

محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

في قطاع الخدمات الجامعية

دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

*An attempt to apply activity-based costing (ABC) system
on the university's service sector*

The case of 2000- bed dormitory Ouargla

هوارى سويسى

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

محمد الخطيب نمر

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

ملخص:

هدف هذه الدراسة هو محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالاعتماد على إحدى الإقامات التابعة له كعينة، وهذا نظرا للأهمية المتزايدة التي أخذت تحتلها هذه الأخيرة في الوسط الجامعي والمجتمع بنظرة أشمل، وحاجتها لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، التي من شأنها توفير الاستخدام الأمثل لمواردها مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي و الخدمي المهم المنوط إليها.

الكلمات الدالة : محاسبة التكاليف، خدمة عمومية، مجتمعات التكلفة، أعباء غير مباشرة، أنشطة.

Abstract:

The aim of this study is the attempt to apply the activity-based costing (ABC) system on the university's service sector in Algeria, using one of its student dormitories as a sample. This is due to the growing importance of these facilities within the university's community and society as a whole, and because their need to make the right administrative decisions that provide the best use of their resources along with preserving their social and service role.

Key words: cost accounting, public service, the final cost, indirect costs, activities.

تمهيد :

تعتبر الخدمات العمومية إحدى الدعائم الرئيسية للخدمات الاجتماعية التي تحرص معظم الدول على تقديمها وتمويلها وإدارتها والإشراف عليها وضمان عملها مهما اختلفت نظمها الاقتصادية، باعتبار أن تقدم هذه الخدمات لأفراد المجتمع يعني الاستثمار في الثروة البشرية، التي تعد الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأي مجتمع، ولهذا نسعى من خلال هذا المقال تقديم إطار لبيان كيفية قياس وتحليل ورقابة تكاليف الخدمات العمومية بالاستناد إلى أسس موضوعية دقيقة.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق إحدى الوسائل الحديثة في مجال قياس وترشيد التكاليف، وفق أسس موضوعية دقيقة على قطاع الخدمات العمومية الاجتماعية الجامعية، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

- تحسين و تطوير أنشطة المؤسسة من خلال المعلومات المالية وغير المالية، التي تستمدتها الإدارة من نظام ABC؛
- تعزيز قدرة المؤسسة على مواكبة متطلبات العصر الحالي لقياس كلفة خدماتها، والعمل على خفضها إلى أقل قدر ممكن.
- تشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً من تكلفة الخدمة، وأضحت في الآونة الأخيرة تشكل نسبة عالية من إجمالي عناصر التكلفة لاسيما في ظل التطور الذي طرأ على دنيا الأعمال من تقدم تكنولوجيا ومنافسة بكل مستوياتها، الأمر الذي يستوجب تغييراً مستمراً في نظام التكاليف لكي يضمن لها قياس دقيق يمكنها من عملية الرقابة والتخطيط واتخاذ قرارات رشيدة. و على هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يكمن الاعتماد على نظام ABC في تحليل وترشيد تكاليف قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر ؟

وتتفرع هذا الإشكالية إلى إشكاليتين فرعيتين هما:

- هل يعمل نظام ABC على تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة عن التكاليف تساعد في خفض كلفة خدماتها ؟
- هل يمد نظام ABC الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تساعد في التطوير والتحسين المستمرين لأنشطتها ؟

يقوم هذا البحث على فرضيتين أساسيتين ومفادهما :

- لا تختلف عملية تطبيق نظام ABC عن عملية تطبيق نظام المحاسبة العمومية في حساب التكاليف، من ناحية الصعوبة والوقت والتكلفة في قطاع الخدمات الجامعية ؛
- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على قياس واحتساب تكلفة الخدمات الاجتماعية الجامعية.

بقصد الإمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات، إعتدنا على المنهج الوصفي من خلال المراجع والمقالات التي تطرقت لموضوع الدراسة، وذلك بهدف بناء الأساس العلمي للدراسة ثم المضي قدماً في المنهج التطبيقي، من خلال حالة عملية وذلك لغايات الوفاء بأهداف الدراسة.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت اشكالية تطبيق هذا النظام في مجال الخدمات العمومية نذكر منها:

- عامر ياسين سالم عبدالغني (2005) بعنوان إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، وتنبع أهمية هذه الدراسة كونها ركزت على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التعليمية، وبما يساعد في توفير معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها، في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل فعال و كفاء، خاصة إذا علمنا أن معظم تكاليف المؤسسات التعليمية الجامعية هي تكاليف غير مباشرة مما يلزمها لتبني هذا النظام؛
- إبراهيم المسحال امير (2005) بعنوان تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم التجارة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين. توصل الباحث في دراسته إلى أن تكلفة المنتجات طبقاً لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية؛

- صلاح مجدي عدس (2007) بعنوان إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة): هدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى اقتراح إطار لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، بغية توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة على دقة قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، ومن أهم ما خلص إليه الباحث من استنتاجات، أن قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة التعليمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات دوافع رئيسية إلى الحاجة إلى تطبيق نظام ABC.
- دراسة صالح (2002) بعنوان مدخل المحاسبة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات: تناولت هذه الدراسة انتهاج نظام ABC في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، والعمل على توفير المعلومات الضرورية في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وخاصة تسعير الخدمات في المستشفيات الخاصة بناء على أسس موضوعية دقيقة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن نظام ABC نظاما بديلا وشافي للقصور المرتبط بالطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك من خلال استخراج معاملات التكلفة لكل نشاط على حسب طبيعة نشاط المؤسسة الصحية، مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة ضياع بعض الخدمات بين الأنشطة المختلفة. إمكانية حل مشكلة التجديد الرأسمالي عن طريق قياس وتحميل تكلفة الاستثمارات بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، وانتهاج نمط الاستهلاك الذي يتماشى مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات.
- دراسة Crooper Paul, Cook Roger (2000) بعنوان "Activity Based Costing In Universites" اقتصر هنا الباحث في دارسته على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد تطرق فيها إلى أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق هذا النظام في قطاع الخدمات، كذلك المتعلقة بتحديد وضبط الوقت المستنفذ لكل نشاط في حالة مشاركة العامل بأكثر من نشاط. توصلت الدراسة إلى سرد العديد من المزايا التي تؤكد وجوب تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصغيرة أو الكبرى مهما كانت طبيعة نشاطها، لما توفره من بيانات ومعلومات دقيقة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، وخاصة في ظل المنافسة التي تواجهها هذه الأخيرة والتي تهدد بقاءها واستمرارها.

