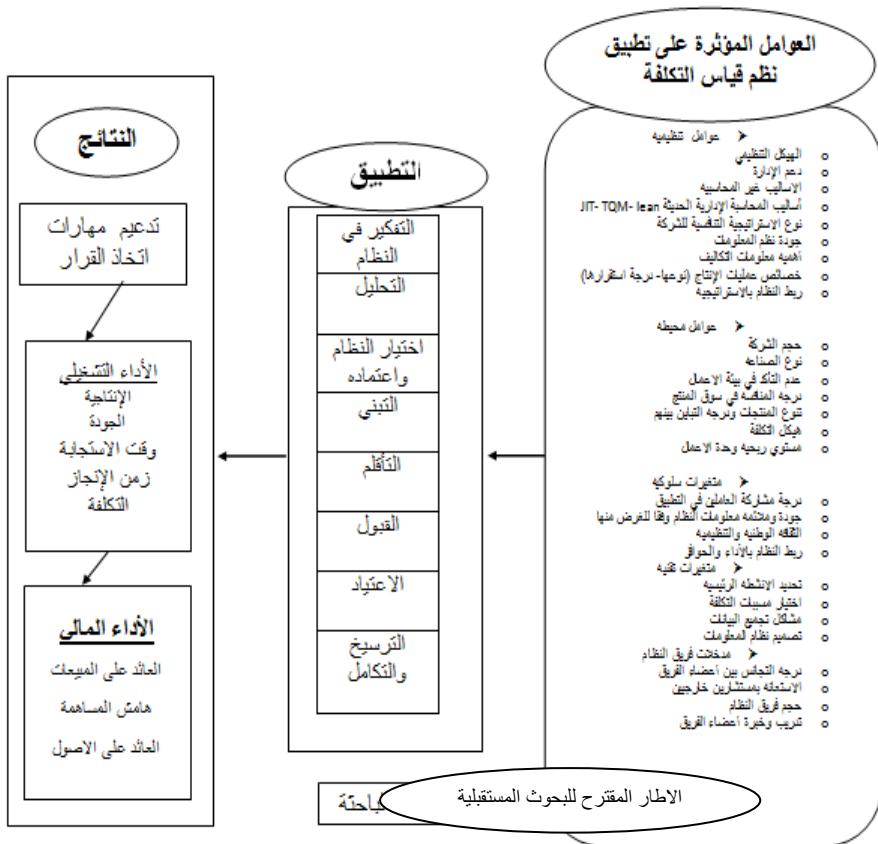
## 2- الفجوة البحثية والإطار المقترح:

بناء على ما تقدم من تحليل للدراسات السابقة نقلتي الضوء على مجموعة من الملاحظات:

➤ أولاً: ان غالبية الدراسات أجريت في الدول المتقدمة وعدد محدود منها اهتم بمحددات نجاح التطبيق في الدول النامية مثل (Nassar et al., 2013 و Akinyomi, 2013 و Fadzil and Rababah, 2012 و Mahmoud and Ismaeel, 2012).

- ثانيا: غالبية البحوث التي تناولت نظام ABC ركزت على العوامل التنظيمية والسلوكية لتحديد أثرها على نجاح تطبيقه، ولا نجد بحوث كافية اختبرت أثر الثقافة التنظيمية والثقافة الوطنية على عملية التطبيق على الرغم من أهميتهما في نجاح تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ثالثا: لم تحدد بعض الدراسات مرحلة تطبيق نظام ABC التي تقوم بتقييم عوامل نجاحها مغفلين احتمالية اختلاف العوامل المؤثرة على نجاح النظام لكل مرحلة من مراحل تطبيق ABC.
- رابعا: غالبية البحوث التي أجريت عن العوامل المؤثرة على تطبيق نظام ABC اتبعت منهج الدراسة المسحية. ولما كان من عيوب لمنهجية الدراسة المسحية والاستبيانات مثل انخفاض معدلات الإجابة فمن المقترح استخدام أساليب أخرى في تجميع البيانات لدعم نتائج الدراسة المسحية.
- خامسا: اختلفت الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق نظام ABC في تعريفها لنجاح النظام، حيث اتبعت في ذلك ثلاث مداخل :
- المدخل الأول، تقييم الإدارة للنجاح العام للنظام مثل دراسات Shields, 1995; Swenson, 1995; McGowan and Klammer 1997, Baird et al., 2007
  - المدخل الثاني، يقيس النجاح بالوصول الى مرحلة معينة من تطبيق النظام مثل دراسات Anderson, 1995; Krumwiede, 1998; Baird et al., 2007.
  - المدخل الثالث، وهو افضلهم من رأي الباحثين يستخدم عدة خصائص لقياس نجاح النظام مثل دراسات Foster and Swenson, 1997; Anderson and Young, 1999, CHARAF and RAHMOUNI.

