



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة *



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر.

شعبة: العلوم الاقتصادية.

تخصص: محاسبة و جباية.

بعنوان:

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة ميدانية في مؤسسة NAFTAL – GPL SAIDA

تحت إشراف الأستاذة:

حرملة سليمة

إعداد الطالبان:

❖ عواد فيصل

❖ زروقي جرفي

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: مسكين الحاج رئيسا

الأستاذ: زروقي إبراهيم مناقشا

الأستاذة: حرملة سليمة مشرفا

السنة الجامعية: 2014 – 2015

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي
أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني ب رحمتك في عبادك
الصالحين".

أهدي ثمرة جهدي هذا للحبيب المصطفى الى سيد الخلق إلى الصادق الأمين سيدنا
رسول الله صلى الله عليه وعلى اله وصحبه، إلى الذين قال فيهم الرحمن إنخفض لهما
أجناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" ، إلى من حاكت سعادي
بخطوط منسوجة بقلبها إلى من علمني كيف أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر ، إلى من
سرنا في هذه الدنيا بين القلوب المحبة الى أصدقائي وأختي و الأستاذة الفاضلة التي
ساعدتنا في سبيل اتمام هذا العمل.

— عواد تبصيل

A decorative border on the left and bottom of the page. It features a purple and white checkered pattern. On the left, there are purple flowers, including a large purple orchid and several purple lavender spikes. A rainbow arches over the text area. The background is white.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي للحبيب المصطفى الى سيد الخلق إلى الصادق الأمين سيدنا

رسول الله صلى الله عليه وعلى اله وصحبة إلى الذين قال فيهم الرحمان أخفض

لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّي أرحمهما كما ربياني صغيرا ، إلى أبي رحمه الله

وأمي أطال الله في عمرها ، و إلى كل طلبة العلوم الاقتصادية محاسبة و وجباية و

الأستاذة الفاضلة التي لم تبخل علينا بصغيرة أو كبيرة في سبيل اتمام هذا العمل

- جري زروقي

كلمة شكر

ـ والشكر لله رب العالمين الذي علمنا بعد جهل وهدانا بعد ضلال والذي جعل من العلم نورا
ألهما الطاعة والزمنا القناعة .

إن الشكر ترجمان النية و شاهد الإخلاص وعنوان الاختصاص و إن وجب الشكر والعرفان فإن
أول من تستحقها ويليق بمقامها أستاذتنا المشرفة السيدة حرمل سليمة التي كانت لنا خير سند

وقد توصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبين و الإيظارات في المؤسسة لا توجد لديهم خبرة كافية في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وأن أهم أسباب عدم تطبيقه هو عدم وجود قناعة لدى الإدارة العليا بهذا النظام و التحول إليه إذ أن تكلفة هذا النظام بالنسبة لها عالية وليست لديها الرغبة في تحملها.

وأوصى الباحثان الجهات المختلفة بإيلاء هذا النظام إهتماما كبيرا تمهيدا لتطبيقه وتحقيق الفوائد المرجوة منه.

الكلمات المفتاحية: ABC ، التكاليف، الأنشطة

Abstract:

The objective of this study is to identify the important obstacles in implementing the system of costs based on the activities ABC in the structure of « naftal-saida » , in the study samples were consisted of 30 workers including Accountants and gestionary.

The tools used for implementing this study were the questionnaires for detecting the effects of :Knowledge of the accountants awareness, the raise of the costs, lack of the necessary appliances in terms of systems.

Key words : activities, costs, OBSTACLS ABC SYSTEM

الصف

قائمة المحتويات

حة

I

الإهداءات.....

.....

III	الشكر.....
	
IV	الملخص.....
	
V-VI	قائمة
	المحتويات.....
	
VII	قائمة
	الجداول.....
	
VIII	قائمة الأشكال
	البيانبة.....
IX	قائمة الملاحق.....
أ - ح	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول :الأسس النظرية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس
18	الأنشطة.....
20	أ. مفاهيم عامة حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....
20	أ.1 تعريف نظام ABC وخصائصه.....
20	أ. 1-1 تعريف نظام ABC.....
20	أ. 1-1-1 مدخل لمفهوم الأنشطة.....
22	أ. 1-1-2 التكلفة على أساس النشاط.....

23	 1-1-3 أغراض التكلفة
23	 1-1-4 مسببات التكلفة
24	 1-2 خصائص نظام ABC
	
25	 1-2 أهداف النظام و أهميته
25	 1-2 أهداف نظام ABC
26	 1-2 أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة
27	 1-3 الفروق الجوهرية بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية للتكاليف
28	 1-2 تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
28	 1-2 خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
28	 1-1-1 تحديد و تحليل الأنشطة
29	 1-1-2 تحديد التكلفة و مستوى أداء كل نشاط
29	 1-1-3 تحديد مراكز النشاط
30	 1-1-4 إختيار مسببات التكلفة
30	 1-1-5 تحديد أهداف التكلفة
31	 1-2 مزايا و عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
31	 1-2 مزايا نظام ABC
32	 1-2 عيوب نظام ABC
	
33	 1-3 الإنتقادات الموجهة لتطبيق نظام

	ABC
35	الفصل التطبيقي الدراسة الميدانية في مؤسسة NAFTAL GPL-SAIDA .
36	أ. تقييم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة
	نافطال.....
36	أ. 1- تعريف المؤسسة محل
	الدراسة.....
38	أ. 2- عرض نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة
	
40	أ. 2- واقع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة ومعوقاته
	
40	أ. 2- 1 الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة
	
41	أ. 2- 2 تحليل كمي و وصفي لعينة
	الدراسة.....
41	أ. 2- 1 دراسة صدق و ثبات
	الإستمارة.....
42	أ. 2- 2 وصف إحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص و
	السمات.....
46	أ. 2- 3 تحليل و تفسير أسئلة
	الدراسة.....
67	أ. 2- 4 إختبار

72	الفرضيات.....
72	III. نتائج
73	الدراسة.....
73	
73	الخاتمة
	
	
	قائمة المراجع.
	الملاحق .

الصفحة	قائمة الجداول
27	- الجدول (1-1) للمقارنة بين نظام ABC وأنظمة التكاليف التقليدية
41	- الجدول (1-2) يوضح معامل الفا كرونباخ "Cronbach's Alpha Coefficient"
42	- جدول (2-2) يوضح توزيع افراد العينة حسب الجنس.

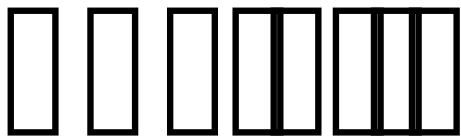
43	- جدول (2-3) يوضح توزيع افراد العينة حسب السن.
44	- جدول (2-4) يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل الدراسي.
45	- جدول (2-5) يوضح توزيع افراد العينة حسب النشاط المهني.
46	- الجدول (2-6) يوضح إجابة العمال على السؤال (1) في الإستمارة
47	- جدول (2-7) يوضح إجابة العمال على السؤال (02) في الإستمارة
48	- جدول (2-8) يوضح إجابة العمال على السؤال (3) في الإستمارة
49	- جدول (2-9) يوضح إجابة المستجوبين على السؤال رقم (04) في الإستمارة
50	- جدول (2-10) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (05) في الإستمارة
51	- جدول (2-11) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06) في الإستمارة
52	- جدول (2-12) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (07) في الإستمارة
53	- جدول (2-13) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (08) في الإستمارة
54	- جدول (2-14) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (09) في الإستمارة
55	- جدول (2-15) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (10) في الإستمارة
56	- جدول (2-16) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (11) في الإستمارة
57	- جدول (2-17) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (12) في الإستمارة
58	- جدول (2-18) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (13) في الإستمارة
59	- جدول (2-19) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (14) في الإستمارة
60	- جدول (2-20) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (15) في الإستمارة
61	- جدول (2-21) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (16) في الإستمارة
62	- جدول (2-22) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (17) في الإستمارة
63	- جدول (2-23) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (18) في الإستمارة
64	- جدول (2-24) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (19) في الإستمارة
65	- جدول (2-25) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (20) في الإستمارة
66	- جدول (2-26) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (21) في الإستمارة
67	- جدول (2-27) يوضح إختبار الفرضية الأولى

68	جدول (2-28) يوضح إختبار الفرضية الثانية
69	- جدول (2-29) يوضح إختبار الفرضية الثالثة
70	- جدول (2-30) يوضح إختبار الفرضية الرابعة
71	- جدول (2-31) يوضح إختبار الفرضية الخامسة

الصفحة	قائمة الأشكال البيانية
21	الشكل رقم (1-1) يوضح تصنيف الأنشطة حسب القيمة
22	الشكل رقم (1-2) الإطار العام لنظام ABC
25	الشكل رقم (1-3) يوضح أهداف النظام
29	الشكل رقم (1-4) تحليل وتصنيف الأنشطة المضيفة للقيمة
42	الشكل (1-2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس
43	الشكل (2-2): توزيع أفادة العينة حسب السن.
44	الشكل (2-3) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الدراسي
45	الشكل (2-4) : يوضح توزيع افراد العينة حسب النشاط المهني.
46	الشكل (2-5) إجابة العمال على السؤال (1)
47	الشكل (2-6): يوضح إجابة العمال على السؤال (02)
48	الشكل (2-7) يوضح اجابة العمال على السؤال (3)
49	الشكل (2-8) يوضح إجابة المستجوبين على السؤال رقم (04)
50	الشكل (2-9) : يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (05)
51	الشكل (2-10) : يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06)
52	الشكل (2-11) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06)
53	الشكل (2-12) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (08)
54	الشكل (2-13) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (09)

55	الشكل (2-14) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (10)
56	الشكل (2-15) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (11)
57	الشكل (2-16) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (12)
58	الشكل (2-17) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (13)
59	الشكل (2-18) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (14)
60	الشكل (2-19) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (15)
61	الشكل (2-20) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (16)
62	الشكل (2-21) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (17)
63	الشكل (2-22) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (18)
64	الشكل (2-23) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (19)
65	الشكل (2-24) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (20)
66	الشكل (2-25) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (21)

قائمة الملاحق:
الملحق 1 : إستبيان حول معوقات تطبيق ABC في مؤسسة "نافطال-سعيدة"
الملحق 2 : COUTS DE RAVITAILLEMENT
الملحق 3 : COUTS D'EMPLISAGE
الملحق 4 : COUTS DE STOCKAGE
الملحق 5 : BILAN PRODUIT GPL
الملحق 6 : COMPTS DE RESULTAT PAR NATURE
الملحق 7 : TABLEAU DE CONCORDANCE CA et CG



توطئة:

- إن العالم اليوم يشهد منافسة حادة في كل المجالات وبالأخص المجال الإقتصادي الذي يعتبر الركيزة الأساسية لكل دولة وهذا نظرا لتطوير الدول لمعداتنا التقنية و التكنولوجيا لتحسين الإقتصاد و الإرتقاء به وذلك من خلال تحقيق الإكتفاء الذاتي وترك بصمتها في السوق الدولية وهذا ما جعل المؤسسات الجزائرية الصناعية تواكب هذا التطور وذلك بإضافة معدات تكنولوجية وأجهزة إتصال حديثة وبرمجيات لتلبية إحتياجات السوق.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحديث نظام التكاليف بما يتماشى مع هذه التطورات, بالإننتقال من نظم التكاليف التقليدية التي لا توزع التكاليف على وحدات الإنتاج المختلفة وبالتالي تعيق عملية إتخاذ القرار السليمة, إلى أنظمة تكاليف حديثة من أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتحميل أدق للتكاليف الغير مباشرة على وحدات الإنتاج لتحقيق التوازن بين المدخلات و المخرجات.

ورغم الميزات التي يتمتع بها هذا النظام إلى أن هنالك عدة صعوبات و معوقات تقف أمام تطبيقه منها صعوبة تحديد مسبب التكلفة و إرتفاع تكلفة هذا النظام.



- الإشكالية:

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق بلا شك تحميلاً أدق للتكاليف الغير مباشرة على وحدات الإنتاج المختلفة عن الأنظمة التقليدية و بالرغم من هذه الميزة إلا أن هنالك معوقات عدة تقف أمام تطبيقه كتلك المتعلقة بتحديد مسببات التكلفة التي تحدد وفق السبب و النتيجة أو المتعلقة بتكلفة تطبيقه و التي يجب أن تدرس وفق قاعدة التكلفة و المنفعة.

ومنه تأتي الإشكالية الآتية:

- ما هي معوقات تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة في المؤسسات الصناعية؟

- تتلخص الإشكالية في الأسئلة الفرعية التالية:

هل عدم وجود معرفة ووعي لدى المحاسبين يمثل أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC ؟



هل إرتفاع كلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد أسباب عدم تطبيق هذا النظام ؟

هل عدم معرفة الإدارة العليا بنظام ABC يعد من أسباب عدم تطبيقه ؟

هل صعوبة دراسة نظام ABC يعد من الأسباب عدم تطبيقه ؟

هل نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يلائم طبيعة عمل المؤسسة ؟

الفرضيات:

- باعتبار أن الفرضيات هي إجابات أولية على الأسئلة الفرعية فيمكن صياغتها كالتالي:
- عدم وجود معرفة ووعي لدى المحاسبين يمثل أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC .
- إرتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد أسباب عدم تطبيق هذا النظام.
- عدم معرفة الإدارة العليا يعد سببا في عدم تطبيق ال ABC .
- إن صعوبة دراسة نظام ABC يعد من الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيقه.
- عدم ملائمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لطبيعة عمل المؤسسة.



مبررات إختيار الموضوع:

- الإهتمام بموضوع الدراسة لصلته بالتخصص الذي ندرسه.
- الرغبة في الإطلاع على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن قرب.
- الإحتكاك بالميدان العملي للإطلاع أكثر على موضوع الدراسة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مدى فناعة الإدارة في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة.
- معرفة وعي ودراية المحاسبين و المسيرين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة "نافطال" سعيدة.
- التعرف على العلاقة بين تكلفة نظام ABC و إمكانية تطبيقه.
- تحديد مدى تأثير توفر المعلومات على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- التعرف على مدى تأثير الخبرات الداخلية و الخارجية في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تبحث في أحد أهم و أبرز أنظمة التكاليف التي قد يسهم إستخدامه في مؤسسة "نافطال-سعيدة" في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه لبيانات أكثر دقة وملائمة لعمليات التخطيط و التنسيق وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

كما سيبين البحث أهم العوائق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة "نافطال" من أجل العمل على معالجتها وتخطيها لاحقا بشكل المناسب.

وجذب الإنتباه إلى أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و التعرف على إمكانية تطبيقه مما يساعد على رفع الإنتاجية للمؤسسة و التخلص من التكاليف الإضافية .



حدود الدراسة:

الحدود النظرية:

- تهتم هذه الدراسة بتوضيح أهم معوقات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركة نافطال

الحدود المكانية:

- تكون الدراسة على مستوى شركة نافطال الواقعة بالمنطقة الصناعية الرباحية سعيدة الجزائر

الحدود الزمانية:

- تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة في مدة شهرين من 03/01 إلى

2015/04/31

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التحليلي.



فيما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة فإننا قد استعنا بمجموعة من الكتب العربية والأجنبية المتخصصة في مجال أنظمة المعلومات ومحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام مقالات وأبحاث ودراسات عربية وأجنبية محكمة ومتخصصة في مجال محاسبة التكاليف، مع الاستعانة بشبكة الأنترنت.

صعوبة البحث:

من بين الصعوبات التي واجهها الطالبان قلة المراجع الجزائرية فيما يخص نظام ABC، إضافة إلى نقص الخبرة فيما يخص استخدام برنامج SPSS.

مرجعية الدراسة: من أجل إعداد هذه المذكرة تم استخدام كتب عربية و أجنبية متعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة إضافة إلى مذكرات تخرج ماجيستير و بعض المقالات في شبكة الأنترنت.

