



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
تخصص: مالية مؤسسة
بغنوان:

محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي

دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - ورقلة -

الفترة 2015

من إعداد الطالبة: بدعي جميلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 25 ماي 2016

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / بن ساسي عبد الحفيظ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/نمر محمد الخطيب (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ / صديقي فؤاد (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2016.



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
تخصص: مالية مؤسسة

بعنوان

محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي

دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - ورقلة -

الفترة 2015

من إعداد الطالبة: بدعي جميلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 25 ماي 2016

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / بن ساسي عبد الحفيظ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/نمر محمد الخطيب (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ / صديقي فؤاد (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

الاهداء

"لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك"
إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا أملك أعلى منها أن أهدي هذا
العمل المتواضع إلى:
إلى التي حوتني بعطفها إلى التي ضحت ولازالت تضحي من أجلنا إلى فيض
الحنان ومنيع الدفئ
"أمي الحنوننة أطال الله في عمرها."
إلى الذي علمني أن الحياة كفاح ونضال إلى الذي علمني أن النجاح لا يكون
نجاحا إلا إذا كان بأعلى
الدرجات إلى الذي لم يتوانى في تعليمي
أبي العزيز أطال الله في عمره.
إلى الذي تقاسمت معهم حلو العيش ومرها إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه
يسمينة، شريف، نجاة، كريمة.
إلى خالاتي وأخوالي وأبنائهم وعماتي وأبنائهم كل واحد باسمه.
إلى كل الأصدقاء والصديقات كل باسمه الخاص. إلى جميع طلبة ثانبة ماستر
وبالأخص تخصص مالية مؤسسة دفعة 2016.

ب. جميلة

شكر وتقدير

نحمد الله حمدا كثيرا وشكرا جزيلا على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل "د.نمر محمد الخطيب" بالإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصح والتوجيه.

كما لايفوتني بأن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة ورقلة، وأخص بالذكر كل أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي، عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي، كما أتقدم بشكري الخالص إلى كل عمال وموظفي كلية ع الاقتصادية وع التجارية وع التسيير وأخص بالذكر "نعيمي فريد، وبامون يوسف" رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة.

دون أن أنسى بذكري إلى الأساتذة أعضاء اللجنة المناقشة .

وأخيرا أتوجه بشكري إلى كل من ساعدني بحرف أو كلمة أو معلومة مهما كان

أستاذ أو طالب أو أي شخص آخر.

ب. جميلة

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي، ولذلك قمنا بطرح الإشكالية التالية والمتمثلة في: "مامدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي؟"

وبغية تحقيق هذه الأهداف اعتمدنا على المنهج الوصفي في الفصل الأول، حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم مؤسسات التعليم العالي، وكذا تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه وأهم المبادئ التي يقوم عليها.

حيث اعتمدنا على منهج دراسة الحالة في الفصل الثاني حيث حاولنا تصميم نظام (ABC) في مؤسسات التعليم العالي-دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وع التسيير محل الدراسة وذلك بتتبع جملة من الخطوات، حيث توصلنا إلى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في كلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير، والوصول إلى التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة.

الكلمات المفتاحية: خدمات التعليم العالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، الأنشطة، تكاليف غ مباشرة، تكلفة الخدمة التعليمية.

Abstract:

The aim of this study is to try to visualize activity based costing (ABC) in higher education institutions, so we subtract and problematic: "**How can apply activity-based costing system building in institutions of higher education?**"

In order to achieve these goals we rely on descriptive in the first chapter, where we talked about the concept of higher education institutions, as well as cost based system definition activities and steps to apply the main principles underpinning.

So we relied on a case study in Chapter 2 where we tried to design a system (ABC) in higher education institutions-a case study of the Faculty of economic and business sciences and management study by tracking the number of steps, where we can apply cost system based on activities at the Faculty of Economics and business and governance, access to the real cost of the services provided.

Key words: Higher education institutions, costing system based on activities, costs of g directly ; Cost of educational services.