أولا- فلسفة نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة :

وكنتيجة للتطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات من تغير جذري في هيكل تكاليف الإنتاج والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها مثل، نظام المخزون الصفري، نظام التوقيت الحالي، والرقابة الشاملة على الجودة، وبالإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة. أدى كل ذلك إلى إحداث فجوة بين النظرية والتطبيق العملي، وكذا غياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف التقليدي لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، ظهرت الحاجة إلى تبني نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجها، بالإضافة إلى توفير أساليب تقييم الأداء في المراكز المختلفة، والربط بين مجموعة الموارد المخصصة للمركز والمسؤول عن أداء هذا المركز، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كتجسيد واضح وعميق لاستخدام معيار السبب- النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها، وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به. وتعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء، من خلال إعمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين المواد والأنشطة، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة، في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

إن هذه الأخيرة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة، الذي هو الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها، بهدف تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائننا، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث تتمكن من تحديد علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة الأنشطة، وتحميل للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

I- نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

1- طريقة التكاليف المستندة للنشاط :

عُرفت على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.¹

وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة، وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.²

وفي الأخير يمكن صياغة تعريف اجتهادي بأنه نظام محاسبي و إداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات و حساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي.

2- مبدأ الطريقة :

تقوم طريقة ABC بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي³ :

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة)؛ وإن من أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجمعات الأنشطة نذكر منها، نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة؛
- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسببات التكلفة.

II- الخطوات المتبعة في تطبيق نظام ABC :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ما يلي :

1- تحديد الأنشطة: يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما يعكس سلبيات على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، و يكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبيات على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال : إعداد وتحضير الوجبات الغذائية، توفير الحراسة والأمن، التموين بالمواد الأولية والعتاد، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة.

2- تحديد تكلفة الأنشطة : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك معرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.⁴

3- تحديد مسببات التكلفة : بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط،⁵ كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعدد العمليات.⁶

أ- شروط اختيار مولدات التكلفة : يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها : قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس؛

ب- شروط تحديد عدد مسببات التكلفة : كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي : الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس) ؛

ج- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات : بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج. ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء غير المباشرة}$$

ثانيا- تصور ووضع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة :

سنحاول من خلال هذا الجزء تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك تماشيا مع ما تم دراسته في الجزء النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها.

I- تحديد المراكز والأنشطة المكونة للإقامة الجامعية :

من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، فلا بد من تقسيم المؤسسة إلى مراكز ثانوية ومراكز رئيسية ومن هناك تقسيم هذه المراكز إلى مجموعة من الأنشطة.

1- تحديد مراكز النشاط :

يمكن تحديد مراكز المؤسسة من أجل تسهيل عملية تطبيق نظام ABC إلى :

1. الإدارة والمحاسبة المستخدمين؛ 2. الإطعام؛ 3. الصيانة والنظافة و الأمن؛ 4. توفير النقل
5. مستودع العتاد واللوازم؛ 6. حظيرة السيارات؛ 7. توفير العلاج؛ 8. الإيواء. 9. توفير المنحة

تم تقسيم المؤسسة إلى هذه المراكز بناء على الهيكل التنظيمي وطبيعة الخدمات المقدمة من أجل الإلمام بجميع التكاليف.

2- تحديد الأنشطة و تحليلها :

يتم في هذه الخطوة تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج خدمة معينة و تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة و أنشطة لا تضيف أقيمة، ويعرّف النشاط: بأنه عملية أو مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تعالج المدخلات، وتنتج المخرجات ومدى تفاعل النشاط مع الأنشطة الأخرى في المؤسسة، وتعد هذه الخطوة مهمة في عملية تصميم النظام. تم تقسيم مراكز المؤسسة إلى الأنشطة السابقة وفق ما يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة وسير التكلفة بين المراكز، والملحق رقم (01) يوضح الأنشطة المشكلة لكل مركز، وتجدر الإشارة إلى أن حسب مبدأ نظام التكلفة على أساس النشاط ينظر للتكلفة ومسببها من النشاط، وليس من منظور مراكز التحليل كما هو في نظام التكاليف التقليدية، لذا تم اعتماد هذا التقسيم إلى 23 نشاط، ومن خلال بيانات الجدول أدناه يمكن ملاحظة أن هناك العديد من الأنشطة لها مسببات نشاط مشتركة يمكن جمعها في مجمع نشاط واحد، مثل نشاط النظافة، ونشاط الصيانة و نشاط الحراسة.

