**جـــــــــــــــــــــــــــــــامعة غـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــرداية**

**كلية العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير**

**قســـــــــم العلوم التجارية**



**مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي**

**في العلوم التجارية تخصص مالية المؤسسة**

**من إعداد الطالب : أولاد سعيد سليمان**

**نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 21/05/2015**

**أمام اللّجنة المكوّنة من السّادة الآتية أسمائهم:**

**الأستاذ: دحو سليمان..................................( جامعة غرداية ) رئيسا.**

**الأستاذ : بن يوسف خلف الله .......................( جامعة غرداية ) مشرفا.**

**الأستاذ :هادي عثماني...............................( جامعة غرداية ) ممتحنا.**

 **السّنة الجامعية : 2014– 2015**

****

**إلى أحن أم في الدنيا جدتي رحمة الله عليها**

**إلى الوالدين الكريمين اللذين أهديا لي أعظم هدية.......الإيمان**

**إلى زوجتي و إخوتي**

**إلى كل من شجعني على المواصلة و بالأخص الوالد الطاهر**

**إلى كل طالب علم و فاعل خير**

****

**لله الحمد و الشكر أولا و أخيرا**

**ثم أتقدم بخالص شكري و بالغ تقديري إلى أستاذي**

**الأستاذ : خلف الله بن يوسف**

**على صبره و علمه و على المجهودات التي بذلها. فكان نعم الأستاذ و الأخ في ذات الوقت.**

**و إلى كل من بذل معي جهدا ووفر لي و قتا، و نصح لي قولا.**

**أسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.**

 **الطالب : حاج مهدي فتح الله**

**ملخص**)يهدف البحث إلى دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعمل على إجراءات ABCM لتطبيق نظام (ABC) الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة للتحسين والتطوير المستمرين لأنشطة المؤسسة من خلال اعتماده على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز قدرة المؤسسات على مواكبة متطلبات العصر الحالي والتغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة بها لضمان بقائها في السوق ومحافظتها على أرباحها بل ومحاولة زيادتها.

ولأنه يعزز من قدرتها على التكيف مع البيئة التي تعمل بها الشركات والذي يضمن بقاءها وربحيتها.

وأوصى البحث بعدد من التوصيات، كان من أهمها: ضرورة تبني الأنظمة والتقنيات والأساليب الكلفوية والإدارية الحديثة في المؤسسات الصناعية، لما له من دور فاعل في صنع القرارات (ABCM) التي تعمل على سهولة تطبيق نظام الإدارية المختلفة، سواء منها التشغيلية أو الاستراتيجية التي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة وتحسين وتطوير عملياتها، لضمان قدرتها على التغلب على حدة المنافسة السائدة في السوق والمحافظة على حصتها السوقية واستمراريتها.

* **الكلمات المفتاحية** :

نظام إدارة التكاليف عى أساس الأنشطة ABCM, إدارة التكاليف على أساس الأنشطة َABC ,

نظام المعلومات المالي و الغير مالي , التكاليف التقليدية , المحاسبة الإدارية .

 Resume

Et la mesure de l'adoption du concept de gestion, (ABCM) La recherche vise à étudier la philosophie du système de gestion des coûts en fonction des activités qui travaille sur les procédures de ABCM pour l'application du système (ABC) système de coûts moderne stratégique sur la base des activités d'amélioration et de développement continu pour les activités de l'entreprise par le biais de sa dépendance à l'égard de l'information non financière et Finance, ce qui améliore la capacité des entreprises à maintenir avec les exigences actuelles des temps et de surmonter la concurrence féroce qui règne dans le milieu environnant pour assurer sa survie sur le marché et de maintenir leurs profits et même tenter de l'augmenter.

La recherche comprend l'étude sur le terrain a été appliquée aux entreprises industrielles, l'échantillon d'établissements industriels enregistrés inclus dans le Alosouk financier et échangé a atteint la taille de celui-ci (20) entreprise de l'échantillon. Pour atteindre les objectifs de recherche

.SPSS Et prouver ou nier les hypothèses ont été distribués sous forme de questionnaire récupéré à 100%, et a été utilisé dans le programme d'analyse ABC et La recherche a révélé une série de conclusions, peut-être le plus important de la gestion stratégique du moderne dépendant du système peut déterminer le coût de leurs produits avec précision, ainsi que de fournir la gestion de l'information financière et non financiers liés à l'analyse des activités utilisées pour la valeur ajoutée et d'autres ne pas ajouter la valeur au produit en vue de son abolition, par l'application de gestion des coûts, ce qui joue un rôle important dans le succès et la continuité de la résolution de l'entreprise ne pas augmenter leur capacité à planifier (ABCM) en fonction des activités

Future parce qu'elle améliore leur capacité d'adaptation à l'environnement dans lequel opèrent les entreprises et qui garantit la survie et la rentabilité.

Il a recommandé la recherche d'un certain nombre de recommandations, le plus important: la nécessité d'adopter les règlements, les techniques et les méthodes Alklfoah et entreprises industrielles modernes administratives, en raison de son rôle actif dans la prise de décision (ABCM), qui travaille à faciliter l'application des différents système administratif, si fonctionnement opérationnel ou stratégique sur eux accroître l'efficacité de la performance de l'entreprise et d'améliorer et de développer leurs activités, afin d'assurer leur capacité à surmonter l'unité qui règne dans la concurrence sur le marché et de maintenir des parts de marché et de la survie.

, Système ABCM ABC mots système: function

L'information financière et non financière, l'amélioration et le développement, en cours, les qualités de l'époque actuelle.

**قائمة الجداول**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **رقم الشكل** | **عنوان الجدول** | **الصفحة** |
| **01** | مقياس ليكارت الثلاثي | **33** |
| **02** | درجة الوافقة | **33** |
| **03** | الجنس | **33** |
| **04** | العمر | **34** |
| **05** | الحالة الإجتماعية | **35** |
| **06** | المؤهل العلمي | **36** |
| **07** | سنوات الخبرى | **37** |
| **08** | توزيع مجتمع الدراسة حسب درجة الإلمام بإدارة التكاليف | **38** |
| **09** | مدى وجود ضعف في المعلومات المقدمة من نظام التكاليف التقليدي المعتمد | **39** |
| **10** | نتائج اختبار ( T ) للفرضية الأولى  | **40** |
| **11** | مدى درجة موافقة افراد عينة الدراسة على أهمية التحول إلى نظام ABCM | **40** |
| **12** | نتائج اختبار ( T ) للفرضية الثانية  | **41** |
| **13** | مدى مساعدات مخرجات نظام المالية و الغير مالية للإدارة في التحسين و التطوير المستمر لأنشطتها  | **42** |
| **14** | نتائج اختبار ( T ) للفرضية الثالثة  | **43** |
| **15** | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي | **43** |

**قائمة الأشكال**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **رقم الشكل** | **عنوان الشكل** | **الصفحة** |
| **01** | يوضح تلك التطورات و أول من بحث فيها من العلماء و المفكرين | 09 |
| **02** | يوضح تقويم كفاية الأداء و فقا لنظم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة | 10 |
| **03** | يوضح آلية عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABCM | 11 |
| **04** | توزيع الإستمارات | 32 |
| **05** | الجنس | 34 |
| **06** | العمر | 35 |
| **07** | الحالة الإجتماعية | 36 |
| **08** | المؤهل العلمي | 37 |
| **09** | سنوات الخبرى | 38 |

|  |  |
| --- | --- |
|  **العنوان** | **ص** |
| الإهداء......................................................................................... |  |
| كلمة شكر.................................................................................... |  |
| ملخص الموضوع................................................................................ |  |
| قائمة الأشكال................................................................................. |  |
| قائمة الجداول.................................................................................... |  |
| الفهرس......................................................................................... | **ا-ب** |
| المقدمة......................................................................................... |  |
| الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدرسات السابقة |  |
| تمهيد ........................................................................................... | 04 |
| المبحث الأول: ماهية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM.................. | 05 |
| المطلب الأول: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في خدمة الإدارة بمفهومها الإستراتيجي  | 05 |
| المطلب الثالث: أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM.................... | 16 |
| المبحث الثاني: الدراسات السابقة.............................................................. | 18 |
| المطلب الأول: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM | 18 |
| المطلب الثاني: الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف و الإدارة على الأنشطة (ABC) (ABM) ذو تحسين و تطوير أداء الخدمات المصرفية و خفض تكلفتها | 19 |
| المطلب الثالث: إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ل ABCM في تحديد فرص تخفيض التكلفة.............................................................................. | 21 |
| الفصل الثاني: دراسة حالةواقع ABCM .في مؤسسة نفطال |  |
| المبحث الأول:مدخل عام حول مؤسسة نفطال............................................................. | 24 |
| المطلب الأول:تقديم لمؤسسة نفطال........................................................ | 24 |
| المطلب الثاني: مهام و أهداف مؤسسة نفطال................................................. | 29 |
| المطلب الثالث: المنافسة المحلية و الأجنبية لمؤسسةنفطال........................................ | 32 |
|  |  |
| المبحث الثاني: نتائج الدراسة................................................................... | 42 |
| المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة........................................................... | 42 |
| المطلب الثاني: منهجية البحث و الأساليب الإحصائية المتقدمة................................ | 43 |
| المطلب الثالث: تحليل النتائج و إختبار الفرضيات............................................. | 44 |
| الخاتمة.......................................................................................... | 68 |
| قائمة المراجع ................................................................................... | 70 |
| ملاحق ........................................................................................ | 73 |

* توطئة :

تشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً من تكلفة المجتمع , و أضحت في الأونة الأخيرة تشكل نسبة عالية من إجمالي عناصر التكلفة لاسيما في ظل تطور الذي طرأ على دنيا الأعمال من تقدم تكنولوجي و منافسة بكافة مستوياتها , الأمر الذي يستوجب تغييراً مستمراً في بيئة المحاسبة لدى المؤسسات الصناعية و كلما كان القياس لهذه التكاليف دقيقاً توصلت الشركة إلى تحقيق رقابة و تخطيط أفضل و إتخاد قرارات رشيدة , و قد إزداد في الآونة الأخيرة الإهتمام بتحسين و تطوير تخصيص التكاليف و خصوصاً الغير مباشرة منها , و ذلك نتيجة لزيادة الضغوط على تسعير المنتجات في تلك البيئة التي تصنف بالمنافسة الحادة, و جاءت أبرز هذه الجهود من قبل كل من الذين بحثوا عن نظام جديد Cooper Kaplam and Johshon لتخصص التكاليف غير المباشرة سمي نظام التكاليف على ذلك و على أساس الأنشطة إعتباراً أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على إستهلاك التكلفة و إنما يستهلك النشاط و عليه , فإن من الأولى أن يتم ربط عنصر التكلفة بالنشاط و من ثم تكلفة النشاط بالمنتج مما يجعل عملية تحديد تكلفة المنتج النهائي أكثر دقة مما لو تم تحديده وفقاً للنظام القديم الذي يقوم على فلسفة معدلات التحميل.

ب – ألاشكالية الرئيسية :

و من خلال هذا المنطق تبرز الإشكالية الرئيسية التي يتمحور حولها هذا البحث و التي مفادها

ماهي آليات و ميكانزمات تطبيق المعرفة الجديدة لتكاليف على أساس ألانشطة في المؤسسات الصناعية ؟

 التساؤلات الفرعية:

1 - ما مدى وجود ضعف في المعلومات المقدمة من نظام التكاليف التقليدي المعتمد؟

2 - ما هي درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على أهمية التحول إلى نظام ABCM ؟

3 – ما مدى مساعدات مخرجات نظام المالية و الغير المالية للإدارة في التحسين و التطوير المستمر لأنشطتها؟

 ج - الفرضيات الجزئية:

1 – يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف

2 – يؤكد الأفراد على أهمية نظام ABCM في تطوير أداء المؤسسة

3 – يمد نظام ABCM الإدارة بمعلومات مالية و غير مالية تساعدها تساعدها في التطوير و التحسين المتميزين لأنشطتها عن طريق تطبيق إدارة تكاليف على أساس الأنشطة

 **د- أهمية الدراسة:**

تظهر أهمية البحث في أنه يسلط الضوء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC M) ليس فقط في دقته لإحتساب كلفة الوحدة المنتجة و إنما لدوره في خدمة الإدارة الحديثة, و مساعدتها في مواجهة تحديات العصر الحالي بتقديمه المعلومات المالية و غير المالية التي تساعدها في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)

 **ه - أهداف الدراسة:**

* تحسين و تطوير أنشطة الشركات من خلال المعلومات المالية و غير المالية التي تستمدها الإدارة من نظام ABC و تطبيق نظام ABCM
* تعزيز قدرة الشركات على مواكبة متطلبات العصر الحالي , و التغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة من خلال **:**

 أ-قياس كلفة منتجاتها و حفظها إلى أقل درجة ممكنة .

 ب- تحسين عمليات تسويق منتجاتها.

 ج- تحقيق أعلى مستويات الربحية .

 **و - حدود الدراسة:**

 تنقسم حدود الدراسة الحالية إلى:

1. **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في العاملين في مؤسسة نفطال .
2. **الحدود الزمنية:** تم الدراسة خلال الموسم 2015 -2016

**منهج الدراسة:**

نستخدم في دراستنا المنهج الوصفي بطريقة تحليلية للإجابة على أسئلة الدراسة و إشكالية الدراسة بحيث نعتمد على:

* الأسلوب النظري: و ذلك بالرجوع إلى المصادر المعلومات الثانوية من كتب و مجلات و دوريات عربية

و أجنبية و خدمات الانترنت ذات العلاقة دور المعرفة الجديدة ABCM في المؤسسات الصناعية بهدف إعطاء صورة واضحة عنها و التعرف على أهم الدراسات التي تناولت المفهومين.

* الأسلوب الميداني ( التطبيقي): باستخدام المسح الميداني لآراء أفراد مجتمع الدراسة حيث تم الاعتماد على استبيان ( استمارة) صممت لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة .

- هيكل البحث :

 الفصل الأول : أدبيات النظرية و الدراسات السابقة

 الفصل الثاني : دراسة حالة واقع ABCM في مؤسسة نفطال

**تمهيد**

لقد إحتل مفهوم نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM), في مجال الإدارة الإستراتجية و قد أصبحت محل تنافس في مجال التطور الإقتصادي و من خلال تطبيق نظام ABCM و لتحقيق هذا يتطلب توفير مجموعة من العناصر المناسبة لتحقيقها.

و من خلال هذا سنعرض في هذا الفصل العمليات و الذي يتضمن مبحثين المبحث الأول ماهية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM و المبحث الثاني الدراسات السابقة.

المبحث الأول : ماهية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM

 المبحث الثاني : الدراسات السابقة

**الفصل الأول: :الادبيات النظرية**

**المبحث الاول : ماهية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm**

يهدف هذا المبحث إلى دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتطبيق نظام ABCm الذي يعمل على اجراءات التحسين والتطوير المستمرين لأنشطة المؤسسة من خلال اعتماده على المعلومات المالية وغير المالية وسنتناول ذلك من خلال المطالب التالية.