وفي ضوء المناقشة السابقة يوضح الشكل التالي الاطار المقترح للبحوث المستقبلية مبينا العوامل التنظيمية والسلوكية والعوامل المحيطة وخصائص فريق عمل نظام ABC والمراحل المختلفة لتطبيق نظام ABC وأخيرا انعكاس تطبيق نظام التكاليف على ابعاد الأداء سواء التشغيلي او المالي نتيجة لخصائص المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار .



### 3- ملخص البحث:

يستنتج الباحثون من استقراء وتحليل الدراسات السابقة ان الهدف من تطبيق الشركات سواء في الدول المتقدمة او الدول النامية لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يدور حول عدة محاور رئيسية:

- توفير أداء أفضل لإدارة التكاليف والرقابة عليها وتخفيضها.
- الحصول على معلومات تكاليف تفصيلية ودقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
- توفير فهم أفضل عن ربحية العملاء والمنتجات.
- مواكبه الزيادة في المنافسة وتوفير أساس للتفاوض في الاسعار مع الموردين.
- لأهداف الموازنات وتقييم الأداء.
- تحسين جوده المنتجات والخدمات من خلال تحسين عمليات الإنتاج وتحسين تصميم المنتج.
- كاستجابة لارتفاع تكاليف التصنيع غير المباشرة.
- لدعم الأساليب الإدارية الحديثة مثل الإنتاج بلا فاقد وإدارة الجودة الشاملة.
- لتقييم وتبرير الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة.
- الخوف من الفشل بعد اخفاق شركات عالمية مثل Enron و WorldCom.
- توفير حوافز سلوكيه لدى العاملين فالشركة من خلال رفع الوعي عن التكاليف.
- ومن ناحية أخرى، تتمثل أسباب احجام العديد من الشركات عن تبني نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط والاستمرار في النظم التقليدية فيما يلي:  
1- ارتفاع تكلفة تطبيقها بما في ذلك تكاليف تكنولوجيا المعلومات.

- 2- عدم الدراية بالقيمة التي تضيفها.
  - 3- كثرة التفاصيل واستهلاك الوقت.
  - 4- نقص المهارات والخبرة اللازمة لنجاح التطبيق.
  - 5- عدم توافر المعلومات اللازمة لتشغيلها.
  - 6- صعوبة التوافق بينها وبين النظم الأخرى وتكنولوجيا المعلومات.
  - 7- صعوبة تحديد وتعريف مسببات التكلفة الملائمة.
  - 8- الرضا عن النظم الحالية.
  - 9- عدم ملائمة نظم التكاليف الحديثة لقطاع الاعمال.
  - 10- قرار من الإدارة او وجود سياسة تمنع تطبيقها نتيجة للآراء السلبية عن تلك النظم.
  - 11- مقاومة الموظفين لتطبيق نظام تكاليف أكثر تعقداً.
  - 12- وجود اولوية لنظم محاسبة إدارية أخرى مثل إدارة الجودة او الإنتاج بلا فاقد.
  - 13- رضاء الشركة عن اداءها الحالي.
- ويمكن تلخيص عوامل نجاح او فشل تطبيق نظام ABC التي وضحتها الدراسات التي سبق وتناولها البحث فيما يلي:
- 1- عوامل تقنية: الممارسة العملية لتطبيق مفهوم ABC في السياقات التنظيمية المختلفة والتي تتضمن تحديد العدد الملائم من مسببات التكاليف والنشاطات، واختيار النشاطات المرتبطة بالمنتج، والربط بين نظام ABC والأهداف الاستراتيجية للمنشأة وفهم قدرات نظم المعلومات الحالية في دعم تطبيق ABC.
  - 2- عوامل تنظيمية: دعم الإدارة، وتوافر الموارد الملائمة، التدريب على التطبيق، وثقافة وهيكل المنظمة.
  - 3- عوامل سلوكية: نمط المشاركة في عملية تطوير وتطبيق نظام ABC ودرجة الوعي لأهمية سلوك الافراد المستخدمين للنظام.

4- عوامل محيطة أخرى: المنافسة، ملائمة معلومات التكاليف للقرارات الإدارية،

حجم الشركة، نظام الحوافز والمكافآت، درجة الحاجة للتجديد.