هيكل البحث:

قسمنا هذا البحث إلى فصلين أولهما يعالج الجانب النظري لمعوقات تطبيق نظام ABC وجاء فيه التعريف بنظام التكاليف حسب الأنشطة و خصائصه و أهميته إضافة إلى التطرق لأهم الإنتقادات و العراقيل التي تواجه تطبيق هذا النظام.

الجانب التطبيقي الذي تم على مستوى مؤسسة نافطال-سعيدة وتم إستعمال الإستبيان لمعرفة و تحليل أهم أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الدراسات السابقة:



الدراسات العربية

- دراسة العلكاوي 2004: بعنوان "تقييم آثار و معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آثار و معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في البنوك الأردنية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. في البنوك التي لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يرجع السبب الرئيسي وراء عدم تطبيق نظام ABC إلى عدم توفر أنظمة المعلومات اللازمة لتطبيق النظام.

2. عدم قناعة الإدارة العليا بنظام ABC.

3. إرتفاع تكاليف نظام ABC مقارنة مع المنافع المتوقعة منه.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات:

- 1- أن تقوم البنوك بتطوير أنظمة المعلومات لديها.
- 2- القيام بدراسات و أبحاث تهتم بتطبيق نظام ABC.
- 3- أن تقوم جمعية البنوك بتوعية البنوك بأهمية تطبيق نظام ABC.

- دراسة شقاحين 2007 م:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق نظام ABC حيث بينت الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية تواجه مجموعة من الصعوبات في تطبيق نظام ABC فيها وبدرجة متوسطة وبصورة عامة، كما بينت الدراسة أن بعض الصعوبات كانت بدرجة مرتفعة كما هو الحال في عدم وجود تشريعات ملزمة وعدم وجود دور توجيهي من طرف مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية



ومزايا نظام ABC كما أن بعض الصعوبات كانت متوسطة وذلك ناتج عن عدم وجود معايير محاسبية تخص بيئة العمل و إرتفاع تكلفة نظام ABC و عدم وجود خبراء و برامج إلكترونية لتطبيقه كما أن المعوق الرئيسي أن الإدارة ليس لديها الرغبة في تطوير أنظمتها.

الدراسات الأجنبية

1- دراسة Narcyz Roztocki and George Valenzuela (1999) بعنوان :
"A Procedure for Smooth Implementation of (ABC) IN Small Company"

هدفت هذه الدراسة إلى وصف الإجراءات المتبعة للتحويل من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام ABC بأقل مخاطرة وأقل تكلفة ممكنة ، كما إنها ركزت على تطبيق هذا النظام في الشركات الصناعية الصغيرة التي يكون عدد موظفيها أقل من (100) موظف . ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثون بإتباع نموذج كوبر ذي المرحلتين وتطبيقه .
وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها : إن تطبيق نظام ABC بحاجة إلى تغييرات تنظيمية في الشركة ، ووجود موظفين ذوي كفاءة قادرين على التعامل مع هذا النظام ، بالإضافة إلى حاجة الشركة إلى أجهزة وبرامج حاسوبية من أجل تجميع البيانات بسهولة ودقة. والتحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام ABC يقلل من مخاطر الحصول على معلومات خاطئة بشأن التكاليف ، وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية صحيحة ترفع من كفاءة أداء الشركة.

2- دراسة 2000 cook roger ، crooper paul بعنوان:

"Activity Based Costing In Universities"

- إقتصرت هنا الباحثة في دارسته على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد تطرق فيها إلى أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق هذا النظام في قطاع الخدمات، كذلك المتعلقة بتحديد وضبط الوقت المستنفد لكل نشاط في حالة مشاركة العامل بأكثر من نشاط. توصلت الدراسة إلى سرد العديد من المزايا التي تؤكد وجوب تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة أو الكبرى مهما كانت طبيعة نشاطها، مما توفره من بيانات ومعلومات دقيقة يمكن



الأستاذ عليها في إتخاذ مختلف القرارات، وخاصة في ظل المنافسة التي تواجهها هذه الأخيرة والتي تهدد بقاءها واستمرارها.

3- دراسة Cooper and Kaplan (2002) بعنوان :

“ Cost Cutting Activity ”

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تطبيق نظام (ABC) سيؤدي إلى تخفيض التكاليف . ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان باتباع أسلوب دراسة الحالة ، حيث قاما بتطبيق هذا النظام على دائرة المشتريات في إحدى الشركات كبديل لنظام التكاليف التقليدي المستخدم فيها ، حيث تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة وحساب تكلفتها ، ومن ثم تحليل النتائج باستخدام المنهج التحليلي الوصفي .

وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام (ABC) سيؤدي إلى خفض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة عديمة الفائدة من تكلفة المنتج ، والإبقاء على الأنشطة ذات الفائدة للمنتج مما يؤدي بالنتيجة إلى خفض تكاليف المنتجات .

تقسيمات البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، الأول نظري يتكون من مبحثين الأول يعالج تعريف ABC ، أهدافه و أهميته إضافة إلى الفروق الجوهرية بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية.

و المبحث الثاني يتضمن خطوات تطبيق نظام ABC ومزايا وعيوب النظام إضافة إلى الإنتقادات التي تلقاها.

أما الفصل التطبيقي فكان دراسة ميدانية لمؤسسة نافتال GPL-SAIDA و قد عالجننا فيه إستبيان موزعة على عينة من العمال بإستخدام برنامج SPSS و تحليل الفرضيات و إستخلاص أهم النتائج المتحصل عليها.



مقدمة الفصل :

- إن التطور التقني السريع في هذا العصر مع زيادة حجم المؤسسات وتعدد منتجاتها أدى إلى التغيير في الإنتاج والعوامل الإنتاجية وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج السلع ، كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة والإدارة ، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما يضيفه من قيم لنظم التكاليف التقليدية ، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية.

وسوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث سنخصص المبحث الأول لمفهوم نظام **ABC** وأهدافه وأهميته مع إدراج الفروق الجوهرية بينه وبين النظام التقليدي، أما المبحث الثاني سيتضمن خطوات تطبيق نظام **ABC** وتقييمه وأبرز معوقاته.

١. مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

١.١- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وخصائصه

١.١-1 تعريف نظام ABC:

" إن المبدأ الأساس الذي يستند عليه نظام التكاليف المبني على الأنشطة، هو فهم السلوك التكلفة حسب علاقتها بالمنتج أو الخدمة، مع الربط بالحقيقة المحاسبية بأن جميع التكاليف على مدى البعيد هي تكاليف متغيرة ". (عماد يوسف الشيخ-2008-ص 111)

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

"فحسب 1989 Drury:يمثل ABC وسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة، بالتعرف على ما يسبب التكلفة غير المباشرة (مسببات التكلفة) ثم تتبع التكلفة إلى المنتج أو الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها المنتجات أو الخدمة.

2004 Grandlich : نظام ABC عبارة عن فن أو تكتيك محاسبي يعمل على مساعدة على تحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات والمنتجات ، بناء على الموارد التي يتم استهلاكها من قبل الأنشطة التي يتم القيام بها لانجاز هذه الخدمات.

2006 Hongren: نظام ABC هو نظام يقوم بتفكيك نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية ، ويحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثم يخصص هذه التكلفة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والعملاء. (كمال خليفة بوزيد-2002-ص95)

1.1-1 مدخل لمفهوم الأنشطة :

- بما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد أساسا على النشاط فلا بد من الاطلاع على مفهوم وأنواع الأنشطة .

فالنشاط هو "أي طلب تأخذه المنشأة لصنع منتج أو تأدية خدمة " أو هو " هدف مهمة ذات عرض محدد" ، كما يمكن تعريف الأنشطة بأنها " الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ، وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية هي :

أ*أنشطة المدخلات : ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية .

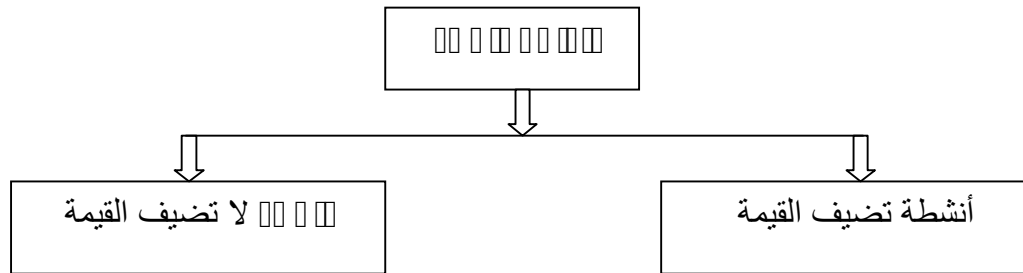
ب*أنشطة العمليات:ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل. (إسماعيل يحي التكريتي-2008- ص 162).

ج*أنشطة المخرجات: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات ونشاط مطالبات العملاء والقيد على حسابهم ونشاط تسليم خدمات المحاسبة ويمكن تصنيف الأنشطة من حيث القيمة التي تطبقها إلى:
أ.أنشطة تضيف القيمة .

ب.أنشطة لا تضيف القيمة. (أحمد حسن ظاهر -2004- ص 190).

كما هي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) يوضح تصنيف الأنشطة حسب القيمة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، جامعة عمان الأهلية ، الطبعة الثانية ، 2008، ص 162.

- فبالنسبة للأنشطة التي تضيف القيمة فهي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد البعيد مثال ذلك نشاط العرض واختيار النوعية. أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف. ومن هذا التبويب يمكن أن نتبين بان النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك.

وهناك من يصنف الأنشطة إلى نوعين :

أ. الأنشطة المباشرة : وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية .

ب. الأنشطة غير المباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط

واضح في بناء المنتج التام . (إسماعيل يحي التكريتي-2008 - ص163).

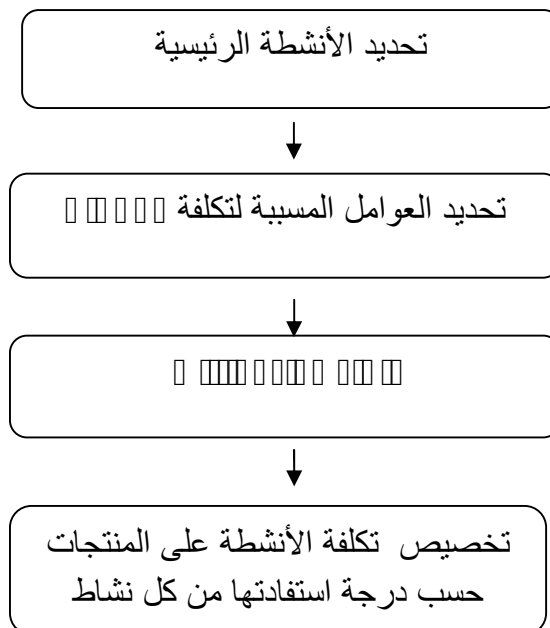
1.1

تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام الـ ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

وتبعاً لذلك هناك أربع مراحل لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة:

- تحديد النشاطات الرئيسية في المشروع .
 - تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط ، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.
 - خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط.
 - تتبع التكاليف طبقا للنشاطات وفقا لكيفية طلب النشاطات للتكاليف (عصام فهد العريبيد- 2003-ص 255).
- يمكن استخدام هذا الشكل لتوضيح ذلك:

الشكل رقم (1-2) الإطار العام لنظام ABC



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة ، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية ، 2004، ص129.

1.1-1-3 أغراض التكلفة

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة...الخ) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.

ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائياً أو متوسطاً. غرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف. ومن أبرز خصائصه أنه " أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه التكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها ، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

1.1-1-4 مسببات التكلفة

يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة". وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويجعلها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة. في التطبيق العملي، توفر مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها.

وحتى يتحقق ذلك ، يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها ، وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

أحياناً يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة ، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة " وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة . وعند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة العامل " تكلفة القياس" بمعنى أنه في ظل نظام ABC تكون هناك فرصة لاستخدام عدد كبير جداً من مسببات التكلفة ، لذا فإنه كلما أمكن يتعين مراعاة اختيار تلك المسببات التي تعتمد على معلومات متوافرة بالفعل . (أحمد صلاح عطية -2006-ص78-80).

1.2 خصائص نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها ما يلي :

- 1- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.
- 2- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.
- 3- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التي تجمع بين تكلفة النشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيدا للرقابة على النتائج أكثر من الرقابة على الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.
- 4- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
- 5- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة النشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.
- 6- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة العمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكاليفية دقيقة وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.
- 7- إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعا من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضمنا لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.
- 8- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضا من خلال التخلص من النشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء

على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.
(محمد العشماوي-2011 ص287)

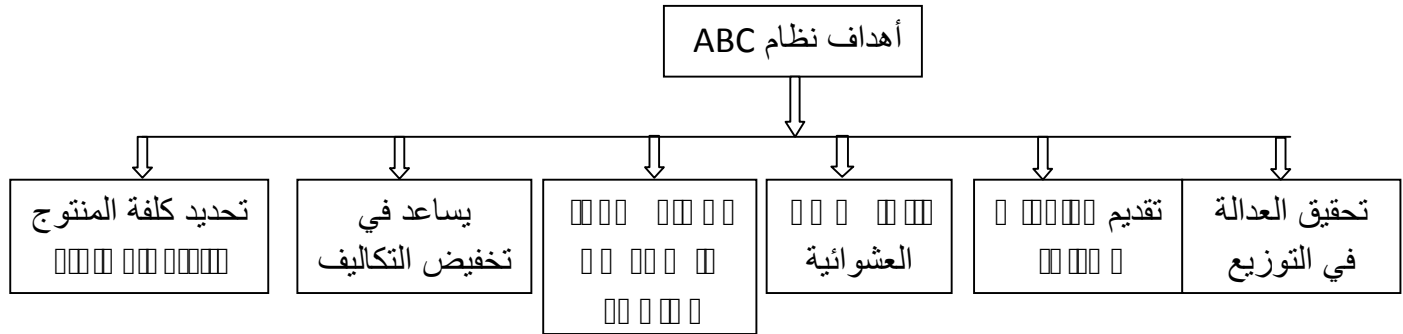
2.1 أهداف نظام ABC و أهميته

2.1-1 أهداف نظام ABC :

- يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية :
- 1- إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار ان هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
 - 2- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
 - 3- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
 - 4- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا ، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة. وغير ذلك من القرارات الأخرى.

5-تعظيم أداء الأنشطة المضيضة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيضة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها(محمد العشماوي -2011- ص 286).

شكل رقم (1-3) يوضح أهداف النظام:



المصدر: إسماعيل يحيى التكريبي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص 165.

2.1- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات ، وتحديدتها بأكثر دقة ، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي :

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة ، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

2. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع ، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة ، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

4. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير ، التصنيع ، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات ، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات ، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها :

أ- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

ب- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة ، على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها ، محدد بصفة أدق ، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع ، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر ، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تلجفي إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

ت- على الصعيد الاستراتيجي ، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معيناً ، فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.

د- تسمح أيضاً بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء ، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام ، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية ، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة ، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة. (مذكرة ماجيستر، أمير إبراهيم المسحال، 2005)

3.1 الفروق الجوهرية بين نظام تكاليف الأنشطة ABC والنظم التقليدية

إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة ، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

جدول رقم (1-1) للمقارنة بين النظامين

الأنظمة التقليدية	ABC
يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	1. يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف	2. التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف
يستخدم معدل تحميل (cost objective) .	3. يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.
يستخدم معدل تحميل (cost objective) .	4. يستخدم معدل تحميل (cost objective) .
الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	5. تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف

غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه ()	العامل الموجه (احتمال ضعيف).
6. لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية ، بل متغيرات أخرى مثل الوقت ، عدد الأجزاء ، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التوزيع والتحميل متغيرات مالية تمثل العمل المباشر أو كلفة المواد.
7. تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	على كمية الإنتاج.
8. يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات.

المصدر :إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ،جامعة عمان الأهلية ،الطبعة الثانية،2008،ص166.

11. تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1.11 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- بما أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظام كلفوي متكامل فلا بد له من أن يأخذ نفس الشكل ونفس الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر.

فالإدارة عندما تقرر الاستغناء عن نظام معالجة التكاليف التقليدي الذي تطبقه والاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة فإنها مقبلة على عمل كبير ، يتطلب العديد من الإجراءات الأساسية والتمهيدية المساعدة على إرساء هذا النظام وحسن تنفيذه وتعظيم المنفعة من استخدامه.

- قبل البدء في شرح واستعراض مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يجب توضيح الاستعدادات الواجب القيام بها حيث يجب على المؤسسة إعداد فريق عمل كفء يقوم هذا الفريق بتحديد المشاكل التي تواجهها المؤسسة وتحديد نوع ومستوى

المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم ونظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وللوصول إلى تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومعرفة ميكانيزم عمله يمكن تتبع المراحل التالية: (إسماعيل يحيى التكريني 2007-ص 167-168)

1-1-1 تحديد وتحليل الأنشطة

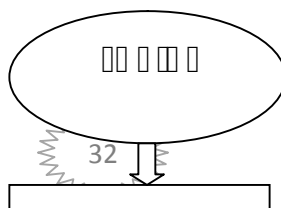
- يبدأ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بتحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة.

حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة تبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي ، مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة خاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة المورد التي يستهلكها المنتج.

تحلل هذه الأنشطة تحليل دقيق وتصنف حسب ما إذا كانت تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة بطبيعتها وذلك بطرح السؤال التالي هل استبعاد هذا النشاط يؤدي إلى إنقاص شكل من الأشكال من رضا الزبون عن المنتج النهائي ؟ حيث يتوقف مصير هذا النشاط على الإجابة ، فإذا كانت الإجابة لا فمعناه أن هذا النشاط لا يضيف أي قيمة وهكذا ، يتم تصنيف أنشطة المؤسسة وفق مفهوم القيمة المضافة على مجموعتين:

المجموعة الأولى تضم الأنشطة التي تضيف قيمة : مثل نشاط التخزين ..إلخ ، هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة. (جلال العطار-2009-ص 27)

الشكل رقم 4.1: تحليل وتصنيف الأنشطة المضافة للقيمة.



المصدر: Roman L.Weil & Michael, Op.cit, p234

1-2 تحديد تكلفة ومستوى أداء كل نشاط

- تتضمن تكلفة كل نشاط جميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم حاسب آلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها (محمد محمود يوسف - 2006، ص833)

يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط ، وبعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة، فهو مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط (هشام احمد عطية وآخرون - 2000- ص323)

1-3 تحديد مراكز النشاط

- بعد القيام بتحديد الأنشطة في المرحلة الأولى ، يتضح لنا انه يمكن أن يكون هناك العشرات بل المئات من الأنشطة في المؤسسة الواحدة ، لذلك يجب التعامل مع هذه

الأنشطة على أنها مركز نشاط مستقل ، حيث يعرف مركز النشاط >> بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل <<.

ومن خلال هذا التعريف يتضح أنه في حالة معاملة كل نشاط على حدى بأنه مركز نشاط مستقل فهذا قد لا يعد اقتصاديا بالنسبة للعديد من المؤسسات خاصة الكبيرة منها ، لذلك عادة ما يتم تجميع عدد من الأنشطة التي لها علاقة ببعضها في مركز نشاط واحد أو ما يدعى بالمسار وذلك لتخفيف تكاليف التسجيل والتفصيل .

يتم تصنيف أنشطة المؤسسة حسب ما تراه مناسبا وبما يتوافق مع طبيعة العمليات ، بعدها يعاد حسب هذا التصنيف تقسيمها إلى مراكز أنشطة ، حيث أن دمج الأنشطة في مراكز أنشطة يتوقف على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضا كان إدماج هذه الأنشطة يتم بسهولة وبدون المساس بدقة التكاليف والعكس صحيح ففي حالة زيادة الاختلاف بين المنتجات قلت إمكانية دمج الأنشطة وزادت الحاجة على عدد كبير من مراكز الأنشطة المستقلة لضمان تحديد تكلفة المنتجات ، ففي مؤسسة للصناعات الالكترونية كانت درجة اختلاف المنتجات منخفضة مما أدى إلى وجود مركزين للأنشطة فقط على عكس مؤسسة صناعة المسامير والصواميل فإن الاختلاف الكبير في المنتجات أدى إلى وجود العديد من المركز النشاط حتى تتمكن من تحقيق الدقة في تحديد التكاليف.

1.11- 4 اختيار مسببات التكلفة

كما سبق وأن عرفنا مسبب التكلفة على أنه >> مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها <<... ، بالتالي فإن نجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتحقق من خلال تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط أو منتج أو خدمة.

1.11- 5 تحديد أهداف التكلفة

يرتكز نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما سبق وأن بينا على أنه يتم تخصيص التكاليف على مرحلتين ففي المرحلة الأولى تخصص التكاليف على الأنشطة وفي

المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات وزبائن وخدمات طبقا لمقدار استفادة هذه الأهداف النهائية من تكلفة كل نشاط ، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وذلك حسب المعادلة التالية: (Gérard melyon-2001-p264)

$$\text{تكلفة الوحدة من المسببات} = \frac{\text{مجموع تكاليف نشاط أو مسار}}{\text{عدد مسببات التكاليف}}$$

يستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية ، أي أنه تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة ، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع

تستخدم هذه الصيغة على أي تكاليف غير المباشرة سواء التكاليف الإدارية أو الصناعية أو التكاليف الغير مباشرة الأخرى. (هشام أحمد عطية وآخرون - 2000 - ص327)

2.11 - مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس أنشطة

11-2 مزايا تطبيق نظام (ABC) :

- إن أهم مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC) هي:

1- إلغاء الإجراءات غير الضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً ، وهذا بدوره سيسهم في تحسين أداء الفعاليات لدى الشركات الصناعية من ناحية وإلى تخفيض التكاليف من ناحية أخرى ما سيؤثر بالضرورة على تكلفة المواد وإظهارها بأقل مما هي عليه الآن.

2- يسهم نظام ABC ويدخل عاملاً رئيسياً مساعداً في تطبيق الإستراتيجية الإدارية الحديثة وهي إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة ،(TQM) كونه يؤثر في مجال التحسين المستمر والتركيز على المستهلك الذي ينتظر الخدمة المتميزة من المادة إضافة إلى نوعيتها وهذا فقط سيمنحه الفرصة على البقاء والاستمرار والمنافسة ، كما أن هذا النظام ينسجم مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى.

3- توفير مجموعة من مقاييس أداء غير مالية من خلال قياس مسببات التكلفة إذ يشمل الكلفة والوقت والنوعية ، والكمية وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد تلك التي لا تحقق أي قيمة مضافة .

4-مساعدة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد ،مما يساعدها لمواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة الشديدة في أسواق العالم المفتوح ، كذلك تحسين كفاءة

وفاعلية قرارات التسعير نظراً لاحتساب الكلفة بشكل دقيق الذي سينعكس أثرها إيجابياً على مختلف القرارات ومن ضمنها قرارات التسعير .

5-يمثل نظام ABC بديلاً قوياً للأنظمة التقليدية ويقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف المساندة وبشكل يقود إلى تجاوز عيوب النظم التقليدية ، إذ قدم نظام ABC إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة (Cost Objects) ، إضافة إلى الربط التقليدي بالمادة ، سمح النظام بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء بعدهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون بالتالي في أحداث التكلفة ، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات وعلى مستوى العملاء ، الأمر الذي سمح بإعادة النظر في المزيج الإنتاجي وفي مزيج العملاء ، ولقد أثبتت الدراسات الميدانية جدوى وفاعلية التوجه نحو العملاء ، التوجه نحو المستهلك أو الزبون في

جميع المنظمات على حد سواء وفي المنظمات المصرفية وخدمات الاتصالات والموافق العامة من ماء وكهرباء بصورة خاصة .

6- يقوم مدخل نظام تكاليف الأنشطة أساسا على التحليل العميق لكافة الأنشطة في الجمعية مع محاولة ربط تلك الأنشطة بمسبباتها ، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل الجمعية ، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة ويسمح باعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية مهمة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد. (عبد العزيز الرومي-2011-2012- ص39)

11. 2-2 عيوب تطبيق نظام (ABC) :

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض عيوب النظام و المتمثلة في:

1- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو إرتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير و الصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة و المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

2- إن إستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.

3- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية لها (إسماعيل يحيى التكريتي-2008- ص187)

4- لقد طبق هذا النظام في إحتساب التكلفة الكلية و التي تحتوي على التكاليف الثابتة, ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.

5- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل, مثل إختيار مسببات التكلفة, كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف و إتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.

6- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام ذو جودة عالية , وهذا لا يوجد, مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة (michel GERVAIS-2007-134)

11. 3- الإنتقادات الموجهة لتطبيق نظام ABC

- من أهم الانتقادات التي تعرض لها النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة ، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

- كذلك فإن تكلفة تطبيق النظام مرتفعة، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك.

- لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة.
- وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لاستعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة إلا أن هناك بعض العيوب المتعلقة باستعماله كارتفاع تكاليف الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة واستمرار مشكلة التخصيص العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة.
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمنشأة ، فتحدد الأنشطة الرئيسية للمنشأة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من المنتجات ، كل ذلك يتطلب تكاليف عالية ويجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة من استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة . فإذا كانت التكاليف العالية لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتوخات من استعمال النظام المذكور فإنه يجب التخلي عن تطبيق النظام ، وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتوخات من استعماله فإنه عندئذ يفضل استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- إن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة. فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع (عبد العزيز الرومي - 2012 - ص 40)

خلاصة الفصل:

نستنتج مما سبق ذكره أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو نظام جيد بالنسبة للمؤسسة من ناحية تطبيقه لأنه يحدد التكاليف بدقة معتمداً على مسبب التكلفة غير المباشر إلا أنه لا يخلو من مشاكل و صعوبات عند تطبيقه كصعوبة دراسته مثلاً مقارنة بالنظام التقليدي كما أنه يتميز بارتفاع التكاليف عند تطبيقه وهذا ما يرجح الإدارة و المؤسسة إلى عدم إدراجه ضمن عملها.

1. تقييم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة نافطال

1.1 تعريف مؤسسة نافطال

تعريف مقر وحدة نفطال سعيدة (مقاطعة غاز البترول المميع):

هي عبارة عن مقاطعة لغاز البترول المميع تتحكم في جميع مراكز تعمير قارورات الغاز التابعة لها إقليميا وتحتوي على أربع دوائر متناسقة فيما بينها أهمها:

-الدائرة التجارية: تعتبر الوظيفة الإستراتيجية إذ لا يمكن الاستغناء عنها كونها تقوم بتسطير البرامج والأهداف المتعلقة وكذلك الإنتاج بالإضافة إلى وظائف أخرى، ولها علاقتين خارجية وداخلية. كما يوجد في الدائرة التجارية مصلحتين أخرتين هما:

- مصلحة البيع (service de vente): وتختص بمتابعة الزبائن من حيث مطابقة محلاتهم للمعايير الأمنية (توفر المطافئ ، عدم البناءات المغلقة غير مكشوفة السطح) كما تقوم بمتابعة الديون عن طريق الزبون للديون المقسطة التي تبلغ مدتها شهر، حيث تقوم الشركة بمراسلة الزبائن قصد إبلاغهم بتسديد المبلغ الدائن والزبائن المعنيون هم الإداريون، العسكريون، أما بالنسبة لنقاط البيع الأخرى يكون التسديد نقداً إلاّ المسيرين المباشرين التابعين لمؤسسة نفطال.

- مصلحة الاستغلال (service d'exploitation): وتختص بمعدلات النقل (المدخلات، المخرجات، الصيانة...) وأيضا تقييم المخزون.

- دائرة المستخدمين: تتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح تقوم كل واحدة منها بوظائفها حيث تقوم مصلحة المستخدمين بمراقبة تغيب أو حضور العمال، تأمين المستخدمين وتحضير أجر العمال وتعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال رغم أن هذه الأخيرة غائبة في المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن، كما أنها تقوم بتسليم جميع الوثائق التي يطلبها العامل من العمال، تأمين المستخدمين وتحضير أجر العمال وتعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال رغم أن هذه الأخيرة غائبة في المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن، كما أنها تقوم بتسليم جميع الوثائق التي يطلبها العامل من إدارته

لاحتياجاته الشخصية كشهادة العمل وكشوف الراتب السنوي...، مصلحة الموارد البشرية والتكوين تقدم كل الاهتمام فيما يخص تكوين العمال وكذا التقديرات المخصصة للتكوين والتسيير، وأخيرا مصلحة الوسائل العامة تسهر على تزويد المؤسسة بالوسائل المكتبية وكل مستلزماتها الأساسية.

- **دائرة المالية:** تتكون هذا الدائرة من ثلاث مصالح تفوق كل واحدة منها بوظيفتها التي وجدت من أجلها، كما تقوم على العموم بالتسيير المالي للمؤسسة ومن بين هذه المصالح نجد:

- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة الخزينة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية وتسيير الميزانية..

الدائرة التقنية: تنقسم الدائرة التقنية إلى ثلاث مصالح:

- مصلحة صيانة العتاد المتنقل.
- مصلحة صيانة التركيبات الثابتة.
- مصلحة التخطيط.

1. 2 عرض المحاسبة التحليلية لشركة نافطال NAFTAL:

1) المحاسبة التحليلية للشركة:

تبنت شركة نافطال مخططا تنظيميا ديناميكيا يتلاءم بصفة مستمرة مع متطلبات تسويق و توزيع المنتجات النفطية الذي يسمح لها باغتنام الفرص التي يمنحها لها السوق في هذا الإطار, إن التنظيم الجديد للهيكل الكلي لشركة نافطال أدخلت المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير، وكذلك كوسيلة قيادة تسهل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة. من جهة أخرى المحاسبة التحليلية باعتبارها أداة تسيير أساسية من بين الأدوات الأخرى تشكل حاليا احد المتطلبات الجديدة على ضوء تحديد الأسعار.

من ناحية أخرى, إن الحلول المعطاة من طرف المحاسبة التحليلية جاءت لملء عدم التطابق الموجود بين احتياجات المسيرين للمعلومات و البيئة التنافسية.

إن التغيرات التي يتعرض لها المحيط الاقتصادي الوطني و الدولي بصفة دائمة تلزم المتنافسين على إدخال أدوات جديدة في علم التسيير (مانجمنت) المفروضة من طرف السوق وتحرير أسعار المحروقات.

إن تقنية التسيير تحولت من المحاسبة الصناعية إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال ثم إلى تحليل ومراقبة التكاليف وفي الأخير إلى محاسبة علة التسيير.

(2) **هدف المحاسبة التحليلية للشركة:** إن التغير الأكاديمي المستمر هو ذو معنى لشركة نافطال. بما أن استغلال المحاسبة التحليلية المطبق منذ 2001 داخل الشركة يهدف إلى الإجابة على رغبة المسيرين من الناحية.

- فضاء التحكم في التكاليف على الذي يشكل عاملا أساسيا يجب طرحه في صياغة مخطط الأعمال الوطني و الدولي.

- تقديم حصص السوق لحافطة الأوراق المالية للنشاط عن طريق تسيير أفضل لتكاليف المنتجات ذات هامش حر و منظم.

- وضع و صياغة خرائطية cartographié للتكاليف (محلي ،جهوي،وطني) لكل نشاط ولكل منتج.

- تشكيل بنك المعلومات لصالح تسيير الموازنات.

(3) **البرامج المعلوماتية للمحاسبة التحليلية: canal Win** إن استخدام و استغلال برنامج معلوماتي للمحاسبة التحليلية "wincanal" هو نظام معلوماتي مدمج إلى جانب المحاسبة العامة يساعد على تحقيق المصادقية و صحة التكاليف و النتائج لكل منتج

بالتطابق مع مخطط و توزيع نشاطات شركة نافطال ،إن تقنية الحسابات الممسكة هي التقنية المسماة بطريقة التكاليف الكلية الحقيقية.