**المطلب الاول : نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm .**

واجهت الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تتعلق بأقسام خدمات الإنتاج وتوزيعها على أقسام الإنتاج، ومن ثم على وحدة المنتج النهائي جملة من الانتقادات، بسبب النتائج غير الدقيقة المتحققة منها، وذلك بسبب اعتمادها على أسس مبسطة في توزيع التكاليف غير المباشرة، واهتمامها بالنتائج المالية الإجمالية فقد أصبح تصنيف تكلفة العمل المباشر على أنها صناعية غير مباشرة وليست مباشرة، بسبب ضآلة حجمها النسبي وقد اعتمدت الأنظمة التقليدية في تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج أو تخصيص تكاليف هذه المراكز للإنتاج على المنتجات على أساس المعيار السبب النتيجة وهذا الأساس المعيار المعتمد في تخصيص هذه التكاليف، يستند على أسس معايير لا تُعد المسبب لها، كساعات العمل المباشر أو ساعات الآلة، وما إلى ذلك من وحدات قياس المخرجات أو المدخلات؛ إذ إنها لا تعكس العلاقة السببية بين التكاليف موضع التخصيص وما جمعت له من نشاط، كما لا تعكس استفادة وحدات المنتج النهائي من هذه التكاليف إن اختلاف نصيب الوحدة من التكاليف المشتركة باختلاف تكلفتها الإنتاجية، يؤدي إلى المغالاة في تحديد تكلفة المنتجات، وحتى يتم تخفيض التكاليف غير المباشرة، على الشركة أن تحدد الأنشطة المسببة لحدوث التكاليف، ومن ثم تحديد كلفة تلك الأنشطة[[1]](#footnote-2)، الأمر الذي يساعدها في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج التي ستنعكس بصورة مباشرة على كلفة المنتج النهائي، وتخفيض كلفته و من الانتقادات الحالية للأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة أنها تؤدي إلى قرارات خاطئة، فضلا عن ضعفها في توفير بيانات إضافية تخدم الإدارة الاستراتيجية التي تفرض عليها البيئة الحالية اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالتشغيل، والتسعير، واقتصارها على توفير البيانات التي تتعلق بالمخزون السلعي وتقييمه وتحديد تكلفة البيع فقط. وعليه؛ فإن التكلفة التي تنتج عن هذه الأنظمة غير وقتية، وغير دقيقة، وتتصف بالعمومية والإجمالية، فهي أبعد من أن تلائم العديد من القرارات عن أنظمة جديدة تسد جوانب القصور، وتقدم حلولا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، فقد ظهر نظام التكاليف على أساس الذي ركز على الأنشطة لتجميع التكاليف ،ABC الأنشطة غير المباشرة وتحليلها وتخصيصها. وقد بدأت تلك الجهود تظهر منذ بداية عقد الستينات، استجابة للثورة الصناعية آنذاك، وزيادة شدة المنافسة أمام الشركات الصناعية محليًا وعالميًا[[2]](#footnote-3)، فظهرت في ذلك دراسات (Moriarity, 1975) ،(Shubik, 1962) ،(Bekett, 1951)

،(Dopuch, 1981) ،(Loaderback, 1976) الا انها تعرضت لكثير من الانتقادات لأنها نماذج رياضية تستند على الافتراض، وفي الوقت نفسه هي دراسات غير عملية، ومن ثم تزايد الاهتمام بنظام ABCm وتشير كثير من الدراسات والممسوحات التي أجريت في أعقاب ظهور هذا النظام، إلى تزايد استخدامه من قبل الشركات على اختلاف أنواعها وجنسياتها، خاصة تلك العاملة في الولايات المتحدة

وأوروبا الغربية فالنظام تطور في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك عن طريق إيجاد العلاقة السببية بين الموارد المستخدمة في الإنتاج وتكلفة الإنتاج، الأمر الذي يجعله يساعد المنشأة على الاستخدام الأمثل للموارد، مما يحقق نتائج مالية أفضل في أدائها ومن ثم تحميل المنتجات بتكاليفها، وذلك بالاعتماد على حجم استهلاك الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية ومعرفة خسارة منتج معين أو كيفية زيادة ربحية منتج آخر،

فليس بالضرورة أن تحقق التخفيضات للكلف باستخدام التكنولوجيا عوائد، فمن الممكن أن تحقق خسائر، لأنها لا تستند إلى تخفيض مسببات تكلفة حقيقية بكل نشاط هذا ما دفع العديد من الباحثين إلى الاتفاق على تحديد خطوات لتصميم نظام ABCm وذلك بهدف تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه .

- أهداف ABCM :

-1 تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد التي تم استخدامها في الإنتاج.

-2 تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي استهلكتها.

-3 تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات النهائية.[[3]](#footnote-4)

 وقد أكد ذلك Chris Richards مدير دائرة نظام المعلومات الإدارية في الشركة العالمية للإلكترونيات في أمريكا عندما قررت اللجنة التنفيذية فيها تبني نظام ABCm وتطبيقه لتخصيص كلفة النشاط على المنتجات هذا فضلا عن أنه يساعد في تحسين الربحية، حتى في ظل انخفاض حجم المبيعات بشكل نسبي؛ إذ إنه يوضح مسارات التكلفة والتحكم بها، وان الدقة أو حتى الاقتراب منها بنسبة 75 % أفضل من دقة 25 % من خلال النظم التقليدية مثلا، فالاقتراب من الصواب ولو كان ذلك تقريبًا، أفضل من التمسك بالدقة حتى لو أدت إلى الخطأ الناتج عن تمسك القائمين باستخدام النظم التقليدية التي باعتقادهم أنها قواعد متشددة[[4]](#footnote-5)؛ إذ أثبتت عدم فعاليتها مقارنة بالنظام الجديد وفي الآونة الأخيرة أصبح ينظر إلى التكاليف من منظور استراتيجي، وذلك على اعتبار أن التكلفة تمثل إطارًا لإدخال بيانات ومعلومات مالية وغير مالية في تحليلات الإدارة على المستويين القصير والطويل الأجل وخصوصًا في بيئة تتصف بالمنافسة؛ فمحاسبة التكاليف التقليدية تفتقر للعمل في مثل هذا النوع من الأسواق.

وحتى يمكن دراسة نظام ABCm لا بد من دراسة الترابط والعلاقات المتبادلة بين ثلاثة عناصر رئيسية تشكل هذا النظام وهي:

تحليل سلسلة القيمة : التي تعنى بدراسة كلٍ من المنافسين والسوق، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABCm وإدارة الجودة الشاملة TQM وكذلك إعادة هندسة العمليات، حيث يتم من خلاله تجميع الأنشطة التي تتحقق في المنشأة سواء كانت رئيسية أو ثانوية هذا بالإضافة الى تحديد تلك الأنشطة التي تضيف وتلك التي لا تضيف قيمة وذلك لإجراءات التحسين والتطوير للمنتج وذلك بهدف الوصول إلى تحسين الخدمة أو المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قدرة المنشأة التنافسية، من خلال تقوية العلاقات مع مورديها ومستهلكيها. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهم العلاقة مابين التكلفة والمنفعة، التي تعمل على زيادة أرباحها والمحافظة على حصتها السوقية. وتساعد الإدارة مجموعة من المفاهيم لتحليل تلك العلاقة، كالكلفة المستهدفة وتخطيط كلفة المنتج.

تحليل الأفضلية التنافسية : إن للمنشأة اختيارين أساسيين لاستراتيجيات وذلك من خلال المنافسة، وهما قيادة التكلفة وذلك من خلال تخفيض أسعار المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، وكذلك التمييز الذي يمكن تحقيقه بتحسين مواصفات المنتج أو الخدمة وذلك من خلال معرفة رغبات المستهلكين ومحاولة تلبيتها، مع المحافظة على السمعة والنوعية والتجديد للمحافظة على حصة المنشأة السوقية. ويرى الباحث من العرض السابق أن من أسباب التوجه إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABCm دوره في توفير معلومات مالية وغير مالية تخدم الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث لإدارة التكاليف مما يعزز قدرتها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، بالإضافة إلى أن تطبيقه يمثل إطارًا لمحاسبة التكاليف التي تهتم بالأنشطة والمسببات المحركة أو الموجهة لها بهدف الوصول إلى كلفة المنتج النهائي بدقة، وذلك نقطة للتحول من التخصيص على أساس المنتجات إلى التخصيص على أساس الأنشطة.[[5]](#footnote-6) فنظامABCm عبارة عن وجود مجمع للتكلفة يرتبط بنشاط معين بحيث تكون الأنشطة مسببة للتكلفة، وعليه؛ فإن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، بحيث يصبح لكل نشاط كلفة، ومن ثم يتم استهلاك تلك الكلف من قبل المنتجات. وهذا أكثر معقولية في تخصيص التكاليف على أساس المنتجات، فتحديد مسببات التكلفة يسهل عملية ربط الكلفة بوحدة المنتج، ومن ثم التعرف الى الأنشطة التي يستهلكها المنتج، فضلا عن محاولة استخدام الأنشطة بالطريقة المثلى التي تزيد من كفاءة المنتج. وبناء عليه، يتم تحميل كل منتج بنصيبه من التكاليف بقدراستهلاكه من تلك الأنشطة، آخذين بمقولة "إن من تسبب في التكلفة عليه ان يتحملها". وهذا ما لم يقم عليه النظام التقليدي، بحيث اعتمد على تخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج على المنتجات مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل

الآلة، وهذا لا يعكس العلاقة السببية بين التكلفة وبين المنتج أو النشاط بشكل دقيق وبالتالي تعارض مع معيار السبب , النتيجة ولابد هنا من الإشارة إلى أن نجاح أي نظام يجب أن يمر بمراحل الدراسة والتخطيط لضمان كفاءة عمله وتحقيق النتائج والأهداف المرجوة منه، فيتم تحديد فريق عمل يقوم على عملية التصميم، وغالبًا يتكون الفريق من كل الأقسام المكونة للهيكل التنظيمي في المنشأة وكأي نظام، فإن نظام ABCm يجب أن يمر بمرحلة التخطيط لتحديد المشاكل التي تواجه المنشأة، وتحديد قدرة النظام على حل المشاكل التي يواجهها النظام التقليدي , لتخفيض التكاليف غير المباشرة , وكذلك تخطيط الجدوى الاقتصادية والعوائق المستقبلية التي قد تواجهه في المستقبل وعوامل تخطيها.

وقد مر نظام ABCm بمراحل تطور تمثلت في ثلاثة أجيال عرفت بأجيال نظام التكلفة على أساس النشاط ABCm انطلق **الجيل الأول** من الانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي وعُد بداية تطبيق نظام ABCm من خلال خطوات تصميم النظام للوصول إلى قياس استهلاك الأنشطة من الموارد لتحديد كلفة المنتج النهائي بدقة. إلا أن تطبيقه في هذه المرحلة عجز عن تحديد الأنشطة المسببة للتكلفة بصورة دقيقة مما أثر في قرارات المنشأة نحو تحسين الإنتاج وتطويره[[6]](#footnote-7) ، أما **الجيل الثاني** فقد ركز على تحليل العملية الإنتاجية

بحيث اهتم بنظام ABCm على أنه نظامٌ للمعلومات المحاسبية والكلفوية المالية وغير المالية التي تخدم الإدارة باتجاهات مختلفة لرفع كفاءة الأداء، بالإضافة إلى سد النقص الذي حصل في الجيل الأول، وخصوصًا نحو توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة التي تستهلك الموارد (التكاليف) إلا أنه تجاهل توفير المعلومات عن المنشأة ككل، بل قدم المعلومات عن الأنشطة الداخلية للعملية الإنتاجية فقط وهذا أدى إلى زيادة الدراسات نحو تحسين آلية عمله، فظهر **الجيل الثالث** الذي كان مجمل تركيزه على العيوب التي ظهرت في الجيل الأول والجيل الثاني. فأصبح نظام ABCm يركز على توفير المعلومات عن الأنشطة وربطها بالعمليات الإنتاجية والمنشأة والسوق ككل، وذلك لتمكين الإدارة من القيام بإجراءات التحسين والتطوير المستمرين لمنتجاتها المختلفة على المستويين القصير الأمد والطويل الأمد الذي يمكن الإدارة من مواجهة تحدياتها التنافسية في بيئة العصر الحالي[[7]](#footnote-8).

**المطلب الثاني : دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في خدمة الإدارة بمفهومها الاستراتيجي**

تعد إدارة التكلفة بمفهومها الحديث أعم وأشمل من مفهوم محاسبة التكاليف التقليدي، وذلك لأنها تتضمن المعلومات غير المالية المتعلقة بالمنتجات وحجم المبيعات والمستهلكين والسوق...الخ، وكذلك المعلومات المالية التي تتعلق بالتكلفة والسعر. هذا بالإضافة إلى أن هذا النظام يهتم بمعالجة المواقف المستقبلية التي من الممكن أن تواجه المنشأة، بالإضافة إلى المواقف المتعلقة بالمستوى التشغيلي. وعلى هذا الاساس فإنه يمكن اعتبار نظام ABCm نظامًا يمثل قاعدة فعالة للتخطيط والإدارة، وتخفيض التكلفة قبل دفعها، وذلك نابعٌ من فوائده التي تتمثل في أنه يطور عملية استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو استبعاد تلك الكلف التي لا تجعل المنتج يلبي رغبات المستهلكين، وهذا يعني تحسين الأداء أو العملية الإنتاجية أو النوعية او القيمة، بالإضافة إلى العمل على تحقيق الأهداف التي تتضمن الكلفة المستهدفة، وكذلك التحسين من ربط الكلفة المباشرة بأهداف تقارير الإدارة هو[[8]](#footnote-9) ABC وبالتالي فإن نظام ABCm نظام متقدم لإدارة التكلفة؛ إذ إنه يعمل على تسهيل عمليات التداخل الوظيفي ونجاحها، وعليه يعد لغة الاتصال بالبيئة الجديدة وكما هو معروف فإن محاسبة التكاليف والمعلومات الكلفوية المنبثقة عنها ما هي إلا أداة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة. فمنذ بداية العام 1950 وحتى منتصف عام 1980 ، اختلفت تطبيقات المحاسبة الإدارية اختلافًا كبيرًا عما كانت عليه في السابق، ومنذ ذلك التاريخ وبسبب التحديات التي تواجه الإدارة اليوم كان لابد لها من أن تواكب تلك التحديات من خلال استخدامها أنظمة وأساليب كلفوية وإدارية جديدة في إداراتها للمنظمة وفي تحقيق ذلك لا بد من العمل على إعادة تعليم كافة المستويات بالمنشأة لتحقيق ذلك ففي الوقت الحالي أصبحت العملية الإنتاجية لا تتعلق بطلب المستهلكين أو موارد المنشأة، وبالتالي فإن النظام التقليدي لا يقوم على تخصيص الكلف بدقة.

والشكل رقم (1 - 1) يوضح تلك التطورات وأول من بحث فيها من العلماء والمفكرين

**التكاليف على أساس**

**(ABC) الأنشطة**

**Cooper, Johnson**

**and Kaplan**

**الإدارة الإستراتيجية**

**(SM)**

**الإدارة بالأهداف**

**(MBO)**

**إدارة الجودة الشامة**

**(TQM)**

**إعادة هندسة**

**العمليات (BPR)**

**Hammer, Davenport**

**تقويم الأداء الشامل**

**باستخدام بطاقة العلامات**

**(BSC) المتوازنة**

**Kaplan and Norton**

2000 1990 1980 1970 1960 1950

المصدر: عفاف، مبارك محمد علـي، ،2003دور نظـام إدارة التكـاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافـسة، المجلـة المـصرية للدراسات التجارية،ص 98.

تعليق : من خلال الشكل أعلاه يظهر لنا التطور التاريخي لعمل التكاليف من فترة (1950 -2000 ) بحيث يظهر لنا :

-دور إدارة الاهداف في تحقيق الجودة الشاملة من خلال (1960-1970)

- تحقيق العلاقة بين الجودة الشاملة (KQM) ودورها في تحقيق الاهداف الإستراتيجية .

- كما تظهر العلاقة بين التكاليف على أساسالأنشطة ABC و دورها في إعادة هندسة العمليات كما تؤدي إلى إستخدام وسائل حديثة في تطوير عمل ABCM بإستخدام مثلا دور بطاقة الأداء المتوازن ( BSC )

لتخفيض التكاليف .

والشكل رقم ( 2-1) يوضح تقويم كفاية الأداء وفقا لنظم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة.

**البيئة الحديثة المحيطة بالمنشأة**

**المتسمة بالمنافسة والأتمتة**

**وتكنولوجيا المعلومات**

**نظام إدارة**

**التكاليف على**

**أساس الأنشطة**

**متطلبات الإدارة المعاصرة من:**

**- تحليل العملية V. and**

**Non V. Added**

**- هندسة العمليات BPR**

**- نظام الإنتاج المرن**

**FMS**

**- الإنتاج بالوقت**

 **المحدد JIT**

**- إدارة الجودة الشاملة**

**TQM**

**- المنافسة على أساس**

 **الوقت TBC**

**- برامج دافعية العاملين**

**MP**

 **تأثير تأثير**

**مقاييس كفاية الأداء المالية**

**وغير المالية**

 **تأثير تأثير**

**أثر سلوكي**

**أثر تنظيمي**

المصدر: الحجاج، احمد حامد، ،1992تحديد التكلفة على أسـاس النـشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ص 458.