II- تحديد التكاليف و تحليلها :

كما رأينا سابقا أن تكاليف الأنشطة هي عبارة عن جميع الموارد الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة، فمن أجل تحديد هذه التكاليف وما يستلزم كل نشاط منها يجب تحديد مسبب تكاليف النشاط، فتمثل هذه التكاليف في التكاليف غير المباشرة، وكما رأينا سابقا أن مشكل الاقامات الجامعية في كونها تتخذ نسبة اعطابية من التكاليف المباشرة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة، و لو اتخذنا هذه التكاليف لأحلت بدراستنا، فمن أجل أن تكون دراستنا مرتكزة على بيانات علمية سنحاول استخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية، كما أن مكتب الميزانية ونظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا في الإقامة لا يفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، فهي في نظره اعتمادات عامة لتغطية نفقات لا يهم شكلها.

1- تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة اعتمادا على ميزانية التسيير للإقامة :

إن الإقامة الجامعية كأى مؤسسة لها تكاليف مباشرة وغير مباشرة، ومن خلال الجدول رقم (01) سنحاول ضبط عناصر التكاليف المباشرة اعتمادا على ميزانية التسيير للإقامة الجامعية.

جدول رقم (01) : تحديد التكاليف المباشرة

نوعية الخدمة	التكاليف المباشرة
تكلفة الوجبة	استهلاك المواد الغذائية، الغاز، اقتناء وصيانة عتاد المطعم... إلخ
تكلفة الابواء	أثاث ولوازم الغرف... إلخ
تكلفة العلاج	الأدوية، أجور الأطباء، المواد الصيدلانية... إلخ
تكلفة المنحة	قيمة المنحة المباشرة

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على ميزانية الإقامة.

أما التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبع أثرها في تأدية خدمات القطاع وتمثل عموما في :

- عتاد إعلام ألي ولوازم مكتبية؛ - مصاريف الكهرباء و الغاز والماء؛ - مصاريف الإدارة العامة؛
- مصاريف الأمن والصيانة؛ - مصاريف تامين المباني وتأجيرها؛ - مصاريف النظافة.

2- الربط بين التكلفة و النشاط :

لقد قمنا بتحديد تكاليف المراكز والأنشطة، اعتمادا على الدراسة الميدانية وتتبع سير التكاليف، وتحميلها على أساس المساهمة في تأدية النشاط، يوضح الجدول رقم (02) التكاليف المساهمة في كل مركز.

جدول رقم (02) : التكاليف المشتركة للمراكز والأنشطة

المراكز	التكاليف
الإدارة العامة والوسائل	مواد ولوازم مكتبية ، أجور، كهرباء، عتاد ولوازم إعلام آلي، تنظيف وصيانة... إلخ
الإيواء	مواد ولوازم مكتبية، كهرباء، تأجير، أثاث وعتاد النوم، صيانة ... إلخ
تقديم الوجبات الغذائية	المستهلكات الغذائية اليومية، أجور، الصيانة، كهرباء، غاز، ماء، التنظيف، الأمن، مستلزمات المطبخ... إلخ
النظافة والصيانة والأمن الداخلي	أجور، صيانة خارجية، مواد ولوازم التنظيف والصيانة، عتاد ولوازم إعلام آلي... إلخ
المستودع	عتاد ولوازم مكتبية و إعلام آلي، كهرباء... إلخ
الفحص والوقاية الصحية	المواد الصيدلانية، الأجور، عتاد وأثاث طبي... إلخ
الحظيرة	مواد التشحيم، الصيانة وقطع الغيار، التأمين والمراقبة التقنية... إلخ
مركز الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية	اقتناء أجهزة السمع البصري، كتب، بدلات ولوازم رياضية... إلخ

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ميزانية التسيير للإقامة الجامعية.

III- تحديد مجتمعات التكلفة لكل نشاط :

بعد تحليل قيمة العملية، يتم وضع كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج خدمة معينة في خريطة تدفق الأنشطة. فإذا كان عدد الأنشطة قليلا يمكن تخصيص تكلفة النشاط مباشرة على الخدمات المقدمة، أما إذا كان عدد الأنشطة كبيرا يتم تجميعها بما يسمى بمجمع التكلفة وتعامل على أنها مراكز نشاط مستقلة، ويستخدم موجه تكلفة واحد لهذا المركز.

IV- تحديد مسببات التكلفة وأساس اختيارها : سنحاول فيما يلي إعطاء بعض مسببات التكلفة التي تحمل على أساسها بعض تكاليف الأنشطة بناء على وجود السببية، يتضح هذا من خلال الجدول رقم (03).

جدول رقم (03) : مسببات التكلفة المقترحة

نوعية النشاط	مسببات التكلفة
عدد الطلبيات	شراء، صيانة داخلية... إلخ
القيمة (دج)	دفع المستحقات، صيانة خارجية... إلخ
المساحة (م ²)	التأجير، التأمين... إلخ
عدد المستخدمين	الأمن، النظافة، تنقيط العمال... إلخ
قيمة الاستهلاك	الكهرباء، الغاز، الماء
القيمة (دج)	تخزين المواد الغذائية، مخزن العتاد والأثاث..
عدد المهمات	حظيرة السيارات

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على (نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 15).

ثالثا - اختبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد التكاليف الشهرية للخدمات الجامعية المقدمة للطالب. لإثبات إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط بصورة فعالة، سنحاول فيما يلي تطبيق النظام المقترح على تكاليف شهر جوان 2011 للإقامة الجامعية 2000 سرير كعينة دراسة .

I- تحليل تكاليف و تحديد مجتمعات التكلفة بالإقامة :

وفقا لهذه الخطوة تم تحديد وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بكل من المراكز المحددة : الميزانية والمحاسبة المستخدمين؛ الإطعام؛ الصيانة والنظافة والأمن، مخزن العتاد واللوازم، حظيرة السيارات، العيادة العلاجية، الإيواء، وتجميعها ضمن

مجمعات التكلفة الخاصة بها، وتم التوصل إلى ثمانية مجمعات للتكلفة، ثلاثة خاصة بالتكاليف المباشرة، و الباقية خاصة بالتكليف غير المباشرة كما هو موضح في الجدول رقم (04).