فهرس المحتويات

الصفحة	البیان
III	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة
VI	فهرس المحتويات
VIII	قائمة لجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة

الفصل الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه، الإطار النظري والدراسات السابقة

2	تمهيي
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية، مؤسسات التعليم العالي، ونظام (ABC)
3	المطلب الأول: ماهية مؤسسات التعليم العالي
3	الفرع الأول: مفاهيم وتعريف حول التعليم العالي
4	الفرع الثاني: تعريف مؤسسات التعليم العالي
4	المطلب الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
4	الفرع الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
11	الفرع الثاني: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
13	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
13	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية
13	الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
15	الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
17	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
18	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: محاولة تصميم نموذج (ABC) لكلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير

20	تمهيد
21	المبحث الأول: دراسة الطريقة والأدوات
21	المطلب الأول: طريقة الدراسة
21	أولاً: منهجية الدراسة
21	ثانياً: تقديم عينة الدراسة
23	ثالثاً: طبيعة متغيرات الدراسة
23	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها
23	أولاً: المقابلة الشخصية
23	ثانياً: الملاحظة
24	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج
24	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
24	أولاً: دراسة وتحليل نظام التكاليف المعتمد بالكلية
27	ثانياً: تصور ووضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي
40	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
41	خلاصة الفصل
42	الخاتمة
45	قائمة المراجع
48	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من مسببات التكلفة	1-1
17	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	2-1
28	أنشطة القسم	1 -2
29	تحديد التكاليف المباشرة ومضمونها	2-2
29	التكاليف غير المباشرة ومضمونها	3 -2
30	مجمعات التكاليف للقسم محل الدراسة	4 -2
30	تحليل الأنشطة من خلال نموذج بورتر	5 -2
31	نصيب كل نشاط من مصاريف المستخدمين	6 -2
31	توزيع أهم التكاليف المشتركة بين الأنشطة في القسم	7-2
32	نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية	8 -2
32	نسبة استفادة الأنشطة من تكاليف الماء	9 -2
33	تقسيم المجموع الأولي للقسم والأنشطة	10 -2
34	نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف متابعة التعليم والتقييم	11-2
34	نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف تأمين المباني وتنظيفها	12 -2
34	نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف صيانة المباني والأمن	13 -2
35	نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف البحث	14 -2
35	نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة	15 -2
36	نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة	16 -2
36	قيمة الاستفادة المتبادلة من الأنشطة الداعمة	17 -2
37	مسببات الأنشطة الداعمة	18 -2
37	نسبة استفادة كل نشاط رئيسي من الأنشطة الرئيسية	19 -2
38	إجمالي مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة الثانوية ومعدل مسبب التكلفة.	20 -2
38	نصيب كل خدمة نهائية من استهلاك مختلف مسببات النشاط	21 -2
39	التكاليف الشهرية واليومية للطلاب في قسم العلوم الاقتصادية	22 -2
39	حساب التكلفة الشهرية واليومية للطلاب	23 -2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	مبدأ طريقة التكاليف المستندة للنشاط في تحميل التكاليف	1-1
09	تقسيمات نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2-1
09	نموذج سلسلة القيمة لبورتر	3-1
10	تصنيف الأنشطة حسب كوبر	4-1
22	الهيكل التنظيمي لكلية العلوم الاقتصادية وع الجارية وع التسيير	1-2
28	خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2-2

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
49	ميزانية التسيير للكلية محل الدراسة	01
51	موجه التكلفة لكل نشاط	02
52	تحديد الكتلة الاجرية لكل نشاط	03
54	توزيع استهلاك الطاقة الكهربائية على مجتمعات الأنشطة	04

مقدمة

أ.توطئة:

تعد الجامعات من أهم المؤسسات العمومية المنتمة لقطاع الخدمات بشكل عام والمؤسسات التعليمية بشكل خاص نظرا للدور الذي تلعبه، حيث أنها تقوم بدور كبير في تطوير الموارد البشرية وتقديم الخدمات وعلى الرغم من ذلك نلاحظ أنها تفتقر لنظم تكاليف حديثة تساعد على الحساب الدقيق لتكلفة خدماتها، وتوفير معلومات أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية الهامة حتى تتمكن من تقديم خدماتها التعليمية بأعلى درجات نوعية وبأقل تكلفة ممكنة فلا بد لها من تطوير برامجها وتجهيزاتها وخدماتها وهذا يتطلب منها الاهتمام بتحديث أنظمتها الإدارية والمحاسبية من أجل قياس وتحليل تكلفة الخدمة التعليمية بصورة دقيقة وتوفير معلومات أفضل.