إن المعلومات المعطاة و المنشورة من طرف برنامج المعلوماتية wincanal لكل نشاط هي موضوعة للتحليل و للاستغلال من طرف أصحاب القرار عند إقفال الحسابات للسنة n أو الدورة n.

إن تطور و ازدهار برنامج معلوماتية الخاص بالمحاسبة التحليلية wincanal على شكل وجه إعلامي يهدف إلى إعطاء أجوبة مرحلية و بالعلاقة مع تقييم حالي للبيئة التنافسية و كذلك فتح محاسبة التسيير عن طريق :

- حلول جديدة و تقنية الحساب الجديدة المطروحة من قبل الحلول المستخرجة من طريقة التكاليف الجزئية لمحاسبة النشاط.

- المساهمة في إقفال الحسابات و كذلك شرح تكاليف المنتجات ذات المردودية الضعيفة و القوية

11. واقع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

1.11 الطريقة و الأدوات المستخدمة: إن الطريقة المستخدمة في عملية معالجة الإطار التطبيقي هي عملية معالجة بيانات مجمع الدراسة المتمثل في الموظفين بقسم المحاسبة و المالية و الإيظارات في الإدارة من بينهم عينة ل30 موظف التي تم التحصل عليها بناءا على إستبيان وزع على عمال مؤسسة نافطال، وقد تم إستعمال الإحصاء الوصفي في التحليل الإحصائية .

فيما يخص الأداة المستخدمة لأغراض التحليل تم الإستعانة ببرنامج SPSS V(20) لكونه أحد أهم البرامج المستعملة في معالجة البيانات الإحصائية.

١١. 2 تحليل كمي ووصفي لإستمارة العمال في شركة "تافطال":

١١. 1-2 دراسة صدق وثبات الاستمارة

1- صدق الإستبيان: نقصد بصدق الاستبيان بأن نقيس اسئلة الاستبيان بمساعدة وتوجيه الاساتذة

2- ثبات الإستبيان: يقصد بثبات الاستبيان ان يعطي نفس النتيجة حتى لو تم توزيعه اكثر من مرة تحت نفس الظروف على نفس العينة

- وقد تم التحقق من ثبات الاستبيان الموجه للدراسة من خلال معامل الفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان كما يلي:

الجدول (1-2) يوضح معامل الفا كرونباخ " Cronbach's Alpha Coefficient "

Récapitulatif de traitement des
observations"1"

Statistiques de fiabilité"2"	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,793	21

Observations	N	%
Valide	30	100,0
Exclus ^a	0	,0
Total	30	100,0

من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج **spss**

- في عينة مكونة من 30 فرد تم استرجاع كافة البيانات بنسبة 100% دون قيم مفقودة نلاحظ ان Alpha de Cronbach قريب من 1 بنسبة 0.793 وهذا يدل على أن هناك ثبات في الاستمارة ونكون بذلك قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبيان الموجه للدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الإستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

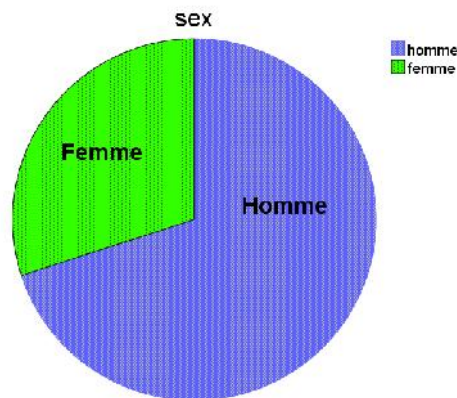
2-2. **العينات العشوائية في الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.**

(1)- توزيع افراد العينة حسب الجنس:
 (2-2) يوضح توزيع افراد العينة حسب الجنس.

Statistique « sex »

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
homme	21	70,0	70,0
femme	9	30,0	100,0
Total	30	100,0	

يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس (1-2)



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- يوضح الجدول (2-2) اختلاف النسبة المئوية بين 70% من فئة الذكور بنسبة 30% في المرتبة الثانية بنسبة 70% من فئة الإناث بنسبة 30% .

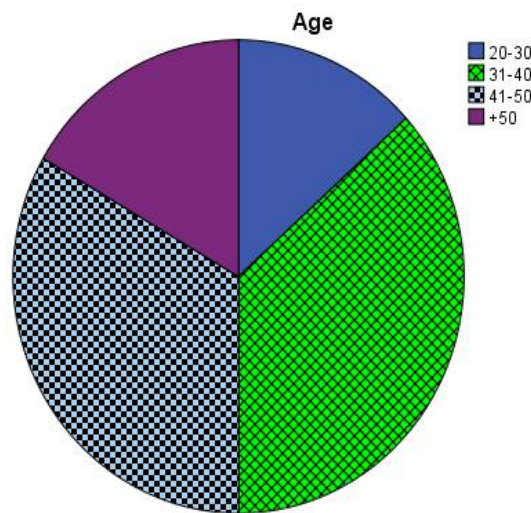
(2) - توزيع افراد العينة حسب السن:

جدول (2-3) يوضح توزيع افراد العينة حسب السن.

Age

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
20-30	4	13,3	13,3	13,3
31-40	11	36,7	36,7	50,0
41-50	10	33,3	33,3	83,3
+50	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

النتائج (2-2): توزيع أفادة العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- يوضح الجدول (2-3) اختلاف النسبة المئوية بين أعمار الفئة المستجوبة حيث نجد أن الفئة الغالبة في مؤسسة "نافطال" تتراوح أعمارهم ما بين (31-40) بنسبة 36.7% بينما نجد الفئة الأقل تواجد تتراوح أعمارهم (20-30) بنسبة 13.3%.

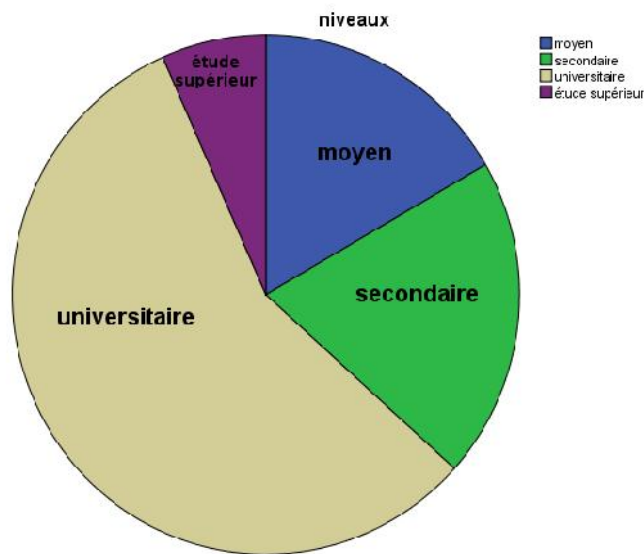
3) توزيع افراد العينة حسب المؤهل الدراسي:

جدول (2-4) يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل الدراسي.

Niveaux

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Moyen	5	16,7	16,7	16,7
secondaire	6	20,0	20,0	36,7
universitaire	17	56,7	56,7	93,3
étude supérieur	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-3) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الدراسي.



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- الشكل (2-4) يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل الدراسي.

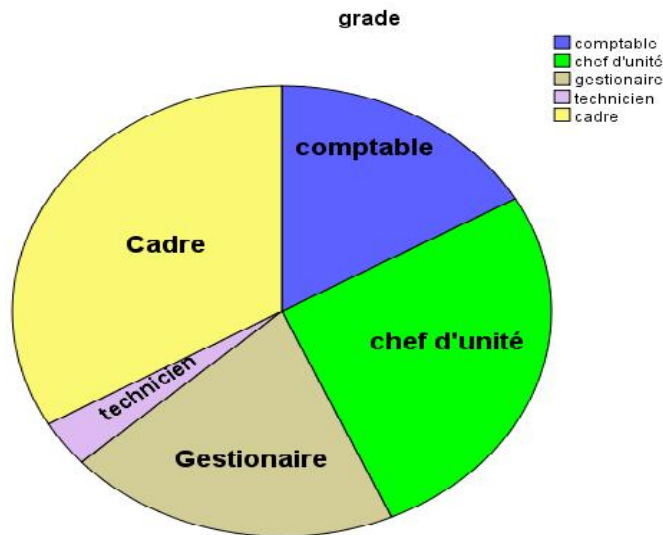
نلاحظ من الجدول (2-4) أن المؤهل الدراسي لدى غالبية افراد العينة هو المستوى الجامعي بنسبة 56.7% ثم يليه المستوى الثانوي بنسبة 20% أما اصغر نسبة فكانت لدراسات العليا بنسبة 6.7%.

4) توزيع افراد العينة حسب النشاط المهني:

جدول (2-5) يوضح توزيع افراد العينة حسب النشاط المهني.

Grade				
Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
comptable	5	16,7	16,7	16,7
chef d'unité	8	26,7	26,7	43,3
gestionnaire	6	20,0	20,0	63,3
technicien	1	3,3	3,3	66,7
Cadre	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-4) : يوضح توزيع افراد العينة حسب النشاط المهني.



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

نلاحظ من الجدول (2-5) أن أكبر نسبة في المؤسسة هي لرتبة إطار ب 33.3% من العمال تليها رتبة رئيس مصلحة بنسبة 26.7% وأقل نسبة تتمثل في رتبة تقني سامي ب 3.3%.

11. 2-3 تحليل وتفسير اسئلة الاستمارة

المحور الاول:مدى معرفة الموظفين بنظام ABC

السؤال رقم (1):عدم وجود خبراء في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة

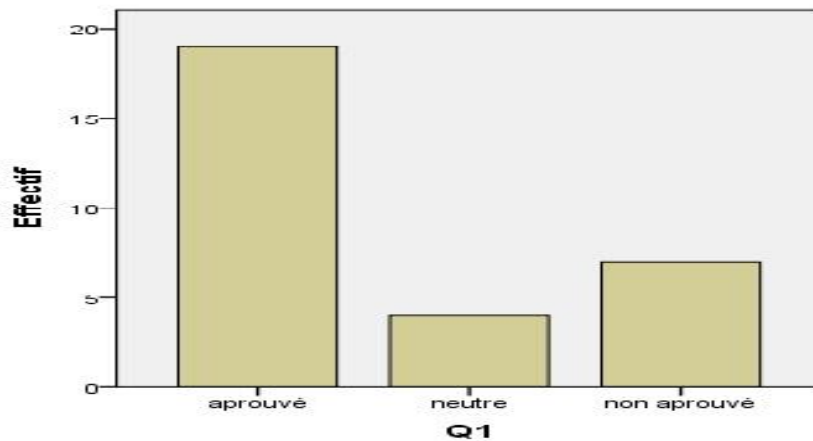
يوضح الجدول (2- 6) إجابة العمال على السؤال(1):

عدم وجود خبراء في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé	19	63,3	63,3	63,3

Neutre	4	13,3	13,3	76,7
non approuvé	7	23,3	23,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (5-2) إجابة العمال على السؤال (1):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة 63.3% موافقين على أن عدم وجود خبراء في مجال نظام ABC هو أحد أسباب عدم تطبيقه في المؤسسة مقارنة بنسبة 23.3% غير موافقين، وهذه النسبة معتبرة وتدل على قلة خبرة الموظفين .

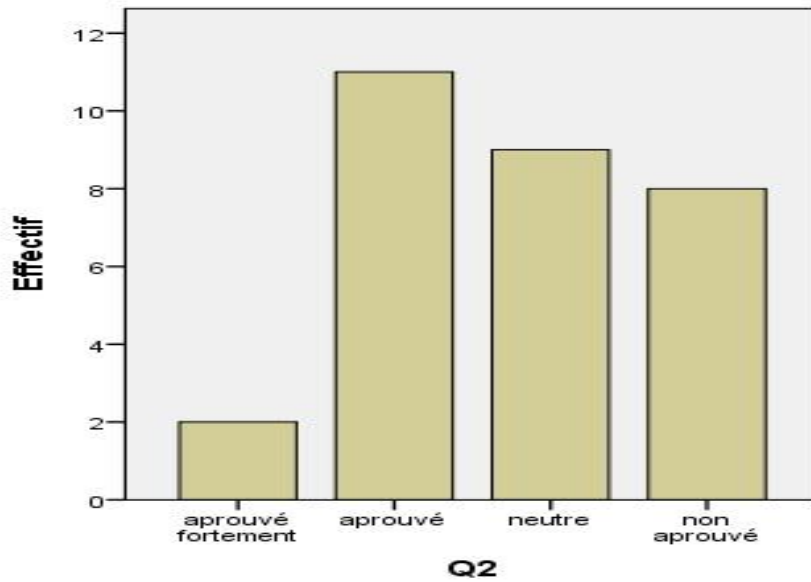
السؤال رقم (02): عدم حضور دورات تكوينية لنظام ABC أدى إلى عدم تطبيقه.

جدول (7-2) يوضح اجابة العمال على السؤال (02):

عدم حضور دورات تكوينية لنظام ABC أدى إلى عدم تطبيقه

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	11	36,7	36,7	43,3
neutre	9	30,0	30,0	73,3
non aprouvé	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-6): يوضح إجابة العمال على السؤال (02):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية العمال يرون أن عدم حضور دورات تكوينية أحد أسباب عدم تطبيق نظام ABC بنسبة 43.4% ، بينما 26.7% يرون عكس ذلك و 30% محايدون.

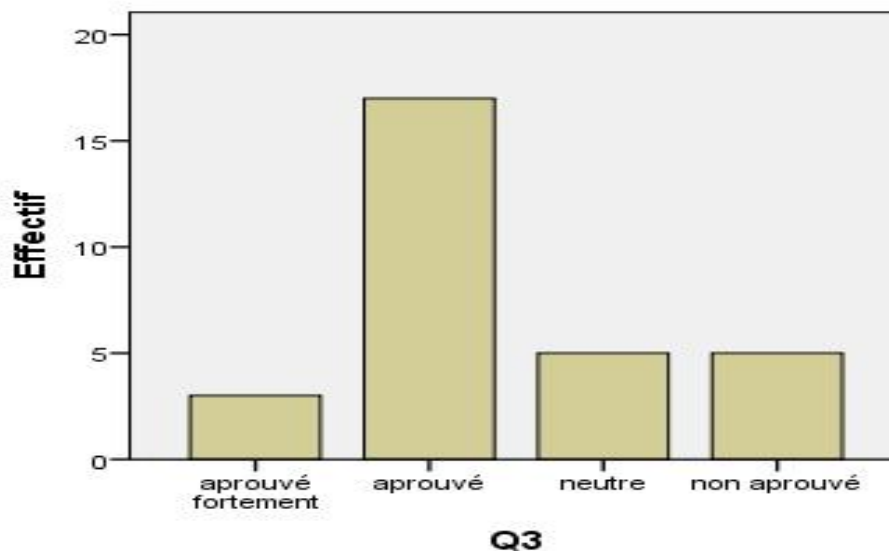
السؤال رقم (3): قلة معرفة الموظفين بنظام ABC أدى إلى ظهور مشاكل أثناء تطبيقه

جدول (2-8) يوضح اجابة العمال على السؤال (3):

قلة معرفة الموظفين بنظام ABC أدى إلى ظهور مشاكل أثناء تطبيقه

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	3	10,0	10,0	10,0
aprouvé	17	56,7	56,7	66,7
neutre	5	16,7	16,7	83,3
non aprouvé	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-7) يوضح اجابة العمال على السؤال (3):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أن الأغلبية الساحقة من العمال ليس لديهم دراية بنظام ABC بنسبة 66.7% فيما تمثل نسبة 16.7% العمال ذوي دراية بنظام ABC.