والشكل رقم ( 3-1) يوضح آلية عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABCm .

 **تأثير إنعكاس تأثير إنعكاس**



**أداة قياس**

**أداة الإستراتيجية**

**أداة التعريف**

**المحافظة على حصتها السوقية والعمل على توسيعها**

المصدر: www.kirtanepandit consulting.comwww.horwood.com. (بتصرف من قبل الطالب )

إن إجراءات التطوير والتحسين الإنتاجي على المستويين القصير الأمد والطويل الأمد تتطلب معلومات دقيقة ومعدة بشكل مناسب حول الأداء، أو الأنشطة المنجزة وأهداف ذلك وإنتاج العمل وان أسس نظامABCm معلومات جيدة بهذا الخصوص يعد عنصرًا مهما، والأكثر أهمية للنجاح هو وضع تلك المعلومات لتحديد وتشخيص استراتيجيات الإنتاج المناسبة ان الإدارة الاستراتيجية الحديثة تستمد معلوماتها عن المنتجات والخدمات والزبائن ذات مستويات الربحية العالية من خلال تطبيقها نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABCm التي أثبتت مجموعة من الدراسات أهميته في نجاح المنظمات في العصر الحالي الذي يتصف بالمنافسة العالية لما له من انعكاس على الخطط المعنية باستخدام برامج التحسين والتطوير المستمرين للمنتجات والمراحل الإنتاجية إن المخرجات التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق نظام تحقق زيادة في الكفاية التشغيلية للمؤسسة، وان تطبيق ABC يساعد على خفض مستويات التكاليف المنشأة لنظام ABCm

وتجنب نفاد الموارد المستخدمة في الإنتاج، وبذلك فإن هذا سيساعد المنشأة على التحسين المستمر؛ فهو يتحقق من خلال قيام الإدارة بتحليل العملية الإنتاجية وتحديد الأنشطة التي تضيف والتي لا تضيف قيمة للمنتج فيعد النشاط مضيفًا قيمة للمنتج إذا كان يحقق فائدة للمستهلك بحيث يكون مستعدًا للتضحية مقابل الحصول عليه كالإكسسوارات التكميلية وبنفس الوقت يحافظ على متطلباتالمؤسسة[[9]](#footnote-10)، بينما تكون هنالك أنشطة غير ضرورية كالتسليم الفوري بدلا من المرور بقنوات متعددة يمكن الاستغناء عنها ولا تؤثر على جودة أو أداء أو منافسة لمؤسساتة، فقد مكن إدارة المؤسسةمن تطبيق أسلوب إعادة هندسة العمليات التي من خلالها يتم الاستغناء عن تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وذلك عن طريق تقييم العملية الإنتاجية وإعادة تصميم هيكلية عملها بهدف خفض كلفة الإنتاج وفي النهاية لابد من أن تقوم الإدارة الحديثة باستهداف أدائها لاختيار الأفضل والسعي نحو التحسين والتطوير، فليس كل الأنشطة التي تضيف قيمة ولم يتم استبعادها تؤدى بكفاءة، فلابد هنا للإدارة من أن تبحث عن الوسائل الأفضل في تنفيذ الاعمال وهذا يعرف بالأداء المستهدف وهناك نوعان [[10]](#footnote-11)من الأداء المستهدف؛ **الأول** **داخلي**، يقيم عن طريق نتائج عملية واحدة أو نتائج عمليتين في موقعين مختلفين في نفس المنشأة. و**الثاني** **خارجي**، يتحقق عن طريق اختيار العملية التي ينوي استهداف أدائها ومن ثم مقارنتها بمنشأة أخرى تؤديها بكفاءة وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء المنشأة مما يعزز نجاحها في المنافسة، والمحافظة على حصتها في السوق بل والسعي نحو توسيعها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه يعمل على تعزيز وتطوير إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المدى الطويل وعلى هذا الأساس، فإننا نلاحظ أن تقنيات نظم المحاسبة الإدارية انتقل محور ارتكازها من مفهوم القرارات التشغيلية قصيرة الأجل إلى مفهوم القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل. وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية بمفهومها الحديث قد أخذت البعد الاستراتيجي وأصبحت تعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تعمل على تشغيل المعلومات الكلفوية لزيادة قدرة المنشأة على المنافسة في السوق المحلي والدولي والتخطيط الاستراتيجي

وذلك عن طريق استخدام مخرجات نظام ABCm الذي يعمل على تقسيم كلفة النشاط ونتائجه للحصول على تفاصيل أكثر تمكن الإدارة من زيادة فرصها في الحصول على مزايا ومنافع محتملة في المستقبل من خلال قدرتها على تقدير العمليات وأثرها على الكلف وإن النقلة الجديدة خطوات ومراحل عمل إدارة التكلفة المعتمدة على التكاليف على أساس الأنشطة ساهمت بالفهم الموسع والدقيق للأرباح مع محدودية الموارد. [[11]](#footnote-12)وان التكاليف التفصيلية لكل أوجه الأنشطة الثانوية والرئيسية بالمنشأة وفقًا لنظام ABCm

تمكن المديرين من النظر إليها من خلال محور العمليات المعتمد على نظامABM ومحور الإنتاج المعتمد على نظامABCm ومن خلال تداخل نظامي التكاليف والأداء على أساس الأنشطة وتكاملهما فإنهما يشكلان عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطةABCm وعليه؛ فإن محور الإنتاج المعتمد على نظام ABCm يوفر معلومات مالية من خلال استهلاك أنشطة المنتجات الخاصة بالمنشأة وتكلفتها التي

تهدف إلى رفع كفاية النشاط، من خلال أهداف الكلفة المعتمدة على تكلفة الإنتاج، والتسعير، أو الكلفة المستهدفة وتحليلات الربحية، والتصميم الإنتاجي والتصنيع مقابل الشراء. أما محور العمليات الذي يستند على نظام ABCm فيعتمد على مخرجات نظام الكلفة على أساس النشاط ABC فيوفر المعلومات المالية وغير المالية عن النشاط المنجز وقياس ذلك الأداء من خلال: تخفيض الكلفة، وإعادة هندسة العمليات، والتطوير

والتحسين، وتقليل الضياع، وتحديد مؤشرات الأداء. وللمحورين السابقين دور في رفع كفاءة الأداء من خلال

عناصر التكاليف وانتهاء بالقرارات الإدارية الاستراتيجية الرشيدة؛ إذ إن نظم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm [[12]](#footnote-13) ما هي إلا موجه سلوكي لصناع القرار تفرض اعتمادها لأغراض اتخاذ القرار، لأن الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث المعتمدة على أساس الأنشطة، انتقلت من إدارة الأرقام المستمدة من الموازنات والتكاليف المحددة مسبقًا وتحليل انحرافاتها إلى إعادة هندسة العمليات والاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وذلك بغية التحسين والتطوير كما يظهر لنا أن مدخل العمليات المعتمد على ABCm أظهر أصنافًا مختلفة من موجهات التكلفة التي تدعى موجهات المراحل، التي تعمل على توضيح كمية الموارد المستخدمة في أداء أي نشاط وتتقاطع مع موجه كلفة النشاط الذي يظهر من خلال مدخل الإنتاج المعتمد على إذ يمكن من قياس كميات الأنشطة، المطلوبة لكل منتج، وإن موجهات المراحل ترتبط بكفاية الأداء للنشاط الذي يركز عليه نظام ABCm لما له من تأثير مباشر على التحسين والتطوير لأنشطة وعمليات المنشأة الذي يعد من أساسيات نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABCm ومما لا شك فيه أن لنظم ABCm دورًا فعالا في زيادة قوة العلاقة بين المنشأة وعملائها ومجهزيها إذ تزداد قدرة المنشأة على تحليل تلك العلاقة من خلال تحليلها للتكاليف وتشخيصها وفق الأنشطة المترتبة على تلك العلاقة من خلال استخدام تلك المعلومات في تقنيات الإدارة على أساس الأنشطة.[[13]](#footnote-14) وتستطيع المنشأة بذلك إعادة تصنيفها

للمجهزين وفقًا لمعيار الكفاية والفاعلية والكلف المنخفضة. من خلال ما سبق، يمكن أن نستنتج الاتساق ما بين الإدارة على أساس الأنشطة، والتكاليف على أساس الأنشطة في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، وتحديات إدارة المنشآت في ظل المنافسة والتطورات التكنولوجية، فقد أغنت مخرجاته نظم تقويم كفاية الأداء من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تعطي صورة واضحة للأداء تساعد المديرين بكافة مستوياتهم على تصحيح نقاط الخلل والقصور من أجل تحقيق أهداف استراتيجية وتشغيلية للمنشأة. ويتضح من الشكل ( 2) أن لمقاييس كفاية الأداء المالية وغير المالية أثرًا تنظيميًا في الإدارة العليا من خلال رسم

صورة واضحة ودقيقة لأداء الإدارات الدنيا مع بيان النسبة المتحققة من المخطط وأثرًا آخر سلوكيًا على الأفراد من خلال بيان المساهمات المتحققة من قبلهم في تغذية وتحقيق الخطط الإدارية.

**المطلب الثالث : أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM**

من خلال ما تطرقنا اليه سابقًا فإن الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث اعتمدت على أنظمة أكثر تطورًا لمجاراة أعمالها

ومحافظتها على حصتها السوقية. وكان من أهم تلك الأنظمة والإدارة ،(ABC) ما يعرف بالتكاليف على أساس الأنشطة وقد تمكنت تلك الإدارة من ،(ABM) على أساس الأنشطة خلال اعتمادها على نظام الإدارة على أساس الأنشطة الذي يعد نظامًا للمعلومات خدمها بتزويدها بالمعلومات المرتبطة بالإنتاج واتخاذ قراراتها الحرجة من تحديد كلفة المنتج بدقة، مما ساعد على توسيع قاعدتها الاستهلاكية لتشمل المجتمع وليس الإنتاج الفردي. والشكل3 يوضح آلية عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABCm فنلاحظ انه يعمل بثلاث طرق[[14]](#footnote-15) :( 3)

**-الأولى: بصفته أداة قياس:** فهو يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية التي تساعد في

تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية في المستويين القصير الأمد والطويل الأمد.

**-الثانية: بصفته أداة استراتيجية**: أي مرشدًا للإدارة لتحسين المنتج نفسه.

**-الثالثة: بصفته أداة تعريف**: يعمل على تمييز وقياس الأنشطة التي تطبق فيه والتي تضيف قيمة للمنتج.

وعلى هذا الأساس ومن خلال ما سبقنلاحظ أن ثمة دوافع نحو الانتقال لتبني نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المنظمات[[15]](#footnote-16) لعل من أهمها:

-1 تنظيم الأنشطة وعلاقتها مع الكلف الخاصة بالمنتج التي تجعل بالإمكان إزالة الأنشطة غير الضرورية وتحديد الأنشطة الخاصة بالإنتاج التي تلبي رغبات الزبائن.

-2 العمل على زيادة التركيز على الكلف الحقيقية وتحسين العمليات الإنتاجية؛ إذ يقيس نوعية الكلفة وتقييم أداء الأنشطة والموارد.

-3 العمل على تحليل الربحية المتحققة من المنتجات أو الزبائن، لأنه يهتم بنوعية الزبائن أو المنتجات التي

تحقق أعلى العوائد.

-4 العمل على أخذ الكلفة المستهدفة بعين الاعتبار عند تصميم الإنتاج، ومن ثم استخدام الأداء المستهدف

لتوزيع الكلف وتحديد المزيج الإنتاجي الذي يعمل على زيادة ربحية المؤسسة، والتغلب على المنافسة.

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

**المطلب الأول :نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm**

 دراسة قام بها سليمان حسين البشتاوي في مجلة العلوم الإدارية المجلد 34 ، تحت عنوان نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCm ، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، حيث توصل الباحث من دراسته هذه بجانبيها النظريوالتطبيقي إلى مجموعة من الاستنتاجات لعل من أهمها:

* أكدت نتائج الدراسة أن التخطيط السليم لابد من أن يعتمد على تحليل سلوك التكاليف للوصول إلى التكلفة

الدقيقة للوحدة المنتجة، ومن ثم الرقابة عليها، وبالتالي ؛فإن القرار التكاليفي يصبح أقرب إلى الصحة، مما يساعد الإدارة في المحافظة على أرباحها وحصتها السوقية وخصوصًا في بيئة العصر الحالي.

* أظهرت نتائج الدراسة، أن تطبيق يؤدي إلى تطوير أداء الشركة وزيادة (ABC) نظام أرباحها عن طريق تخفيض كلفة منتجاتها المقاسة بدقة،وكذلك المحافظة على حصتها السوقية من خلال تحسين عمليات تسويق منتجاتها ذات الجودة العالية والكلفة المنخفضة، وذلك في ظلال بيئة تتصف بالمنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية.
* بينت الدراسة أن أفراد العينة لديهم وعي كافٍ بأهمية وجود نظم متطورة تقدم معلومات أكثر دقة ،(ABC) للتكاليف كنظام ومصداقية عن الإنتاج والعمليات والأنشطة، حتى تصبح معها إدارة الشركات الصناعية الأردنية قادرة على التعامل مع عملائها واستقطاب المزيد منهم عن طريق استراتيجيات التسعير والتحسين والتطوير المستمرين للعمليات والإنتاج مما يؤدي إلى زيادة ربحيتها. إلا أنهيلزم تدريب القائمين على المحاسبة والمالية في الشركات وعقد الدورات لهم وتزويدهم بكافة الوسائل اللازمة لتطوير قدراتهم ومهاراتهم للوصول إلى أعلى و أفضل النتائج والمنافع من تطبيق نظام ABCفي الشركات الصناعية الأردنية.
* لنظام(ABC) متطلبات مالية ومادية يجب توفيرها، وذلك للوصول إلى تطبيق سليم، وما تمت ملاحظته أن أفراد العينة أكدوا أن الشركات الصناعية الأردنية تعاني من توفير القدرات المالية والمادية الكافية لإنشاء وتطبيق هذا النظام، كما لا ترغب بتحمل تكاليف إضافية لعدم تمكنها من إثبات أن المنافع المتأتية من تطبيق نظام أكبر من تكاليفه،
* ليست هناك توعية كافية وتغطية شاملة من قبل القائمين على الجهات والجمعيات المحاسبية والمهنية، بالتطورات التي تطرأ على المحاسبة وخصوصًا فيما يتعلق بالتكاليف
* إن الدراسات حول الفوائد والمنافع المتحققة من تطبيقه لم تقدم المعلومات الكافية والنتائج الدقيقة، الأمر الذي جعلها غير مقنعة من جهة، ومحل استفهام من جهة أخرى. وهذا أدى إلى زيادة مخاوف إدارات الشركات الصناعية الأردنية من التحول إلى تطبيق هذا النظام في شركاتهم.

