



استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – دراسة حالة ولاية سكيكدة -

Using the Activity Based Costing System in Small and Medium Enterprises - Case Study of Skikda -

وفاء بولعبايز¹، عمار شلابي²

1- قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر ECOFIMA، w.boulabaiz@univ-skikda.dz

2- قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر ECOFIMA، a.chalabi@univ-skikda.dz

تاريخ القبول: 2020/11/06

تاريخ الاستلام: 2020/05/07

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة درجة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة. شملت الدراسة مجموعة من المؤسسات بلغ عددها 24 مؤسسة تنشط بقطاعات مختلفة.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد وعي وإدراك بأهمية استخدام نظام التكاليف على أساس (ABC) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. غير أن نسبة تطبيقه جاءت ضعيفة بمؤسسة واحدة فقط.

الكلمات الدالة:

نظام التكاليف على أساس (ABC)، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التكاليف التقليدية.

Abstract:

This study aims to know the degree of use of the Activity-Based Costing (ABC) in Small and Medium Enterprises in Skikda state. The study included a group of 24 institutions operating in different sectors.

A study concluded that there is awareness of the importance of implementing Activity-Based Costing in Small and Medium Enterprises. However, its use rate was weak in only one institution.

Key words:

Activity-Based Costing in Small and Medium Enterprises, Traditional Costing.

1. - مقدمة

لقد أدى التطور الهائل في بيئة الأعمال إلى ظهور ضغوطات عديدة فرضت على المؤسسات البحث عن أساليب متطورة للإنتاج والاهتمام بدراسة السوق وهذا ما دف بالمشيرين للسعي لإيجاد طرق وأنظمة محاسبية تتضمن مجموعة من المبادئ والاستراتيجيات لتستعين بها في تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات او الخدمات من أجل تمييز المنتج وجعل المؤسسات تنتج بأقل تكلفة ممكنة دون التأثير على جودة منتجاتها لتعزيز القدرة التنافسية.

وعليه ظهرت الحاجة لنظام جديد لمحاسبة التكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكلفة المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيق عن تكلفة المنتج وحجم الموارد. وقد حاز نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يتمحور مبدئه الأساسي في أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات والموارد على قبول العديد من المؤسسات نظرا لنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها في تحديد عناصر التكاليف غير المباشرة وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف. بالإضافة إلى أن العديد من الدراسات الميدانية دلت على قابلية تطبيقه في كافة المجالات في المؤسسات الكبيرة والصغيرة والمتوسطة وفي القطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية.

مشكلة الدراسة:

للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دور فعال في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول. إذ تلعب دورا هاما في خلق فرص العمل. كما تساهم في بناء أنظمة اقتصادية تتسم بالمرونة والديناميكية. في المقابل تواجه هذه المؤسسات مجموعة من المشاكل التي تحد في قدراتها على النمو والتطور والاستمرارية. ومن أهمها نقص القدرات الإدارية وكيفية استغلالها لمختلف وسائل التسيير. وقد فرضت عليها بيئة الأعمال الحديثة تبني نظام كلفوي قادر على تحديد ملائم للتكلفة يساعدها على البقاء والنمو. وعلى هذا الأساس تم طرح الإشكالية الرئيسية:

ما مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة؟

وتتفرع عن الإشكالية الرئيسية السؤالين الفرعيين التاليين:

- هل الأشخاص المسؤولين على المحاسبة لديهم معرفة ووعي نظام التكاليف على أساس (ABC)؟
 - هل تستخدم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة نظام التكاليف على أساس (ABC)؟
- فرضيات الدراسة:** على ضوء السؤالين الفرعيين يمكن صياغة الفرضيتين على النحو التالي:
- الأشخاص المسؤولين على المحاسبة ليس لديهم معرفة ووعي نظام التكاليف على أساس (ABC)؛
 - لا تستخدم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة نظام التكاليف على أساس (ABC).

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية نظام الـ ABC كأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال ابراز بعض المفاهيم الأساسية حول النظام. والتعرف على الأهم التي يقدمها للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وكذا تحديد المزايا والقيود التي تحد من تطبيقه في هذه البيئة. وكذلك التعرف على مدى استخدامه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة بولاية سكيكدة.

منهج الدراسة: بالنظر إلى طبيعة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لغرض وصف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونظام الـ ABC. وكذا وصف وتحليل نتائج الدراسة الميدانية حول واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة ومعرفة مدى استخدامها لنظام الـ ABC. وهذا بالاعتماد على المقابلة كوسيلة لجمع المعلومات.