ب.وعليه يمكن طرح الإشكال التالي:

- ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي؟

الأسئلة الفرعية:

- هل يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير؟

- هل نظام ABC يؤدي إلى توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة؟

ت.فرضيات البحث:

- يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وذلك بتتبع

مراحل تصميمه؛

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي إلى توفير معلومات تساعد في اتخاذ

القرارات الإدارية السليمة.

ث.مبررات اختيار الموضوع:

- غياب هذا النوع من المحاسبة (محاسبة التكاليف) وخاصة نظام ABC في اغلب المؤسسات؛

- الاهتمام بموضوع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والرغبة في التفصيل فيه؛

- الرغبة والميل الشخصي في البحث على هذا الموضوع.

ج. أهداف الدراسة :

- محاولة إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي؛
- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات المقدمة؛
- معرفة تكلفة الخدمة النهائية المقدمة في قسم العلوم الاقتصادية بالكلية محل الدراسة، وذلك من خلال تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة بالشكل الدقيق؛
- التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في كلية ع الاقتصادية وع التجارية وع التسيير.

ح. أهمية الدراسة: نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة يعتبر (ABC) في وقتنا الحالي ضروري ومهم في تحسين وتقييم أداء المؤسسات وتسهيل عمل المسيرين، ومساعدة الإدارة في عملية تخفيض تكاليفها من خلال اعتمادها على نظام (ABC) الذي يعتبر احد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة وتبرز الأهمية من خلال هذا هو الاستغلال الأمثل للموارد.

خ. حدود الدراسة:

فيما يخص الحدود الزمنية، حيث تم إجراء هذه الدراسة على ميزانية التسيير للكلية محل الدراسة، وذلك خلال سنة 2015. أما الحدود المكانية فتمثلت كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بور قلة؛ ، وذلك لمعالجة إشكالية البحث.

د. منهجية الدراسة:

من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة والإجابة على الأسئلة المطروحة، تم الاعتماد على "المنهج الوصفي" الملائم للجانب النظري المتعلق بنظام (ABC) واستخلاص أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع لتمكن من دعم الجانب النظري للدراسة، أما ما يلائم الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة والمناسب لعملية إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني على مستوى كلية العلوم الاقتصادية بجامعةتنا.

ذ. هيكل الدراسة:

تم إعداد هذا البحث وفقاً لما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال، حيث جاء على شكل مقدمة عامة في وهي مدخل لموضوع البحث، حيث قسم إلى فصلين أولهما يهتم بالجانب النظري ويخص الأدبيات النظرية والتطبيقية وثانيهما يهتم بالجانب التطبيقي والمتمثل في الدراسة الميدانية.

ر. صعوبات الدراسة :

- من أبرز الصعوبات التي تم التعرض إليها أثناء إجراء البحث نذكر أهمها:
- قلة الدراسات السابقة في هذا الميدان (أي تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي)؛
- عدم فهم المسيرين للموضوع بالكلية محل الدراسة .

الفصل الأول:

نظام التكليف على أساس

الأنشطة وخطوات تطبيقه، الإطار

النظري والدراسات السابقة

تمهيد الفصل:

يعد نظام ABC من أحدث التطورات في محاسبة التكاليف والتي كانت بداية استخدامه في عقد الثمانينات من القرن الماضي، وطبقته العديد من المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأوروبا خصوصا في قطاع الصناعة ولقد جاء ظهور هذا النظام نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات والخدمات، كما أن ظهوره كان استجابة طبيعية للتطور الذي حصل في عمليات التصنيع، وارتفاع مستوى التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة في أغلب المنشآت الصناعية والخدمية.

ومن هذا المنطلق أردنا أن يكون بحثنا هذه من أحد البحوث التي تزيد من إثراء الموضوع، حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على ماهية مؤسسات التعليم العالي ومفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهم خطوات تطبيقه وهذا ماتم تناوله في المبحث الأول من هذا الفصل، أما المبحث الثاني فقد خصص للدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية التي تناولت الموضوع من قبل .