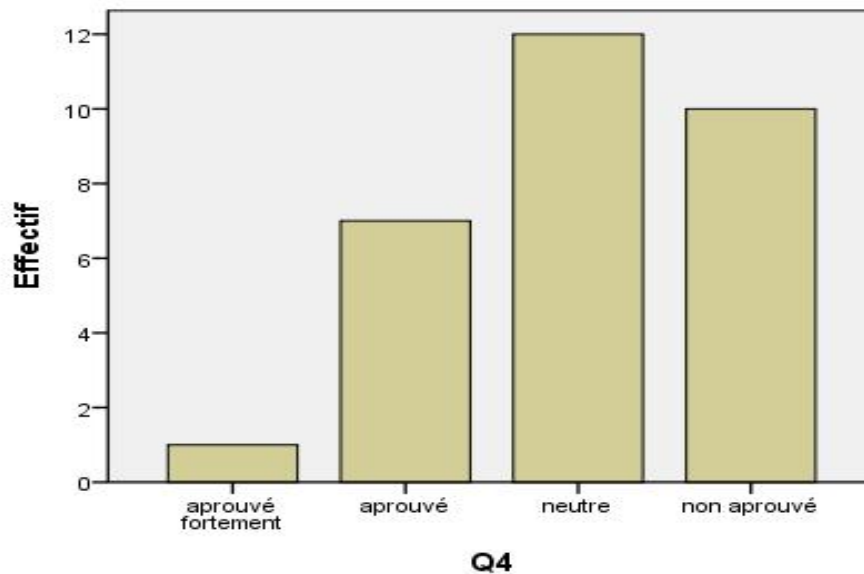
السؤال رقم (04): عدم رضا الموظفين بنظام ABC أدى إلى الإستغناء عنه

جدول (2-9) يوضح إجابة المستجوبين على السؤال رقم (04):

عدم رضا الموظفين بنظام ABC أدى إلى الإستغناء عنه

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	7	23,3	23,3	26,7
neutre	12	40,0	40,0	66,7
non aprouvé	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-8) يوضح إجابة المستجوبين على السؤال رقم (04):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أن أغلبية العمال محايدین بنسبة 40% مما يدل على عدم إهتمام العمال بتطبيق نظام ABC أو عدمه، فيما هنالك تباين بسيط بين نسبة العمال الغير راضين عن النظام بـ 26.6% و الموافقين على هذا النظام بنسبة 33.3%.

المحور الثاني: إرتفاع تكاليف نظام ABC

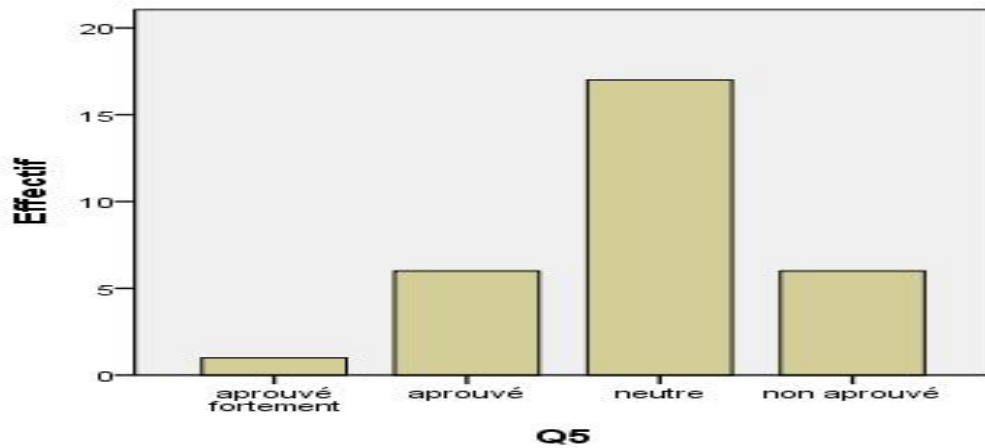
السؤال رقم (05): عدم قدرة تحمل المؤسسة لتكاليف نظام ABC

جدول (2-10) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (05):

عدم قدرة تحمل المؤسسة لتكاليف نظام ABC

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	6	20,0	20,0	23,3
neutre	17	56,7	56,7	80,0
non aprouvé	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-9) : يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (05):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى نسبة كانت للمحايدين بـ 56.7% وهذا يدل على عدم معرفتهم بنظام ABC بينما هنالك نسبة 23.3% من العمال يرون أن المؤسسة غير قادرة على تحمل التكاليف، وأقل نسبة كانت للعمال الغير موافقين بـ 20%.

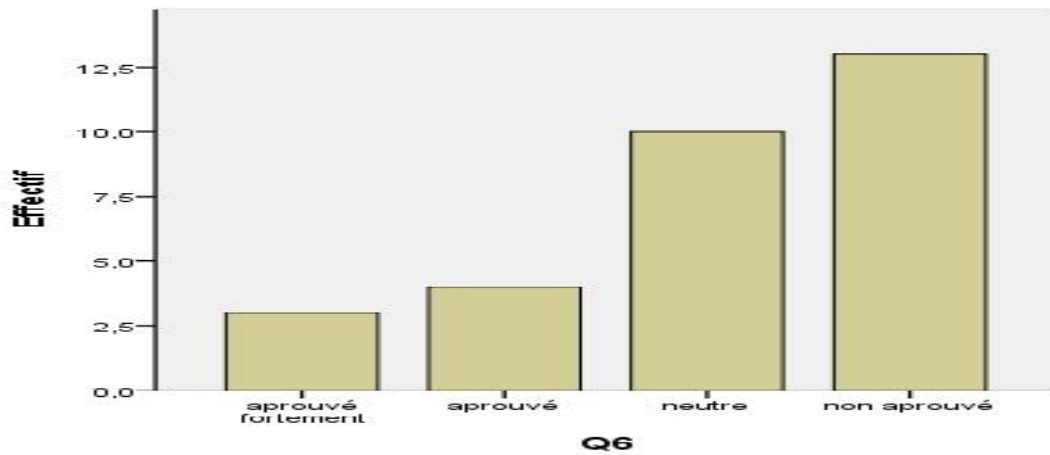
السؤال رقم (06): إن إرتفاع تكاليف الدورات التدريبية أدى إلى التخلي عنه

جدول (2-11) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06):

إن إرتفاع تكاليف الدورات التدريبية أدى إلى التخلي عنه

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	3	10,0	10,0	10,0
aprouvé	4	13,3	13,3	23,3
neutre	10	33,3	33,3	56,7
non aprouvé	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-10) : يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أن الأغلبية الساحقة كانت للعمال الغير موافقين على أن إرتفاع الدورات التكوينية هو السبب وراء عدم تطبيق نظام ABC بنسبة 43.3% فيما تبين أن أقلية العمال ترى بأن إرتفاع الدورات التكوينية هو أحد أسباب عدم تطبيقه مما يدل على أن الدورات التكوينية ليست عائقا أمام تطبيق هذا النظام.

السؤال رقم 07: إن تكاليف نظام ABC أكبر من عائداته.

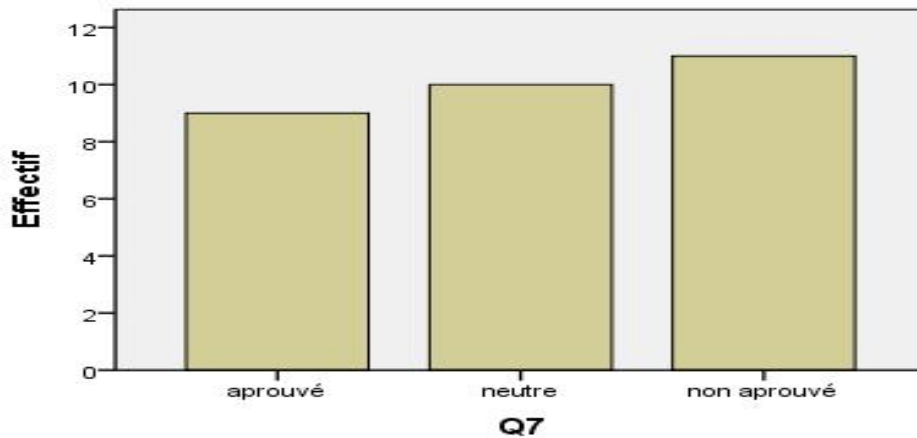
جدول (2-12) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (07):

إن تكاليف نظام ABC أكبر من عائداته

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--------	-----------	-------------	--------------------	--------------------

aprouvé	9	30,0	30,0	30,0
neutre	10	33,3	33,3	63,3
non aprouvé	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-11) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (06):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من مخرجات SPSS نلاحظ تباين في آراء المستجوبين حيث يوجد تقارب في النسب مع أغلبية بسيطة للعمال الغير موافقين على أن تكاليف نظام ABC أكبر من عائداته بنسبة 36.7% مقارنة مع العمال الموافقين بنسبة 30%. بينما نسبة المحايدین 33.3% وهذا يؤكد عدم معرفة المحايدین بنظام ABC .

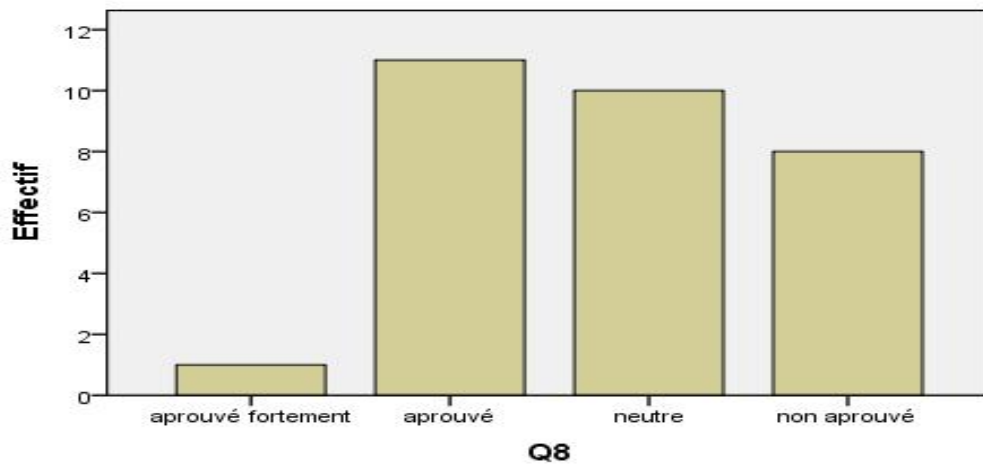
السؤال رقم (08): إن نظام التكاليف الموجود حالياً يتميز بالتكلفة المعقولة

جدول (2-13) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (08):

إن نظام التكاليف الموجود حاليا يتميز بالتكلفة المعقولة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	11	36,7	36,7	40,0
neutre	10	33,3	33,3	73,3
non aprouvé	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-12) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (08):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه و الأعمدة البيانية أن اغلبية العمال موافقين على النظام الحالي لتمييزه بالتكلفة المعقولة بنسبة 40% بينما نجد نسبة الغير موافقين 26.7% مما يدل على إرتفاع تكاليف نظام ABC.

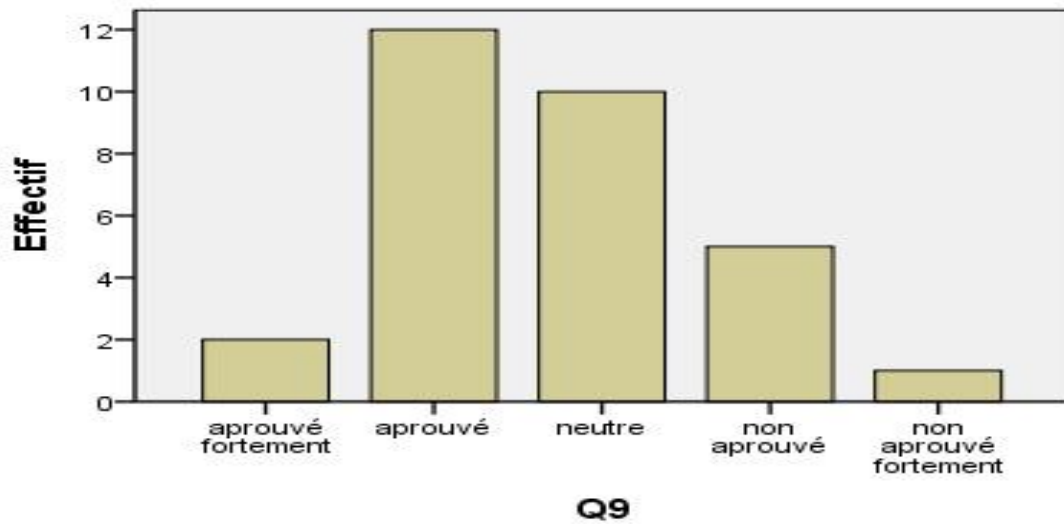
السؤال رقم (09) : هل إرتفاع تكاليف البرامج الإلكترونية لنظام ABC أدى إلى عدم إستعماله.

جدول (2-14) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (09):

هل إرتفاع تكاليف البرامج الإلكترونية لنظام ABC أدى إلى عدم إستعماله.

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	12	40,0	40,0	46,7
neutre	10	33,3	33,3	80,0
non approuvé	5	16,7	16,7	96,7
non approuvé fortement	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-13) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (09):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من مخرجات SPSS نلاحظ بأن نسبة 46.7% من العمال موافقين على أن إرتفاع تكاليف البرامج الإلكترونية لنظام ABC هو أحد أسباب عدم تطبيقه، وهذا يدل على إرتفاع تكاليف نظام ABC.

المحور الثالث: مدى معرفة الإدارة العليا بنظام ABC

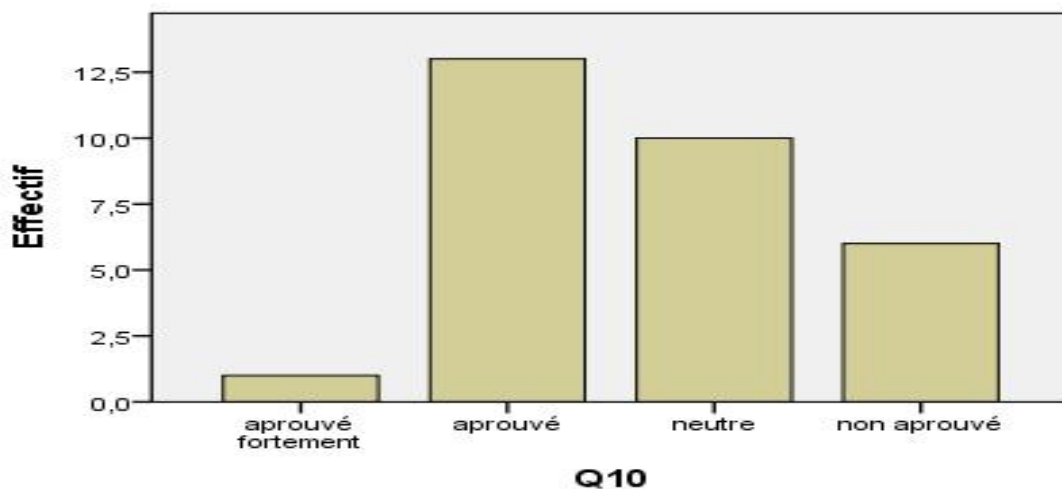
السؤال رقم (10): إن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام السائد نظرا لقلّة تكاليفه.

جدول (2-15) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (10):

إن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام السائد نظرا لقلّة تكاليفه

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	13	43,3	43,3	46,7
neutre	10	33,3	33,3	80,0
non aprouvé	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-14) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (10):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية العمال موافقين على أن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام السائد في المؤسسة بنسبة 46.6% بينما نسبة قليلة من العمال غير موافقين على هذا الإقتراح ب 20% ، وهذا يدل على رغبة الإدارة في إستمرار النظام الحالي.