الدراسات السابقة: هناك العديد من الدراسات حول التعرف على مدى استخدام وتطبيق نظام الـ ABC في المؤسسات الاقتصادية حول العالم. ولكن سنركز على الدراسات التي أجريت على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط ومنها:

• دراسة (Ahmed, Teng, Zabri, 2017): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى تطبيق نظام الـ ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المالية، مع تحديد عوامل النجاح والحواجز التي تحول دون اعتمادها في هذه البيئة. وقد أجريت على 108 مؤسسة في مجال الصناعة التحويلية. وبينت نتائج الدراسة إلى أن 17 % فقط من المؤسسات المستجوبة تطبق نظام الـ ABC، ومعظمها في مرحلة التكيف. يشير هذا البحث إلى أن نظام الـ ABC هي أكثر فائدة للمؤسسات داخل بيئة معقدة مع دعم الإدارة العليا. وفي الوقت نفسه فإن نقص الموارد والخبرات وعوامل التكلفة تمثل الصعوبات الكامنة في هذا النظام أعاققت قبوله على نطاق واسع داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

• دراسة (Machado & Joào, 2002): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل النسبة المئوية لاستخدام ومعرفة تقدير التكاليف باستخدام نظام الـ ABC في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة البرتغالية. بالإضافة إلى البحث عن العوامل أو العوائق التي تحول دون تطبيق هذا النظام. أجريت الدراسة على عينة متكونة من 163 مؤسسة (من مجتمع قدر بـ 297000 مؤسسة صغيرة ومتوسطة). وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة لا تطبق النظام. ولا توجد أي معرفة حول هذا الموضوع. وكذلك توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين الخصائص الفردية للمسؤولين على المحاسبة الإدارية (المستوى الهرمي والعمر والمؤهلات الأكاديمية) ودرجة المعرفة بنظام الـ ABC؛

• دراسة (Rundora, Ziemerink, & Oberholzer, 2013): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى اعتماد نظام الـ ABC وفوائده المحتملة وعوائق تطبيقه والتجارب المتعلقة بممارسة نظام الـ ABC وكذلك تحديد أسباب عدم اعتماده في مؤسسات التصنيع الصغيرة في منطقة جنوب غوتنغ بجنوب أفريقيا. وقد أشار تحليل 48 استبياناً إلى أن 16 مؤسسة نفذت نظام الـ ABC أي بنسبة 33.33%. وقد توصلت الدراسة إلى أن الحجم والخبرة هما العاملان الأساسيان في استخدام نظام الـ ABC. في حين أن غير المستخدمين لنظام الـ ABC يعتقدون أن النظام مكلف للغاية عند التنفيذ.

نظراً لافتقار البيئة الجزائري لمثل هذه الدراسات. جاءت هذه الدراسة كامتداد للدراسات السابقة والتي تهدف إلى تحديد نسبة استخدام نظام الـ ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في البيئة الجزائرية.

2. - أساسيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تعود أساسيات نظام الـ ABC إلى الأبحاث التي قامت بها شركة General Electric في مطلع عام 1960م وكشفت بأن معظم التكاليف صنفت إلى تكاليف صناعية غير مباشرة، وفي بداية عام 1980م كانت أساسيات التكاليف التقليدية موضع انتقاد بسبب عدم الدقة والملائمة والتوقيت المناسب في عرض المعلومات لمتخذي القرارات. وفي مطلع عام 1988م استطاع Cooper & Kaplan بعد سلسلة من البحوث والدراسات في موضوع كلفة المنتج وتحليل الربحية ومحددات الأنظمة التقليدية أن يضعوا قواعد وأسساً تتعلق بأسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وذلك من خلال ربط هذه التكاليف مع الأنشطة المسببة لها في الخطوة الأولى ومن ثم تخصيصها على المنتجات أو أهداف الكلفة في الخطوة الثانية من خلال موجه (مسبب) التكلفة. حيث قدما أسلوباً لتحديد التكاليف على أساس تنوع وتعقد المخرجات وليس على حجم المخرجات (الهاشمي و الحدراوي، 2018، صفحة 352).

1.2. - مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام الـ ABC أحد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكلفوية التقليدية، لأنه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لاعتمادية غرض التكلفة، إذ يقوم تخصيص الكلف على أهدافها كالمخرجات أو الخدمات على وفق أساس

معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام الـ ABC هي تحليل الكلف الإضافية وإعادة تصنيفها ككلف مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات الكلف وربطها بالأنشطة المختلفة (الشعباني، 2010، صفحة 18).

ويركز هذا المدخل على التوسع في استخدام أوعية أو مجتمعات التكلفة. فبدلاً من تجميع التكاليف على أساس عدد محدود من الأقسام كما في نظم تكاليف الحجم، يتم تجميع التكاليف على أساس عدد كبير من أوعية التكلفة يحدد لكل منها محرك أو مسبب التكلفة (Cost driver) المسؤول عنها، ويقصد بمسببات التكلفة (محركات التكلفة) تلك العوامل التي تؤثر على التكلفة (الملحم، 2002، الصفحات 94-95).