المبحث الأول: الأدبيات النظرية، مؤسسات التعليم العالي ونظام (ABC)

سنتطرق في مبحثنا هذا إلى مطلبين يدور فحواها حول مؤسسات التعليم العالي بالإضافة إلى المعالم التاريخية والأدبيات النظرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: ماهية مؤسسات التعليم العالي

قبل التطرق إلى تعريف مؤسسات التعليم العالي لابد من التطرق إلى جملة من المفاهيم أهمها:

الفرع الأول: مفاهيم وتعريف حول التعليم العالي

أولاً: مفهوم التعليم:

جملة من العمليات والإجراءات المنظمة والمخطط لها من أجل التغيير في سلوك المتعلمين ومعارفهم وهذا باكتسابهم معارف ومهارات جديدة.¹

ثانياً: تعريف التعليم العالي

يقصد بالتعليم العالي كل نخط للتكوين أو للبحث، يقدم على مستوى ما بعد التعليم الثانوي، من طرف التعليم العالي.² عبارة عن مرحلة موجهة ومكاملة لمراحل التعليم السابقة، فهو يحتل بذلك موقعا في قمة نظام التعليم، والقوة التي يفضلها بتطور المجتمع في مختلف مناحيه.

ثالثاً: أهداف التعليم العالي

توجد أهداف كثيرة للتعليم العالي نلخص أهمها فيما يلي:³

- إتاحة الفرص التعليمية للطلاب، وتوفير بيئة تعليمية مناسبة لمساعدتهم على النمو والتكيف مع مجتمعاتهم؛
- توفير العدالة في فرص التعليم الجامعي لجميع الطلاب الذين أتموا التعليم الثانوي؛
- دعم وتعزيز عمليات الإبداع العقلي والفني من خلال توفير بيئة ثقافية غنية تعمل على استقطاب المواهب القادرة لتسيير فرص الإبداع.

¹ - حليلة الزاحي، التعليم الالكتروني بالجامعة الجزائرية مقومات التجسيد وعواقب التطبيق، جامعة منتوري قسنطينة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، 2012، ص29.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 99-05 المؤرخ في 4 أبريل 1999، العدد 24، المادة 2، ص5.

³ - محمد خطيب، الإدارة الجامعية، دراسات حديثة، عالم الكتب الحديثة، الأردن، 2006، ص310-313.

الفرع الثاني: تعريف مؤسسات التعليم العالي

يعتبر المشرع الجزائري المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، مؤسسة وطنية للتعليم العالي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، تضم مؤسسات التعليم العالي كل من الجامعات ،المراكز الجامعية ،المدارس الكبرى والمعاهد¹.

المطلب الثاني: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

الفرع الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

سنقوم في هذا العنصر بتقديم مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ثم نتطرق إلى أهم مبادئه.

1- مفهوم ومبادئ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

1-1- نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة: ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الاكاديميين على أمثال روبين كوبر وروبرت كابلن، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية ،في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه **ACTIVITY BASED (ABC) COSTING**.

ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ،دراسة (COOPER and Kaplan.1987) حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام (ABC)،ومنذ ذلك الوقت بدأت الشركات الصناعية الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة الخدمات أو المنتجات،وتقويم الأداء لما يحققه من رقابة على التكاليف ، وتخصيص هذه التكاليف بصورة أكثر دقة ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.²

1-2-تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد حضى نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:

- **التعريف الأول:** "هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط على حدا.³

¹ - محمد الخطيب،المرجع نفسه،ص8.

² - بن منوزية إبراهيم،اعتماد طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية ،مذكرة ماستر، غير منشورة ،جامعة ورقلة،2012،ص14.

³ -ماهر موسى درغام ،مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين،المجلد الخامس عشر ،العدد الثاني،جوان 2007.

- تعريف (Hongren): "نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء."¹

-التعريف الثالث: حسب (Alcouffe) " هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة، وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".²

التعريف الرابع: بأنه مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يحدد الأنشطة المؤداة في الأقسام المختلفة، ويوضح كيف استهلكت هذه الأنشطة.

نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو النظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف رئيسية".³

1-3- مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

يقوم نظام التكاليف حسب الأنشطة على مبادئ أساسية هي:

أولاً: استهلاك الموارد مقابل استهلاك الأنشطة

يعمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على استخدام مقاييس الأنشطة ومن ثم الربط بين التكاليف والأنشطة وهذا ما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية، فعن طريق فحص ما تحدث في أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة وخطأ تقديرات التكاليف وتوزيع التكاليف، وهذا يساعد في إعادة توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك بينما نجد نظام التكاليف التقليدي يرى أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية.⁴

ثانياً: استخدام عوامل مرتبطة بالحجم والأنشطة:

يستخدم نظام التكاليف التقليدي ساعات العمل المباشرة أو ساعات دوران الآلات كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة، ولكن مع تنوع المصروفات غير المباشرة أصبحت العناصر المرتبطة بهذا الأسس المحدودة، وبالتالي فإن استخدامها يؤدي إلى ارتفاع نسبة أخطاء توزيع التكاليف ولكن عند استخدام نظام التكاليف التقليدي فإنه يتم التركيز على علاقة السبب

¹ - إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2013، ص98.