جدول رقم (04) : أهم مجمعات التكلفة و الموجهات الخاصة بها

الرقم	مجمعات التكلفة	موجه التكلفة
01	مجموعة تكاليف الرواتب و الأجور	الكتلة الأجرية للنشاط
02	مجموعة التكاليف مواد مباشرة	حجم استخدام النشاط
03	مجموعة تكاليف صيانة مباشرة:	التدخلات المباشرة
04	مجموعة تكاليف الخدمات العامة	الوحدة المستهلكة
05	مجموعة تكاليف نظافة المباني الإدارية و الإقامة الجامعية	المساحة(م ²)
06	مجموعة تكاليف إيجار وتأمين و صيانة و امن المباني	المساحة(م ²)
07	مجموعة تكاليف عتاد ولوازم إعلام آلي ولوازم وعتاد مكتبية	حجم استخدام النشاط
08	مجموعة التكاليف المتفرقة	بالتساوي

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على معطيات المؤسسة(ميزانية التسيير للإقامة)

II- تحديد تكاليف الشهرية للإقامة الجامعية :

إن تكاليف الإقامة الجامعية تعرض في الميزانية السنوية، سنحاول الاقتصار على شهر واحد، من خلال القيام بإعداد ميزانية الإقامة الشهرية على أساس الميزانية السنوية وعرض التكاليف المستهلكة، وذلك بالاعتماد على معلومات مكتب الميزانية بالإقامة الجامعية ومعلومات المحاسب العمومي بها. من خلال قسمة إجمالي عناصر المجموعة سنويا على مدة أشهر الموسم الدراسي(08 أشهر)، يتضح هذا من خلال الملحق رقم (02).

1-توزيع وتحميل تكاليف شهر جوان المباشرة وغير المباشرة.

تتمثل أهم التكاليف غير المباشرة للإقامة الجامعية فيما يلي :

أ- توزيع مصاريف المستخدمين على الأنشطة :

تتميز مصاريف المستخدمين في الإقامة الجامعية بسمة الثبات وعدم الارتباط مباشرة بحجم النشاط هذا من جهة، وسيطرة حجم الكتلة الأجرية بكامل مكوناتها على حجم المصاريف العامة داخل الإقامة، و هذا ما يؤدي بنا إلى إعطاء عناية خاصة لهذا العنصر، و لعل أهم ما يميز هذا العنصر ويسهل عملية تخصيصه على الأنشطة هو وجود علاقة مباشرة بينه و بين مختلف الأنشطة، حيث يمكن تخصيصه مباشرة على النشاط الذي يعمل فيه العامل بناء على القائمة الاسمية للموظفين، واستخراج نسبة استهلاك كل نشاط للكتلة الأجرية، وهذا ما يوضحه الملحق رقم (03).

ب- توزيع مصاريف العتاد واللوازم والأوراق المكتبية ومصاريف الطباعة : يتم التوزيع بناء على حجم الاستخدام. ثم يتم استخراج نسبة الاستهلاك الخاصة بكل نشاط، وسنلخص ذلك في الجدول رقم (05).

جدول رقم (05): توزيع أهم التكاليف المشتركة بين المراكز والأنشطة.

(الوحدة : دينار جزائري)

التظاهرات العلمية والثقافية	مهام داخل الولاية وخارجها	فحص والإسعافات الأولية	مخزن العتاد والأثاث	صيانة المباني والأجهزة	الأمن توفير الأمن الداخلي والحراسة	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات	توفير الإيواء	توفير النقل	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي	الإدارة والمحاسبة	الأعباء المشتركة
1440	500	1500	5000	1500	1500	3500	4595	4500	2830	4530	لوازم مكتبية
40000	10000	20000	40000	20000	10000	20000	40000	20000	30000	50000	عتاد إعلام آلي
10000	0	5000	10000	7000	0	7000	10000	5000	7000	14000	مصاريف الطباعة

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على معلومات المخزن والمحاسب.

ج- توزيع تكاليف الطاقة الكهربائية بين مختلف الأنشطة : هنا اعتمادنا على كمية الاستهلاك الشهري لكل نشاط كمسبب تكلفة مباشر وحقيقي، وذلك من خلال إعداد وحصر جميع الأجهزة المستهلكة للطاقة الكهربائية في كل نشاط، وتحديد استهلاكها الساعي ومدة اشتغالها في اليوم وكان ذلك بالاستعانة بمهندس في الكهرباء. ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (06).

جدول رقم (06) : تحديد استهلاك اليومي والشهري للطاقة الكهربائية للمراكز والأنشطة

الأجهزة	استهلاك الساعة	ساعات الاشتغال	استهلاك اليومي	عدد الأجهزة	الاستهلاك الإجمالي (ك/واط)
مصاييح نيو أحادي	0,036	8	0,288	1206	347,328
جهاز كومبيوتر	0,4	8	3,2	860	2752
طابعة	0,08	2	0,16	20	3,2
غرف تبريد	72,22	18	1733,28	3	5199,84
المجموع					8302,368

المصدر: من إعداد الباحث

تم حساب تكاليف الإستهلاكات الشهرية لكل نشاط، استخراج نسبة الإستهلاك الخاصة به وذلك بقسمة كمية استهلاك الطاقة الكهربائية للنشاط على الإستهلاك الكلي لكل الأنشطة، ويتضح ذلك من خلال الملحق رقم (04).