ويعتبر نظام الـ ABC نظاماً متكاملًا، وليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك لشموله مكونات النظام من مدخلات (Input) وعمليات تشغيل ومعالجة (Process) ومخرجات (Output) وتغذية عكسية (Feed Back)، والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلاته تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في البيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات النظام فتتمثل في تحديد كلفة أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج (هديب، 2009، صفحة 45).

وعليه فنظام الـ ABC هي طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعل استفادتها من هذه الأنشطة.

2.2 - آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة: تقوم على مرحلتين

أساسيتين هما (جابر، 2011، الصفحات 21-22):

- المرحلة الأولى: تخصيص الموارد على الأنشطة: ويتم في هذه المرحلة حصر أوجه النشاط الرئيسية. ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة. وهو ما يستدعي تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية.

وكل منه يصف جانبا مما تؤديه المنظمة من عمليات. ثم يتم تجميع تكلفة الموارد المستخدمة إلى مجتمعات التكلفة او النشاط ليتم بعدها تخصيص تكلفة هذه المواد باستخدام موجهات التكلفة التي قامت باستخدام الموارد وذلك لتتمكن من تحديد تكلفة النشاط؛

• **المرحلة الثانية: تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات:** ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقا لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها، ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب. ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من أجل مسبب التكلفة.

ولقد قام كل من Gecevska & Anisic باقتراح طريقة فعالة وغير مكلفة لتنفيذ نظام ال ABC في بيئة الأعمال الصغيرة والمتوسطة. وذلك من خلال ثمان (8) خطوات. وهي كالآتي. (Gecevska & Anisic, 2006, pp. 144-145):

• **الخطوة الأولى: تحليل التكاليف وتحديد مجتمعات التكلفة؛**

• **الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة الرئيسية؛**

يمكن دمج الخطوة الأولى مع الثانية.

• **الخطوة الثالثة: تتبع التكاليف للأنشطة:** في هذه الخطوة يتم تحديد التكاليف الفعلية التي استهلكها كل نشاط. عن طريق إعداد مصفوفة ارتباط التكاليف بالأنشطة (EAD Matrix) بحيث تكون التكاليف غير المباشرة في أعمدة المصفوفة (j) والأنشطة المحددة في الخطوة السابقة تمثل الصفوف (i). وإذا كان النشاط يساهم في فئة التكاليف يتم وضع علامة اختيار في الخلية المقابلة لهما (i,j)؛

• **الخطوة الرابعة: تقدير استهلاك الأنشطة:** بعد تحديد كل التكاليف المتعلقة بل نشاط، يتم تحديد نسبة كل نشاط للتكاليف المحددة في مصفوفة ارتباط التكاليف بالأنشطة (EAD Matrix). أي يتم استبدال علامات الاختيار بنسبة (على أن يكون كل عمود في مصفوفة ارتباط التكاليف بالأنشطة (EAD Matrix) مساوي للواحد) يتم تقديرها بإحدى الطرق التالية:

✓ **التقدير المدروس:** يتم الاعتماد على هذه الطريقة في حالة عدم إمكانية الحصول على بيانات حقيقية. والهدف من هذه الطريقة هو الحصول على نسب لتتبع التكاليف. ويجب أن تتم هذه التقديرات بشكل تعاوني من قبل الإدارة والمنظمين الماليين والموظفين التشغيليين المرتبطين بمركز التكلفة؛

✓ **التقدير المنهجي:** هذه طريقة علمية أكثر دقة للحصول على نسب لتتبع التكاليف وذلك عن طريق استخدام تقنية منهجية كالتحليل الهرمي التي تعتبر أداة مناسبة لتجميع الآراء الفردية للوصول إلى معلومات تكون أقرب إلى الواقع؛

✓ **تجميع البيانات الحقيقية:** تمثل هذه الطريقة الأكثر دقة والأكثر تكلفة لحساب نسب تتبع التكاليف. حيث يجب تطوير إجراء جمع البيانات وقد يلزم شراء معدات لجمع البيانات. ويجب أن يكون جمع البيانات في الوقت المناسب وقد يتطلب الأمر موظفين ذوي كفاءة. وغالبا ما يتم تحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية.

• **الخطوة الخامسة:** الحصول على المقابل النقدي للنشاط: وذلك باستخدام العلاقة التالية:

$$TCA_{(i)} = \sum_{j=1}^M \text{Expense}_{(j)} * EAD_{(i,j)}$$

بحيث:

$TCA_{(i)}$: إجمالي تكلفة النشاط أ.

M : عدد مجتمعات التكلفة.

$\text{Expense}_{(j)}$: القيم النقدية لمجمع التكلفة (j).

$EAD_{(i,j)}$: النسبة (i,j) في مصفوفة ارتباط التكاليف.