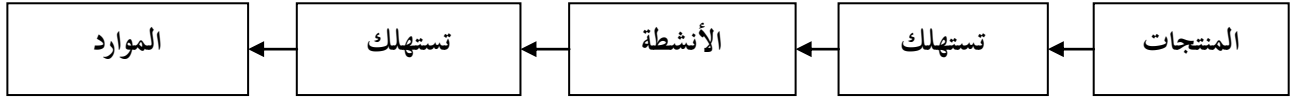
² - Simon Alcouffe, Véronique Mallerait, **Les fondements conceptuels de L,ABC "A la Française"**, Revue de Comptabilité-Control-Audit, Tom 10, France, 2004, P151.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007، ص163.

⁴ - إبراهيم بن مزونة، مرجع سبق ذكره، ص ص 22.23.

والنتيجة عند اختيار مسببات التكلفة التي هي أساس توزيع التكاليف، لذلك يمكن القول بأن مسببات التكلفة ترتبط بصورة أقوى مع عناصر التكاليف غير المباشرة مقارنة مع أسس توزيع التكاليف المستخدمة في النظام التقليدي. والشكل التالي يوضح مبدأ تحميل التكاليف الذي تقوم عليه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل (1-1): مبدأ طريقة التكاليف المستندة للنشاط في تحميل التكاليف



Source: Toufik Saada Alain Burloud Cloud -Simoun Comptabilité analytiques et Contrôle de gestion, 2008, p 116.

2-الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

1-2 - تحديد الأنشطة

يعرف النشاط على أنه :

- "يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتا معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد¹."
- ويعرف أيضاً: "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة²."

من الملاحظ أن التعريفات السابقة اتسمت بالبساطة، حيث أجمعت على أن المكون الأساسي للنشاط هو المهمة، فالمهمة هي أداة عدة عمليات متتالية حيث تعتبر العنصر البسيط للنشاط وهي غير قابلة للتجزئة، تسعى كل المهام المكونة للنشاط لتحقيق هدف معين يخدم بطبيعته هدف النشاط ككل.

ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل: التغليف والتعبئة، الفحص، وغيرها و نظراً أن تلك القائمة تحتوي على مئات من الأنشطة المختلفة، لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة³.

¹ - هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، 2000، ص25.

² - عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، الطبعة الأولى، 2003،ص256.

³ - أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010، ص85-86.

2-2- تحديد تكلفة النشاط:

تتضمن تكلفة كل نشاط جميع العوامل الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة فهو مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.¹

2-3- تحديد مسببات التكلفة

هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة، وهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحدوية. فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل: ساعات العمل لعدد العامل المباشر، ساعات عمل الآلات، وللإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط.²

وفي هذا المجال هناك عدد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من مسببات التكلفة. وهذه العوامل سنوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من مسببات التكلفة

شروط اختيار مولدات التكلفة	شروط تحديد مسببات التكلفة
<p>✓ يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وهناك جملة من الشروط الذي أخذها بعين الاعتبار عند الاختيار منها:</p> <p>-قابلية للقياس؛</p> <p>-سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها؛</p> <p>-مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط؛</p> <p>-أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.</p>	<p>✓ يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي:</p> <p>-الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف؛</p> <p>-تنوع الإنتاج؛</p> <p>-نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل؛</p> <p>-تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس)</p>

المصدر: بن مزوزية إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص، 27.

¹ - أمين بن سعد، مرجع سابق، ص، 105.

² - رانيا غضاب، استخدام التكاليف الحدية لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غ منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص، 25.