**المطلب الثاني :الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساسالأنشطة(ABM)&(ABC)نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها .**

دراسة قام بها حسين البشتاوي في مجلة جامعة النجاح للأبحاث المجلد 28 لمعرفة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة(ABM)&(ABC)نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها ، حيث توصل الباحث من خل الجانبي الدراسة النظري والعملي إلى مجموعة من الاستنتاجات و من أهمها:

* أصبحت أنظمة محاسبة التكاليف والإدارية مشروطة بالتغيير على وفق طبيعة البيئة التي تعمل من خلالها البنوك ،حيث يلاحظ أن ولادة أنظمة التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة جاء على وفق بيئة جديدة لمنظمات الأعمال – بشكل عام والبنوك بشكل خاص –تتسم بالمنافسة الحادة وعلى درجة عالية من التميز في الأداء وتقديم الخدمات ومعالجة لاالبيانات ،الأمر الذي أدى إلى تزايد الحاجات الإدارية لمعلومات محاسبية ليست تقليدية تتصف باحتوائها جميع أوجه أنشطة منظمات الأعمال.
* التغيير الحاصل في تقديم الخدمات والذي آان بسبب الأتمتة Automation لحاصلة فيها. التقنيات قد غير من طبيعة الأنشطة التي تزاولها مجموعة من العاملين في أداء وتقديم الخدمات المصرفية وانعكاساتها على انخفاض حجم العمالة المستخدمة التي تزاول أنشطة الرقابة و التحسين والتطوير،آذ لكإمكانية خفض التكاليف وزمندورة حياة الخدمات ورفع النخبة الفكرية ، مما زاد حجم العمالة إلى المستوى الأول المسمى Intellectual Elite من اهتمامات الإدارات بإيجاد نظم ذات إجراء اتتفصيلية ومخرجا تتتصف بالدقة والموضوعية في التخصص والقياس التي مثلتها أنظمة التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة .(ABM& ABC)
* أنالهدفالأساسي من أنظمةالتكاليف عل ى أساسالأنشطة هوإيجادأسس موضوعيةلقياس وتسعيرالأنشطةالمستخدمةللمواردتنظيمية التي تتصفف يتقديم،خدمات توازي وتلبي رغباتالزبا ئنعلى وفق معيارالنوعيةوالسعر Driver Cost بالنسبة للمستهلك والربحية بالنسبة للبنوك.
* أنالتحليل الدقيق للأنشطة التي تعد رآنا أساسياً لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة فضلاً عن آونها تقدم معلومات تكاليفيةدقيقةوأسس تسعيرمنطقيةفإنهاتعدمن أهم العوامل الدافعةللعاملين باتجاه التطويروالتحسين للأنشطةالمؤديةمن قبلهم وخفض تكاليف ا لخدمات،وتتجلى هذه الميزةفي الأنظمةالمذآورةمن خلال أسس التحليل للأنشطةالمعتمدةعلى فصلهاإلى أنشطةذاتقيمةمضافةوأنشطةليست ذات قيمةمضافةوالتي تصب بشكلأساسي وهام في تحقيق إستراتيجيةالبنوكالمبنيةعل ىرآنين أساسيين هما:

أ. تقديم خدمات عل ى وفق متطلبات الزبائن بالسعرالمناسب والنوعيةالمطلوبة.

ب. تحقيقأعلى ربحيةممكنةمنخلالجذبأآبرعددمن الزبائن وتغطيةمساحةآبيرةمنسوق المنافسة.

* أنتطبيقأنظمةالتكاليف على أساسالأنشطةتساعدعلى اعتمادتقنيةالكلفةالمستهدفة Target Costingحيثت ساعدبشكل دقيقأثناءالتحليل وتحديدأنشطةالعمليات وتحديد

موجهاتالكلفةلها (الأوليةوالنهائية) من تسهيل عمليةإجراءاحتسابالكلفةالمستهدفةمبنيةعل ىوفق متغيريالسعرالمستهدف وهامش الربح المستهدف من الخدمات،وهي بذلك تدعمه لربحيةللمنظمةبضمانةالمواصفات والنوعيةالمطلوبةمنقبل الزبائن.

* تعدالإجراءات المعتمدة على تحليلال ربحيةمن الخدمات والزبائن عل ىوفقمايعرف بنظامالإدارةعلى أساسالأنشطةأحدمحاورالتكامل لنظم المحاسبيةالمعاصرةالتيتص بتقديم معلومات ماليةوغيرماليةتساعدإدارات البنوك من وضع أهدافهاالتشغيليةوالإستراتيجيةلتسعيرخدماتهاوللعمل عل ىتطويرهاوتحسينهاوتقييمهامن خلال إعادةالتصميم لهاأثناءدورةحياتها.

**المطلب الثالث: استخدام نظامالإدارةعلى أساسالأنشطةالABCM فيتحديدفرصت خفيض التكلفة.**

دراسةقام بهاعلي حازميونساليامور في مجلة تنميةالرافدين المجلد 32 تحت عنوان استخدام نظامالإدارةعلى أساسالأنشطةالABCMفيتحديدفرصت خفيض ا لتكلفة.و قد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج تمثلت في :

* إننظامال ABM يتكامل مع نظام ال ABC باستخدام المعلومات التي يوفرهافي تحليلالعمليات لتحديدفعاليةالأنشطةوتصنيفهاإلى أنشطةتضيف قيمةوأنشطةلاتضيف قيمة،وبالشكل الذي ينعكسأثره علىإدارةالتكلفةبقصدتخفيضهامنخلال إدارةالأنشطةالمسببةلها.
* **ما يميز دراستنا عن الدرسات السابقة**

من خلال الاطلاع على دراسات السابقة فقد تبين لنا التالي :

* تطرقت معظم الدراسات إلى معايير محاسبية الدولية.
* تطرقت معظم الدراسات إلى نظام المحاسبي المالي .
* إعتمادة معظم الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي .
* كانت معظم الدراسات تحاول إبراز مدى تطابق بين النظام المحاسبي ومعايير المحاسبية.

**أوجه الإختلاف :**

* تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدارسات التي تطرقت إلى " النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإقرار المالي الدولي" في مذكرات تخرج ماستر أكاديمي على حد علم الطالب .
* إختلاف في حدود المكانية و زمانية .
* إختلاف من حيث مجتمع الدراسة .
* محاولة الربط بين نظام المحاسبي المالي ومعايير الإقرار المالي الدولي .
* إبراز الفروق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإقرار المالي الدولي.
* محاولة معرفة رأي المحاسبي مهنين ومحاسبين في مجال المحاسبة والمالية في النظام المحاسبي المالي في ظل ومعايير الإقرار المالي الدولي.
* معرفة فعالية النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإقرار المالي وأهم التحديات التي تواجه هذا النظام في تطبيقه.
* عام لنظام ال ABMوهي تحليل،الأنشطةوتحليل لأداءوتحليل مسبباتالتكلفة.

**تمهيد:**

من خلال قيامنا بالتربص في إحدى المؤسسات الوطنية " مؤسسة**نفطال** " و التي تعتبر الرائدة في الوطن في مجال نقل و توزيع المنتجات المثمتلة في المواد البترولية و مشتقاتها ، لذلك كان من الضروري البحث عن تسيير الأمثل لوظيفة النقل و التوزيع لمنتجاتها من اجل الاستغلال أحسن لإمكانياتها المادية و البشرية و رفع الطاقة الإنتاجية للبلاد وبالتالي زيادة المردودية و تقليل من التكاليف الإجمالية، و حتى يتسنى لنا معرفة أكثر لنشاط النقل في المؤسسة و المشاكل التي قد تواجهها هذه المؤسسة .

-المبحث الاول:منهجية وادوات الدراسة

-المبحث الثاني:تفسير النتائج ومناقشة الدراسة

**المطلب الأول : تقديم عام لشركة نفطال.**

إن الجزائر من الدول التي تسعى إلى التطور والتقدم وتنمية اقتصادها ومن أجل هذا فهي تعتمد بقوة على قطاع المحروقات، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة والتي تمثل حوالي %97 من الدخل الوطني هي من قطاع المحروقات الذي بعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع وتنميته شركة **نفطال** التي تعد الزائدة على المستوى الوطني في مجال تخزين، نقل وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها.

**الفرع الاول :تعريف الشركة**

تاريخيا وبالضبط بعد استقلال الجزائر كان نشاط التخزين وتوزيع المحروقات من مهام مؤسسة **سونطراك** إلى أن أصدر مرسوم رقم 80/101 في 6 أفريل 1980 والذي اقتضى إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية (**ERDP**)[[16]](#footnote-17)، بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982 واهتمت بصناعة وتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 87/189 في 25 أوت 1987 إلى مؤسستين وطنيتين[[17]](#footnote-18) :

* مؤسسة مختصة في تصفية وتكرير البترول **نفطال** (**Naftec**).
* مؤسسة مختصة في توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها على مستوى التراب الوطني تحت علامة **نفطال** (**Naftal**) وعرفت على الصعيد الوطني والدولي باسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية، يتكون مصطلح الأجنبي لمؤسسة نفطال (**Naftal**) من :
* (**Naft**) مصطلح عربي ويعني النفط.
* (**Al**) اختصار لكلمة الجزائر (**Al**géria).

بداية من 18 أفريل 1998 أصبحت مؤسسة **نفطال** مؤسسة مساهمة (spa) برأسمال مقدر بـ 6.500.000.000 دج مقسمة إلى 665 سهم أي بقيمة 10 ملايير دينار جزائري لكل سهم تابعة %100 لمؤسسة **سونطراك**، أصبح رأسمالها 15650000000 دج في السنوات الأخيرة، يقع المقر الرئيسي للمؤسسة في الشراقة الجزائر العاصمة ورمزها يتكون من 5 خطوط تمثل فروع مؤسسة **نفطال** وهي فرع الوقود، فرع الغاز المميع، فرع الزيوت، فرع الزفت والعجلات وأخيرا فرع الشراكة ونشاطات الدولية.

الدور الرئيسي لشركة نفطال هو تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر كامل التراب الوطني وتتدخل أساسا في المجالات التالية :

* توزيع، تخزين وتسويق الوقود، غاز البترول المميع، الزيوت والزفت، العجلات والمواد الخاصة.
* نقل المواد البترولية ومشتقاتها من مراكز التكرير والتصنيع إلى المراكز الرئيسية وإلى الزبائن عبر وسائل النقل المتاحة والمتمثلة في الأنابيب، الشاحنات، الباخرات وكذا عربات السكك الحديدية.

في سنة 2003 قامت شركة **نفطال** بتوزيع وتسويق :

* **75000000 طن** من الوقود (Carburants).
* **1570000 طم** من غاز البترول المميع (**GPL**).
* **94000 طن** من الزيوت (**Lubrifiants**).
* **350000 طن** من الزفت (**Les bitumes**).
* **23000 طن** من المنتجات الخاصة.

سنة 2004 قامت الشركة بتسويق ما يقارب 9.6 طن من المنتجات مقابل 9.2 مليون طن في 2002 وقد عرف رقم أعمالها ارتفاعا مهما حيث في سنة 2004 كان **178** مليار دينار جزائري في حين لم يتجاوز رقم الأعمال 163 مليار دينار سنة 2002 يعود هذا الارتفاع في رقم أعمال شركة **نفطال** إلى زيادة استثماراتها والتي قارب 5.3 مليار دينار جزائري في مجال نشاطها.

**الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال.**

هيكل مؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات ويعتمد هذا الهيكل على نشاط والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ففي كل عمل جماعي يجب أن تكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة.

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام والمسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فمما لاشك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات واحترام الصلاحيات وعدم التدخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة **نفطال** من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 5 أفريل 2003 والذي سمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة وخاصة في مجال المحروقات وإعطاءها وع من المرونة والفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية وتحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة أساسا في توسيع نشاطها وذلك من أجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني والتوجه نحو التصدير بالإضافة إلى تلبية حاجيات الزبائن كما ونوعا.

عنوان اشكل: الهيكل التنظيمي للشركة[[18]](#footnote-19).

**رئيس مدير العام لشركة**

**(Spa) NAFTAL**

المديرية التنفيذية

 للموارد البشرية

المديرية التنفيذية إستراتيجية، التخطيط والإقتصاد

المديرية التنفيذية للمالية

المديرية المركزية للإجراءات ومراقبة التسيير

مديرية المركزية

للهندسة

مديرية المركزية

للصيانة

مديرية المركزية

للتدقيق ومراجعة الحسابات

المديرية المركزية

H.S.E.Q

مديرية المركزية

للشؤون القانونية

مديرية المركزية

للإتصالات والعلاقات العامة

المديرية المركزية

للشؤون الإجتماعية والثقافية

المديرية المركزية

لأنظمة المعلومات

مديرية الإدارة العامة

مديرية الأمن الداخلي للشركة

**فرع غاز البترول المميع**

Branche G.P.L

**فرع الوقود**

Branche Carburants

**الفرع التجاري**

Branche Commercialisation

**المصدر:من اعدادالطالب بناءا على وثائق مقدمة من مؤسسة نفطال**

**الشكل (01-2)"الهيكل التنظيمي لشركة نفطال"**

نجد في قمة الهيكل التنظيمي لشركة **نفطال** رئيس المدير العام الذي يعتبر عنصر أساسي وجوهري في الشركة لأنه مخول بأوسع الصلاحيات للتصرف واتخاذ القرارات في جميع الظروف باسم ولحساب شركة **نفطال**، كما يمكن التفريق بين ثلاثة وحدات رئيسية وهي :

1)- **الإدارة العامة** : ممثلة بالرئيس المدير العام وهي مكلفة بالسياسة والتوجيهات العامة للشركة إضافة إلى التنسيق والربط بين مختلف الوحدات في المؤسسة، القيادة والتسيير والتخطيط الإستراتيجي.

2)- **الهياكل الوظيفية (les structures fonctionnelles)** تتكون من :

-الإدارات التنفيذيةDes Directions Exécutives .

-الإدارات المركزيةDes Directions Centrales .

-الإدارات المساعدة أو الداعمةDes Directions de Soutien .

مع أربعة أقسام حسب المنتجات وتخص :

-الوقود، الزيوت، العجلات (Carburants, lubrifiants, pneumatiques).

-غاز البترول المميع (**G**az de **P**étrole **L**iguéfié).

-الزفت (Bitumes).

-قسم البحريةوالطيران (Aviation & Marine).

**أ)- الإدارات التنفيذية :** يقوم من خلالها :

-تحديد السياسة والإستراتيجية للشركة.

-توقع التغيرات واتجاهات السوق.

-تصميم وضع أدوات القيادة والمراقبة اللازمة.

-ضمان التسيير الإستراتيجي.

-ضمان الترابط والتنسيق بين المجموعة.

-مساعدة الهياكل العملية (التشغيلية) للمؤسسة.

**ب)- الإدارات المركزية :** هي مراكز الخبرة للأنشطة التسويقية، البحث وتطوير التدقيق، حماية التراث والبيئة إضافة إلى الأمن في المجال الصناعي.

ج)- الإدارات المساعدة تسهر على ضمان التسيير الإداري الأمثل لمقر مؤسسة **نفطال**.

**3)- الهياكل التشغيلية (العملية) للمؤسسة (Les Structures Opérationnelles) :**

هي مقسمة حسب أنواع المنتجات حيث نجد 4 منتجات تكون فرع التجاري إضافة إلى فرع غاز البترول المميع وفرع الوقود، كل فرع يزاول نشاطاته الأساسية ويطور وظائفه وفقا لسياسة والأهداف العامة للمؤسسة.

**الفرع الثالث : تعريف مختلف الإدارات والفروع.**

* **الفرع التجاري**: يعتبر هذا الفرع من أهم الفروع شركة نفطال لما له من دور كبير في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ويتكون هذا الفرع من:
* إدارات تنفيذية : خلية الصحة، الأمن، البيئة والجودة، فريق الإعلام الآلي، خلية المنازعات، إدارة الدراسات، التنبؤات والتخطيط، إدارة الموارد البشرية والوسائل، الإدارة المالية والمحاسبة، إدارة النقل والصيانة.
* **إدارة العملية (التشغيلية) :**
* قسم الزيوت والعجلات (Division Lubrifiants & Pneumatiques).
* قسم الشبكات (Division Réseau).
* قسم الزفت (Division Bitumes).

هذا الفرع يتكون من 21 إدارة تشغيلية تسمى مقاطعات تجارية (Districts Commercialisation) مقسمة على التراب الوطني كمايلي :

* 08 مقاطعات للتوزيع في شرق البلاد في كل من قسنطينة، بجاية، سكيكدة، عنابة، سطيف، باتنة، تبسة وبسكرة.
* 05 مقاطعات للتوزيع في الوسط في كل من الجزائر العاصمة، البليدة، مدية، تيزي وزو والشلف.
* 05 مقاطعات للتوزيع في الغرب الجزائري في كل من وهران، سيدي بلعباس، تلمسان، سعيدة وتيارت.
* مقاطعتين للتوزيع في الجنوب في كل من ورقلة، غرداية.
* مقاطعة للتوزيع في ولاية بشار.
* **فرع الوقود** : يعتبر هذا الفرع ذو أهمية بالغة وأثر كبير في نشاط الشركة حيث يلعب دور أساسي في ضمان التموين المنتظم والإمداد وذلك م المنابع (محطات التكرير والتصفية) إلى المخازن الرئيسة، تسيير وسائل ومعدات التخزين والنقل (الأنابيب، الشاحنات، سكك الحديدية ...) وكذا تطوير وتنمية وصيانة البنيات الأساسية للتوزيع، هذا الفرع يتكون من فريق الإعلام الآلي، خلية الصحة الأمن والبيئة، إدارة الموارد البشرية والمادية، الإدارة المالية والتخطيط، قسم التجاري، قسم الطيران (هناك 29 مخزن ومركز للطيران حيث 5 مراكز للطيران هي مركز حاسي مسعود، دار البيضاء، وهران، بشار، قسنطينة. و 24 مخزن مقسمة عبر التراب الوطني)، قسم البحرية (يتكون من 6 مراكز الجزائر العاصمة باخرتين بحمولة 1000 طن، بجاية باخرة حمولتها 1000 طن، سكيكدة باخرة حمولتها 1000 طن، عنابة باخرة حمولتها 1000 طن، وهران باخرتين بحمولة 1000 طن بطبوة باخرة بحمولة 2000 طن.
* **فرع غاز البترول المميع** : يتكون هذا الفرع من فريق الإعلام الآلي، خلية الصحة، الأمن، البيئة والجودة، قسم خاص بالدراساتـ، التنبؤات والتخطيط، إدارة الإستغلال والاستثمار، إدارة النقل إدارة المالية والمحاسبة، إدارة الموارد البشرية، إدارة التسويق، إدارة التنمية والصيانة الإدارة العامة والمعدات.

**المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة نفطال.**

**الفرع الأول : المهام والأهداف الإستراتيجية.**

من خلال مزاولة الشركة لنشاطها فإنها تسعى إلى تحقيق هدف مزدوج :

* مواصلة مهمتها في توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتنوعة.
* تحسين جودة خدماتها.

لذلك تسخر الشركة كامل مواردها البشرية وإمكانياتها المادية من أجل بلوغ هذا الهدف، إضافة إلى ذلك فإن مؤسسة نفطال تقوم بعدة إجراءات تسمح لها بتحقيق أهداف إستراتيجية متنوعة منها :

* تجديد وإعادة تأهيل بنيتها التحتية لوظيفة التخزين.
* تنمية وتطوير إستراتيجية التسيير والتي تضمن لها البقاء في المراكز الريادي بالنسبة لتوزيع المنتجات النفطية في السوق المحلية.
* تحسين معدل الخدمة والتطلع لاحتياجات الزبائن المستقبلية.
* تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة والبحث عن تحالفات إستراتيجية.
* تكثيف الإجراءات الرامية إلى السيطرة على التكاليف وتحسين نوعية المنتجات والخدمات.
* توسيع نشاطها إلى أسواق خارجية حيث تسعى إلى دخول أسواق مغاربية وافريقية.
* تصدير غاز البترول المميع لتونس والمغرب.
* تنفيذ برنامج تكوين وتدريب فعال للموارد البشرية وذلك بما يتوافق مع احتياجات الشركة.
* تجديد وسائل النقل البرية وكذا معدات المناولة الخاصة بها.
* زيادة طاقة النقل عبر الأنابيب.
* تحديث وتوسيع شبكتها من مراكز الخدمة.

أخيرا يمكن القول أن طموح شركة **نفطال** في أن تصبح خير نموذج للمؤسسات الجزائرية الناجحة ليس فقط في فعاليتها الاقتصادية ولكن أيضا من حيث موافقة جميع مرافقها ومنشاتها لمعايير الجودة، حماية البيئة والسلامة في الميدان الصناعي[[19]](#footnote-20).

**الفرع الثاني : الإمكانيات المادية والبشرية**

* **الإمكانيات البشرية :**

حسب مقرر المديرية التنفيذية للموارد البشرية لشركة **نفطال** لسنة 2008 الذي يعتبر وثيقة لتحليل مختلف الأرقام الهامة عن الإمكانيات البشرية والذي يسمح بتقييم وضعية الشركة في مجال الموارد البشرية فإنه يترجم التغييرات والتطورات الحاصلة سوءا من حيث العمال الدائمين أو المؤقتين في السنوات الأخيرة كالتالي[[20]](#footnote-21) :

****

المجموع

عمال دائمون

عمال مؤقتون

**الشكل)2( "تطور عدد العمال في شركة نفطال"**

بلغ عدد العمال شركة نفطال في سنوات الأخيرة 30231 عامل من مختلف الفئات.

إن ارتفاع نسبة العمال بـ %1.26 مقارنة بسنة 2007 يعود أساسا لتشغيل 1155 عامل أغلبهم من حاملي الشهادات والذين يمثلون أكثر من %20 من الموارد البشرية للشركة، لقد أولت شركة نفطال أهمية كبيرة لجانب التكوين لمختلف أصناف عمالها وهذا من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية، التقنية وكذا التسييرية في مجالات عدة أهمها النشاط التجاري، التخزين والنقل، تسويق وتوزيع المنتجات البترولية ... أيضا التكوين في استخدام نظام المعلومات والاتصال الداخلي، المعايير المحاسبية الجديدة ...، سنة 2006 قدر عدد العمال مستفيدون من التكوين بـ 3224 أما في سنة 2008 فارتفع العدد إلى 7736 عامل هذا ما يعكس حرص وإدراك الشركة لأهمية التكوين في نجاحها وتطورها.

* **الإمكانيات المادية :**

شركة نفطال تتشكل من بنية تحتية ذات أهمية بالغة من أجل توفير المشتقات البترولية في جميع أنحاء الوطن، هذه الشركة لديها شبكة تتكون من :

* شبكة للإمداد (التخزين والنقل).
* شبكة للتوزيع والتسليم للمنتجات (إلى جانب مؤسسات خاصة).

**تتوفر شركة نفطال على الإمكانيات المادية الآتية :**

* شبكة التوزيع تضم أكثر من 2000 محطة خدمة والتي تمثل نقاط بيع المنتجات البترولية، هذه الشبكة هي القناة الرئيسية للتوزيع للشركة والتي تضمن %80 من مبيعات الوقود عبر كامل التراب الوطن.
* 750 كلم من قنوات للوقود وغاز (GPL).
* 55 مخزن لتزويد الطائرات بالوقود.
* 380 كلم خط أنابيب متعددة المنتجات، 350 كم في طور الإنجاز.
* حظيرة مقسمة إلى 3250 شاحنة وسيارة للتوزيع 2750 رافعة للمناولة والصيانة.
* أكثر من 1000 عربة قطار مخصصة للوقود (Citerne).
* 90 مركز للتوزيع والتخزين حيث 23 مركز للوقود، 14 مركز للزيوت و53 مركز متعدد المنتجات (عجلات، منتجات خاصة).
* 42 مركز ملاء غاز البوتان والبروبان.
* 16 وحدة زفت ذات طاقة تصنيع 402000 طن/سنة.
* 42 مركز ملاء غام (GPL) لها طاقة 1.2 مليون طن/سنة.
* 06 مراكز ومخازن لقسم البحرية، 29 مركز ومخزن لقسم الطيران.

**6- المنافسة المحلية والأجنبية لشركة نفطال :**

يمكن التفريق بين نوعين من المنافسة للشركة في السوق الوطنية فيما يخص تخزين وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها.

**المطلب الثالث : المنافسة المحلية والأجنبية لشركة نفطال.**

* **المنافسة المحلية :**

تعتبر محطات الخدمة ونقاط بيع غاز البوتان المكيف من أبرز المجالات التي كانت متاحة للخواص المحليين في نشاط التوزيع، بعدها أصبح بإمكانهم توسيع وزيادة أنشطتهم في التوزيع وتخزين المواد البترولية ومشتقاتها وذلك فيما يخص كل من المنتجات التالية الوقود، الزيوت وكذا غاز البترول المميع وقودا، على مستوى شبكة التوزيع الوطنية للوقود نجد أكثر من 1723 نقطة بيع حيث 60 منها هي تابعة للمتعاملين الخواص، منذ تطبيق القرار رقم 97/435 وذلك في نوفمبر 1997 الذي ينص على فتح نشاطات النقلـ تخزين وتوزيع المواد البترولية للمستثمرين الخواص والأجانب وذلك لمواجهة الطلب المتزايد عليها والرخص الممنوحة لإقامة مراكز التخزين ومحطات الخدمات الخاصة في تزايد مستمر سنة بعد أخرى حيث وصل العدد في سنة 2000 إلى 121 محطة بعدها تم تخفيض العدد وذلك بسبب تشبع السوق الوطنية، من أهداف ترخيص الخواص لمزاولة نشاط التخزين والتوزيع للمشتقات البترولية هي محاولة الشركة لتلبية احتياجات السوق الوطنية وتحسين معدل الخدمة وذلك بتوفير المنتج للزبون في أفضل الظروف من حيث الجودة والسعر وذلك عبر كامل مناطق التراب الوطني.

من خلال الشكل الموالي سوف نعرض تطورات عدد الرخص الممنوحة لإنشاء محطات ومراكز التخزين والتوزيع وذلك من سنة 1998 إلى غاية 17/04/2006.

****

**الشكل )3( "تطور عدد الرخص الممنوحة للشركات المحلية والخواص من طرف نفطال"**

* **المنافسة الأجنبية :**

لقد أصبحت الجزائر من الدول المستقطبة للمستثمرين الأجانب وأكدت بذلك أحقبتها كتابي أكبر قوة اقتصادية على المستوى الإفريقي حيث أن عودة الاستقرار، ارتفاع الإيرادات البترولية وكذلك الفائض المالي المسجل خلال الفترة الأخيرة كل هذه العوامل جعلت من الجزائر وجهة مميزة للاستثمار الأجنبي وخاصة في مجال استغلال، تحويل وكذا تخزين وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها ويمكن ذكر بعض المؤسسات الأجنبية التي تنشط في الجزائر في قطاع توزيع المنتجات البترولية :

Total bitumes Algérie, shell marketing Algérie, Esso mobil Algérie pétroser …

**7- منتجات مؤسسة نفطال :**

يمكن تصنيف منتجات التي تقوم شركة نفطال بتسويقها إلى :

* **الوقود (Carburants) :** يعتبر الوقود سائل سريع الإلتهاب ينتج من تفطير النفط يستعمل بكثرة في المحركات ذات الاحتراق الداخلي وتمثل مبيعات مؤسسة نفطال من هذا المنتج 50 بالمئة من رقم أعمال المؤسسة، ويمكن تصنيفه حسب الاستخدام إلى :
* الوقود الخاص بالاستخدام البري يتمثل في وقود المحركات من نوع بنزين وديازال ويضم بنزين عادي (**Essence Normale**)، بنزين ممتاز (**Essence Super**)، بنزين خالي من الرصاص (**Essence super sans plomb**)، مازوت (**Gas oil**) إضافة إلى غاز البترول المميع وقود – سيرغاز (**GPL**).
* الوقود الخاص بالاستخدام الجوي هو وقود خاص بمحركات الطائرات ويوجد (**jet AI**) و (**AV GAS 100**).
* الوقود الخاص بالإستخدام لمحركات الباخرات ويضم **3** أنواع هي : (**Gasoil marine**) (**Fuel-oil BTS**) و (**Fuel Bunker c**).
* **الزيوت (lubrifiants) :** على المستوى الوطني تسوق مؤسسة نفطال مجموعة متكاملة من زيوت والتي تغطي كافة الإستعمالات سواءا في قطاع السيارات أو القطاع الصناعي لمختف الآلات، وتماشيا مع معايير الجودة العالمية فإن أغلب هذه الزيوت تكون مسوقة في علب سعتها ابتداءا من 2/1 لتر هذه الزيوت مقسمة إلى الأنواع الآتية : زيوت خاصة بمحركات البنزين، زيوت خاصة بمحركات الديازال، زيوت خاصة بالإستعمال الصناعي، زيوت تشحيم الماكنات (**G**raisse) ...
* **العجلات (Pneumatiques) :** بفضل بنيات التخزين وشبكة التوزيع تقوم شركة نفطال بتسويق عجلات مختلفة لعدة أنواع من السيارات (السياحية، الشاحنات، الماكنات الصناعية ...) هذه المنتجات تخضع للمراقبة الصارمة وذلك حرصا من الشركة على سلامة الزبائن ومستعمليها حيث توفر لها شركة نفطال المزايا التالية في هذا المجال :
* ضمان لمدة 18 شهرا وذلك ضد أي عيب في المنتوج.
* توفير المساعدة التقنية من قبل عمال مؤهلين.
* الخبرة في الاختيار المناسب للإطارات، إضافة إلى ذلك تقوم مؤسسة بتسويق العجلات وضمان تموين كامل التراب الوطني بها وكذا تقوم بتنمية نشاطات استرجاع العجلات المستعملة وكذا التي بها عيب وضمان إعادة تسويقها.
* **مادة الزفت (Les bitumes) :** مادة معدنية طبيعية أو ناتجة عن تفطير البترول، متكونة أساسا من الهيجروكربون، ذات اللون القاتم وصلبة تستخدم في البنيات والأشغال العمومية وأيضا في رصف الطرقات وغيرها ... تتمثل أنواع الزفت المسوقة من قبل شركة نفطال في : (Bitume 80/100)، (Bitume 40/50)، (Les bitumes oxydés)، (cut-back très fluide 0/1)، (cut-back visqueux 150/250)، (cut-back très visqueux 400/600)، (Les émulsions des bitumes).
* **مواد خاصة (produits spéciaux)** : تتمثل في الزيوت المصنعة انطلاقا من البترول المقطر والتي تستعمل كمادة أولية في العديد من المجالات مثل الصيدلة، صناعة الشموع، منتجات استهلاكية، المتفجرات ... ويمكن ذكر بعضها :

(Xylène, White spirit, Toluène, les essences spéciales. Colles, Napht C. Peinture et vernis).

**8- شبكة الإمداد في شركة نفطال :**

بالنظر لمكانة وحجم شركة نفطال في السوق الجزائرية فهي تحتوي على شبكة للإمداد والتوزيع تغطي وتلي كافة احتياجات مناطق التراب الوطني، وتسعى الشركة جاهدة لتطوير وتحديث هذه الشبكة وذلك من خلال تركيز جهود استثماراتها في تجديد وتحديث منشآت التخزين، النقل والتوزيع وإعادة تنظيم نشاطاتها لمواجهة المنافسة خاصة مع انفتاح سوق المواد البترولية للخواص وكذا المنافسة الأجنبية. يمكن تلخيص النفط الأساسية المكونة لشبكة الإمداد في مؤسسة **نفطال** في :

* **الموردون** في إيطار تنفيذ القوانين الجديدة فإن المنبع البترولي (سلسلة التوريد) يكون كالآتي :
* التموين بالبترول الخام : يتمثل مصدر هذا الأخير إما في المؤسسات التي تنتج في الجزائر كمؤسسة **سونطراك**، مؤسسة (**BP**)، مؤسسة انادركو (**Anadarko**) أو من خلال عملية استراد مواد بترول من الدول الأجنبية.
* نشاط التصفية والتكرير : تقوم بهذا النشاط مؤسسة **نفطاك** (**Naftak**) إلى جانب مجموعة من المستثمرين الخواص.
* الإمداد : فيما يخص التخزين الأولي والنقل عبر الأنابيب فإن مؤسسة لها دور كبير في تسيير البنيات التحتية وتطويرها في إيطار تحسين والأمثلية في شبكة التوزيع على مستوى الوطن.
* في الأخير فإن التوزيع من اختصاص مؤسسة **نفطال** إلى جانب بعض المؤسسات الخاصة والتي لها دور في تسويق مختلف المنتجات إلى الزبون النهائي وعبر كامل التراب الوطني.