نلاحظ من الملحق رقم (04) أن نشاط الإيواء يحتل حصة الأسد من استهلاك الطاقة الكهربائية (88.45%). وهذا يتضح جليا من خلال الرسم البياني رقم (01). هذا منطقي نظرا لاستخدام العدد الهائل من الأجهزة التي تستهلك الطاقة بشكل كبير، وهذا ما يفتح الباب للمؤسسة لإعادة النظر في هذا المصروف إذا ما أرادت الإقامة الجامعية أن تخفض التكاليف، وذلك بتقنين عملية استهلاك الطاقة بعيدا عن الإستهلاك العشوائي واستعمال أجهزة عدوة للطاقة، بالرغم من توفر البديل مثلا بالنسبة للأجهزة ذات المقاومة للطهي والتدفئة بشيء من اللامبالاة وعدم الإحساس بالمسؤولية، وذلك بإدخال وسائل حديثة كاتجاه ما يعرف ببطاقة الإستهلاك الالكترونية لكل غرفة، ويلزم الطالب بتسديد الإستهلاك الزائد فوق البطاقة الإستهلاكية المخصصة لكل غرفة، أو انتهاج عداد لكل غرفة والمصاريف الكهربائية تبقى (100%) على عاتق الطالب.

شكل رقم (01) : بيان يوضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية:



المصدر : من إعداد الباحث .

III- تحديد التكاليف المباشرة للمراكز والأنشطة :

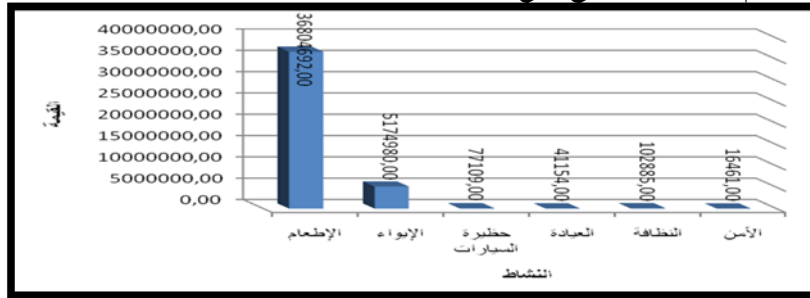
يتم تحديد التكلفة على أساس النشاط بتخصيص التكاليف مباشرة لمراكز الأنشطة، وبعدها يتم تحميلها على الخدمات ويتم تخصيص التكاليف على الأنشطة إما بشكل مباشر أو تخصص باستخدام مولدات النشاط، ويستحسن تخصيص التكاليف مباشرة على مراكز النشاط كلما أمكن ذلك لتفادي تشويه التكاليف. تتمثل تكاليف المراكز والأنشطة في تكاليف مباشرة وتكاليف مشتركة. تتمثل التكاليف المشتركة بين الأنشطة : عتاد ولوازم إعلام آلي، لوازم وأوراق مكتب، مصاريف الطباعة والنسخ، الكهرباء، وفي ما يلي سنحاول تخصيص التكاليف على المراكز والأنشطة بناء على معلومات أمين المخزن، وسنلخص ذلك في الملحق رقم (05) اعتماداً على ميزانية التسيير الشهرية للإقامة.

IV- مجموع التوزيع الأولي والثانوي :

1- مجموع التوزيع الأولي :

سنحاول حساب مجموع التوزيع الأولي للمراكز والأنشطة وذلك من خلال الملحق رقم (06)، ويمكن تمثيل ما سبق بيانياً بهدف رسم الصورة الكاملة لتدفق التكاليف على مختلف المراكز والأنشطة، ومن هناك توجيه عملية التحليل على مواطن الخلل و تذليلها، و يتضح هذا جلياً من خلال الرسم البياني رقم (02).

شكل رقم (02): بيان يوضح توزيع التكاليف المباشرة و غير المباشرة بين المراكز والأنشطة:



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على جدول التوزيع الأولي.

2- مجموع التوزيع الثانوي :

التوزيع الثانوي هو توزيع تكاليف المراكز والأنشطة الثانوية على المراكز والأنشطة الرئيسية، وفي حالتنا هذه يوجد مركز ثانوي واحد وهو المستخدم، وسنقوم بتحميل تكاليفه إلى المراكز والأنشطة الرئيسية على أساس عدد العمال في كل مركز أو نشاط، ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (07).

جدول رقم (07) : يبين التوزيع الثانوي

الوحدة : دينار جزائري

الأنشطة	مج التوزيع (I)	موجه التكلفة (عدد المستخدمين)	نصيب كل نشاط	مج التوزيع (II)
إدارة شؤون المالية	82472,35	2	439,93	82912,28
الميزانية	123805,80	5	1759,75	125565,55
تامين وتأجير المباني	20800,00			20800,00
توفير الإيواء	537294,68	18	7039,02	544333,7
توفير الأمن	504528,04	33	11878,35	516406,39
التنظيف	523721,00	29	11878,35	535599,00
صيانة خارجية	500000,00			500000,00
صيانة داخلية	336856,03	22	7918,90	344774,93
مستودع العتاد واللوازم	90886,02	3	879,87	91765,89
الحظيرة	184767,03	8	2199,69	186966,72
تقديم الوجبات	37433232,65	34	14957,92	37448190,57
توفير العلاج	295288,11	4	1759,75	297047,86
سكرتارية	140936,10	2	879,87	141815,97
الأنشطة الترفيهية	182207,60	9	3079,57	185287,17
المجموع				41021466,03

المصدر : من إعداد الباحث

V- تحميل التكاليف إلى وحدات التكلفة :

في هذه الخطوة تم الربط بين مجتمعات التكلفة في كل مركز و الأنشطة التي تمارس فيها، وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين التكلفة و النشاط، حيث تم بناء ما يسمى مصفوفة الربط بين النشاط والتكلفة، حيث حدد على أساسه هذه العلاقة، كما تم تصميم مصفوفة تبين كيفية الربط بين مجتمعات التكلفة الشهرية والأنشطة في كل مركز وذلك من خلال الجدول رقم (08).