• **الخطوة السادسة:** ربط الأنشطة بالمنتجات: في هذه الخطوة يتم تحديد الأنشطة التي يستهلكها كل منتج ويتم إنشاء مصفوفة اعتماد النشاط بالمنتج (APD Matrix). حيث تمثل الأنشطة أعمدة المصفوفة، بينما تمثل المنتجات الصفوف. وإذا كان المنتج الذي استهلكه النشاط ج، يتم وضع علامة اختيار في الخلية (i,j). وبالتالي يتم تحديد جميع المنتجات التي ساهمت في استهلاك الأنشطة؛

- **الخطوة السابعة: تقدير استهلاكات المنتجات:** بعد تحديد الأنشطة التي استهلكتها المنتجات نقوم بعملية توزيع تناسبى لاستهلاكات الأنشطة على المنتجات بنفس الطريقة التي اتبعناها عند توزيع التكاليف غير المباشرة؛
- **الخطوة الثامنة: الحصول على المقابل النقدي لسعر التكلفة:** وذلك باستخدام العلاقة التالية:

$$OCP_{(i)} = \sum_{j=1}^N TCA_{(j)} * APD_{(i,j)}$$

بحيث:

$OCP_{(i)}$: سعر تكلفة المنتج (i).

N: عدد الأنشطة.

$TCA_{(j)}$: القيمة النقدية للنشاط.

$APD_{(i,j)}$: النسبة (i,j) في مصفوفة ارتباط المنتجات بالأنشطة.

هذه الخطوات المبسطة ستساعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتطبيق نظام الـ ABC بكل سهولة وسلاسة ودون تعقيد.

3.2 - المقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس

الأنشطة

يمكن تبين الفروق الجوهرية من خلال ما يلي (سالم، بلمهدي، و هرباجي، 2018، الصفحات 452 -453):

أ. مبدأ الطريقة:

تقوم التكاليف التقليدية المستخدمة لتحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة مبدأ مفاده تخصيص هذه التكاليف على مركز التحميل، ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل، وبمجرد استخدام أي معدل هنا فإن الفكرة القائمة لاستخدامه تفترض زيادة التكاليف المستهلكة بمجرد زيادة عدد الوحدات المنتجة (علاقة طردية) وفقا لذلك المعدل.

في حين نظام الـ ABC يقوم على مبدأين أساسيين هما:

- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة تستهل الموارد وليس المنتجات؛

• لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

ب. هدف الطريقة:

في الطريقة التقليدية يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة. في حين هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام الـ ABC هما:

- تصميم هيكل التكاليف؛
- التأكد من القيم الحقيقية المستهلكة من التكاليف غير المباشرة للمنتج أو الخدمة.

ج. مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة

تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة بالطرق التقليدية بثلاث مراحل أساسية. وهي:

- يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التحميل (الأقسام المساعدة والأساسية)؛

- يتم تخصيص تكاليف الأقسام على الأقسام الأساسية؛
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام الأساسية على وحدات الانتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.

وتمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام الـ ABC بأربع مراحل أساسية هي:

- تحديد وتحليل الأنشطة؛
- تحديد مسببات التكلفة؛
- إنشاء مجتمعات التكلفة؛
- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

د. نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة:

- في الطرق التقليدية غالبا ما تحدد في واحد من الأسس التالية:
- ساعات عمل المباشر وساعات دوران الآلات وكلاهما أساس الزمن؛

• تكلفة الأجور المباشرة وتكلفة المواد المباشرة والتكلفة الأولية وهما الأساس المالي.

يصعب حصر أو تحديد مسبب التكلفة في إطار نظام الـ ABC، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه، بل وعلى الأكثر من ذلك فنشاط معين (مثل تجهيزات الآلات) قد يحركه مسبب معين داخل مؤسسة معينة (وليكن عدد مرات التجهيز)، بينما يحرك نفس النشاط في مؤسسة أخرى محرك أو مسبب آخر وليكن وقت التجهيز. وعليه يمكن أن يكون أكثر مرونة في اختيار المسبب الذي يلائم نشاطا معيناً داخل مؤسسة معينة، ولا يغلب على مسببات التكلفة الطابع المالي أو الكمي.

4.2 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة

أظهرت تجارب تطبيق نظام الـ ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وجود العديد من المزايا والحدود. حيث تتمثل المزايا الأساسية للنظام عند التطبيق في استهداف خفض تكلفة المنتجات والخدمات وقياس الأداء. وكذلك هي أداة لصنع القرار خاصة بالنسبة لتكلفة مزيج المنتج وقرارات التسعير ويقدم بيانات تكلفة أكثر دقة (Rasiah, 2011, pp. 93-94).

