

نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة
حالة ولاية سكيكدة

**Activiy based costing system and their application in small and
medium enterprises Case study of Skikda**

وفاء بولعبايز¹، عمار شلابي²

Wafa Boulabeiz¹, Amar Chalabi²

¹ جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر ECOFIMA، w.boulabaiz@univ-skikda.dz

² جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر ECOFIMA، a.chalabi@univ-skikda.dz

تاريخ الاستلام: 2020/03/08 تاريخ القبول: 2020/11/02 تاريخ النشر: 2020/11/14

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة، وذلك من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على 21 مؤسسة.

توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتوفر على إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وذلك لتوفرها على بعض الظروف الداعمة لتطبيقه، غير أن طبيعة النظام المعقدة ونقص الخبرة في التنفيذ ونقص الكوادر والخبرات في مجال محاسبة التكاليف حالت دون ذلك.

كلمات مفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

تصنيفات JEL : M49

Abstract

¹ المؤلف المرسل: وفاء بولعبايز، الإيميل: w.boulabaiz@univ-skikda.dz

This study aims to shed light on the possibility of implementing Activity based costing in small and medium enterprises in Skikda state. And that is by designing a questionnaire distributed to 21 institutions.

The study concluded that small and medium enterprises have the possibility to apply Activity based costing. This is due to the availability of some conditions that support its implementation, but the complex nature of the system, the lack of experience in implementation and the lack of cadres and experience in the field of cost accounting prevented its application.

Keywords: Activity Based Costing, Cost Accounting, Small and Medium Enterprises.

JEL Classification Codes: M49

1. مقدمة:

فقدت الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة القائمة على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الحجم أهميتها في بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بتراجع نسبة العمالة المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة. ونظرا لتشويه تكاليف المنتجات والخدمات أثر هذا على جودة المعلومات المقدمة، وعلى مدى الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، وفي عملية التخطيط.

تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية. استحدث نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب يعتمد على فلسفة كلفوية جديدة، تغطي جوانب القصور في أنظمة التكاليف التقليدية وتواكب بيئة التصنيع الحديثة. توفر هذه الطريقة أساس أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والخدمات. حيث تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. وبالتالي يساهم في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف مما ينعكس على القرارات التي تعتمد على التكلفة.

ونظرا للمزايا الكبيرة التي قدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء، وقد تم تنفيذه بنجاح في المؤسسات الصناعية الكبرى. وبالتالي يمكن للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلق ميزة تنافسية من خلال خفض التكلفة بتطبيقه.

1.1. مشكلة الدراسة:

تلعب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دورا حيويا ومهما، فهي أداة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية حيث تساهم في خلق الثروة وفرص العمل. وفي الوقت الحالي تواجه هذه المؤسسات منافسة متزايدة في السوق بسبب تغير ظروف بيئة. ومن أجل المحافظة على مكانتها في السوق وجب عليها أن تتفاعل مع هذه البيئة من خلال اختيار نظام كلفوي قادر على تحديد ملائم للتكلفة. وبذلك فإن الإشكالية تتمثل في ما يلي:

هل يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة؟

وتتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مستوى إدراك أفراد عينة الدراسة بمفهوم وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟
- هل تتوفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية سكيكدة؟
- ما هي القيود والمعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية سكيكدة؟

2.1. فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- يتوفر لدى أفراد عينة الدراسة وعي وإدراك بمفهوم وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

- يتوفر لدى المؤسسات محل الدراسة الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- توجد معوقات في مؤسسات محل الدراسة تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3.1. أهداف الدراسة: تحدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح مدى أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات المعاصرة في محاسبة التكاليف، وما يمكن أن تحققه المؤسسة عند تطبيقه من مزايا عديدة؛
- تسليط الضوء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مفهومه ومزاياه وكذلك تحديد نقاط ضعفه؛
- معرفة مدى توفر الظروف الداعم لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتحديد القيود التي تحول دون تطبيقه.

4.1. منهجية الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لإعداد الجانب النظري من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة حول موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة. كما تم الاعتماد على المنهج الإحصائي والمنهج التحليلي في الدراسة الميدانية حيث تم تجميع البيانات من أفراد العينة التي قمنا بتوزيع استبيان عليها، وتفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة لها.