جدول رقم (08) : تحديد تكلفة مسببات التكلفة

النشاط	مج التوزيع (II)	مسببات التكلفة	عدد المسببات	تكلفة المسبب
إدارة شؤون المالية	82912,28	عدد الوثائق المستخدمة	109	760,66
الميزانية	125565,55	عدد الوثائق المستخدمة	77	1630,72
تامين وتأجير المباني	20800,00	المساحة (م ²)	18293	1,14
توفير الإيواء	544333,7	يحمل مباشرة		
توفير الأمن	516406,39	عدد المستخدمين	33	15648,68
التنظيف	535599,00	عدد المستخدمين	29	18468,93
صيانة خارجية	500000,00	القيمة النقدية	500000,00	1,00
صيانة داخلية	344774,93	عدد التدخلات	14	24626,78
تسيير مستودع العتاد واللوازم	91765,89	عدد الوصول	213	695,20
الحظيرة	186966,72	عدد أوامر مهمة	23	8128,99
تقديم الوجبات	37448190,57	يحمل مباشرة		
توفير العلاج	297047,86	يحمل مباشرة		
سكرتارية	141815,97	يحمل مباشرة		
الأنشطة الترفيهية	185287,17	يحمل مباشرة		

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على معطيات المؤسسة.

VI- تحديد التكاليف التحليلية للخدمات النهائية المقدمة :

سنقوم بتحديد التكلفة النهائية التحليلية للخدمات المقدمة في الإقامة، والمتمثلة في خدمة الإطعام، والإيواء، والمنحة، والنقل والخدمات الطبية، والخدمات الترفيهية (بشكل إجمالي و شهري)، وذلك من خلال جمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتقسيمها على عدد الطلبة مضروبة في عدد الأيام، للحصول على التكلفة اليومية لطالب بالنسبة لخدمة الإيواء والإطعام، أما بالنسبة للخدمات الطبية فمجموع التكاليف مقسوم على عدد الخدمات المقدمة في الشهر وقدرها 38 خدمة، للحصول على تكلفة الخدمة الطبية الواحدة، كما هو موضح في الملحق رقم (07) والجدول رقم (09).

الجدول رقم (09) : حساب التكلفة التفصيلية للخدمات

العيادة	الإطعام	الإيواء	الخدمات
297048,11	37448190,7	544333,71	تكلفة مباشرة
340170,18	1061421,1	5559564,84	تكلفة غير مباشرة
637218,29	38509611,8	6103898,55	المجموع
38	2000	2000	عدد الطلبة
16768,90237	19254,8059	3051,94928	التكلفة الشهرية لطالب
	641,8268633	101,731643	التكلفة اليومية لطالب

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معلومات المؤسسة

VII- حساب التكلفة الإجمالية للطالب ليوم واحد :

هناك مصاريف إضافية ومصاريف أخرى لم نوفق في تحديد مجتمعات تكلفة لتحميلها للخدمات، ولذلك سنقوم بتحميلها لتكلفة الإجمالية تحت مسمى تكاليف متفرقة، والتي تتمثل في : مصاريف الماء، البريد، المصاريف القضائية، مصاريف الإشهار، مصاريف متنوعة، والجدول رقم (10) يبين حساب تكلفة الإقامة الحقيقية للطالب خلال يوم واحد.

الجدول رقم (10) : يوضح التكلفة الإجمالية للإقامة الجامعية ليوم واحد

التكاليف الإجمالية	القيمة (بالدينار الجزائري)
تكلفة الوجبات	38509611,8
تكلفة الإيواء	6103898,55
تكلفة العلاج	637218,29
تكلفة المنحة	4050000.00
تكلفة النقل	1912568.87
تكلفة الترفيه	313000.00
تكاليف متفرقة	124000.00
المجموع	45250728,64
عدد الطلبة	2000
تكلفة الشهرية للطالب	22625,36432
التكلفة اليومية للطالب	754,1788107

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معلومات المؤسسة.

خلاصة:

إن المؤسسات العمومية الجزائرية وخاصة الخدمية منها، مطالبة لزاما بانتهاج طرق رقابية حديثة من خلال اعتماد أنظمة حديثة للتكاليف كنظام ABC وخاصة إذا تعلق الأمر بالقطاعات الكبرى كالصحة والتعليم والتعليم العالي، التي تخصص الدولة سنويا لميزانيتها أموال ضخمة وتلحقها بإعتمادات إضافية، و عليه فمن الضروري صرف هذه الأموال الضخمة بعقلانية بالاستناد إلى أنظمة تحليل التكاليف، التي تساعد على ترشيد الإنفاق العام والحد من مظاهر التبذير و الإسراف المتنامية باستمرار.

في ظل الأنظمة الحالية المنتهجة في القطاع العام، ومن خلال هذه الدراسة تبين أنه بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها، والتعرف على الأنشطة ذات القيمة وعدمية القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، و هذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد من عشوائية الإنفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

الهوامش و المراجع المعتمدة :

- ¹ - Michel. M, **Cost Accounting**, 5th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236.
- ² - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص21.
- ³ - هانزي بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد سقرون، دار الآفاق، الجزائر، 2003، ص 86.
- ⁴ - هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص28 .
- ⁵ - طلال جيجان العلكاوي، تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر، جامعة البترا الخاصة، المجلد 08، العدد 01، الأردن، 2004، ص65.
- ⁶ - Carla Mendoza et autres, **Coûts et décisions**, Gualino édition, Paris, 2002, P111.
- ⁶ - درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- ⁷ - المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- ⁸ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- ⁹ - صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- ¹⁰ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH)، مذكرة ماجستير في العموم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.
- ¹¹ - A.Rabin, J.Poly, **Comptabilité analytique d'exploitation**, 7ème édition, Dunod, Paris, 1976.
- ¹² - Abdellah Boughaba, **Comptabilité analytique**, 2ème édition, Berti édition, Alger, 1994.
- ¹³ - Cropper Paul, Cook Roger, **Activity Based costing in Universities**, Five Years on, Public Money & Mangement, vol, 20, Issue 2, 2000.