رغم هذه المزايا إلا أنه هناك العديد من التحديات والقيود التي تحد من تنفيذه. وقد ذكر (Forouge, Kocakulah, Stott, & Manyoky, 2017, p. 159) عن وجود نظريتين توضحان الأسباب التي تجعل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تواجه تحديات عند تطبيق نظام الـ ABC. وهما:

• قيود الموارد: تعاني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من ندرة الموارد في ثلاث مجالات:

✓ قيود الوقت: يخلق ضيق الوقت القليل من الوقت الإضافي للأنشطة التي تتجاوز العمليات اليومية؛

✓ القيود المالية التي تحول دون الاستثمار والتدريب على الأنظمة الجديدة؛

✓ قيود الخبرة بسبب العدد المحدود من الموظفين الذين غالباً ما يفتقرون إلى المهارات المتخصصة اللازمة لدعم الأنظمة التكنولوجية الحديثة.

• **نظرية حاجز المعرفة:** تمثل حدود المعرفة والحاجة إلى التعلم التنظيمي عقبات محتملة أمام تبني نظام الـ ABC. وبالتالي فنظام الـ ABC يقوم على الاستثمار في الوقت والمال ويتطلب تغييرات تنظيمية وقبول الموظفين وتدريبهم والاستثمار في البرامج والأجهزة والمعدات اللازمة لجمع البيانات.

3. - واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة

1.3. - مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب القانون الجزائري

في الجزائر جاء في القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 18/01 المؤرخ في 27 رمضان 1422 هـ الموافق لـ 2001/11/12م تعريف للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وهو نفسه التعريف الذي قدمه الاتحاد الأوروبي والذي يركز على ثلاث معايير وهي: حجم العمال، رقم الأعمال السنوي واستقلالية المؤسسات، وفي هذا الإطار تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت وظيفتها القانونية بأنها كل مؤسسة إنتاجية أو خدماتية توظف من 01 إلى 250 عامل حيث رقم أعمالها لا يتجاوز 2 مليار دج وأن إجمالي الحصيلة السنوية لا يتجاوز 500 مليون دج وتحترم مقاييس الاستقلالية (شليق، عزوي، و بية، 2012، صفحة 213).

وفي سنة 2017 تم تعديل القانون السابق بمقتضى القانون رقم 17- 02 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1438 هـ الموافق لـ 11 يناير 2017م، وقد قسم القانون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى ثلاث أنواع. تم تحديدها كالآتي:

• **المؤسسة المتوسطة:** هي تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 50 و250 شخص ورقم أعماله ما بين 400 مليون إلى 4 مليار دج أو مجموع حصيلتها السنوية ما 200 مليون إلى 1 مليار دج؛

• **المؤسسة الصغيرة:** هي تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 10 و49 شخص ولا يتجاوز رقم أعمالها 400 مليون دج أو لا تتجاوز حصيلتها السنوية 200 مليون دج؛

• **المؤسسة المصغرة:** هي تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 01 و10 أشخاص وتحقق رقم أعمال أقل من 40 مليون دج أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 20 مليون دج.

2.3 . - تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة

في السنوات الأخيرة تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية سكيكدة بشكل ملحوظ. والجدول الموالي يوضح ذلك. وقد تم الاعتماد على الإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الصناعة والمناجم لولاية سكيكدة، خلال الفترة 2009 إلى غاية الثلاثي الثاني لسنة 2019م:

جدول 1. تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة الممتدة

2009 - الثلاثي الثاني 2019

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	الثلاثي الثاني 2019
عدد المؤسسات	385	501	464	500	651	696	782	1112	823	620	153
عدد المؤسسات المجمع	3808	4309	4773	5273	5924	6620	7402	8514	9337	9957	10110

المصدر: مديرية الصناعة والمناجم لولاية سكيكدة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مر بمرحلتين. المرحلة الأولى كان التطور فيها بشكل تصاعدي ومستمر على طول الفترة الممتدة 2009 - 2016 حيث سجلت أقصى عدد من المؤسسات المنشئة سنة 2016 بـ 1112 مؤسسة صغيرة ومتوسطة وهي تمثل سنة الذروة. أما المرحلة الثانية كانت من سنة 2017 إلى غاية الثلاثي الثاني من سنة 2019 حيث انخفضت فيه عدد المؤسسات المنشئة بشكل تدريجي ومستمر. وذلك بسبب الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في البلاد في هذه الفترة الذي أدى إلى تراجع نسبة الاستثمار.