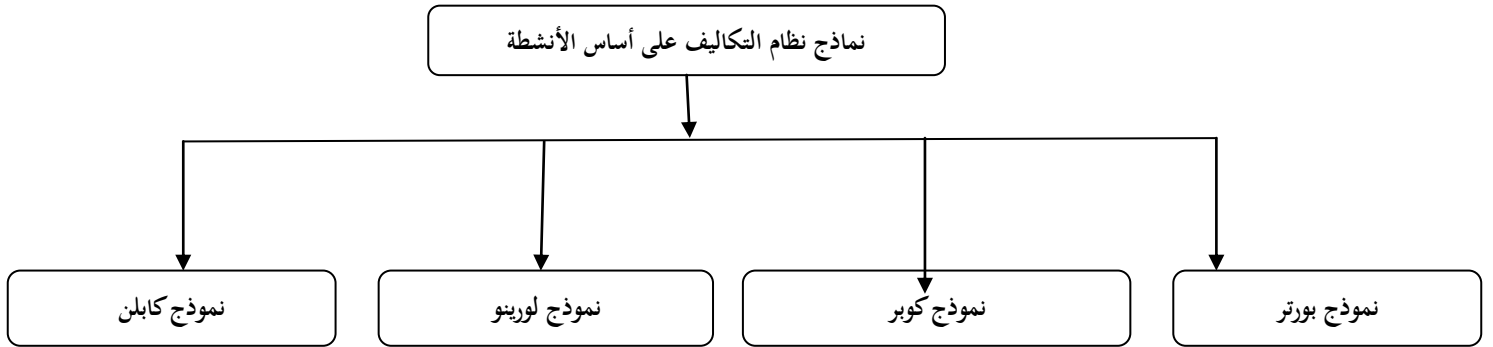
2-4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وكذا المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات، تأتي آخر مرحلة أو خطوة ألا وهي تحديد سعر التكلفة، أو ما يعرف بتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات؛ وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة، نحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات/الخدمات 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 مسبب التكلفة المخصص للمنتج.¹ ومنه يحسب سعر التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

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

3- أهم نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل رقم (1-2): تقسيمات نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على أمين بن سعد، مرجع سبق ذكره، ص86.

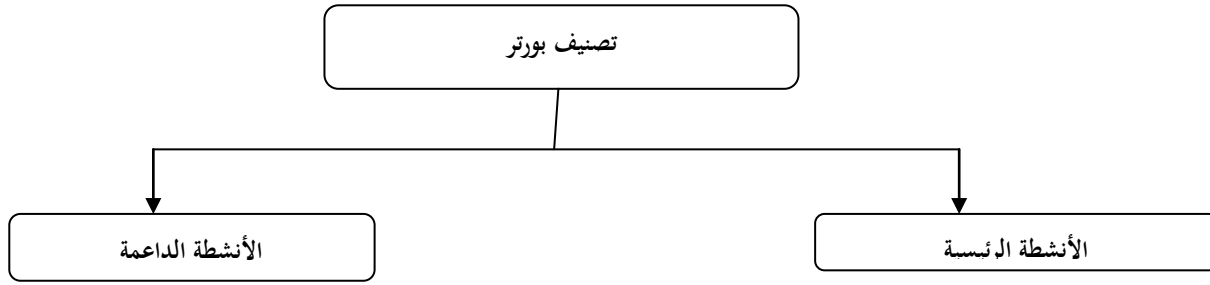
لقد تعددت وجهات النظر فيما يخص تصنيفات الأنشطة، نظرا لاختلاف معايير التصنيف لدى كل مفكر واختلاف نظرتهم بالنسبة للمفكرين الآخرين، فهذا لا يدل على أنه لا يوجد اتفاق حول تصنيفات معينة.

ومن أهم هذه التصنيفات نذكر:

- **تصنيف Porter:** يعتبر بورتر من أوائل الذين أعطوا اهتماما لأنشطة المؤسسة وصنفها، ويظهر هذا التصنيف في نموذج سلسلة القيمة، حيث قام بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة رئيسية وأخرى داعمة، وذلك حسب الشكل التالي:

¹ - محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 04/2013، ص75.

الشكل رقم(1-3): نموذج سلسلة القيمة لبورتر



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على أمين بن سعد، مرجع سبق ذكره، ص 88، 87.

يتضح من الشكل السابق أن الأنشطة الخالقة للقيمة تتمثل في أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة والمبينة كما يلي:

أولاً: الأنشطة الرئيسية أو الأولية

تتمثل في الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بخلق منتج جديد انطلاقاً من المراحل الأولى لسيرورة عملية الإبداع حتى المراحل الثانوية، فقد قام بورتر بتصنيفها إلى خمسة أنشطة وهي:

-الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع، خدمات.