2. الإطار العام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

بدأت الأبحاث حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التطور منذ سبعينيات القرن الماضي. وهذه المؤسسات ليست مؤسسات كبيرة في صورة مصغرة. بل هي كيان لها موقعها الخاص. وبالرغم من ذلك لم يتم الوصول إلى تعريف موحد لها (El Idrissi, 2017, p. 478). ويمكننا أن نحصر عدم إمكانية

الوصول إلى تعريف موحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لجملة من الأسباب، متمثلة في الفارق بين تركيبة قوى الانتاج للاقتصاد العالمي، وتنوع النشاط، وتعدد معايير التصنيف، واختلاف درجة التطور.

1.2. مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:

في الجزائر، جاء في القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر بتاريخ 2001/11/12 تعريف أكدت عليه الجزائر بتوقيعها على ميثاق BOLGNE في جوان 2002، وهو نفسه التعريف الذي قدمه الاتحاد الأوروبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي يتركز على ثلاث معايير وهي: حجم العمال، رقم الأعمال السنوي واستقلالية المؤسسة، وفي هذا الإطار تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت وظيفتها القانونية بأنها كل مؤسسة إنتاجية أو خدمية 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، عزي، و بية، 2012، صفحة 213).

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

✓ المؤسسة المتوسطة: هي تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 50 و 250 شخص ورقم أعمالها ما بين 400 مليون إلى 4 مليار دينار جزائري أو مجموع حصيلتها السنوية ما بين 200 مليون إلى 1 مليار دينار جزائري؛

✓ المؤسسة الصغيرة: هي تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 10 إلى 49 شخص و لا يتجاوز رقم أعمالها 400 مليون دينار جزائري أو لا تتجاوز حصيلتها 200 مليون دينار جزائري؛

✓ المؤسسة المصغرة: تشغل من 1 إلى 10 أشخاص وتحقق رقم أعمال أقل من 40 مليون دينار جزائري أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 20 مليون دينار جزائري.

2.2. خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مجموعة من الخصائص تميزها عن باقي المؤسسات الأخرى، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

✓ **الحجم الصغير:** فالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز عن المؤسسات الكبيرة بشكل رئيسي بحجمها الصغير أو المتوسط، وقد حدد المشرع الجزائري ثلاث فئات (مصغرة، صغيرة، متوسطة) تم ذكرهم سابقا. وتأثير الحجم على المؤسسة واضح. حيث كلما زاد حجم المؤسسة، كلما كان هيكلها أكثر تطورا، زادت المهام المتخصصة، وكلما زاد تمايز وحداتها، زاد تطوير عنصرها البشري (El Idrissi, 2017, p. 479)؛

✓ **الدور الريادي للمالك:** يتولى مالكو هذه المؤسسات إدارتها والقيام بكل المهام والعمليات التي لا تتطلب في العادة مهارات عالية وتتميز بالمرونة، إلى جانب كونها أسرية في أغلب الأحيان، مع بساطة هيكلها التنظيمي، ومركزية القرارات بها مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي يؤدي التدرج الوظيفي بها إلى تأخر نسي في اتخاذ القرار (زيرق، 2016-2017، صفحة 11)؛

✓ **نظام معلومات بسيط:** فنظام المعلومات الداخلي والخارجي لهذه المؤسسات بسيط وغير رسمي. يستخدم فيها التواصل المباشر وغير الرسمي بين المالك/المدير والجهات الفاعلة المختلفة المتمثلة بشكل رئيسي في العملاء والموردون والمصرفيون (El Idrissi, 2017, p. 480)؛

✓ **عدم تعقيد التكنولوجيا المستخدمة:** تستخدم هذه المؤسسات تقنية إنتاجية أقل تعقيدا وأقل كثافة رأسمالية، ولهذا فهي تعتمد نسبيا على اليد العاملة (بوشرف و بوخبزة، 2014، صفحة 176).

3. نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

تم تطوير نظام ال ABC لأول مرة في منتصف الثمانينات عندما حيث تم تطوير طريقة تحليل جديدة تستند إلى أنشطة المؤسسة. وقد ساهمت منظمتان مختلفتان بشكل كبير في تطوير نظام ال ABC: كلية هارفارد للأعمال، من خلال اثنين من الباحثين هما R.Cooper و S.R

Kaplan، ومنظمة للبحث والتطوير تسمى "الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم" والتي تم تمويلها من قبل كل من شركات التصنيع والوكالات الحكومية (Machado, 2012, pp. 169-170).