الشكل الموالي يبرز تركيبة المنبع لمؤسسة نفطال[[21]](#footnote-22) :

**الشكل (4-2) تركيبة المنبع في شركة نفطال**

+

+

**مؤسسة سوناطراك**

**الإستيراد**

سلسلة الإنتاج والتوزيع للمواد البترولية

**موردون آخرون مثل**

**BP. ANADARKO**

+

**مؤسسة نفطال**

**الخواص**

**EGR مؤسسة**

+

مؤسسة **نفطال**

**الخواص**

**الزبون النهائي**

**المصدر:من اعداد الطالب بناءا على وثائق مؤسسة نفطال**

* الزبائن : يتم توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها من مؤسسة نفطال على نوعين من الزبائن[[22]](#footnote-23) :
* التسيير المباشر GD(**G**estion **D**irecte) وهي المرافق التي تتولى تسييرها مؤسسة نفطال مباشرة دون اللجوء للوساطة.
* زبائن آخرون وهم كل من يعود تسييرهم لمؤسة نفطال نصنفهم إلى :
* التسيير الحر **GL** (**G**estion **L**ibre) هي مؤسسات للتسيير الحر مرتبطة مع مؤسسة نفطال بعقد للتسيير أهمها (Shell, BP, Total, Esso …).
* تجار وموزعون **RD** (**R**evendeur, **D**itributeur) هم من الخواص (تجار الزيوت والمواد الخاصة) وهم مرتبطون مع المؤسسة بعقد الولاء.
* نقاط بيع معتمدة **PBA** (**P**oints de **V**ents **a**grées) وكلاء معمون، مرافق تابعة للخواص وتكون مرتبطة مع المؤسسة بعقد تجاري محدد.
* نشاط المؤسسة : إن تدفق المواد (المنتجات البترولية ومشتقاتها) يتم على ثلاثة مراحل :
* التموين (Approvisionnement) هذه المرحلة تهتم بنقل المنتجات من مراكز التكرير والتصفية إلى مراكز التخزين الرئيسية عبر الأنابيب أو عن طريق الشاحنات، حاليا يتم التموين أساسا عبر خطوط الأنابيب التالية :
* من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين سكيكدة.
* من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين الخروب.
* من مركز التكرير آرزيو إلى مركز التخزين وهران.
* من مركز التكرير الجزائر العاصمة إلى مركز التخزين الشفا.
* تموين المخازن (Ravitaillement) هو نشاط يتم من خلاله تحويل المنتجات البترولية ومشتقاتها من مراكز التخزين الرئيسية إلى المخازن الثانوية ومن خاصيته أنه يقوم بالنقل بأحجام صغيرة مقارنة بالتموين.
* التسليم (Livraison) هو المرحلة الأخيرة من نشاط توزيع الشركة ويهدف إلى توفير المنتجات البترولية بالأحجام والكميات المطلوبة في الوقت المناسب لمختلف محطات الخدمات والزبائن وذلك باستخدام وسائل النقل المختلفة على رأسها الشاحنات وشبكات الأنابيب.

**مقابلة مع رئيس فرع GPL أحمد بوشارب**

**التساؤلات** :

1. ماهي المحطات التابعة لشركة نفطال غارداية ؟
2. كيف يتم تموين سير غاز (GPL/C) من المقاطعة نحو المحطات ؟
3. ماهي أنواع الغاز ؟ ماهي السير غاز ؟
4. كيف يتم التوزيع الموارد البترولية وما مدى فعاليتها ؟
5. مخطط لشبكة الإمداد لمختلف المنتجات البترولية حاسي مسعود ؟

**الأجوبة :**

1. غرداية تعتبر نقطة بيع (GPL) غاز مميع تابعة مقاطعة بيع DL473.
* القرارة – بريان – غارداية – بنورة – العطف – متليلي – زلفانة – منصورة – سبسب – حاسي الفحل – (ماعدى المنيعة).
1. يأخذ من حاسي مسعود عبر شاحنات كبيرة وصغيرة الحجم.
2. **أنواع الحمولة هي 03 :**

أ)- 360 قارورة بوزن 13 كلغ.

ب)-+ 735 قارورة بوزن 13 كلغ.

ج)- 805 قارورة بوزن 13 كلغ.

**-3أنواع الغاز هو 02 :**

أ)- البوتان (13 كلغ / 6 كلغ / 3 كلغ).

ب)- البروبان (35 كلغ).

**-4تتم عملية التوزيع على الشكل التالي :**

أ)- المسؤول عن التوزيع يقوم بتحديد مناطق التوزيع حسب البلديات.

ب)- يقوم بتسجيل عدد القارورات المملوءة بالغاز عادة تكون(بحمولة شاحنة 120K).

ج)- يمر على مركز الخروج مع تقديم وثيقة الخروج عليها المعطيات المقدمة.

د)- الذهاب إلى المنطقة المحددة لحماية المواطن يتم استرجاع القارورات الفاسدة.

هـ)- يتم الإتصال قبل الذهاب إلى المحطة.

**أنواع التسديد :**

أ)- نقدا.

ب)- عن طريق البريد.

ج)- البنك (صك بنكي).

**-5زبائن الدين** : القطاعات الأمنية، المؤسسات الإستشفائية، مجموعة سوناطراك.

**الإستراتيجة المنتهجة في عملية التوزيع** :

أ)- سلك طريق مباشر إلى المحطة قصد التموين بالغاز.

ب)- في حالة عدم بيع كل القارورات يتم البحث عن المحطة القريبة والذهاب إليها مباشرة.

ج)- بعد الدخول موافقة مركز المراقبة دخول السلع يتم بعدها.

* المحاسبة المالية.
* الفوترة.
1. الوسطاء المكلفين بالتوزيع :
	* + تطورهم.
		+ عددهم.
		+ أماكنهم (خلال 5 سنوات).
2. الميزانية الخاصة (تكاليف التوزيع).
3. شكاوي على ندرة (توفر) المواد المنتجة.
4. مضمون شكاوي العملاء.
5. التوقيت المناسب.

**-1الوسطاء المكلفون بالتوزيع الجواب :**

تطورهم : نظرا لتوفر غاز قل استعمال غاز بوتان مما قل من الوسطاء.

2- الميزانية الخاصة لتكاليف التوزيع = تحسب في حاسي مسعود.

شكاوي على ندرة :

3-شكاوي متوقعة بالنسبة للأماكن التي ليس بها وسطاء محل واد نشو وعدل (نوميرات) قد يكون خلل.

التوقيت المناسب : بالنسبة للمواطنين (توزيع مباشر) يكون يوم العطلة السبت.

شكاوي العملاء هو توفير = الغاز.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **KM** | **Nombre Point de Ventes** | **Secteur** |
| **10** | **3** | Ghardaia |
| **10** | **2** | Bounoura |
| **10** | **1** | El Atteuf |
| **20** | **2** | Daia |
| **30** | **2** | Metlili |
| **70** | **3** | Sebseb |
| **110** | **1** | Hassi Fhal |
| **70** | **1** | Mansoura |
| **70** | **1** | Zelfana |
| **60** | **2** | Bariane |
| **110** | **3** | Guerrara |

1. تموين : Document source وثائق رسمية خاصة بنفطال.
2. التوزيع:الجدول رقم (2-2)يمثل فروع شركة نفطال بغرداية

**المضد**ر:**من اعداد الطالب بناء علي مصلحة الارشيف**

**المبحث الثاني : نتائج الدراسة**

**المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة**

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من محاسبين و أعوان محاسبين و ماليين في مؤسسة نفطال، وتشمل أقسام المال والمحاسبة ، والتخطيط والإحصاء ، والرقابة الداخلية ، وتم توزيع 40 استبانةككل ، حيث تم استرداد 35 و تم الغاء استبانتين و قبول 33 استبانة، مكتملة الإجابات خضعت جميعها للتحليل الإحصائي ، علماً أن حجم العينة المختار وكمية الاستبانات الموزعة مناسباً حيث أن الكثير من الدراسات تشير إلى أن حجم العينة يكون مناسباً إذا كان بين (30 ـ500 ).و الشكل التالي يوضح التوزيع:

الشكل (2-4): توزيع الاستمارات

**المصدر:من اعدا الطالب بناء علي برنامجEXEL**

**المطلب الثاني :منهجية البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة**

اعتمد الطالب في جمع البيانات اللازمة للإلمام بالقسم العملي فتم جمع بياناته عن طريق تصميم وتوزيع استبانه على أفراد مجتمع الدراسة كما هو موضح في ملحق الدراسة.

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لاختبار فرضيات الدراسة:

1. أساليب الإحصاء الوصفي : مثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك لتمكين الباحث من تكوين فكرة واضحة عن قبول الفرضيات أو رفض الفرضيات .
2. تم تحديد مقاييس للاجابة عن أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس ليكرتالثلاثي ، بهدف معرفة رأي أفراد مجتمع الدراسة وهي كما يلي :

الجدول رقم (1-1): مقياس ليكارت الثلاثي

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| موافق | محايد | غير موافق |
| 3 | 2 | 1 |

وتم تحديد بداية ونهاية كل فترة لتعبر عن مقياس الاستبانة كما يلي :

يتم بعد ذلك حسابالمتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ثم يحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما هو موضح:

الجدول رقم (2-2): درجة الوافقة

|  |  |
| --- | --- |
| المتوسط المرجحة | درجة الموافقة |
| من 1 إلى 1.66 | غيرموافق |
| من 1.67 إلى 2.33 | محايد |
| من 2.34 إلى 3 | موافق |

واعتمد الطالب على هذا المقياس في اختبار الفرضيات ، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من 2.34% وهي تساوي أكبر من (2 ) حسب المقاييس السابقة ، وأما دون ذلك فتعتبر غير مقبولة .

**المطلب الثالث:تحليل النتائج واختبار الفرضيات**

* **الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة :**

تتعلق هذه بالخصائص الهيكلية لأفراد مجتمع الدراسة وفيما يلي توضيح لنتائجها :

**1.الجنس:**

|  |
| --- |
|  الجدولرقم (2-3): الجنس |
|  | التكرار | العينةالنسبية المقبولة | التكرار النسبي المتجمع الصاعد |  |
| Valid | دكر | 23 | 63,9 | 69,7 |
| انثى | 10 | 27,8 | 100,0 |
| Total | 33 | 91,7 |  |
| Missing | System | 3 | 8,3 |  |
| Total | 36 | 100,0 |  |

يتضح من الجدول رقم ( 3) أن عينة الدراسة تغلب عليها الذكور حيث يمثلون 63.9% و يمثل الاناث 27.8 % من المجتمع و يرجع سبب هذا الى صعوبة المهنة و دقتها و شكل التالي يمثل توزيع الجنس:

الشكل رقم: (5-2) الجنس

**المصدر: من اعداد الطالب بناء على برنامج EXEL**

2.العمر:

|  |
| --- |
| الجدول (2-4): العمر |
|  | التكرار | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|  | من 22 الى 30سنة | 7 | 19,4 | 21,2 | 21,2 |
| من 31 الى 40 سنة | 16 | 44,4 | 48,5 | 69,7 |
| 41 سنة فما فوق | 10 | 27,8 | 30,3 | 100,0 |
| المجموع | 33 | 91,7 | 100,0 |  |
| Missing | System | 3 | 8,3 |  |  |
| Total | 36 | 100,0 |  |  |

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي SPSS (V20)**

يتضح من الجدول أعلاه ان عينة الدراسة اغلبها من فئة تتراوح اعماره بين 31 الى 40 سنة و هذا مادلت عليه الدراسة حيث مثلت هذه الفئة النسبة الأكبر أي : 44.4% من المجتمع ، يليها فئة التي تتراوح أعمارهم من 41 سنة فما فوق حيث مثلت نسبة 27.8 % من المجتمع، و احتلت فئة 22 الى 30 سنة ادنى نسبة حيث مثلت 19.4% فقط من المجتمع و نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (6): العمر

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي برنامج EXEL**

3.الحالة الاجتماعية:

|  |
| --- |
| الجدولرقم (2-5):الحالة الاجتماعية |
|  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|  | اعزب | 16 | 44,4 | 48,5 | 48,5 |
| متزوج | 17 | 47,2 | 51,5 | 100,0 |
| Total | 33 | 91,7 | 100,0 |  |
| Missing | System | 3 | 8,3 |  |  |
| Total | 36 | 100,0 |  |  |

المضدر:من اعداد الطالب بناء عليSPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه ان الحالة الاجتماعية لمجتمع الدراسة متقاربة حيث مثل المتزوجين نسبة 47.2% من المجتمع و العزاب نسبة 44.4% .

الشكل (2-7): الحالة الاجتماعية

المصدر:من اعداد الطالب بناء علي برنامج **EXEL**

4.المؤهل العلمي:

|  |
| --- |
| الجدول (2-6): المؤهل العلمي |
|  |  | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|  | ليسانس | 16 | 44,4 | 48,5 | 48,5 |
| ماستر | 10 | 27,8 | 30,3 | 78,8 |
| ماجيستر | 7 | 19,4 | 21,2 | 100,0 |
| Total | 33 | 91,7 | 100,0 |  |
| Missing | System | 3 | 8,3 |  |  |
| Total | 36 | 100,0 |  |  |

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي SPSS**

نلاحظ من جدول أعلاه ان اغلب افراد عينة الدراسة يحملون شهادة ليسانس حيث مثلو اعلى نسبة 44.% ثم يليهم المتحصبين على شهادة ماستر 27.8% و كانت ادنى نسبة لحاملي شهادة ماجيستر حيث مثلو نسبة 19.4% من مجتمع الدراسة و الشكل التالي يبسط النتائج:

الشكل(2-8): المؤهل العلمي

**المضدر :من اعداد الطالب بناء علي برنامج EXEL**

5. سنوات الخبرة:

|  |
| --- |
| الجدول(7-2) :سنوات الخبرة |
|  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|  | اقل من 5 سنوات | 12 | 33,3 | 36,4 | 36,4 |
| من 6 الى 10 سنوات | 17 | 47,2 | 51,5 | 87,9 |
| من 11 الى 15 سنة | 2 | 5,6 | 6,1 | 93,9 |
| من 16 سنة فما فوق | 2 | 5,6 | 6,1 | 100,0 |
| Total | 33 | 91,7 | 100,0 |  |
| Missing | System | 3 | 8,3 |  |  |
| Total | 36 | 100,0 |  |  |
|  |  |  |  |  |

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي ESPSS**

يوضح الجدول ان افراد العينة لديهم خبرة في مجالهم حيث كانت اكبر نسبة 47.2%للافراد الذين لديهم حبرة من 6 الى 10 سنوات ثم يليها مباشرة الافراد الذين خبرتهم اقل من 5 سنوات بنسة 33.3% اما الخبراء فتراوحت نسبتهم في 5.6% . و هذا يدل على ان المؤسسة لديها جميع الخبرات و هذا جيد بالنسبة للتجديد و أيضا بالنسبة للتكوين و الشكل التالي يوضح النسب :

الشكل رقم (2-9): سنوات الخبرى

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي بر نامج EXEL**

* **درجة الالمام بإدارة التكاليف :**

الجدول رقم (2-8): توزع مجتمع الدراسة حسب درجة الإلمام بادارة التكاليف

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| مستوى الإلمام | التكرار | النسبة المئوية |
| بشكل جيد | 16 | 48.48% |
| بشكل متوسط | 6 | 18.18% |
| بشكل ضعيف | 11 | 33.33% |
| المجموع | 33 | 100% |

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي برنامج SPSS**

يشير الجدول رقم (2-8) إلى أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة لديهم الدراية والخلفية بقضايا محاسبة التكاليف ، فنلاحظ أن48.48% من المجتمع ملمين بإدارة التكاليف وأن 33.33% من المجتمع ملمين بقضايا محاسبة التكاليف بشكل متوسط ، أما باقي أفراد المجتمع والبالغة18.18% فهي ملمة بمحاسبة التكاليف بشكل ضعيف.

* **عرض نتائج البيانات واختبار الفرضيات :**

**الفرضية الأولى:**

Ha: يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف

H0:لا يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف .

عرض البيانات :

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة ( 1 ـ 7 ) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة ، ويوضح الجدول رقم (2-9 ) الإجابات على أسئلة المتغير الأول ، وقيم المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، وذلك على النحو التالي :

محور الاول:مدى وجود ضعف في المعلومات المقدمة من نظام التكاليف التقليدي المعتمد

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| الرقم  | العبارات  | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | الاتجاه |
| 1 | تشكل التكاليف الغير مباشرة صعوبة في تتبعها | 0.783 | 2.36 | موافق |
| 2 | تهتم المؤسسة بفصل التكاليف ومعرفة مسبباتها. | 0.747 | 2.39 | موافق  |
| 3 | الادارة تعتمد بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف. | 0.830 | 2.24 | موافق لحد ما |
| 4 | هناك قصور ملموس في النظام التقليدي بشكل يستدعي ان يستبدل به نظام اخر مثل ABCm. | 0.692 | 2.33 | موافق لحد ما |
| 5 | تشكل المنافسة سببا في تحسين التكاليف المحسوبة على اساس المنتجات. | 0.769 | 2.18 | موافق لحد ما |
| 6 | صعوبة تفسير الزيادة في المبيعات مع انخفاض في الارباح. | 0.740 | 2.21 | موافق حد ما |
| 7 | يشكل النظام التقليدي تأخيرا في الحصول على البيانات واتخاذ القرارات حولها مما يعكس صعوبة اجراءات التغذية العكسية. | 0.751 | 2.21 | موافق لحد ما |
| **الفرضية الأولى:** يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف. | 0.40166 | 2.2814 | موافق لحد ما |

**المصدر: من اعداد الطالب بناء علي برنامجSPSS**

نلاحظ من بيانات الجدول رقم ( 9) أن اتجاهات أفراد مجتمع الدراسة إيجابية لحد ما نحو فقرات الفرضية الأولى ، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس المعتمدة ( 2) ، حيث بلغت متوسطات المتغيرات ضمن مجال موافق لحد ما وبانحراف معياري (0.40166) .