وهي موزعة على النحو التالي:

جدول 2. عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الحالة القانونية

النسبة	التكرار	البيان
88.48 %	8945	شخص طبيعي
05.84 %	590	شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)
03.23 %	327	شركة ذات الشخص الوحيد (EURL)
01.37 %	139	شركات التضامن (SNC)
01.08 %	109	شركة ذات أسهم (SPA)
100 %	10110	المجموع

المصدر: مديرية الصناعة والمناجم لولاية سكيكدة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن 88.48 % من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عبارة عن أشخاص طبيعيين بـ 8945 مؤسسة. وتلتها شركات ذات مسؤولية محدودة بـ 05.84 % وبعدها شركات ذات الشخص الوحيد بنسبة 03.23 %. أما شركات التضامن وشركات المساهمة جاءت في الأخير بنسبة قدرت بـ 01.37 %، 01.08 % على التوالي. في حين جان التصنيف المتعلق بالعمالة على النحو التالي:

جدول 3. عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الحجم

النسبة	العدد	نوع المؤسسة
91.78 %	9279	مؤسسة مصغرة
06.78 %	685	مؤسسة صغيرة
01.44 %	146	مؤسسة متوسطة
100 %	10110	المجموع

المصدر: مديرية الصناعة والمناجم لولاية سكيكدة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 3 أن 78.91 % هي مؤسسات مصغرة توظف ما بين عامل إلى 9 عمال. في حين 07.78 % هي مؤسسات صغيرة توظف ما بين 10 إلى 49 عامل. وفي الأخير جاءت المؤسسات المتوسطة بنسبة ضئيلة جدا قدرت بـ 01.44 % أي أن 146 مؤسسة متوسطة توظف ما بين 50 إلى 250 عامل. وهذه المؤسسات تنشط في قطاعات مختلفة موضحة في الجدول الموالي:

جدول 4. عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب قطاع النشاط

النسبة	العدد	قطاع النشاط
27.18 %	2748	البناء والأشغال العمومية
16.80 %	1698	التجارة
09.49 %	950	النقل والاتصالات
09.38 %	948	الخدمات المقدمة للمؤسسات
07.54 %	762	الزراعة والصيد البحري
07.16 %	724	الخدمات المقدمة للعائلات
06.06 %	613	الفنادق والمطاعم
05.60 %	566	الصناعات الغذائية
02.07 %	209	صناعة الخشب والورق
01.93 %	195	الصناعات المعدنية والحديدية والميكانيكية والالكترونية
01.77 %	179	مواد البناء
01.11 %	112	خدمات غير تجارية موجهة للجماعات
00.91 %	92	صناعة النسيج
00.64 %	65	الترقية العقارية
00.58 %	59	صناعات مختلفة
00.56 %	57	المؤسسات المالية
00.39 %	39	كيمياء وبلاستيك
00.30 %	30	خدمات وأعمال بترولية
00.26 %	26	محروقات
00.17 %	17	ماء وطاقة
00.16 %	16	مناجم ومحاجر
00.05 %	50	صناعة الجلود والأحذية
100 %	10110	المجموع

المصدر: مديرية الصناعة والمناجم لولاية سكيكدة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 4 أن قطاع البناء والأشغال العمومية جاء بأعلى نسبة قدرت بـ 27.18 % وتلاها قطاع التجارة بنسبة 16.80 % . في حين كانت بقية القطاعات الأخرى محصورة ما بين 09.50 % و 00.05 % .

4. - تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تعريف عينة الدراسة: حدد المجال المكاني بولاية سكيكدة، وقد تم اجراء عدة زيارات ميدانية لمؤسسات متوسطة خاصة وعمومية تنشط في القطاعين الصناعي والخدمي بالولاية. وكان مجموع المؤسسات المستجوبة 24 مؤسسة متوسطة. وقد تم استثناء المؤسسات المصغرة والصغيرة من البحث للأسباب التالية:

• غياب قسم خاصة بالمحاسبة العامة في معظم المؤسسات المصغرة والصغيرة. فهي إما تعتمد على هيئات خارجية (خبير محاسبي) أو تعتمد على المحاسبة المبسطة وهذا بالنسبة للمؤسسات المصغرة؛

• تعتبر المؤسسات المصغرة والصغيرة حديثة النشأة مقارنة مع المؤسسات المتوسطة وبالتالي فهي لا تتوفر على الكوادر العلمية والعملية المؤهلة لتطبيق التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف؛

• عدم تعقد عمليات/مزيج خدمات المؤسسات المصغرة والصغيرة مقارنة مع المؤسسات المتوسطة، وهذا شرط رئيسي لتطبيق نظام الـ ABC .

أداة الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة على المقابلة كأداة رئيسية لجمع البيانات. حيث تم تصميم مجموعة من الأسئلة المقسمة على محورين. يتعلق المحور الأول بتقديم معلومات عن المؤسسة ودرجة وعي مسؤولي المحاسبة بالمؤسسات بنظام الـ ABC. أما المحور الثاني يختص بمعرفة مدى تطبيق نظام الـ ABC في هذه المؤسسات.