1.3. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو 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 (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 99).

و عرف النظام من مشروع (CAM-I) على أنه تقنية تعمل على تتبع الأنشطة لكلف الإنتاج في الوحدة الاقتصادية، وتوزيع تكلفة الموارد على الأنشطة، وتوزيع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة. (منصور، اسماعيل، و حسين، 2016، صفحة 154)

2.3. خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة: وتتمثل في الخطوات التالية (منصور، اسماعيل، و حسين، 2016، صفحة 156):

أ. الخطوة الأولى: التعرف على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة: وعادة ما تصنف هذه الأنشطة إلى أنشطة مرتبطة بالوحدات، وهي ما يتم التضحية به من موارد لإنجاز الأنشطة المرتبطة بالدفعات وهي الأنشطة المرتبطة بالتهيئة للعمل والأنشطة المساندة للإنتاج والأنشطة العامة، وتتعلق بالأنشطة الإدارية، الصيانة،... إلخ.

ب. الخطوة الثانية: تحديد محركات (مسببات) التكلفة ومعدلاتها: وتعد محركات (مسببات) التكلفة خاصية أي نشاط والتي تسبب الكلف خلال حدوث تلك الفاعلية أو النشاط ويتم توزيع الكلف غير المباشرة على الأنشطة بموجب المعادلة التالية:

معدل تحميل الكلف غير المباشر = الكلف غير المباشرة المقدر / حجم المقدر لأساس التحميل

ج. الخطوة الثالثة: تحديد تكلفة كل نشاط: بعد تحديد مراكز تكلفة النشاط ومسببات التكلفة المناسبة لكل مركز تكلفة، يتم تجميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل مراكز تكلفة نشاط.

د. الخطوة الرابعة: الربط بين تكلفة الأنشطة وهدف التكلفة: بعد تحديد تكلفة كل نشاط يتم تحديد معدلات التحميل بالاستناد إلى مسببات التكلفة المحدد.

3.3 مزايا وعيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أكدت العديد من الأدبيات عن وجود فوائد محتملة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عند تطبيقها لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومنها:

✓ يوفر نظام ABC الدقة والموثوقية في تحديد تكلفة المنتج من خلال التركيز على العلاقة بين السبب والنتيجة في تحديد التكلفة. فالأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، والمنتجات هي التي تستهلك الأنشطة (Shaban & Shabana, 2014, p. 41)، وبالتالي تمثل قاعدة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة حول مزيج المنتج والموارد والتسعير وتحسين العمليات وتقييم أداء العمليات التجارية (Sarbpriya, 2012, p. 72)؛

✓ يساهم نظام الـ ABC في خفض التكلفة حيث يوفر المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على تحسين المستمر لتخفيضها. وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة (الشعباني، 2010، صفحة 19)؛

✓ أشار Kaplan و Johnson أن نظام الـ ABC يوفر معلومات من أجل التخطيط الاستراتيجي، وإستراتيجية التميز، وإستراتيجية الريادة في التكلفة، ويساعد على تحديد الأنشطة الرئيسية وتحليل النظم وسياسات إدارة التكلفة (ساحري، 2016، صفحة 24).

بالرغم من المزايا التي حققها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلا أنه ظهرت على السطح مشاكل صاحبة تطبيقه. يمكن حصرها بالآتي (الزبيدي، 2012، صفحة 108):

✓ عملية الاستبيان من العاملين تعد هدرا للوقت ومكلف جدا؛

✓ إن بيانات نظام الـ ABC تعد غير موضوعية ويصعب إثبات ملائمتها؛

✓ التكلفة العالية لحزن واسترجاع وتشغيل بيانات نظام الـ ABC؛

✓ معظم نظم ال ABC المطبقة في المؤسسات جزئية ولا تقدم النظرة الشمولية حول الفرص المرجحة والأحداث الشاملة للمؤسسة؛

✓ لا يمكن إجراء التحديثات بسهولة على نظام ال ABC لاستيعاب التغيرات التي تطرأ في ظروف المؤسسة (التغيرات في الموارد المستخدمة والتغيرات في تنفيذ العمليات وإضافة أنشطة جديدة وزيادة التنوع والتعقيد في الطلبات الخاصة للزبائن... وغيرها؛

✓ إن نظام ال (ABC) خاطئ من الناحية النظرية عندما يتجاهل التأثير المحتمل للطاقة غير المستخدمة.