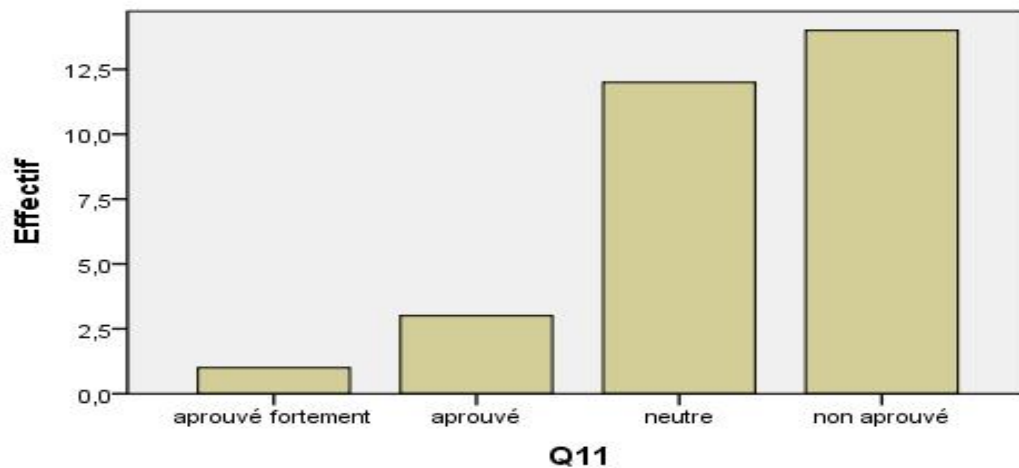
السؤال رقم (11): رؤية الإدارة أن نظام ABC لا يحدد التكاليف بالدقة المطلوبة

جدول (2-16) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (11):

رؤية الإدارة أن نظام ABC لا يحدد التكاليف بالدقة المطلوبة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	3	10,0	10,0	13,3
neutre	12	40,0	40,0	53,3
non aprouvé	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-15) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (11):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة 13.3% من العمال يرون أن نظام ABC لا يقوم بتحديد التكاليف بدقة بينما ترى الأغلبية ب 46.7% أنه يحدد التكاليف بدقة كما أن نسبة المحايدون 40% وهذا يدل على معرفتهم بنظام ABC.

السؤال رقم (12): إن نظام ABC ليس من أولويات الإدارة العليا.

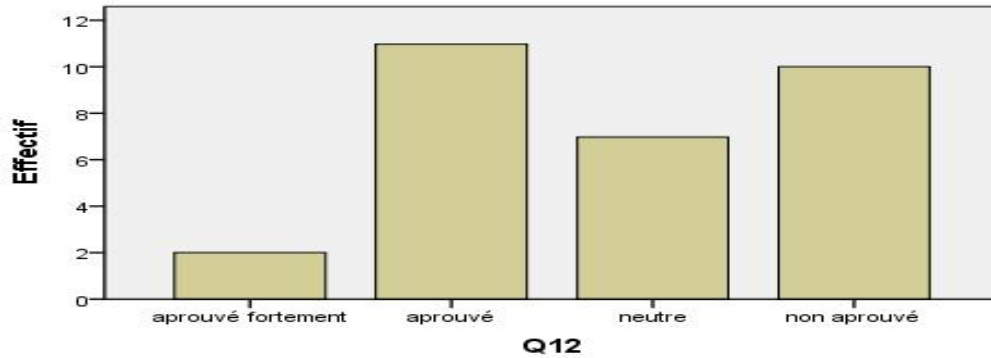
جدول (2-17) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (12):

إن نظام ABC ليس من أولويات الإدارة العليا

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	11	36,7	36,7	43,3
neutre	7	23,3	23,3	66,7

non approuvé	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-16) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (12):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة 43.4% من العمال موافقين أن نظام ABC ليس من أولويات الإدارة بينما يرى 33.3% أن الإدارة ملزمة بتطبيقه مما يدل على تضارب في الآراء بين حول موافق و غير موافق لتطبيقه في المؤسسة.

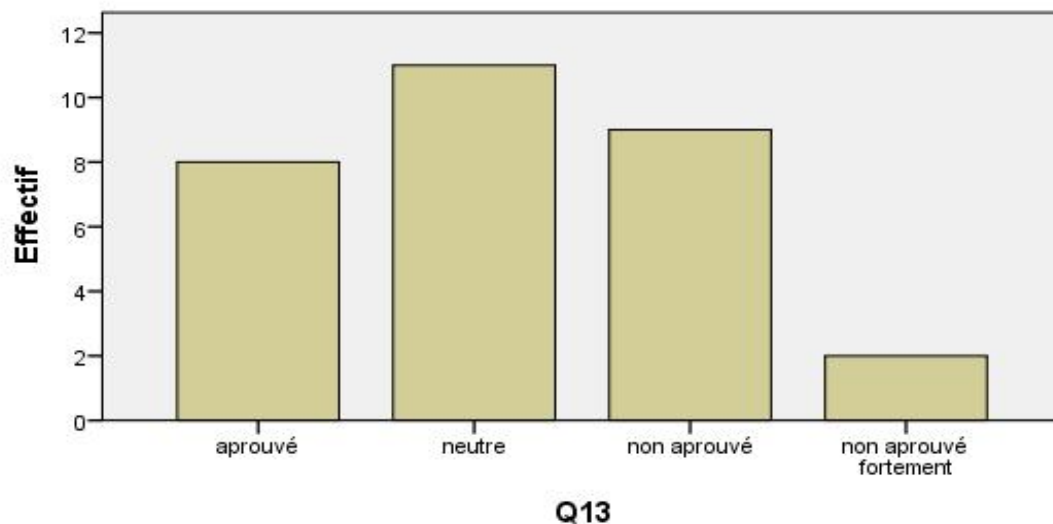
السؤال رقم (13): عدم توفر المؤسسة على معدات تقنية و اجهزة اتصال حديثة لتطبيق هذا النظام.

جدول (2-18) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (13):

عدم توفر المؤسسة على معدات تقنية و اجهزة اتصال حديثة لتطبيق هذا النظام

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé	8	26,7	26,7	26,7
neutre	11	36,7	36,7	63,3
non approuvé	9	30,0	30,0	93,3
non approuvé fortement	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-17) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (13):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من مخرجات SPSS أن 36.7% من العمال أن الإدارة لها الإمكانيات التقنية و المعدات اللازمة من أجل تطبيق نظام ABC بينما يرى آخرون عدم جاهزية المؤسسة من الجانب التقني لتفعيل هذا النظام بنسبة 26.7%.

المحور الرابع: صعوبة دراسة نظام ABC مقارنة بالنظام الحالي

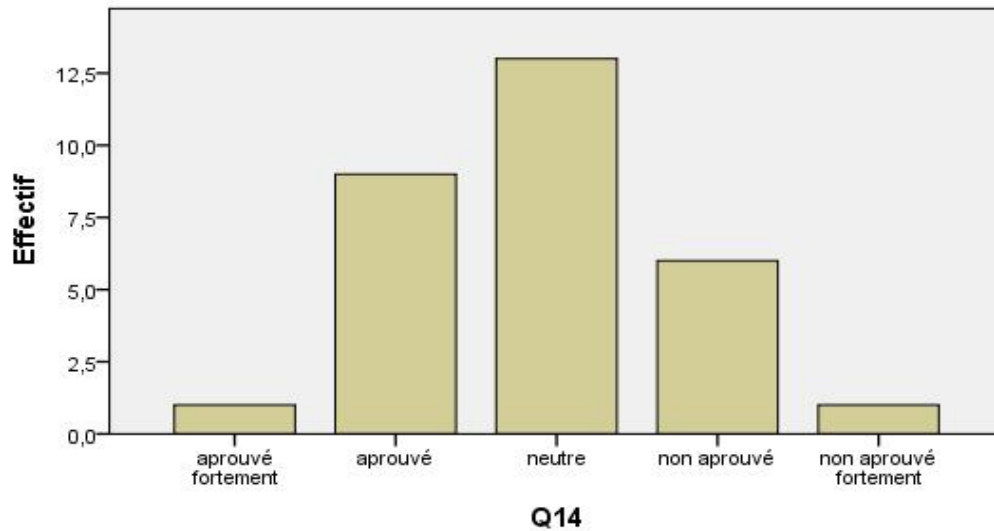
السؤال رقم (14): ان نظام التكاليف المتبع لديكم لا يحدد مسبب التكلفة.

جدول (2-19) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (14):

إن نظام التكاليف المتبع لديكم لا يحدد مسبب التكلفة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	9	30,0	30,0	33,3
neutre	13	43,3	43,3	76,7
non aprouvé	6	20,0	20,0	96,7
non aprouvé fortement	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-18) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (14):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الأعمدة البيانية أن أغلبية العمال محايدون لقلة خبرتهم بمسبب التكلفة بنسبة 43.3% فيما يرى 33.3% من العمال أن نظام التكاليف لديهم لا يحدد مسبب التكلفة.

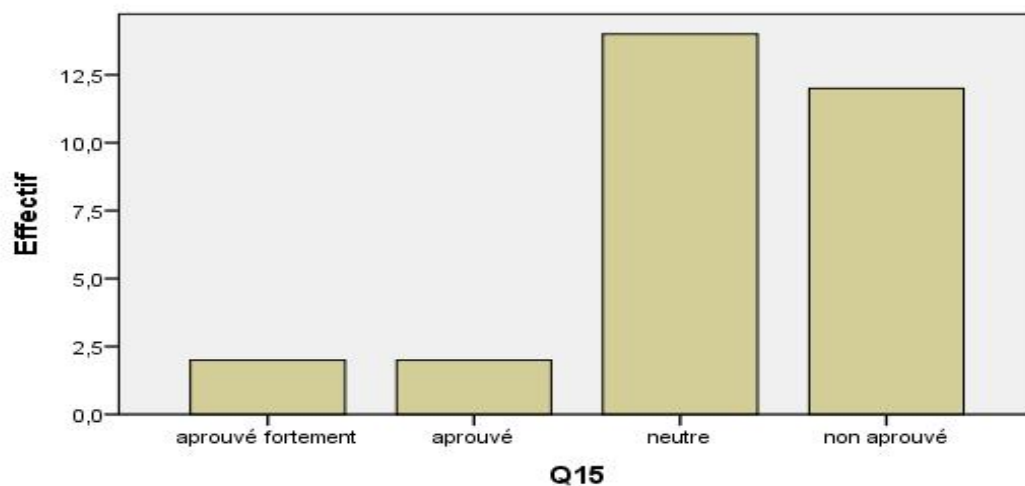
السؤال رقم (15): إن نظام ABC لا يعطي تكاليف ادق مقارنة بنظام اخر.

جدول (2-20) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (15):

إن نظام ABC لا يعطي تكاليف ادق مقارنة بنظام اخر

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	2	6,7	6,7	13,3
neutre	14	46,7	46,7	60,0
non aprouvé	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-19) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (15):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من مخرجات SPSS نلاحظ أن نسبة 46.7% من العمال ليس لديهم معرفة بنظام ABC ومن جهة أخرى ترى فئة قليلة من العمال أنه لا يعطي تكاليف أدق ب 13.4%، أما نسبة 40% من العمال يرون عكس ذلك وهذا يدل على أن نظام ABC يعطي تكاليف أدق.

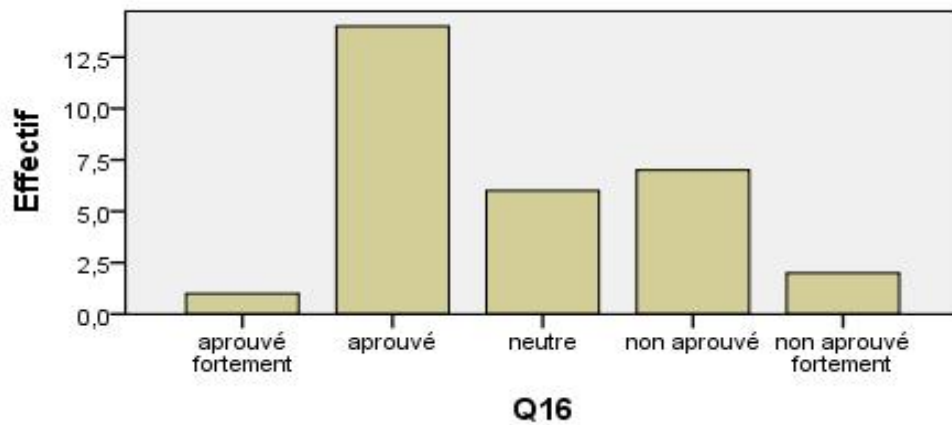
السؤال رقم(16): إن نظام ABC يأخذ الجهد و الوقت.

جدول (2-21) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (16):

إن نظام ABC يأخذ الجهد و الوقت

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	14	46,7	46,7	50,0
neutre	6	20,0	20,0	70,0
non aprouvé	7	23,3	23,3	93,3
non aprouvé fortement	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-20) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (16):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من مخرجات SPSS نلاحظ أن نسبة 50% من العمال أي نصفهم موافقين على أن نظام ABC يأخذ الجهد و الوقت فيما هناك أقلية تظن عكس ذلك بنسبة 30%.

السؤال رقم (17): إن نتائج نظام ABC تكون بعيدة المدى.

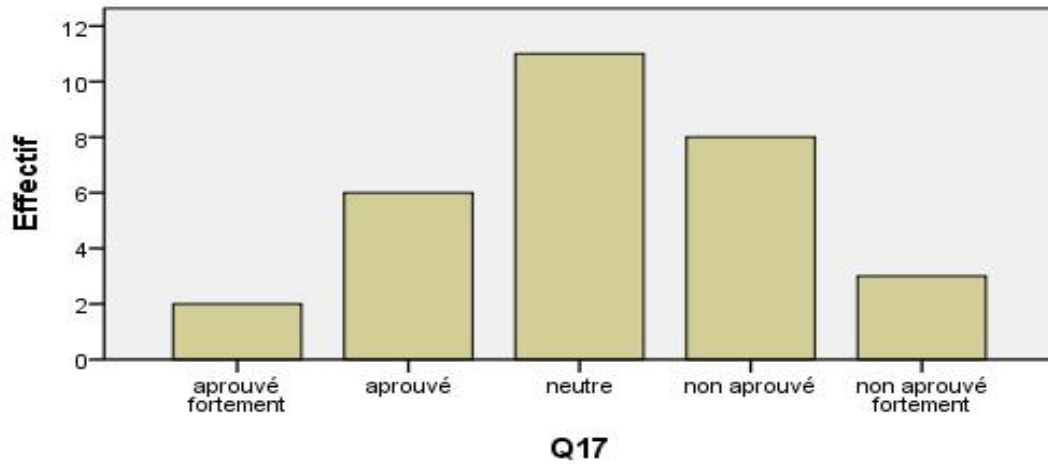
جدول (2-22) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (17):

إن نتائج نظام ABC تكون بعيدة المدى

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	6	20,0	20,0	26,7
neutre	11	36,7	36,7	63,3
non approuvé	8	26,7	26,7	90,0
non approuvé fortement	3	10,0	10,0	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

الشكل (2-21) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (17):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن 36.7% من العمال محايدون وهذا يؤكد بجهلهم لنظام ABC ونسبة 36.7% غير موافقين على الإستغناء عنه بسبب بعد مدى نتائجه بينما هناك نسبة 26.7% من العمال يفضلون النتائج قريبة المدى.

المحور الخامس: مدى ملائمة نظام ABC لعمل المؤسسة

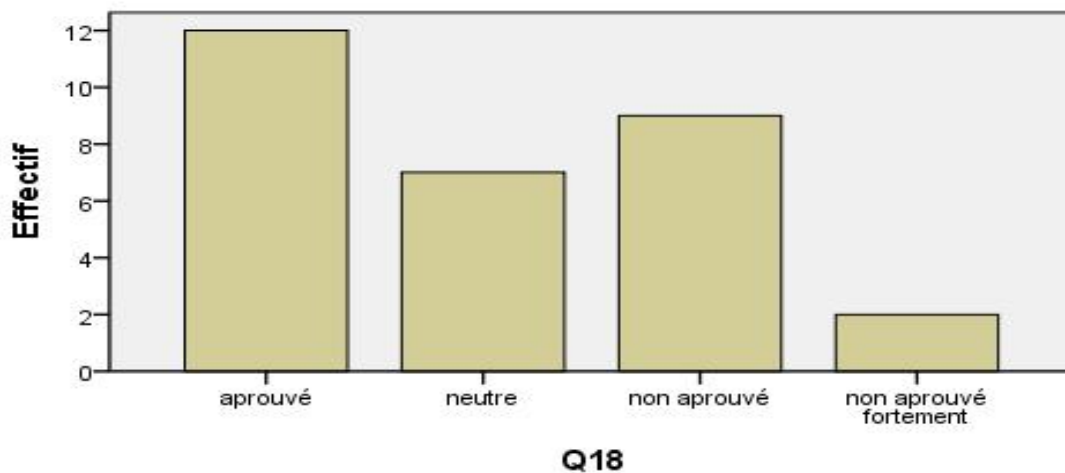
السؤال رقم (18): إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يتماشى مع أهداف المؤسسة

جدول (2-23) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (18):

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يتماشى مع أهداف المؤسسة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé	12	40,0	40,0	40,0
neutre	7	23,3	23,3	63,3
non aprouvé	9	30,0	30,0	93,3
non aprouvé fortement	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-22) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (18):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة 40% من العمال موافقين على أن نظام ABC لا يتماشى مع أهداف المؤسسة فيما يرى 36.7% من العمال أنه يلائم المؤسسة وهناك 23.3% من العمال محايدون، وهذا يدل على أن نظام ABC لا يتماشى مع أهداف المؤسسة.