1.4. - تحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسة: يظهر الجدول التالي البيانات

المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة:

جدول 5. وصف عينة الدراسة

النسبة	التكرار	المتغيرات	البيان
% 54.17	13	عام	القطاع
% 45.83	11	خاص	
% 66.67	16	صناعي	طبيعة النشاط
% 33.33	08	خدمي	
% 45.83	11	شركة ذات أسهم	الشكل القانوني
% 50.00	12	شركة ذات مسؤولية محدودة	
% 01.27	01	شركة ذات شخص الوحيد	
% 00.00	00	أقل من 5 سنوات	خبرة المؤسسة
% 04.16	01	من 6 إلى 10 سنوات	
% 95.83	23	10 سنوات فأكثر	

المصدر: من إعداد الباحثين.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن 54.17 % من المؤسسات المستجوبة تنشط في القطاع العام بـ 13 مؤسسة من 24. في حين ساهم القطاع الخاص بـ 11 مؤسسة. وأغلبها ينشط في القطاع الصناعي بنسبة 66.66 % في حين المؤسسات الخدمية جاءت بنسبة 33.33 %. إن نصف المؤسسات المستجوبة عبارة عن شركات ذات مسؤولية محدودة وهي أعلى نسبة. ثم تلتها شركات ذات أسهم بنسبة 45.83 % في حين توجد مؤسسة واحدة ذات الشخص الوحيد. وكانت 95.83 % من المؤسسات المستجوبة لديها خبرة تفوق 10 سنوات.

2.4 - درجة المعرفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول الموالي يوضح لنا بأن درجة معرف أفراد عينة الدراسة بنظام الـ ABC كانت على التوالي وبترتيب تنازلي متوسطة كبيرة بنسبة 54.17 % و20.83 % على التوالي. في حين كانت كبيرة وقليلة ولا توجد بنسبة 08.33 % لكل واحدة منها. وبالتالي فالمعرفة بنظام الـ ABC محدود. وهذا راجع إلى طبيعة ومصدر حصولهم عليها، حيث كانت معظمها عن طريق الدراسات الجامعية أو عن طريق مواقع الانترنت.

جدول 6. درجة المعرفة بنظام الـ ABC

النسبة	التكرار	درجة المعرفة بنظام الـ ABC
% 08.33	02	كبيرة جدا
% 20.83	05	كبيرة
% 54.17	13	متوسطة
% 08.33	02	قليلة
% 08.33	02	لا توجد
% 100	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

ويقر غالبية المستجوبين بالأهمية الكبيرة لتطبيق نظام الـ ABC في مؤسساتهم وذلك بنسبة 62.50 % من مجموع المستجوبين. و 25 % بأهمية كبيرة جدا وتليها لا توجد ومتوسطة بنسبة 08.33 %، 04.16 % على التوالي. وهذا يدل على وجود وعي لدى المستجوبين بأهمية تطبيق نظام الـ ABC. والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول 7. أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

النسبة	التكرار	أهمية تطبيق نظام الـ ABC
% 25.00	06	كبيرة جدا
% 62.50	15	كبيرة
% 04.16	01	متوسطة
% 00.00	00	قليلة
% 08.33	02	لا توجد
% 100	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

3.4. - مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة: جاءت نتائج مدى استخدام نظام الـ ABC في المؤسسات المتوسطة بولاية سكيكدة على النحو التالي:

جدول 8. مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة

النسبة	التكرار	مدى استخدام نظام الـ ABC
04.17 %	01	النظام مستخدم في الوقت
00.00 %	00	هناك دراسة لاستخدامه في
00.00 %	00	تم رفض استخدامه بعد دراسته
95.83 %	23	لم يتم حتى الآن دراسة النظام
100 %	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

يتضح لنا من الجدول السابق أن 04.17 % من المؤسسات المستجوبة تطبق نظام الـ ABC في الوقت الحالي. أي مؤسسة واحدة من 24 مؤسسة مستجوبة. والمتمثلة في الشركة الجزائرية لإعادة انتاج المواد البلاستيكية SARL SAREP PLASTIQUE وهي ذات مسؤولية محدودة تأسست سنة 1988م يقدر رأس مالها بـ 300 000 000 دج توظف حوالي 50 عامل تنشط في في القطاع الخاص. في المقابل 95.83 % من المؤسسات المستجوبة لم تقم بدراسة النظام وليس لها أي خطط لدراسته وتطبيقه في المستقبل القريب. ويرجع المستجوبين سبب عدم تطبيقه نقص المعرفة بتطبيق النظام. وقلة الموارد المالية لجلب استشاريين واختصاصيين في مجال محاسبة التكاليف.

5. - خاتمة:

حقق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) انتشارا واسعا في السنوات الاخيرة وحظي بتأييد الكثير من الممارسين فقد تم تطبيقه في العديد من المؤسسات. ومنها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويرجع هذا التأييد لتوفير النظام معلومات دقيقة وملائمة لاحتياجات المسيرين في بيئة الأعمال الحديثة وبالتالي قدرته على خفض تكلفة المنتجات والخدمات وقياس الأداء وتحسين صنع القرارات الاستراتيجية. إلا أنه تبقى له حدوده المتعلقة بعوائق تطبيقه في مثل هذه المؤسسات والمتمثلة أساسا في قيود الوقت والمال قيود المعرفة والخبرة. غير أن منافعه تتفوق على قيوده إذا طبق بالشكل الصحيح.