4.3. الظروف الداعم وقيود تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

أ. الظروف الداعم لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: نظام ال ABC عملية معقدة تستهلك الكثير من الوقت والجهد والمال. لذلك وجب على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام. ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام (الحريري، 2015، صفحة 39):

✓ تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛

✓ ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛

✓ ارتفاع التكاليف المساندة مع تضاؤل نسبة التكاليف المباشرة ليد العاملة نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة تخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة؛

✓ تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المنظمة؛

- ✓ ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق؛
- ✓ قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.
- ب. قيود تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العديد من الصعوبات والمعوقات تحد من تطبيق نظام الـ ABC أو تتسبب في فشله أثناء التطبيق. ويمكن حصرها في القيود التالية:
- ✓ قيود متأصلة مع نظام الـ ABC: إن نظام الـ ABC هو عملية معقدة يصعب فيها تحديد مسببات التكلفة. ويستهلك الكثير من الوقت، ويصعب تحديثه؛
- ✓ القيود المالية: نظام الـ ABC يتطلب المزيد من التكاليف عند التطبيق. والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز بقلة الموارد المالية. وبالتالي فإن نقص الموارد المالية يحول دون شراء البرمجيات التي تساعد في تنفيذ نظام الـ ABC، وتوفير التدريب للموظفين وكذلك استخدام الخبراء (Foroughe, Kocakulah, Stott, & Manyoky, 2017, p. 159)
- ✓ قيود المعرفة والخبرة: بعض مديري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يفهمون تأثير تطبيق نظام الـ ABC على المؤسسة. (و / أو) غير مقتنعين بأن نظام الـ ABC يمكن أن يوفر معلومات لدعم اتخاذ القرارات. بالإضافة إلى إمكانية مقاومة الموظفون المشاركة في تنفيذ نظام الـ ABC بسبب نقص خبرتهم وافتقارهم إلى المهارات المتخصصة اللازمة لدعم أنظمة التكنولوجيا الجديدة. ويمكن التغلب على هذه القيود بمساعدة مكاتب الخدمات والمستشارين، الذين يمكنهم تدريب الموظفين وتوفير وتطوير المعرفة اللازمة (Foroughe, Kocakulah, Stott, & Manyoky, 2017, pp. 159-160)

4. دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة:

سنحاول في هذا الجانب دراسة إمكانية تطبيق نظام ال ABC على عينة من المؤسسات متوسطة الحجم بولاية سكيكدة. من خلال تحديد الظروف الداعمة له والصعوبات التي تحد من تطبيقه.

1.4. عينة الدراسة: حدد المجال المكاني بولاية سكيكدة، والتي بلغ عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بها سنة 2018 بـ 10110 مؤسسة منها 146 مؤسسة متوسطة. وقد اختيرت عينة عشوائية من 21 مؤسسات متوسطة خاصة وعمامة تنشط في القطاع الصناعي والخدمي.

2.4. أداة الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستمارة كأداة رئيسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة بحيث تغطي عناصره فرضيات وأهداف البحث. وقد تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: حول مستوى إدراك أفراد عينة الدراسة لمفهوم وأهمية نظام ال ABC؛

المحور الثاني: حول مدى توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ال ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

المحور الثالث: حول معوقات تطبيق نظام ال ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

تم توزيع الاستمارات على كل العاملين في مصلحة المالية والمحاسبة، تم توزيع 62 استبيان وقد تم استرجاع 58 منها، حيث فقد أربعة. وبعد فحصها تم الاعتماد عليها كاملة في التحليل الإحصائي. وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي للتعرف على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول إمكانية تطبيق نظام ال ABC في هذه المؤسسات.

3.4. صدق وثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الأخيرة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول 1: نتائج معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمحاور الاستبيان

المحاور	العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	06-1	0.905
المحور الثاني	12-07	0.848
المحور الثالث	23 -13	0.691
الإجمالي	23-1	0.798

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يشير الجدول رقم (1) بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف المحاور تجاوز 60%، وهي تتراوح بين 0.691 و0.905 وهي قيمة عالية، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.798 وهي قيمة عالية كذلك وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات التي تضمنتها الاستبانة. وهذا يعني أن أداة الدراسة تتميز بالثبات والدقة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على كافة تساؤلات الدراسة، واختبار الفرضيات.