ويمكننا القول ان بعض الحالات التي تم التقرير عنها في البحوث السابقة على انها حالات لفشل تطبيق نظام ABC قد لا تكون حالات فشل فعلية ولكنها قد تعكس تقدير محدود لاستخدامات نظام محاسبة التكاليف، ومع ذلك فان هذا لا ينفي وجود فشل في التطبيق ومقاومة في تطبيق نظم محاسبة التكاليف الحديثة في حالات أخرى عديدة. فبالنظر الى التوجهات المختلفة لأصحاب المصالح في المنظمة ودور نظام محاسبة التكاليف في نظام المعلومات والرقابة في المنظمة، يمكن القول بان مقاومة تطبيق النظام تتبع من عده أصول بعضها مرتبط بتحليل المنفعة والتكلفة من تطبيق النظام والبعض الاخر يرجع الى ثقافة المنظمة.

وبناء على ما سبق ولما كان من دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات الاستراتيجية وما يتبع ذلك من تحسين في العمليات وأداء الشركة، يستمد البحث أهميته لما يليق به من ضوء على عوامل تساعد الشركات المصرية في معرفة وفهم محددات نجاح تطبيق النظم الحديثة لمحاسبة التكاليف مثل نظام ABC. ولعل وضوح مسببات نجاح نظام ABC توجد دافع لدى ادارات الشركات نحو الاتجاه لتطوير النظم التقليدية المعتمدين عليها مع الاخذ بتلك الأسباب سعيا نحو تحسين أداء شركاتهم.

ومن الضروري تكريس جهود بحثية أكثر لرصد واقع الممارسة في الشركات المصرية وتوفير فهم أفضل عن كيفية تأثير متغيرات بيئة التصنيع على تبني وتطبيق نظم التكاليف على أساس النشاط لما تقدمه من ميزة نسبية كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للشركات التي تعمل في الاقتصاديات النامية كالاقتصاد المصري. ويقترح الباحث أيضا ان تركز بعض الجهود البحثية على أثر تطبيق النظم المختلفة لمحاسبة التكاليف على الأداء التشغيلي والمالي للشركة، حتى يتوفر دليل تجريبي للشركات المحجمة عن تطبيق النظم الحديثة يساعدهم على تحليل التكاليف والمنافع لتلك النظم.

المراجع المستخدمة في اعداد البحث:

- Akinyomi, O. J. (2013). ASSESSMENT OF FACTORS INFLUENCING COSTING SYSTEM IMPLEMENTATION IN NIGERIA. *International Journal of Information, Business and Management*, 5(1), 139
- Akinyomi, O.J., 2014. Influence of competition on Activity-based costing system implementation in Nigeria. *International Journal of Information, Business and Management*, 6(1), p.11.
- Anderson, S. W. (1995), "A framework for assessing cost management system changes: The case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 1-51.
- Anderson, S. W. and Young. S. M. (1999), "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems", *Accounting, Organizations and Society* 24, pp. 525-559.
- Argyris, C., and Kaplan. R. S. (1994), "Implementing new knowledge: The case of activity based costing", *Accounting Horizons*, September, pp. 83-105.
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2007). Success of activity management practices: the influence of



- organizational and cultural factors. *Accounting & Finance*, 47(1), 47–67
- Baird, Kevin M., Graeme L. Harrison, and Robert C. Reeve. "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors." *Management Accounting Research* 15.4 (2004): 383–399.
  - Bhimani, A., Pigott, D., 1993. Implementing ABC: a case study of organizational and behavioural consequences. *Management Accounting Research* 3, 119–132
  - Byrne, S., Stower, E. and Torry, P., 2009. Is ABC adoption a success in Australia?. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1), p.37
  - Byrne, Suzanne (2011) What determines ABC success in mature sites? *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7 (3). pp. 259–277.
  - CHARAF, K. and RAHMOUNI, A.F.A., 2010. *Success of Activity-Based costing projects in French companies: The influence of organizational and technical factors*. Retrieved from SSRN Working Paper Series
  - Chenhall, Robert H., 2003, "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the

- future." *Accounting, organizations and society* 28.2 : 127–168.
- Clarke, B. and L. Mia. (1995), "Activity-based costing systems – Use and application in Australia", SYME Department of Accounting Research Papers in Applied Accounting and Finance Discussion Paper 8 Series II. Melbourne, Victoria: Syme Monash Accounting Research & Training Centre, Monash University.
  - Colin Drury, Brierley, John A., and Christopher J. Cowton., 2008 "An examination of the types of cost system used to obtain product costs in British manufacturing industry." . *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 1(1), pp.6–17.
  - Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1998), *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
  - Cooper, R. Kaplan, R., Maisel, L., Morrissey, E. and Oehm, R. (1992). *Implementing activity-based cost management*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
  - Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan., 1991, "Profit priorities from activity-based costing." *Harvard business review* 69.3 : 130–135.