تبعاً لما سبق يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

➤ لا تساعد ظروف بيئة الأعمال الجزائرية السائدة على تطبيق أنظمة محاسبية جديدة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛

➤ انعدام قسم محاسبة التكاليف (محاسبة تحليلية) في أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. والمؤسسات العمومية لا تهتم أبدا بحساب التكلفة حتى وإن كانت صناعية؛

➤ تستخدم أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة النظام التقليدي لحساب التكلفة لبساطته وقلّة تكلفته للإدارة؛

➤ وجود إدراك ووعي بأهمية وفوائد تطبيق نظام ال ABC لدى المحاسبين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وهذا ما ينفي صحة الفرضية الأولى؛

➤ استخدام نظام ال ABC في المؤسسات لصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة شبه منعدمة. حيث اعتمد النظام مؤسسة واحدة من أصل 24 مؤسسة وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثانية. وهذه النتيجة تعتبر ضعيفة مقارنة مع دراسة (Ahmed, Teng, Zabri, 2017) ودراسة (Rundora, Ziemerink,) ودراسة (Oberholzer, 2013) التي قدرت نسبة التطبيق فيهما على التوالي 17 % و 33.33%. ومنتقاربة مع دراسة (Machado & Joào, 2002) التي توصلت إلى ان نسبة تطبيق النظام في البرتغال منعدمة في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة.

وعلى ضوء النتائج السابقة يمكن اقتراح التوصيات التالية:

➤ ضرورة تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ترشيد التكاليف لتحسين مكانتها في السوق من جهة ومواكبة التطورات الحاصلة مجال تقنيات المحاسبة الادارية من جهة اخرى؛

➤ تعزيز مصلحة محاسبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بكوادر بشرية ذوي كفاءة عالية متخصصة في مجال محاسبة التكاليف، والعمل على تطوير أدائهم من خلال توفير برامج تدريبية حديثة ومتطورة في هذا المجال؛

➤ ضرورة تقليص الفجوة بين الجانب الاكاديمي والمهني. من خلال الربط الجانب النظري المدرس في الجامعات والمعاهد والجانب الميداني المطبق في المؤسسات.

المراجع

المراجع باللغة العربية

مقال في مجلة:

1. أسماء الهاشمي، وغزوان الحدراوي (2018)، دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكاليف على أساس النشاط في تقويم الأداء دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة. مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، العراق، 15(2)، 347- 381.
2. حنان جابر (2011)، التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرة التنافسية في ظل الأزمة العالمية (دراسة نظرية ميدانية)، مجلة البحوث المحاسبية، السعودية، 10(1)، 9- 48.
3. صالح ابراهيم الشعрани (2010)، التغير في استراتيجيات خفض الكلف وآثارها، مجلة تنمية الرفادين، العراق، 31(98)، 9- 33.
4. عبد الجليل شليق، خليفة عزي، و ابراهيم بية (2012)، برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، الجزائر، 2(3)، 210- 230.
5. عدنان الملحم (2002)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة تحليلية على المنشآت الصناعية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، السعودية، 6(2)، 87- 114.
6. يسمينة سالم، رندة بلمهدي، وحمزة هرباجي (2018)، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) -العلمة - الجزائر، Global Journal of Economics and Business، 5(3)، 447- 465.

رسائل وأطروحات:

عمر محمد هديب (2009)، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونموذج مقترح للقياس (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.

على الرابط: <http://alqashi.com/phd/phd11.pdf>

المرجع باللغة الأجنبية:

1. Ahmed, K., Teng, N. W., & Zabri, S. M. (2017). The Implementation of Activity-Based Costing in Malaysian small and Medium-sized Enterprises. *Advanced Science Letters* , 23, 3170-2017.
2. Forouge, A., Kocakulah, M., Stott, A., & Manyoky, L. (2017). Activity-Based Costing : Helping Small and Medium-Sized Firms Achieve a Competitive Edge in the Global Marketplece. *Research in Economics and Management* , 2 (5), 150-171.
3. Gecevska, V., & Anisic, Z. (2006). Using of Activity Based Costing (ABC) in Small and Medium companies. *Annals of the faculty of engineering hunedoara* , 5 (2), 141-150.
4. Machado, C. V., & Joào, M. (2012). Activity based costing knowledgeM empiricial stydy on small and medium size enterprises. *Revista contemporânea de contabilidade* , 9 (18), 167-186.
5. Rasiah, D. (2011). Why Activity Based Costing (ABC) is still tagging behind the traditional costing in Malaysia? *Journal of Applied Finance & Banking* , 1 (1), 83-106.
6. Rundora, R., Ziemerink, T., & Oberholzer, M. (2013). Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: South African Study. *The Journal of Applied Business* , 29 (2), 485-498.