4.4. عرض نتائج الدراسة وتحليلها:

أ. درجة المعرفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومصدرها: يظهر الجدول الموالي إجابات

أفراد عينة الدراسة حول درجة معرفتهم بنظام ال ABC:

الجدول 2: درجة معرفة أفراد الدراسة بنظام ال ABC

النسبة	التكرار	درجة المعرفة بنظام ال ABC
13.8%	8	كبيرة جدا
25.9%	15	كبيرة
32.8%	19	متوسطة
27.6%	16	قليلة
00.0%	0	لا توجد
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) بأن درجة معرفة أفراد عينة الدراسة بنظام ال ABC كانت على التوالي وبترتيب تنازلي: متوسطة، قليلة، كبيرة، كبيرة جدا، لا توجد بنسبة 27.6%، 32.8%، 25.9%، 13.8%، 00.0% على التوالي. وهذا راجع إلى طبيعة ومصدر حصولهم على هذه المعرفة. وهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول 3: مصدر التعرف على نظام ال ABC

النسبة	التكرار	مصدر التعرف على نظام ال ABC
63.80%	37	الدراسات الجامعية
06.90%	4	الدورات التدريبية
00.00%	0	الممارسة والتطبيق
29.30%	17	أخرى
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) بأن مصدر الحصول على المعرفة بنظام ال ABC يأتي من الدراسات الجامعية وذلك بنسبة 63.8%، وتليها مصادر أخرى وذلك بنسبة 29.3%، وبدرجة أقل مصدر الدورات التدريبية وذلك بنسبة 6.9%، بينما تنعدم عن طريق الممارسة والتطبيق وهذا راجع إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة غير مطبق في المؤسسات محل الدراسة. وبالتالي فإن أغلبية أفراد عينة الدراسة كانت مصادر معرفتهم بالنظام نظرية سواء عن طريق الدراسة أو عن طريق الإطلاع الشخصي من خلال الكتب أو تصفح المواقع التعليمية في الانترنت...إلخ.

ب. أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يظهر الجدول الموالي إجابات

أفراد عينة الدراسة حول مستوى إدراكهم بأهمية تطبيق نظام ال ABC:

الجدول 4: نتائج إجابات عينة الدراسة على عنصر أهمية تطبيق نظام ال ABC

رقم الفقرة	أهمية تطبيق نظام ال ABC	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	التقييم
01	يعطي نظام ال ABC تحليل ربحية أكثر دقة.	4.24	0.506	2	مرتفع جدا
02	يوضح نظام ال ABC العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط، وبالتالي يجعل قياس وتحليل التكاليف ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل.	4.13	0.633	4	مرتفع
03	يحسن نظام ال ABC من إدارة أنشطة المؤسسة من خلال إدارة التكاليف.	4.36	0.519	1	مرتفع جدا
04	يوفر نظام ال ABC فهماً أفضل لفرص خفض التكلفة من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	4.12	0.564	5	مرتفع
05	يساعد نظام ال ABC على تحسين صنع القرار الإداري.	4.13	0.686	4	مرتفع
06	يوفر نظام ال ABC معلومات كلفوية أكثر دقة لتكلفة المنتج أو الخدمة مما يساعد على اتخاذ القرار.	4.17	0.728	3	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.19	0.504		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أن المتوسط الإجمالي بلغ 4.19 بدرجة أهمية عالية. أي أن أفراد عينة الدراسة تتفق على أن نظام ال ABC له أهمية كبيرة للمؤسسات محل الدراسة. مما يدل على أن أفراد العينة لها إدراك ووعي بأهمية تطبيق نظام ال ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ج. الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يظهر الجدول الموالي إجابات

أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر الظروف الداعمة لتطبيق نظام ال ABC:

الجدول 5: نتائج إجابات عينة الدراسة على عنصر الظروف الداعمة لنجاح تطبيق نظام الـ ABC