اختبار الفرضية الأولى :

جدول رقم (2-10) : نتائج اختبار ( T ) للفرضية الأولى

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ( T ) المحسوبة | ( T ) الجدولية | SIG ( T ) | نتيجة الفرضية العدمية | متوسط المتوسطات |
| 36.84 | 2.02 | صفر | رفض | 2,2814 |

**المصدر: من اعداد الطالب بناء عليSPSS**

جدول رقم (2-11 ) مدى درجة موافقة افردعيينةالدراسةعلئ اهمية التحول الي نطام ABCM

المحور الثاني : اهمية نطام ABCM في تطوير اداء المؤسسة

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| الرقم  | العبارة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي  | الاتجاه |
| 1 | هناك قدرات مالية كافية لإنشاء نظام ABCm وتطبيقه.  | 0.805 | 1.91 | موافق لحد ما |
| 2 | حتى تستطيع المنشاة تطبيق نظام ABCm لتحديد تكلفة منتجاتها بدقة لابد من تدريب موظفيها من كافة المستويات المعنيين باستخدام النظام وتطبيقه. | 0.707 | 2.37 | موافق  |
| 3 | ان التحول الى استخدام نظام ABCm يؤدي الى تحمل تكاليف اضافية الامر الذي جعل الادارة لا ترغب في التحول اليه. | 0.684 | 2.3 | موافق لحد ما |
| 4 | ترى ادارة المؤسسة ان تكاليف تطبيق ABCm تفوق المنافع المرجوة منه التي من اهمها تحديد كلفة المنتجات بدقة. | 0.704 | 2.06 | موافق لحد ما |
| 5 | ان نظامABCm يطور اداء المؤسسة بشكل عام وخصوصا فيما يتعلق بالربحية والحفاظ على حصة المؤسسة بالسوق. | 0.820 | 2.21 | موافق لحد ما |
| 6 | توجد امكانية لتحديد مسبب تكلفة حقيقي للنشاط مما يجعل نظام ABCmمتفوقا على النظام التقليدي. | 0.761 | 2.27 | موافق لحد ما |
| 7 | هناك مشاكل تتعلق بمستوى القبول من قبل الافراد القائمين باستخدام النظام التقليدي على استخدام النظام الجديد ABCm. | 0.839 | 2.27 | موافق لحد ما |
| **الفرضيةالثانية** : يؤكد الافراد على اهمية نظام ABCm في تطوير اداء المؤسسة. | 0.45308 | 2.1991 | موافق لحد ما |

**المصدر : من اعداد الطالب بناء علي برنامج SPSS**

لقد تم استخدام اختبار ( One Sample T - Test ) ونجد من خلال مطالعتنا لبرنامج SPSSمن الجدول السابق أن قيمة ( T ) المحسوبة =36.84 وهي أكبر من قيمتها الجدولية ، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، وترفض الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، وبالتالي فاننا نرفض الفرضية العدمية (Ho ) ونقبل الفرضية لبديلة (Ha) وهذا يعني :

**أنه يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف.**

الفرضيةالثانية :

Ha: يؤكد الافراد على اهمية نظام ABCm في تطوير اداء المؤسسة.

H0: لا يؤكد الافراد على اهمية نظام ABCm في تطوير اداء المؤسسة.

عرض البيانات :

تم اختبار هذه الفرضية من خلال ( 7 ) سؤالاً ، والجدول رقم ( 11 ) يبين الاجابات عن أسئلة هذا المتغير ، وقيم المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، وجاءت النتائج على النحو التالي :

الجدول رقم (11):مدى درجة موافقة افراد عينة الدراسة على اهمية التحول الى نظام ABCm

نلاحظ من بيانات الجدول رقم ( 11) أن اتجاهات أفراد مجتمع الدراسة إيجابية لحد ما نحو فقرات الفرضية الأولى ، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس المعتمدة ( 2) ، حيث بلغت متوسطات المتغيرات ضمن مجال موافق لحد ما وبانحراف معياري (0.45308).

اختبار الفرضية الثانية :

جدول رقم (2-12) : نتائج اختبار ( T ) للفرضية الثانية

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ( T ) المحسوبة | ( T ) الجدولية | SIG ( T ) | نتيجة الفرضية العدمية | متوسط المتوسطات |
| 3.591 | 2.02 | 0.001 | رفض | 2.1991 |

**المصدر: من اعداد الطالب بناء علي برنامج SPSS**

فقد تم ستخدام اختبار ( One Sample T - Test ) ونجد من خلال مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة ( T ) المحسوبة = 3.591 هي أكبر من قيمتها الجدولية ، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، وترفض الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho ) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني:

**يؤكد الافراد على اهمية نظام ABCm في تطوير اداء المؤسسة.**

الفرضيةالثالثة :

Ha : يمد نظام ABCm الادارة بمعلومات مالية و غير مالية تساعدها في التطوير و التحسين المتمييزين لنشطتها عن طريق تطبيق ادارة تكاليف على أساس الأنشطة.

H0: لا يمد نظام ABCmالادارة بمعلومات مالية و غير مالية تساعدها في التطوير و التحسيين المتمييزين لانشطتها عن طريق تطبيق ادارة تكاليف على أساس الأنشطة.

عرض البيانات :

 لقد تم قياس هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة ( 15ـ 21) من أسئلة القسم الرابع في استبانة الدراسة ، والجدول رقم ( 13 ) يوضح الاجابات عن هذه الأسئلة من خلال الاحصاء الوصفي والمبين كما يلي :

الجدول رقم (13): مدى مساعدات مخرجات نظام المالية والغير مالية للإدارة في التحسين والتطوير المستمر لأنشطتها.

**المحور الثالث:نطام ABCMالادارة و مساعدته في التطوير و التحسين عن طريق ادارة التكاليف علي اساس الانشطة**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| الرقم  | العبارة  | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الاتجاه  |
| 1 | إن تحليلالأنشطةعلى مستوى الوظيفةالمؤداةيعدالأساس في تطويروتحسين أداءالمنظمة. | 0.805 | 2.09 | موافق لحد ما |
| 2 | إن إدارةالتكاليف على اىساس الأنشطةيعمل على المفاضلةبين الأنشطةلاختيارأيهاأقل تكلفة. | 0.728 | 2.30 | موافق لحد ما |
| 3 | إن المعلومات المستخرجةمن نظامABCm تخدم الإدارةفي إرضاءالمستهلكين.  | 0.788 | 2.39 | موافق  |
| 4 | إن إدارةالتكاليف على أساس الأنشطةيعمل على تحديدالأنشطةالتي لاتضيف قيمةللمنتج تمهيدًالاستبعادها. | 0.663 | 2.42 | موافق  |
| 5 | إن المعلومات الماليةوغيرالماليةالمبنيةعلى تحليلالأنشطةالمؤداةوالمستخرجةمن نظام ABCMتعدمن الأركان المهمةفي نجاح المنظمةواستمراريتها.  | 0.747 | 2.39 | موافق  |
| 6 | إن تقنيات الإدارةالحديثةالمعتمدةعلى الأنشطةساهمت في تحقيقالأداءالمستهدف الذي يُعن ىبتنفيذالعمليات الإنتاجيةبأفضلالأساليب والإجراءات. | 0.770 | 2.3 | موافق لحد ما |
| 7 | إن تقنيات الإدارةالحديثةالمعتمدةعلى الأنشطةساهمت في إدارةالجودةالشاملة التي تعمل على زيادةكفاءةأداءالمنشأةوتحسين وتطويرأعمالها. | 0.859 | 2.36 | موافق  |
| **الفرضية الثالثة** :يمد نظام ABCm الادارة بمعلومات مالية و غير مالية تساعدها في التطوير و التحسيين المتمييزين لانشطتها عن طريق تطبيق ادارة تكاليف على أساس الأنشطة. | 0.41844 | 2.3247 | موافق لحد ما |

نلاحظ من بيانات الجدول رقم ( 13) أن اتجاهات أفراد مجتمع الدراسة إيجابية لحد ما نحو فقرات الفرضية الأولى ، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس المعتمدة ( 2) ، حيث بلغت متوسطات المتغيرات ضمن مجال موافق لحد ما وبانحراف معياري (0.41844).

اختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (2-14) :نتائج اختبار ( T ) للفرضية الثالثة

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ( T ) المحسوبة | ( T ) الجدولية | SIG ( T ) | نتيجة الفرضية العدمية | متوسط المتوسطات |
| 9.074 | 2.02 | صفر | رفض | 2.3247 |

**المصدر:من اعداد الطالب بناء علي SPSS**

فقد تم استخدام اختبار ( One Sample T - Test ) ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة ( T ) المحسوبة = 9.074 هي أكبر من قيمتها الجدولية ، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، وترفض الفرضية العدمية (Ho ) اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho ) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني:

**يمد نظام ABCmالادارة بمعلومات مالية و غير مالية تساعدها في التطوير و التحسيينالمتمييزينلانشطتها عن طريق تطبيق ادارة تكاليف على أساس الأنشطة.**

* **اختبارالتوزيع الطبيعي**

حتى يمكن لناالاعتمادعلى البيانات التي تم استقصاؤهامن إجابات أفرادالعينةفي إثباتأونفي فرضيات البحث،كان لابدلنامن استخدام اختبار(Kolmogorov - Smirnov) لاختبارمدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي،فقدكانت قيمةSig لمتغيرات الدراسةأكبرمن مستوىالدلالة 5%،**مما.يدل على أنالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي**. والجدول(15) يوضحقيم SIG لك لفرضيةمنالفرضيات محل الدراسة:

الجدول رقم (2-15) :نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

|  |  |
| --- | --- |
| الفرضية | Sig |
| الأولى | 0.711 |
| الثانية | 0.409 |
| الثالثة | 0.423 |

**المضدر:من اعداد الطالب بناء علي برنامج SPSS**

**إختبار الفرضيات :**

**اختبار النتائج بالنسبة للمؤهل العلمي**

**نص الفرضية الأولى**: لا توجد فروق جوهرية بين اجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بإدارة التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها، فالفرضية العدمية H0:μ1=μ2=μ3

وأما الفرضية البديلة: على الأقل اثنان (من الأربع) غير متساويانVersus H1:

وبالتالي فإن:

1μ: تمثل فئة موافق.

2μ: تمثل فئة غير موافق.

3μ: تمثل فئة محايد.

**الجدول رقم 16: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب المؤهل العلمي.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| إن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها. | موافق | 18 | 1.94 | 0.80 |
| غير موافق | 05 | 1.40 | 0.89 |
| محايد | 10 | 1.50 | 0.70 |
| **المجموع** | **33** | **1.73** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم17: نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الأول.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| إن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها. | بين المجموعات | 1.90 | 2 | 0.95 | 1.52 | 0.23 |
| داخل المجموعات | 18.64 | 30 | 0.62 |  |  |
| **المجموع** | **20.54** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها ، أي μ1=μ2=μ3.

**نص الفرضية الثانية:** لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة. **أي** H0: μ1=μ2=μ3

**الجدول رقم18المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب المؤهل العلمي.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| إن المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة | موافق | 16 | 1.81 | 0.83 |
| غير موافق | 06 | 1.50 | 0.54 |
| محايد | 11 | 1.73 | 0.90 |
| **المجموع** | **33** | **1.73** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم19: نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثاني.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| إن المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة | بين المجموعات | 0.42 | 2 | 0.21 | 0.31 | 0.73 |
| داخل المجموعات | 20.11 | 30 | 0.67 |  |  |
| **المجموع** | **20.54** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأنالمعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثةوذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأنالمعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة، أي μ1=μ2=μ3.

**نص الفرضية الثالثة:** لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول اعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف.

**أي** H0: μ1=μ2=μ3

**الجدول رقم20: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب المؤهل العلمي.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| تعتمد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف | موافق | 16 | 1.94 | 0.85 |
| غير موافق | 8 | 1.63 | 0.91 |
| محايد | 9 | 1.44 | 0.52 |
| **المجموع** | **33** | **1.73** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم21: نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المؤهل على مجالات درجة المحور الثالث.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| تعتمد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف | بين المجموعات | 1.51 | 2 | 0.75 | 1.19 | 0.31 |
| داخل المجموعات | 19.03 | 30 | 0.63 |  |  |
| **المجموع** | **20.54** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأناعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأناعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف، أي μ1=μ2=μ3.

**الفرع الثاني: اختبار النتائج بالنسبة لسنوات الخبرة.**

**نص الفرضية الأولى**: لا توجد فروق جوهرية بين اجابات الفئات المستهدفة فيما يتعلق بإدارة التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها.

**الجدول رقم22: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول حسب سنوات الخبرة.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| إن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها. | موافق | 18 | 1.89 | 0.67 |
| غير موافق | 5 | 1.40 | 0.54 |
| محايد | 10 | 1.90 | 1.10 |
| **المجموع** | **33** | **1.82** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم23: نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر سنوات الخبرة على مجالات درجة المحور الأول.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| إن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها. | بين المجموعات | 1.03 | 2 | 0.51 | 0.77 | 0.46 |
| داخل المجموعات | 19.87 | 30 | 0.66 |  |  |
| **المجموع** | **20.90** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول 23أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن ادارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدا لاستبعادها ، أي μ1=μ2=μ3.

**نص الفرضية الثانية:** لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة. **أي** H0: μ1=μ2=μ3

**الجدول رقم24: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني حسب سنوات الخبرة.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| إن المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة | موافق | 16 | 1.88 | 0.95 |
| غير موافق | 6 | 1.67 | 0.51 |
| محايد | 11 | 1.82 | 0.75 |
| **المجموع** | **33** | **1.82** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم25: نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثرسنوات الخبرة على مجالات درجة المحور الثاني.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| إن المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة | بين المجموعات | 0.18 | 2 | 0.09 | 0.13 | 0.87 |
| داخل المجموعات | 20.72 | 30 | 0.69 |  |  |
| **المجموع** | **20.90** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأنالمعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأنالمعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الادارة الحديثة ، أي μ1=μ2=μ3.

**نص الفرضية الثالثة:** لا يوجد فروق جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة حول اعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف.

**أي** H0: μ1=μ2=μ3

**الجدول رقم 26 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث حسب سنوات الخبرة.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **الوظيفة** | **العدد** | **الوسط الحسابي** | **الانحراف المعياري** |
| تعتمد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف | موافق | 16 | 1.75 | 0.77 |
| غير موافق | 8 | 2.38 | 0.91 |
| محايد | 9 | 1.44 | 0.52 |
| **المجموع** | **16** | **1.82** | **0.80** |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

**الجدول رقم27نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثرسنوات الخبرة على مجالات درجة المحور الثالث.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحــــــــــور** | **المصدر** | **مجموع المربعات** | **درجات الحرية** | **متوسط المربعات** | **قيمة F** | **مستوى الدلالة** |
| تعتمد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف | بين المجموعات | 3.61 | 3 | 1.205 | 1.89 | 0.15 |
| داخل المجموعات | 18.44 | 29 | 0.63 |  |  |
| **المجموع** | **22.06** | **32** |  |  |  |

**المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.**

يتبين من الجدول أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأناعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة <0.05 وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأناعتماد الادارة بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف، أي μ1=μ2=μ3.