الملاحق :

ملحق رقم (01) : أهم المراكز والأنشطة المكونة لها بالإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

مجمعات النشاط	الأنشطة
الإدارة العامة والوسائل	نشاط الأمانة والاستقبال والتوجيه
	نشاط إدارة شؤون الموظفين
	نشاط الإدارة المالية والحسابات
	نشاط تأجير وتأمين المباني
الإطعام	نشاط التموين بالمواد الغذائية ومراقبة النوعية
	نشاط الطهي
	نشاط تسيير و توزيع الوجبات
النظافة والصيانة والأمن الداخلي	نشاط تنظيف المباني وأثاث و عتاد المطبخ
	نشاط الحراسة وتوفير الأمن
	نشاط ترميم وصيانة المباني الإدارية والأجنحة
	نشاط صيانة العتاد
المستودع	نشاط التمويل والشراء
	نشاط تخزين الأثاث والعتاد واللوازم
	نشاط تخزين المواد الغذائية
	نشاط تقديم لوازم مكتبية و إعلام ألي
	نشاط تقديم عتاد وأثاث
الحظيرة	مهمات داخل وخارج الولاية
المنح	نشاط تقديم وتسيير وتجديد المنح
الإيواء	نشاط توفير و تسيير الإيواء
النقل	نشاط توفير النقل ومتابعة مخططات النقل
مركز الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية	نشاطات الرياضية
	نشاط المطالعة الورقية والالكترونية
	نشاط الفحص والإسعافات الأولية والوقاية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ملحق رقم (02): تحديد متوسط التكاليف الشهرية للإقامة الجامعية

(الوحدة : دينار جزائري)

البيان	التكاليف السنوية	التكاليف الشهرية	موجهات التكلفة
1-رواتب و علاوة المستخدمين	57 506 168,88	7188271,11	قيمة الأجر
2- تسديد النفقات			
مهمات و تنقلات	140 000,00	17 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
مصاريف الاستقبال	150 000,00	18 750,00	يحمل مباشرة للنشاط
مصاريف الخبرة و الأتعاب ومكتب الدراسة	1 750 000,00	218 750,00	يحمل مباشرة للنشاط
3- الأدوات و الأثاث			
اقتناء أثاث و عتاد المكاتب	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
صيانة و إصلاح عتاد و أثاث المكاتب	320 000,00	40 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء أثاث و عتاد المطبخ	800 000,00	100 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء عتاد الأمن و الوقاية ومكافحة الحرائق	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء عتاد و أثاث السمعي البصري	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء أثاث و عتاد النوم	180 000,00	22 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
4- عتاد و لوازم الإعلام الآلي			
لوازم و مستهلكات الإعلام الآلي و برامجه	200 000,00	25 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
5- اللوازم			
أوراق و لوازم المكتب	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
مواد الصيانة و التنظيف	1 000 000,00	125 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
مواد صيدلانية	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
مصاريف الطبع و استخراج الوثائق	600 000,00	75 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
6- التكاليف الملحقة			
مصاريف الماء والكهرباء والغاز والوقود	6 934 000,00	866 750,00	حجم الاستهلاك
مصاريف البريد والمواصلات	200 000,00	25 000,00	عدد الخطوط الهاتفية الداخلية
مصاريف إيجار المباني الإدارية والمنشات لإيواء الطلبة	2 926 000,00	365 750,00	المساحة(م ²)
مصاريف تأمين مباني الإقامة الجامعية	240 000,00	30 000,00	المساحة(م ²)
مصاريف اقتناء الكتب والمجلات	1 500 000,00	187 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
الاشتراك في الانترنت	900 000,00	112 500,00	عدد خطوط الانترنت
شراء الوقود ومواد التزيت	150 000,00	18 750,00	يحمل مباشرة للنشاط

شراء إطارات العجلات المطاطية	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
تأمينات السيارات	50 000,00	6 250,00	يحمل مباشرة للنشاط
8- صيانة المباني			
تهيئة، ترميم وصيانة المباني الإدارية والإقامات الجامعية	12 500 000,00	1 562 500,00	المساحة(م ²)
مصاريف نظافة المباني الإدارية والإقامات الجامعية	1 000 000,00	125 000,00	المساحة(م ²)
9- نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة			
نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة	800 000,00	100 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
نشاطات رياضية	1 400 000,00	175 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
نفقات التنقلات وتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية	1 300 000,00	162 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
10- تكاليف المنحة	32 400 000,00	4 050 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
11- تكاليف الإطعام	155 222 400,00	19 402 800,00	يحمل مباشرة للنشاط
12- تكاليف النقل	15 300 550,98	1 912 568,87	يحمل مباشرة للنشاط
13- اهتلاك المباني	16 000 000,00	2 000 000,00	المساحة(م ²)
14- اهتلاك التجهيزات والعتاد	20 347 080,00	2 543 385,00	قيمة العتاد
المجموع الكلي	335 916 199,86	41 989 524,98	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ملحق رقم (03): يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف المستخدمين

النسبة المئوية (%)	كتلة الأجرور (دج)	نوعية النشاط
12,78	612 575,87	الإدارة والمحاسبة
13,30	637 405,21	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
4,54	217 508,24	تنظيف المباني والأجنحة
10,80	517 460,27	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية والتطهير والمراقب
4,87	233 362,28	صيانة المباني والأجنحة
13,10	627 744,46	توفير الأمن الداخلي والحراسة
8,57	410 729,25	توفير الإيواء
5,54	265 249,90	توفير النقل
6,01	288 002,05	تسيير وتجديد وتقديم المنح
5,59	268 009,94	مهمات داخل الولاية وخارجها
2,58	123 696,08	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
1,44	69 182,06	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
2,58	123 459,68	تقديم أثاث ولوازم مكتبية
1,74	83 475,34	تأجير وتأمين المباني
3,37	161 611,25	المطالعة الورقية والإلكترونية

1,98	94 987,61	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
1,20	57 721,25	نشاطات الرياضة
100,00	4 792 180,74	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق مصلحة المستخدمين.