رقم الفقرة	عوامل نجاح تطبيق نظام الـ ABC	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	التقييم
07	تعتمد المؤسسة على العمل الآلي وتقنيات التصنيع المتقدمة.	3.31	1.465	4	متوسط
08	نسبة التكاليف غير المباشرة أكبر من نسبة التكاليف المباشرة.	4.13	0.804	2	مرتفع
09	يواجه المحاسبون في قسم محاسبة التحليلية صعوبة في تتبع التكاليف غير المباشرة.	2.93	1.240	5	متوسط
10	عمليات الإنتاج والتشغيل تتميز بالتعقيد.	2.55	1.126	6	ضعيف
11	تمتلك المؤسسة الكثير من المنتجات والخدمات.	3.56	1.077	3	مرتفع
12	هناك منافسة كبيرة في مجال عملكم.	4.15	0.969	1	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.27	1.370		متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ 3.27 بدرجة متوسطة الأهمية، حيث أظهرت النتائج أن المنافسة الكبيرة في مجال العمل وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وتعدد المنتجات والخدمات المقدمة يمثلان أعلى متوسط حسابي بقيمة 4.15 و 4.13 و 3.56 على التوالي، وبالتالي توفر هذه الظروف يساهم في نجاح تطبيق نظام الـ ABC. في حين كان المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة هي الأضعف بقيمة 2.55 وهذا يدل على أن العمليات التشغيلية أو الانتاجية للمؤسسات محل الدراسة لا تتميز بالتعقيد. وعليه فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة محل الدراسة تتوفر بدرجة متوسطة على الظروف الداعمة لتطبيق نظام الـ ABC.

د. معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

يظهر الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر معوقات تحول دون تطبيق نظام

الـ ABC:

الجدول 6: نتائج إجابات عينة الدراسة على عنصر معوقات تطبيق نظام الـ ABC

رقم الفقرة	معوقات تطبيق نظام الـ ABC	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	التقييم
13	مؤسستكم مقتنعة بنظام حساب التكلفة الحالي.	3.15	0.951	7	متوسط
14	نقص الخبرة لتنفيذ نظام الـ ABC.	4.43	0.499	1	مرتفع جدا
15	نظام الـ ABC معقد للغاية ويستغرق وقتا طويلا للتنفيذ.	4.13	0.804	3	مرتفع
16	عدم الوعي بنظام الـ ABC.	3.15	0.951	8	متوسط
17	يعتبر نظام الـ ABC مكلف عند التبديل.	3.10	0.967	9	متوسط
18	هناك صعوبات في اختيار مسببات التكلفة.	2.93	0.934	11	متوسط
19	نقص الموارد المالية.	3.89	0.949	4	مرتفع
20	نقص الكوادر والخبرات البشرية خاصة في المحاسبة التحليلية.	4.32	0.659	2	مرتفع جدا
21	عدم توفر نظام محاسبي سليم وضعف نظام المعلومات.	2.31	0.882	10	ضعيف
22	عدم وجود دعم من الإدارة العليا.	3.50	1.188	5	مرتفع
23	مقاومة التغيير من الموظفين.	3.43	1.094	6	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.48	0.382		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ 3.48 وهو يقع ضمن مجال الموافقة. مما يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة توافق على وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق نظام الـ ABC في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وترجع هذه الصعوبات بدرجة كبيرة إلى نقص الخبرة في التنفيذ، ونقص الكوادر والخبرات البشرية في مجال محاسبة التكاليف وطبيعة النظام المعقدة للغاية ونقص الموارد المالية.

5.4. اختبار فرضيات الدراسة: بناء على نتائج تحليل الاستبيان، سنحاول اختبار فرضيات الدراسة. فمن خلال التحليل الإحصائي لعبارات هذا المحور وباستخدام اختبار Teste One-Simpel T تحصلنا على النتائج التالية:

✓ تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه يوجد مستوى إدراك لدى أفراد عينة الدراسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس أنشطة بالمؤسسات محل الدراسة.

الجدول 7: اختبار T ومستوى المعنوية لقياس مستوى إدراك أفراد عينة الدراسة بأهمية تطبيق نظام ال ABC

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الأولى	4.19	0.504	18.045	57	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة T المحسوبة 18.045 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. ومنه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه يوجد مستوى إدراك لدى أفراد عينة الدراسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس أنشطة بالمؤسسات محل الدراسة.