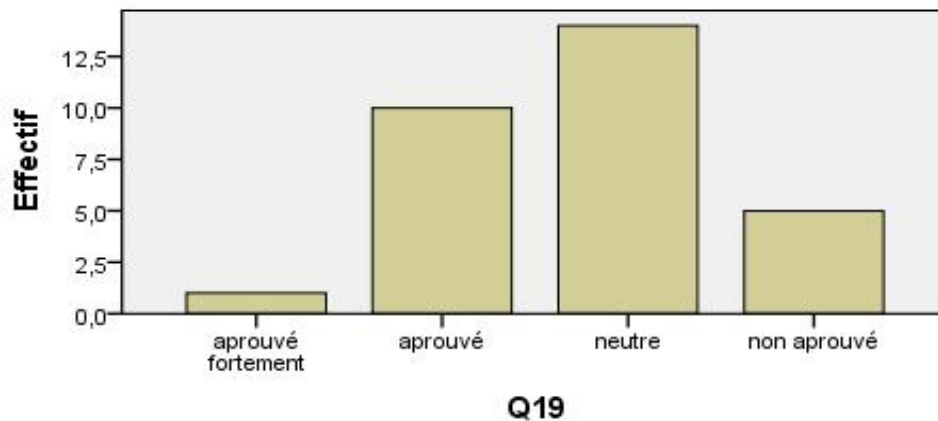
السؤال رقم (19): إن نظام التكاليف المتبع لدى المؤسسة مناسب لها.

جدول (2-24) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (19):

إن نظام التكاليف المتبع لدى المؤسسة مناسب لها

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	10	33,3	33,3	36,7
neutre	14	46,7	46,7	83,3
non approuvé	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-23) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (19):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- من مخرجات SPSS نرى أن 36.6% من العمال موافقين أن نظام التكاليف المتبع لديهم غير مناسب للمؤسسة فيما نسبة 46.7% من العمال محايدون مما يؤكد عدم درايتهم بنظام ABC.

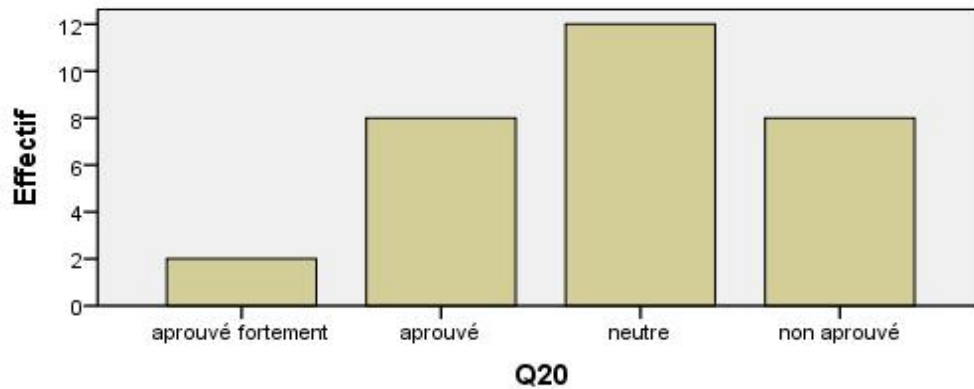
السؤال رقم (20): عدم توفير المؤسسة الشروط المادية و المعنوية لتطبيق هذا النظام.

جدول (2-25) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (20):

عدم توفير المؤسسة الشروط المادية و المعنوية لتطبيق هذا النظام

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	2	6,7	6,7	6,7
aprouvé	8	26,7	26,7	33,3
neutre	12	40,0	40,0	73,3
non approuvé	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-24) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (20):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن 33.4% من العمال موافقين على عدم وجود الشروط المادية و المعنوية ،وهناك 40% من العمال محايدين و هذا يبين عدم إعطاء نظام ABC أي أهمية، فيما 26.7% يرون أن إدارة المؤسسة توفر شروط العمل.

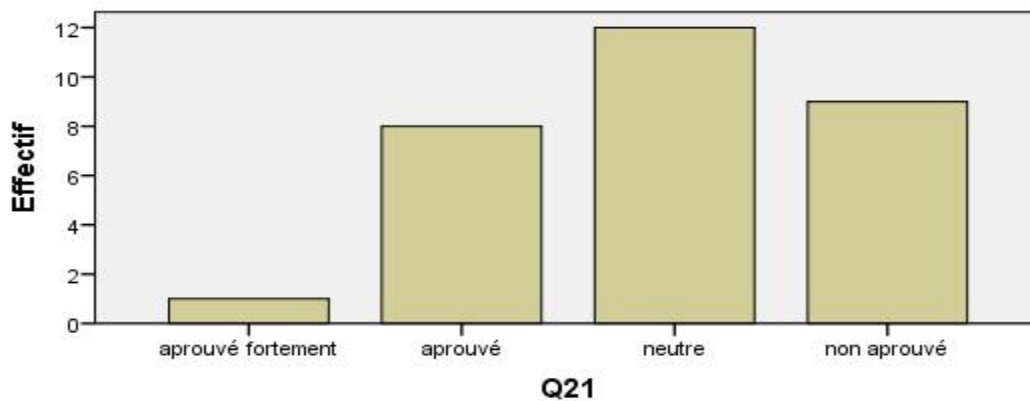
السؤال رقم (21): هل نظام ABC يلائم بيئة عمل المؤسسة.

جدول (2-26) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (21):

هل نظام ABC يلائم بيئة عمل المؤسسة

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
aprouvé fortement	1	3,3	3,3	3,3
aprouvé	8	26,7	26,7	30,0
neutre	12	40,0	40,0	70,0
non aprouvé	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل (2-25) يوضح إجابة العمال على السؤال رقم (21):



المصدر: من إعداد الطلبة بإستعمال برنامج spss

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك تناقض في الآراء بين المستجوبين، هناك 30% موافقين على ملائمة نظام ABC لبيئة عمل المؤسسة، و 30% غير موافقين على ملائمته لبيئة عمل المؤسسة، وما نسبته 40% أعطوا إجابة محايدة.

11. 2-4 دراسة و اختبار الفرضيات:

حسب نظرية النهاية المركزية و التي مفادها انه اذا كان حجم العينة اكبر من 30 فان الظاهرة المدروسة تتبع القانون الطبيعي و بناء على هذه النظرية سوف نطبق الاختبارات المعلمية في دراستنا.

اختبار الفرضية الأولى :

- اختبار معنوية عدم معرفة ووعي المحاسبين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{لا يوجد معرفة للمحاسبين بنظام ABC} \\ H_1: \text{يوجد معرفة للمحاسبين بنظام ABC} \end{array} \right\}$$

الجدول رقم (2-27) يختبر معرفة المحاسبين بنظام ABC

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
$\square\square\square\square\square\square$ الموظفين $\square\square\square\square$ ABC	23,745	29	0,09	2,817	2,57	3,06

التحليل : بإجراء إختبار العينة فقد تبين من مخرجات SPSS أعلاه أن قيمة $\text{sig}=0.09$ وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمدة لهذه الدراسة فإننا نقبل الفرضية العدمية و التي تنص أنه لا يوجد معرفة للمحاسبين بنظام ABC و نرفض الفرضية البديلة.

إختبار الفرضية الثانية :

- اختبار معنوية إرتفاع تكاليف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

$$\left. \begin{array}{l} H0: \text{ليس هناك إرتفاع في تكاليف تطبيق نظام ABC} \\ H1: \text{هناك إرتفاع في تكاليف تطبيق نظام ABC} \end{array} \right\}$$

الجدول رقم (2-28) يوضح إختبار معنوية إرتفاع تكاليف نظام ABC

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تكاليف ABC	22,831	29	0,000	2,817	2,56	3,07

التحليل :

بإجراء إختبار العينة فقد تبين من مخرجات SPSS أعلاه أن قيمة **sig=0.000** وهي أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمدة لهذه الدراسة فإننا نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة أن هناك إرتفاع في تكاليف نظام ABC.

إختبار الفرضية الثالثة :

اختبار معنوية عدم معرفة الإدارة العليا بنظام ABC

H_0 : لا يوجد معرفة للإدارة العليا بنظام ABC
 H_1 : يوجد معرفة للإدارة العليا بنظام ABC

الجدول رقم (2-29) يوضح إختبار معرفة الإدارة العليا بنظام ABC

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
العليا ABC	23,235	29	0,07	2,933	2,68	3,19

التحليل:

بإجراء إختبار العينة فقد تبين من مخرجات SPSS أعلاه أن قيمة $\text{sig}=0.07$ وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمدة لهذه الدراسة فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تنص أنه لا يوجد معرفة لدى الإدارة العليا بنظام ABC و نرفض الفرضية البديلة.

إختبار الفرضية الرابعة :

إختبار معنوية صعوبة دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

H_0 : لا يوجد صعوبة في دراسة نظام ABC
 H_1 : يوجد صعوبة في دراسة نظام ABC

الجدول رقم (2-30) يوضح إختبار صعوبة دراسة نظام ABC

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ABC	0,126	29	0,03	0,017	-0,25	0,29

التحليل:

بإجراء إختبار العينة فقد تبين من مخرجات SPSS أعلاه أن قيمة $\text{sig}=0.03$ وهي أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وهو مستوى الدلالة

المعتمدة لهذه الدراسة فإننا نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة التي تدل على أن هناك صعوبة في دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إختبار الفرضية الخامسة :

إختبار معنوية ما مدى ملائمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة لطبيعة عمل المؤسسة

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{ليس هنالك ملائمة بين نظام ABC وطبيعة عمل المؤسسة} \\ H_1: \text{هنالك ملائمة بين نظام ABC وطبيعة عمل المؤسسة} \end{array} \right\}$$

الجدول رقم (2-31) يوضح إختبار معنوية ملائمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة لطبيعة عمل المؤسسة

Test sur échantillon unique

Valeur du test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ABC	0,000	29	0,001	0,000	-0,21	0,21

التحليل:

بإجراء إختبار العينة فقد تبين من مخرجات SPSS أعلاه أن قيمة **sig=0.001** وهي أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمدة لهذه الدراسة فإننا نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة التي تدل على أن هناك تلائم بين نظام ABC و طبيعة عمل المؤسسة.

III. نتائج الدراسة :

بعد استعراض أهم نتائج الاستبيان مروراً بالتحليل الوصفي و اختبار الفرضيات و تحليل كل الجداول و الأشكال البيانية الإحصائية باستخدام برنامج SPSS V(20) فقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

1- من خلال الدراسة الميدانية تبين أن نسبة كبيرة من العينة لم يحصلوا على دورات تكوينية في نظام ABC وهذا يدل على عدم معرفة وإدراية الموظفين بنظام ABC .

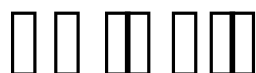
- 2- إن الموظفين يرون أن نظام التكاليف المتبع حالياً في المؤسسة يحدد التكاليف بدقة ولا داعي إلى التحول إلى نظام آخر.
 - 3- إن إرتفاع التكاليف لنظام ABC هو أحد أسباب عدم تطبيقه وهذا ناتج عن إرتفاع تكاليفه مقارنة مع النتائج المتوقعة منه.
 - 4- إن قلة معرفة ووعي الإدارة العليا بنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد معوقات تطبيقه.
 - 5- إن تخلي الإدارة العليا عن تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة وذلك راجع إلى عدم توفر خبرات داخلية و خارجية في مجال التكاليف.
 - 6- صعوبة دراسة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر من أبرز المعوقات لتطبيقه.
- وهذا يدل على أن أبرز المعوقات الرئيسية لتطبيق نظام ABC في مؤسسة "نافطال- سعيده" هو إرتفاع التكاليف الخاصة به وعدم معرفة ووعي الموظفين و الإدارة العليا به وهذا ما جعلها تتخذ إجراءات عدم تطبيقه.

خاتمة عامة

من خلال هذه الدراسة يمكن القول إن التغير الذي حدث في بيئة عمل المؤسسات، لم يحدث في أغلب المؤسسات الجزائرية مما أدى إلى تغير الأنظمة وظهور أخرى جديدة منها نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، حيث أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة عمل المؤسسة بوجه عام، وعليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة ، بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة وذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

مما يعني تخفيض التكلفة وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة ومن ثم تحسين مردوديتها باعتبار أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة أحد المداخل لتخفيض التكلفة حيث يعمل هذا الأخير على ترشيد الأداء في مجال تخفيض التكلفة، ذلك من خلال منح فهم أعمق لسلوك المؤسسة ومن ثم القدرة على التحكم فيها. إلى أن المؤسسة وجدت صعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

والى هذا الحد نكون قد وصلنا إلى توضيح بعض معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث نجد إن أغلبية الموظفين ليس لديهم أي علم أو معرفة بهذا النظام من جهة والخبرة من جهة أخرى لذا يجب على المؤسسة أن تجتهد في إيجاد حلول لهذا المشكل وذلك من خلال إجراء تربيصات وتكوين الموظفين بنفسها إذا أرادت المؤسسة تحقيق أقصى ربح و منافسة المؤسسات الأخرى.



المراجع باللغة العربية:

أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة ، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية ،
2004

- أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر -الجامعة الأردنية - عمان ٢٠٠٤
2004.

- أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية الإسكندرية
٢٠٠٦.

- إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، جامعة عمان الأهلية ، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨
2008.

- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ،قضايا معاصرة،طبعة أولى، ٢٠٠٧
والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2007.

-عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع ،جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، طبعة
2008.

- عصام فهد العريبيد ، المحاسبة الإدارية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٣
2003.

- كمال خليفة بوزيد : محاسبة التكاليف للأغراض التخطيط والرقابة ، الجزء الأول ، 2002.
- محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، دار اليازوري ، الطبعة الأولى ، 2011.
- محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف ،المجلد الأول ، مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني ، 2006 .
- هشام احمد عطية وآخرون، دراسات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ،دار جامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، م 2000.

المراجع باللغة الفرنسية:

- GERARD melyon ,comptabilité analytique , 2ème édition, édition Bréal, Paris, France,2001.
- Roman L.Weil & Michael W.Maher, **COST MANAGEMENT**, 2 édition, Editions John Wiley & Sons Inc, New Jersey-USA, 2005.
- Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7eme édition, Éditions Economica, Paris-France, 2007.

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ :

- عبد العزيز الرومي ، أثر استخدام نظام ABC في تحسين قياس وتخصيص التكاليف غير مباشرة في الجمعيات التعاونية ، رسالة استكمال المتطلبات للحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة ، 2011-
- 2012 □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ .

المقالات و المجالات العلمية:

- العطار جلال، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار المحاسبة، العدد السادس، الدوحة قطر، فبراير 2009 .

- أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، في الشركات الصناعية الفلسطينية.