ملحق رقم (04): يوضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية

النسبة المئوية (%)	إجمالي الاستهلاك الشهري	تعيين النشاط
0,92%	4303,8	الإدارة والمحاسبة
4,00%	18628,8	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,13%	609,36	تنظيف المباني والأجنحة
0,58%	2713,2	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية والتطهير
0,34%	1578	صيانة المباني والأجنحة
2,93%	13616,64	توفير الأمن الداخلي والحراسة
88,45%	411550,56	توفير الإيواء
0,28%	1289,64	توفير النقل
0,26%	1201,44	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,14%	661,2	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,13%	618	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,13%	618	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
0,14%	661,2	تقديم أثاث وعمتاد ولوازم مكتبية
0,13%	600,72	تأجير وتأمين المباني
0,74%	3455,4	المطالعة الورقية والالكترونية
0,48%	2210,52	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
0,22%	1000,8	نشاطات الرياضة

المصدر: من إعداد الباحث.

ملحق رقم (05) : تحديد تكاليف المباشرة للأقسام والأنشطة

التكاليف	العنصر	النشاط
123462,00	اقتناء وإصلاح أثاث مطبخ	تقديم الوجبات الغذائية
8750,00	الغاز	
36672480,00	المواد الغذائية المستهلكة	
36804692,00	المجموع	
34 980,00	غسالة وتبيض عتاد النوم	توفير الإيواء
5000000,00	تخيئة وترميم وصيانة المباني	
140000,00	إيجار مباني للإيواء	
5174980,00	المجموع	
41244,00	شراء الوقود ومواد التزيت	حظيرة السيارات
10288,00	شراء إطارات	
20577,00	صيانة وتصليح السيارات	
5000,00	تأمين وترقيم وقسيمة السيارات	
77109,00	المجموع	
41154,00	المواد الصيدلانية	العيادة العلاجية
41154,00	المجموع	
102885,00	مواد التنظيف	التنظيف
102885,00	المجموع	
16461,00	صيانة وإصلاح عتاد الأمن	الأمن والحراسة
16461,00	المجموع	
42217281,00	المجموع الكلي	

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على ميزانية التسيير للإقامة.

ملحق رقم (06) : حساب مجموع التوزيع الأولي للأقسام والأنشطة (القيمة بالدينار الجزائري)

مخ توزيع (I)	مصاريف الطبع والنسخ	أوراق ولوازم مكتب	مستلزمات إعلام ألي	تكاليف الطاقة الكهربائية	المصاريف المباشرة	تكاليف المستخدمين	المراكز والأنشطة
140936,10	10000,00	3500,00	40000,00	63,10	0,00	87373,00	السكرتارية
82472,35	10000,00	2530,00	40000,00	50,35	0,00	29892,00	إدارة شؤون المالية
123805,80	5000,00	4535,00	20000,00	51,80	0,00	94219,00	إدارة الوسائل العامة
64671,05	5000,00	2300,00	20000,00	39,05	0,00	37332,00	تسيير موارد البشرية
37433232,65	5000,00	3500,00	20000,00	7766,65	36804692,00	592274,00	تقديم الوجبات
5537294,68	10000,00	4560,00	40000,00	29810,68	5174980,00	277944,00	توفير الإيواء
504528,04	0,00	1000,00	0,00	18,04	16461,00	487049,00	توفير الأمن

336856,03	5000,00	1000,00	20000,00	18,03		310838,00	الصيانة والإصلاح
523721,00	0,00	500,00	0,00	0,00	102885,00	420336,00	التنظيف
184767,03	0,00	500,00	0,00	18,03	77109,00	107140,00	الحظيرة
90886,10	10000,00	4500,00	40000,00	63,10	0,00	36323,00	المستودع
295288,11	5000,00	1000,00	20000,00	69,11	41154,00	228065,00	تقديم العلاج
182207,60	10000,00	1440,00	40000,00	309,60	0,00	130458,00	الأنشطة الترفيهية
222,46				222,46			الإنارة العمومية
45500889,00	75000,00	30865,00	300000,00	38500,00	42217281,00	2839243,00	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

ملحق رقم (07) : تحديد التكاليف غير المباشرة التفصيلية للخدمات المقدمة

التكلفة العلاجية	تكلفة الوجبة	تكلفة الإيواء	العلاج	الوجبات	الإيواء	تكلفة المسبب	النشاط	
10649,24	60852,8	11409,9	14	80	15	760,7	شؤون المالية	
19568,64	55444,48	50552,32	12	34	31	1631	الميزانية	
228	5700	14926,02	200	5000	13093	1,14	تأمين المباني	
46946,04	140838,12	328622,28	3	9	21	15649	توفير الأمن	
18468,93	240096,09	277033,95	1	13	15	18469	التنظيف	
170000	330000	4500000	170000	330000	4500000	1	صيانة خارجية	
24626,78	73880,34	246267,8	1	3	10	24627	صيانة داخلية	
9037,6	32674,4	106365,6	13	47	153	695,2	مستودع العتاد	
40644,95	121934,85	24386,97	5	15	3	8129	الحظيرة	
340170,18	1061421,1	5559564,84	المجموع					

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معلومات المؤسسة