**الخاتمة العامة :**

إن التنافس التجاري الحاد بين المؤسسات على مختلف الأصعدة , ووضع المعاهدات والاتفاقيات الدولية التي سهلت حركة السلع , وانفتاح الأسواق العالمية ..... كل هذه العوامل جعلت من العالم قرية صغيرة , مما فرض على المؤسسات بشكل عام والصناعية بشكل خاص إعادة النظر في أنظمتها الإدارية والإنتاجية التقليدية, التي اعتمدت عليها في السنوات السابقة والعمل على تحديثها بشكل مستمر .

فمن أهم ركائز النظم الإدارية الحديثة أن يتوفر لدى المشروع نظام محاسبي قادر على توفير المـعلومات المـلائمة لاتخاذ الـقرارات الاقتصادية في الوقت المـلائم ويتلاءم مع أحدث طرق التصنيع والإنتاج , بهدف تحديد التكاليف تبعاً للأغراض المختلفة , وتخفيضها قدر الإمكان , ولا نعني بتحديد التكاليف تقديرها حكميا كما تفعل الأنظمة التقليدية القائمة في تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الأحجام ، بل في محاولة احتساب تكلفة المنتجات بدقة أكثر ، خصوصاً بعد خروج سيطرة التسعير من يد المنتجين فلم يعد أمامهم سوى مجال التكاليف لتخطيطها ورقابتها بشكل فعال وبالتالي تحقيق أفضل عائد ونتيجة ممكنة .

ولقد كانت الأنظمة التقليدية سابقا تحقق نتائج مرضية لمتخذي القرارات الاستراتيجية , إلا أن الانتقادات المتزايدة على استخدام الأنظمة التقليدية مع معطيات البيئة الصناعية الحديثة , دفعت الكثير من المهتمين إلى اقتراح طرق جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بهدف الوصول إلى بيانات تكاليفية أكثر ملاءمة للقرارات , فكان من أهم ثمرات هذه المجهودات النظام الذي قدمه Cooper & Kaplan وأطلقا عليه اسم نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing system ( ABC ) لقد قدم هذا النظام قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والخاصة بسياسات التسعير وتحديد مزيج الإنتاج , و تحسين عملية تصميم الإنتاج ورفع الفعالية وكفاءة الأداء , وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة في الإنتاجية والمقدرة التنافسية للشركات التي تطبق هذا النظام

لقد جاءت هذه الدراسة لتؤكد أهمية وضرورة استخدام نظام التكاليف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة المبني على الأنشطة بالمقارنة مع الأنظمة التقليدية , وعلى المؤسسات الجزائرية الانتقال لهذا النظام لكي تستطيع مواجهة التغيرات العالمية التي تحدث بالسوق .

النتائج والتوصيات

النتائج :

 يمكن إجمال أهم النتائج التي خلص إليها الطالب على النحو التالي :

إن هناك ضعفا في أنظمة التكاليف التقليدية المستخدمة في الشركات عامة والصناعية خاصة ، حيث تؤكد الدراسة على عدم دقة نتائج التكاليف للوحدات المنتجة والمحسوبة بموجب هذه الأنظمة . وهذا ما تم ملاحظته عند تطبيق نظام ( ABCM) ، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الاولى

يؤدي الاعتماد على مخرجات انظمة التكاليف التقليدية من بيانات مشوهة وغير دقيقة إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يتعلق بالتسعير وتحديد مزيج الانتاج وتقييم الأداء وغير ذلك . حيث كان هناك منتجات تحقق ارباحاً حسب النظام التقليدي اصبحت تحقق خسارة عند تطبيق نظام ( ABCM ) ، والعكس صحيح لمنتجات اخرى ،وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية

إن توفر نظام تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب حول أساليب التشغيل والأنشطة الانتاجية والداعمة للإنتاج ، وتحديد بنية وهيكل تكاليف المنتجات وتقدير ربحيتها. أصبح ضرورة ملحة ومتطلباً أساسياً من متطلبات المرحلة الجديدة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الانتاج او مزيج الانتاج او البيع ،وهذا ما يؤكد صحة الفرضية .

التوصيات :

 على ضوء النتائج أعلاه نوصي بما يلي :

يجب على المؤسسات الجزائرية وخاصة مؤسسة نفطال أن تحدث أنظمتها المحاسبية وخاصة ذلك الجزء المتعلق ببيانات التكاليف ، وذلك لأن ترشيد القرار الإداري يأتي من تغذيته بالمعلومات الملائمة في الوقت المناسب .

 يجب على إدارة المؤسسة السعي بشكل مستمر نحو التحسين والتطوير وعدم التقوقع ضمن مفاهيم وأنظمة قديمة ثبت عدم جدواها وفشلها بل يجب تبني كل ما هو مفيد لأنشطتها وخدماتها المقدمة .

 يجب أن تحرص المؤسسة بشكل مستمر على تدريب موظفيها التدريب الكافي وخصوصا محاسبي التكاليف في ما يعود عليها بالفائدة لاحقاً ولتمكينهم من القيام بواجباتهم على أفضل وجه .

 إجراء المزيد من الدراسات حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيقه في مختلف المؤسسات العاملة في الجزائر سواء الصناعية والتجارية والمالية ، والخدمية ومقارنته بأنظمتها المطبقة حاليا .

 ضرورة قيام الجامعات الجزائرية والاتحادات المهنية بدور مناسب في توعية المؤسسات والمجتمع المحلي بأحدث النظم التي توصل إليها علم المحاسبة كنظام ( ABC ) ونقل أهم العلوم المحاسبية والتكاليف وأحدثها بشتى الوسائل الملائمة .

افاق الدراسة:

متطلبات تطبيق ( ABC ) و( ABCM ) في المؤسسات الجزائرية؛

دراسة العلاقة التبادلية بين محاسبة الموارد البشرية وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة ؛

متطلبات تطبيق ادراة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدمية ؛

 مدى استجابة المؤسسات الاقتصادية ( ABCM ) في ظل معايير المحاسبة الدولية

**قائمة المصادر و المراجع :**

* **الكتب :**
1. ابراهيم عبد الناصر و عليان نور الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن2002
2. الأخرص عاطف ، الهنيني إيمان ، حمودة سمير و الجعيري احمد ، محاسبة التكاليف الصناعية ،الطبعة الأولى ، دار البركة للنشر و التوزيع عمان – الأردن 2001
3. التكريتي اسماعيل يحي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر و التوزيع – عمان- الأردن 2001
4. عطية أحمد صلاح ، محاسبة التكاليف نشاط ABC للإستخدامات الإدارية الطبعة الأولى الدار الجامعية ، الإسكندرية – مصر 2006
5. عطية هشام أحمد و محمد محمود عبد ربه ، دراسات في محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع – الإسكندرية مصر 2000.
6. يوسف محمد محمود ، الإتجاهات الحديثة في التكاليف و المحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف ، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني ، 2006
7. الحجاج ، أحمد حامد 1992 تحديد التكلفة على أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني و الإقتصادي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية 2003.
8. ميكس ، تشارلز ، نظم التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة و متوسطة الحجم ، ترجمة محمد الجيلالي و لطفي الرفاعي ، مطبوعات جامعة الملك سعود للنشر العلمي و المطابع 1998.
9. جاريسون ، ري انش و نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية 2000.
10. القيومي ، محمد حمو ، أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية مصر 1993
* **المراجع الأجنبية :**

Cooper robin , kaplan S , robert , the design of cost management systems : text and readines , editions hall , new jaresy-USA.1991

Enterprise national de raffinage et de distrifution des produit pétroliers.

NAFTAL news . numero special – avril 2009

Revue info-com . le bulletin de la branche commercialization février 2010.

**المجلات :**

**-العطار جلال ، مراحل تصميم نظام تكاليف الأشرطة ، مجلة أخبار المحاسبة ، الدوحة – قطر العدد السادس فبراير 2002**

| **Descriptive Statistics** |
| --- |
|  | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| ان ادارة التكاليف على اساس الانشطة يعمل على المفاضلة بين الانشطة لاختيار ايهما اقل تكلفة | 33 | 1 | 3 | 2,39 | ,788 |
| ان المعلومات المالية والغبر مالية المبنية على تحليل الانشطة المؤداة | 33 | 1 | 3 | 2,42 | ,663 |
| لا يوجد ضعف في المعلومات المقدمة للإدارة المستمدة من النظام التقليدي لتخصيص التكاليف . | 0 |  |  |  |  |
| يؤكد الافراد على اهمية نظام ABCm في تطوير اداء المؤسسة | 0 |  |  |  |  |
| Valid N (listwise) | 0 |  |  |  |  |

| **Descriptive Statistics** |
| --- |
|  | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| الحالة الاجتماعية | 33 | 1 | 3 | 1,58 | ,561 |
| العمر | 33 | 1 | 3 | 2,09 | ,723 |
| الجنس | 33 | 1 | 2 | 1,30 | ,467 |
| المؤهل العلمي | 33 | 1 | 3 | 1,73 | ,801 |
| سنوات الخبرى | 33 | 1 | 4 | 1,82 | ,808 |
| Valid N (listwise) | 33 |  |  |  |  |

| **Descriptive Statistics** |
| --- |
|  | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| تشكل التكاليف الغير مباشرة صعوبة في تتبعها | 33 | 1 | 3 | 2,36 | ,783 |
| تهتم المؤسسة بفصل التكاليف ومعرفة مسبباتها. | 33 | 1 | 3 | 2,39 | ,747 |
| الادارة تعتمد بشكل نهائي على البيانات التكاليفية المقدمة لها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتكاليف. | 33 | 1 | 3 | 2,24 | ,830 |
| هناك قصور ملموس في النظام التقليدي بشكل يستدعي ان يستبدل به نظام اخر مثل ABCm. | 33 | 1 | 3 | 2,33 | ,692 |
| تشكل المنافسة سببا في تحسين التكاليف المحسوبة على اساس المنتجات. | 33 | 1 | 3 | 2,18 | ,769 |
| صعوبة تفسير الزيادة في المبيعات مع انخفاض في الارباح. | 33 | 1 | 3 | 2,21 | ,740 |
| يشكل النظام التقليدي تأخيرا في الحصول على البيانات واتخاذ القرارات حولها مما يعكس صعوبة اجراءات التغذية العكسية. | 33 | 1 | 3 | 2,24 | ,751 |
| هناك قدرات مالية كافية لإنشاء نظام ABCm وتطبيقه.  | 33 | 1 | 3 | 1,91 | ,805 |
| حتى تستطيع المنشاة تطبيق نظام ABCm لتحديد تكلفة منتجاتها بدقة لابد من تدريب موظفيها من كافة المستويات المعنيين باستخدام النظام وتطبيقه. | 32 | 1 | 3 | 2,37 | ,707 |
| ان التحول الى استخدام نظام ABCm يؤدي الى تحمل تكاليف اضافية الامر الذي جعل الادارة لا ترغب في التحول اليه. | 33 | 1 | 3 | 2,30 | ,684 |
| ترى ادارة المؤسسة ان تكاليف تطبيق ABCm تفوق المنافع المرجوة منه التي من اهمها تحديد كلفة المنتجات بدقة. | 33 | 1 | 3 | 2,06 | ,704 |
| ان نظامABCm يطور اداء المؤسسة بشكل عام وخصوصا فيما يتعلق بالربحية والحفاظ على حصة المؤسسة بالسوق. | 33 | 1 | 3 | 2,21 | ,820 |
| توجد امكانية لتحديد مسبب تكلفة حقيقي للنشاط مما يجعل نظام ABCm متفوقا على النظام التقليدي. | 33 | 1 | 3 | 2,27 | ,761 |
| هناك مشاكل تتعلق بمستوى القبول من قبل الافراد القائمين باستخدام النظام التقليدي على استخدام النظام الجديد ABCm .  | 33 | 1 | 3 | 2,27 | ,839 |
| ان تحليل الانشطة على المستوى الوظيفة المؤداة يعد الاساس في تطوير وتحسين اداء المنظمة | 33 | 1 | 3 | 2,09 | ,805 |
| ان المعلومات المستخرجة من abcm تخدم الادارة في ارضاء المستهلكين | 33 | 1 | 3 | 2,30 | ,728 |
| ان ادارة التكاليف على اساس الانشطة يعمل على المفاضلة بين الانشطة لاختيار ايهما اقل تكلفة | 33 | 1 | 3 | 2,39 | ,788 |
| ان المعلومات المالية والغبر مالية المبنية على تحليل الانشطة المؤداة | 33 | 1 | 3 | 2,42 | ,663 |
| إن إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج تمهيدًا لاستبعادها. | 33 | 1 | 3 | 2,39 | ,747 |
| إن المعلومات غير المالية المستخدمة في نظم التكاليف على أساس الأنشطة والمتعلقة بالأنشطة، وموجهات التكاليف تعد من أركان نجاح الإدارة الحديثة. إن المعلومات المالية وغير المالية المبنية على تحليل الأنشطة المؤداة والمستخرجة تعد من الأركان المهمة في نجاح المنظم | 33 | 1 | 3 | 2,30 | ,770 |
| d7 | 33 | 1 | 3 | 2,36 | ,859 |
| Valid N (listwise) | 32 |  |  |  |  |

1. إبراهيم عبد الناصر وعليان نور الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن،2002 ، ص21. [↑](#footnote-ref-2)
2. الاخرص عاطف، الهنيني إيمان، حمودة سمير والجعبري احمد، **محاسبة التكاليف الصناعية**،الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2001 ، ص 69. [↑](#footnote-ref-3)
3. التكريتي إسماعيل يحي، **محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان-الأردن 2001، ص105
 [↑](#footnote-ref-4)
4. Cooper Robin, Kaplan S. Robert, The Design Of Cost Management Systems: Text and Readings, Editions Prentice Hall, New Jersey-USA, 1991. P96 [↑](#footnote-ref-5)
5. إبراهيم عبد الناصر وعليان نور الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره ، ص65 [↑](#footnote-ref-6)
6. عطية أحمد صلاح، **محاسبة تكاليف النشاط ABCللاستخدامات الإدارية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر2006 ،ص85. [↑](#footnote-ref-7)
7. عطية هشام احمد ومحمد محمد محمود عبد ربه، **دراسات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 2000 ، ص 61. [↑](#footnote-ref-8)
8. يوسف محمد محمود، **الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف** ، مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني،.2006 ، ص 109. [↑](#footnote-ref-9)
9. الحجاج، احمد حامد، ،1992تحديد التكلفة على أسـاس النـشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 2003 ، ص 68. [↑](#footnote-ref-10)
10. الحجاج، احمد حامد، ،تحديد التكلفة على أسـاس النـشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي، مرجع سبق ذكره ، ص 306. [↑](#footnote-ref-11)
11. العطار جلال، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، **مجلة أخبار المحاسبة**، الدوحة – قطر، العدد السادس، فبراير.2002، [↑](#footnote-ref-12)
12. هيكس، تشارلز، نظم التكلفة حسب الأنـشطة فـي المـشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم، ترجمة محمد الجبـالي، ولطفـي الرفاعي، مطبوعات جامعة الملك سعود للنشر العلمي ،والمطابع،1998، ص 38 . [↑](#footnote-ref-13)
13. نفس المرجع، ص 64 . [↑](#footnote-ref-14)
14. جاريسون، ري اتش ونورين، المحاسبة الإدارية، ترجمـة محمـد عصام الدين، ،دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية2000 ، ص 78. [↑](#footnote-ref-15)
15. الفيومي، محمد حمو، ،أصول محاسبة التكاليف، مؤسـسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر1993 ، ص 49 . [↑](#footnote-ref-16)
16. **E**ntreprise national de **R**affinage et de **D**istribution des produits **P**étroliers. [↑](#footnote-ref-17)
17. **Naftal News**. Numéro spécial – avril 2009. [↑](#footnote-ref-18)
18. **Naftal News** Numéro spécial – avril 2009. [↑](#footnote-ref-19)
19. Revue info-com. Naftal stratégie et perspectives février 2008. [↑](#footnote-ref-20)
20. Rh-info le bulletin d’infromation des ressources humaines février 2010 n° 02. [↑](#footnote-ref-21)
21. **Naftal News** numéro spécial avril 2009. [↑](#footnote-ref-22)
22. **Revue info-com**. Le bulletin interne de la branche commercialisation février 2010 n° 06. [↑](#footnote-ref-23)