-COOPER, R. and R. S. KAPLAN. 1992 , Activity based systems: Measuring the cost of resource usage” **Accounting Horizons**

الاستبيان

السلام عليكم:

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة
الماستر، فرع محاسبة و جباية قسم علوم التسيير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم
التسيير، وباعتبار الموضوع المختار يتعلّق بدراسة معوقات تطبيق نظام التكاليف
المبني على أساس الأنشطة، تحثّم علينا في دراسة الحالة التطبيقية المخصّصة
للمؤسسة نفطال **GPL** أن نحضّر هذه الإستبيان.

إنَّ الهدف من هذا الإستبيان هو التعرّف ورؤية فئة من الإطارات في المؤسسة للإدلاء بما يعرفونه حول هذا الموضوع.

1

- ## - جرفي زروقي

: 00 0 0000 0000 0 0 0 0 0000 0000 0000 0 0 0 (x) 000 0 0 0

شخصية:

[illegible][illegible]

	20-30
	31-40
	41-50
	50

3- المؤهل المطلوب:

	عليا		

4- المهنة المطلوبة:

	مدير		مدير
	إيطا		رئيس مصلحة

5- المهنة المطلوبة:

غير معرفة	غير معرفة	محايد	معرفة	معرفة	معرفة
للمدى معرفة الموظفين بنظام ABC					
					1-عدم وجود خبراء في مجال نظام التكاليف
					2-عدم حضور دورات تكوينية لهذا النظام أدى إلى عدم تطبيقه
					3-قلة معرفة الموظفين بنظام ABC مما أدى إلى ظهور مشاكل أثناء تطبيقه
					4-عدم رضا الموظفين بنظام ABC مما أدى إلى الإغناء عنه
للمدى إرتفاع تكاليف نظام ABC					
					5-عدم قدرة تحمل المؤسسة لتكاليف نظام

					ABC
					6- إن ارتفاع تكاليف الدورات التدريبية أدى التخلي عنه
					7- إن تكاليف نظام ABC أكبر من عائداته
					8- إن نظام التكاليف الموجود حاليا يتميز □□□□□□ □□□□□□
					9- هل ارتفاع تكاليف البرامج الإلكترونية □□ □□ ABC أدى إلى عدم إستعماله
					لدى مدى معرفة الإدارة العليا بنظام ABC
					10- إن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام السائد نظرا لقلّة تكاليفه
					11- ترى الإدارة أن نظام ABC لا يحدد التكاليف بدقة
					12- إن نظام التكاليف ليس من أولويات الإدارة العليا لتطبيقه
					13- عدم توفر المؤسسة على معدات تقنية وأجهزة إتصال حديثة لتطبيق هذا النظام
غير □ □□□ □ □□□ □	غير □ □□□ □	محايد	□ □□□ □	□ □□□ □ □□□ □	□ □□□□□□ □□
					لدى مدى معرفة الإدارة العليا بنظام ABC □□□□□□ □□□□□□ □□□□□□
					14- إن نظام التكاليف المتبع لديكم لا يحدد □□□□□□ □□ □□
					15- إن نظام التكاليف ABC لا يعطي تكاليف □□ □□□□ □□□□□□ □□□□□□
					16- □□□ □□□ ABC يأخذ الجهد و الوقت
					17- إنج نظام ABC تكون بعيدة المدى لدرجة الإستغناء عنه
					لدى مدى معرفة الإدارة العليا بنظام ABC □□□□□□ □□□□□□ □□□□□□

					18- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يتماشى مع أهداف المؤسسة
					19- إن نظام التكاليف المتبع لدى المؤسسة مناسب لها على المستوى الداخلي و الخارجي
					20- عدم توفير المؤسسة الشروط المادية و المعنوية لتطبيق نظام ABC
					21- هل نظام ABC يلائم بيئة عمل المؤسسة

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2014 / 01:13

EDITE LE 21/04/2015 09:20:03

720 DISTRICT GPL SAIDA

COUT DE RAVITAILLEMENT

CRG: 727 MCE 293 MASCARA

RU	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	55 531 144.30	5 624 143.03	1 524 124.25	0.00	0.00	380 739.23	42 935.22	1 952 770.05	65 055 856.09
	TRANSPORT TIERS	3 066 598.17	6 064.55	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3 072 662.72
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	12 100 857.43	3 849 627.40	176 534.24	0.00	0.00	27 635.53	13 111.69	594 783.98	16 762 550.28
	CHARGES COMMUNES CDS	19 432 622.36	4 175 806.69	190 352.76	0.00	0.00	27 338.64	3 924.81	175 792.92	24 005 838.17
	COUT RAVITAILLEMENT	90 131 222.25	13 655 641.68	1 891 011.25	0.00	0.00	435 713.41	59 971.72	2 723 346.94	108 896 907.2
	QUANTITE RAVITAILLEMENT	26 196.96	5 629.37	256.61	0.00	0.00	2 835.00	481.00	6 771.00	0.00
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	2 119.76	999.07	5 939.39	0.00	0.00	134.30	89.26	288.40	0.00
	TRANSPORT TIERS	117.06	1.08	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	461.92	683.85	687.94	0.00	0.00	9.75	27.26	87.84	0.00
	CHARGES COMMUNES CDS	741.79	741.79	741.79	0.00	0.00	9.64	8.16	25.96	0.00
	COUT RAVITAILLEMENT	3 440.52	2 425.78	7 369.12	0.00	0.00	153.69	124.68	402.21	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 14/12/2014

REF 03 C

DEF

CPT [C:\wincanal\BDDON2014] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_2014\01_13_CONSOL]

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2014 / 01:13

EDITE LE 21/04/2015 09:20:12

720 DISTRICT GPL SAIDA

COUT D'EMPLISSAGE

CRG: 727 MCE 293 MASCARA

RU	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL
	FRAIS BUTANE VRAC	11 430.64	158 134.90	91 347 899.85	0.00	0.00	1 178 996.80	92 696 462.18
	FRAIS PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	10 839 971.29	10 839 971.29
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	2 188.10	30 270.78	17 486 162.13	0.00	0.00	0.00	17 518 621.01
	FRAIS DE PRODUCTION	307.10	4 248.56	2 454 217.22	0.00	0.00	0.00	2 458 772.89
	CHARGES COMMUNES CDS	2 309.93	31 956.28	18 459 802.90	0.00	0.00	0.00	18 494 069.11
	COUT D'EMPLISSAGE	16 235.77	224 610.52	129 748 082.09	0.00	0.00	12 018 968.08	142 007 896.47

	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPL/C TM ,	519.00	14 360.00	1 914 270.00	0.00	0.00	4 568.60	0.00
--	---------------------------------------	--------	-----------	--------------	------	------	----------	------

	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	22.02	11.01	47.72	0.00	0.00	258.07	0.00
	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2 372.71	0.00
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	4.22	2.11	9.13	0.00	0.00	0.00	0.00
	FRAIS DE PRODUCTION	0.59	0.30	1.28	0.00	0.00	0.00	0.00
	CHARGES COMMUNES CDS	4.45	2.23	9.64	0.00	0.00	0.00	0.00
	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	31.28	15.64	67.78	0.00	0.00	2 630.78	0.00

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2014 / 01:13

EDITE LE 21/04/2015 09:20:20

720 DISTRICT GPL SAIDA

COUT DE STOCKAGE

CRG: 727 MCE 293 MASCARA

RU	ELEMENTS	STOCKAGE VRAC	S.V UNITAIRE	STOCKAGE CONDIT	S.C UNITAIRE
	QUANTITE STOCKEE (UM:TM)	31 959.16	0.00	25 335.96	0.00
	MANUTENTION DE STOCKAGE	0.00	0.00	0.00	0.00
	MAINTENANCE ET ENTRETIEN	8 409 135.84	263.12	2 714 775.53	107.15
	AMORTISSEMENT ET ASSURANCE	25 265.08	0.79	3 401 004.97	134.24
	CHARGES INDIRECTE	-2 372.98	-0.07	-30 105.52	-1.19
	AUTRE CHARGES	0.00	0.00	6 184 234.18	244.09
	COUT DE STOCKAGE	8 432 027.93	263.84	12 269 909.16	484.29

UC 720 / DISTRICT GPL SAIDA

BILAN PRODUITS GPL

QUANTITE UM:TM

CRG:727 MCE 293 MASCARA

R U C O D E	Nom	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C17	C14	C15	C16
		ENTREE			SORTIE													STOCK FINAL
		STOCK INITIAL	APPROVI	RAVIT INTER	RAVIT INTRA	PRODUCTION	AUTRE-E NTRÉE	VENTE TIERS	TRANSF INTER	TRANSF INTRA	TRANSF GC	VRAC PIEMPLI	VRAC PI SIRGH	CONSO MM INTER	AUTRE SORTIE	COULAG E	EXEDENT	
01	BUTANE	132.825	-	24 585.46	1 631.50	-	-	1 073.92	-	436.84	-	24 931.704	-	-	-	-	280.024	4.075
02	PROPANE	-	-	5 486.94	142.431	-	-	1 126.559	-	39.94	-	-	4 462.872	-	-	-	-	-7.273
03	SIRGHAZ	-	-	-	256 613	4 568 596	-	2 994 189	-	-	1 831.021	-	-	-	-	-	-	-0.001
05	B06	0.414	-	-	-	3.114	-	0.69	-	0.222	2.25	-	-	-	-	-	-	-0.066
06	B03	4.536	-	-	-	43.08	-	24.30	-	4.62	18.216	-	-	-	-	-	-	-0.867
07	B13	119.145	-	-	36.855	24 885.51	-	21 906.235	5.421	8.45	3 081.091	-	-	-	-	-	-	-38.064
08	P11	0.33	-	-	5.291	-	-	5.577	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0.022
09	P35	0.70	-	-	236.985	-	-	237.265	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-1.61
10	B13_PRO IMO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		257.95	-	30 052.40	2 309.675	29 500.30	-	27 368.735	5.421	490.072	4 932.578	24 931.704	4 462.872	-	-	-	280.024	-43.784

NAFTAL SPA
BRANCHE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA
Filtrer par LCRG:727 MCE 293 MASCARA

COMPTES DE RESULTAT PAR NATURE

EDITE LE : 21/04/2015 09:20:30

Période Comptable : 2014 / 01:13

DESIGNATION	CUMUL		INTERNES		EXTERNES	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
70 Vente et produits annexes	27 776 570.10	364 760 871.90	27 776 570.10	68 500 806.33	0.00	296 260 065.57
72 Variation stocks produits finis	96 099 458.80	102 121 280.14	18 280 520.70	8 329 388.12	77 818 938.10	93 791 892.02
73 Production immobilisée	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74 Subvention d'exploitation	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I- PRODUCTION	0.00	343 006 123.14	0.00	30 773 103.65	0.00	312 233 019.49
60 Achats consommés	105 896 689.35	0.00	0.00	0.00	105 896 689.35	0.00
61/62 Service extérieurs et autre	16 494 069.40	0.00	485 476.06	0.00	16 008 593.34	0.00
II- CONSOMMATION	122 390 758.75	0.00	485 476.06	0.00	121 905 282.69	0.00
III- VALEUR AJOUTEE D'EXP	0.00	220 615 364.39	0.00	30 287 627.59	0.00	190 327 736.80
63 Charge de personnel	118 006 612.07	0.00	0.00	0.00	118 006 612.07	0.00
64 Impôts, taxe et versement assimilés	4 567 699.95	0.00	0.00	0.00	4 567 699.95	0.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXP	0.00	98 041 052.37	0.00	30 287 627.59	0.00	67 753 424.78
75 Autre produits opérationnels	0.00	2 050 288.33	0.00	0.00	0.00	2 050 288.33
65 Autre charges opérationnelles	237.02	0.00	0.00	0.00	237.02	0.00
68 Dotation aux amortissements, provision	15 182 929.35	0.00	0.00	0.00	15 182 929.35	0.00
78 Reprise sur pertes de valeur	0.00	300 000.00	0.00	0.00	0.00	300 000.00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	0.00	85 208 174.33	0.00	30 287 627.59	0.00	54 920 546.74
76 Produits financiers	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66 charge financières	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VI- RESULTAT FINANCIER	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VII- RESULTAT ORDINAIRE	0.00	85 208 174.33	0.00	30 287 627.59	0.00	54 920 546.74
695/698 Impôts exigibles sur résultat	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
692/693 Impôts différés sur résultats	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IX-RESULTAT NET DE L'EXER	0.00	85 208 174.33	0.00	30 287 627.59	0.00	54 920 546.74

NAFTAL SPA

BRANCHE

Unité Comptable : 720 DISTRICT GPL SAIDA

Filtrer par LCRG:727 MCE 293 MASCARA

Tableau de Concordance CA et CG

EDITE LE : 21/04/2015 09:20:41

Période Comptable : 2014 / 01:13

DESIGNATION	ACT:8*-9* RESL-ANALYT	ACT:4* STOCK FINAL	ACT:5* TRANSFERT	ACT:000-003 NON INCORP	ACT:1*-2*-3*-6*-7* NON DEVERSEE	PRESTATION CONNEXES ACT INTER:005-009 ACT INTRA:004	TOTAL GENERAL
70 Vente et produits annexes	359 484 655.41	0.00	2 521 373.54	(19 563 075.00)	0.00	(40 708.02)	336 984 301.80
72 Variation stocks produits finis	(95 797 653.11)	0.00	0.00	102 121 260.14	0.00	0.00	6 021 821.34
73 Production immobilisée	120 124.84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74 Subvention d'exploitation	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
I- PRODUCTION	263 807 127.14	0.00	2 521 373.54	82 558 205.14	0.00	(40 708.02)	343 006 123.14
60 Achats consommés	(15 509 309.00)	9 660.31	(133 902.54)	(93 230 695.27)	0.00	0.00	(105 896 689.35)
61/62 Service extérieurs et autre	(91 120 103.64)	113 616.70	(1 157 694.37)	(492 307.70)	0.00	49 287 064.40	(16 494 069.40)
II- CONSOMMATION	(106 629 412.64)	123 277.01	(1 291 596.91)	(93 723 002.97)	0.00	49 287 064.40	(122 390 758.75)
III- VALEUR AJOUTEE D'EXP	157 177 714.51	123 277.01	1 229 776.63	(11 164 797.63)	0.00	49 246 356.38	220 615 364.39
63 Charge de personnel	(182 691 746.88)	122 462.04	(1 130 704.11)	0.00	0.00	0.00	(118 006 612.07)
64 Impôts, taxe et versement assimilés	(4 932 884.81)	358.78	(5 472.24)	0.00	0.00	0.00	(4 567 699.95)
IV- EXCEDENT BRUT D'EXP	(30 446 917.18)	246 097.84	93 600.28	(11 164 797.63)	0.00	49 246 356.38	98 041 052.37
75 Autre produits opérationnels	0.00	0.00	0.00	3 646 053.06	0.00	0.00	2 050 288.33
65 Autre charges opérationnelles	0.00	0.00	0.00	(110 508.27)	0.00	0.00	(237.02)
68 Dotation aux amortis.provision	(18 052 310.20)	21 340.06	(95 609.00)	0.00	0.00	0.00	(15 182 929.35)
78 Reprise sur pertes de valeur	698 772.80	0.00	0.00	300 000.00	0.00	0.00	300 000.00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	(47 800 454.57)	267 437.90	(2 008.72)	(7 329 253.05)	0.00	49 246 356.38	85 208 174.33
76 Produits financiers	4 000 027.25	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66 charge financières	(1 185 843.36)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VI- RESULTAT FINANCIER	2 814 183.88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
VII- RESULTAT ORDINAIRE	(44 986 270.69)	267 437.90	(2 008.72)	(7 329 253.05)	0.00	49 246 356.38	85 208 174.33
695/698 Impôts exigibles sur résultats	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
695/693 Impôts différés sur résultats	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IX-RESULTAT NET DE L'EXER	(44 986 270.69)	267 437.90	(2 008.72)	(7 329 253.05)	0.00	49 246 356.38	85 208 174.33

NB : " (9 999 999.99) <=> - 9 999 999.99 " parenthèse indique le signe négatif

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "

MAJ le 14/12/2014

CPT\winanal\BIDON2014] DB [C:\SAVE_WINCANAL\720_2014\01_13_CONSOL]

DEF