✓ تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه يتوفر لدى المؤسسات محل الدراسة الظروف الداعمة لنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الجدول 8: اختبار T ومستوى المعنوية لقياس الظروف الداعمة لنجاح تطبيق نظام ال ABC

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة حرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثانية	3.27	0.755	1.980	57	0.007

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول رقم (8) أن قيمة T المحسوبة 2.810 بمستوى معنوية 0.007 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه يتوفر لدى المؤسسات محل الدراسة الظروف الداعمة لنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

✓ تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه توجد معوقات في مؤسسات محل الدراسة تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الجدول 9: اختبار T ومستوى المعنوية لقياس معوقات تطبيق نظام الـABC

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثالثة	3.48	0.382	9.744	57	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول رقم (9) أن قيمة T المحسوبة 9.744 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه توجد معوقات في المؤسسات محل الدراسة تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

5. الخاتمة.

من خلال المعالجة النظرية لموضوع الدراسة، وتحليل البيانات المتعلقة بإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سكيكدة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه تم التوصل إلى النتائج التالية:

- في ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبحت الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة غير فعالة مما استوجب استحداث طرق جديدة من أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- عدم الوعي الكافي لدى مسؤولي المؤسسات بضرورة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين حساب التكلفة؛

- لا يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، لكن هناك إمكانية للتطبيق؛
- غياب تام لقسم محاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخدمية. أما المؤسسات الصناعية فهي تحتوي على قسم محاسبة التحليلية غير أنها تعتمد على برامج قديمة وغير مطورة لحساب التكاليف؛
- نقص الكوادر والخبرات في مجال محاسبة التكاليف ونقص الخبرة في تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- لا توجد خطط مستقبلية لتبني أنظمة محاسبة التكاليف بشكل عام ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل خاص في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- بناء على النتائج السابقة يمكن وضع التوصيات التالية:
- في ظل التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، أوجب ضرورة تطوير أنظمة حساب التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ترشيد التكاليف للوصول لتحقيق ميزة تنافسية؛
- تأهيل وتطوير أداء العاملين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال محاسبة التكاليف من خلال توفير برامج تدريبية حديثة ومنتطورة في هذا المجال، وتكريسها على أرض الواقع؛
- إدراج محاسبة التكاليف كمادة أساسية في منهج التعليم العالي.

6. قائمة المراجع:

1. El Idrissi, R. (2017). Le contrôle de gestion sociale dans les PME,. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'Audit*(3), 475-490.
2. Foroughe, 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. Machado, M. (2012). Activity based costing knowledgeM empiricial study on small and medium size enterprises. *Revista contemporânea de contabilidade*, 9(18), 167-186.

4. Sarbapriya, R. (2012). Relevance and Applicability of Activity Based Costing : An Appraisal. *Journal of Expert Systems*, 1(3), 71-78.
5. Shaban, S., & Shabana, M. (2014). the benefits of the Application of activity based cost system – Field study on manufacturing companies oprating in allahabad citi –India. *IOSR Journal of business and management*, 16(11), 39-45.
6. اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى (الإصدار الأولي). عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
7. اليزيد ساحري. (2016). نظام التكلفة على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة. *مجلة آفاق للعلوم*, 1(4)، 15-26.
8. جيلالي بوشرف، و فوزية بوخبزة. (2014). دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في بناء الاقتصاد الوطني. *مجلة الاستراتيجية والتنمية*, 4(6)، 170-202.
9. سلمى منصور، ابتهاج اسماعيل، و منال حسين. (2016). قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ال (ABC) حالة دراسية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية* (47)، 149-170.
10. سوسن زيرق. (2016-2017). مساهمة فرض الإيجار في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دراسة ميدانية بولاية سكيكدة 2010-2015 (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.
11. صالح ابراهيم الشعباني. (2010). التغير في استراتيجيات خفض الكلف وآثارها. *مجلة تنمية الرفادين*, 32(98)، 9-33.
12. عبد الجليل شليق، خليفة عزي، و ابراهيم بية. (2012). برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. *مجلة رؤى اقتصادية*, 2(3)، 210-230.
13. مثنى فالخ بدر الزيدي. (2012). أهمية استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية. *مجلة الإدارة والاقتصاد*, 92، 104-123.
14. محمد سرور الحريري. (2015). محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإصدار الأولي). عمان: الدار المنهجية للنشر والتوزيع.