- FADZIL, F.H. and RABABAH, A., 2012, "THE CONCEPTUAL STUDY REGARDING ABC SYSTEM IMPLEMENTATION: EVIDENCE FROM JORDANIAN COMPANIES", International Postgraduate Business Journal Vol. 3 (2), 1 – 13.
- Foster, G. and Swenson, D. W. (1997), "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants", Journal of Management Accounting Research, 9, pp. 109–141.
- Friedman, A., Lyne, S., 1999. Success and Failure of Activity-based Techniques: a Long-term Perspective. CIMA Publishing.
- Godil, Iqbal; Warraich, Ali., 2015 "ABC Practices in Textile Sector of Pakistan", Journal of Business Strategies. 9.2 , 23–32.
- Gosselin, Maurice. "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing." *Accounting, organizations and society* 22.2 (1997): 105–122.
- Hozee, S. and Bruggeman, W. (2010). "Identifying operational improvements during the design process of a time driven ABC system: The role of collective worker

- participation and leadership style”, *Management Accounting Research*, 21, pp.185–198.
- Innes, J., and Mitchell, F. (1995), “A survey of activity-based costing in the UK’s largest companies”, *Management Accounting Research*, pp. 50–51.
  - Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), “Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, 11, pp. 349–62.
  - Intakhan, P. (2014). Direct & indirect effects of top management support on abc implementation success: evidence from ISO 9000 certified companies in Thailand. *Procedia–Social and Behavioral Sciences*, 164, 458–470
  - Ismail , Tariq Hassaneen and Mahmoud, Nancy Mohamed, The Influence of Organizational and Environmental Factors on Cost Systems Design in Egypt (April 26, 2012). *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, March 2012, Vol. 4 (2), pp. 31–51. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2046755>
  - Ittner, Christopher D., William N. Lanen, and David F. Larcker, 2002 "The Association Between Activity-Based

Costing and Manufacturing Performance." *Journal of Accounting Research* 40.3: 711–726.

- Johnson, H. Thomas., 1992, "It's time to stop overselling activity-based concepts." *Strategic Finance* 74.3 : 26.
- Kallunki, Juha-Pekka, and Hanna Silvola., 2008, "The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing." *Management Accounting Research* 19.1 : 62–79.
- KONGCHAN, P., 2013. *Factors influencing the implementation of activity-based costing in Thai companies* (Doctoral dissertation, RMIT UNIVERSITY).
- Krumwiede, K. R. (1998), "The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors", *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 239–277.
- Liu, Lana YJ, and Fei Pan. "The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach." *The British Accounting Review* 39.3 (2007): 249–264.
- Malmi, T., 1997. Towards explaining activity-based costing: failure: accounting and control in a decentralised organization. *Management Accounting Research* 8, 459–480

- McGowan, A. S. and Klammer, T. P. (1997), "Satisfaction with activity-based cost management implementation", *Journal of Management Accounting Research*, 9, Fall, pp. 217-238.
- Nassar, M., Aldeen Al-Khadash, H., Sangster, A. and Mah'd, O., 2013. Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordanian industrial companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), pp.18-36.
- Pavlatos, Odysseas, and Ioannis Paggios., 2009, "Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece." *Journal of Hospitality & Tourism Research* 33.4: 511-527.
- Pike, R.H., Tayles, M.E. and Mansor, N.N.A., 2011. Activity-based costing user satisfaction and type of system: A research note. *The British Accounting Review*, 43(1), pp.65-72.
- Pizzini, Mina J. , 2006, "The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals." *Accounting, Organizations and Society* 31.2: 179-210.

- Ruhanita, M. and I. Daing Nasir, Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations – the case of Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 2006. 7(1): p. 70–101.
- Sartorius, K., Eitzen, C. and Kamala, P., 2007. The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 15(2), pp.1–21.
- Schoute, Martijn., 2009, "The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness." *The British Accounting Review* 41.4 : 208–226.
- Shields, M. D. (1995), "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing", *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, pp. 148–166.
- Sulaiman, Jamaliah, and Abdul Majid Sulaiman., 2008 "Implementation of activity based costing in Malaysia: A case study of two companies." *Asian Review of Accounting* 16.1: 39–55.
- Triest, S. V., Elshahat, M. F., 2007. The use of costing information in Egypt: A research note. *Journal of Accounting and Organizational Change*. 3, 3, 329–343.

- Zhang, Y.F., Hoque, Z. and Isa, C.R., 2015. The Effects of Organizational Culture and Structure on the Success of Activity-Based Costing Implementation. In *Advances in Management Accounting* (pp. 229–257).