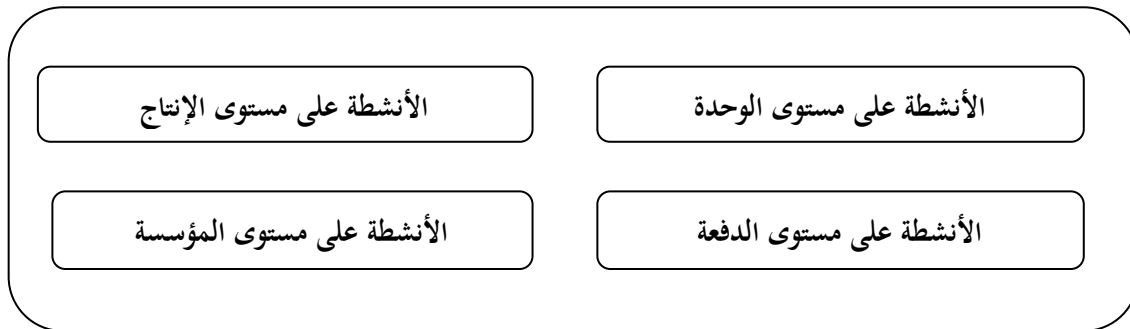
ثانياً: الأنشطة الثانوية

إن أهميتها تكمن في مساندة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا تستطيع الأنشطة الرئيسية القيام بمهامها كما ينبغي أن هذه الأنشطة حسب بورتر تتمثل فيما يلي:

-البنية التحتية للمؤسسة، تسيير الموارد البشرية، التطوير التكنولوجي، التمويل.

▪ **تصنيف Copper:** يرى كوبر أن هناك أربع توبيقات رئيسية لتصنيف الأنشطة كما هو موضح في الجدول التالي:

الشكل رقم(1-4): تصنيف الأنشطة حسب كوبر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على أمين بن سعد، مرجع سبق ذكره، ص 89.

تصنيف **Philippe lorino**: اعتبر لورينو النشاط كنظام، وعرفه على هذا الأساس بأنه "مجموعة مهام أولية تتميز

بالعناصر التالية:

- منفذ من قبل شخص أو مجموعة؛

- يقدم خدمات ومنتجات للزبائن.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا وعيوب أهمها:

أولاً: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتميز نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بميزة رئيسية بأنه نشاط محاسبي إداري في آن واحد، حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، ومعلومات خاصة عن تلك الأنشطة وتنتج المنشأة الحديثة إلى استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا أهمها:

- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف؛

- اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج معين أو التوسع في إنتاجه؛

- المساهمة في توفير معلومات مالية ومعلومات غير مالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة يساهم في خفض التكاليف عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد، ومن ناحية أخرى فتقديم المعلومات غير المالية عن عمليات وأنشطة المنشأة يساهم في خفض التكلفة عن طريق تحسين الأداء ورفع كفاءة أداء الأنشطة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمنشأة؛¹

- تطوير نظم التكاليف التقليدية طبقاً لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يمكن من استخدام الحاسبات الآلية وقواعد البيانات مما يدعم فعالية القرار الإداري في اختياراته وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتعظيم المنفعة؛²

¹ - تحليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، 2010، ص 66-67.

² - أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 115.

- يساعد تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة على ترشيد جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومسبباتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

حيث تظهر كيفية تخفيض التكاليف وفقا لهذا النظام من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي¹:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية.

ثانيا :عيوب ومعوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:تعرض نظام التكاليف إلى العديد من العيوب أهمها:²

بما ان لنظام التكاليف مزايا، فلديه عيوب وهي كما يلي:

- عدم توفير الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي ودراية كافية من المحاسبين والممارسين، وهذا ما يفتقر إليه من يستخدمون نظام التكاليف التقليدي؛
- عدم اقتناع العنصر البشري بتطبيق الأنظمة المتطورة، سواء سبب نقص الخبرة لديهم أو عدم كفاءتهم في تطبيق النظام بكفاءة وفعالية؛
- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يفترض أن العلاقات بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية؛
- إن كفاءة استخدام نظام التكاليف على الأنشطة يعتمد بصفة أساسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وفي الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يترتب عليه الاستعانة بخبرات خارجية بالإضافة إلى تدريب الكادر المحاسبي لضمان نجاح تطبيق النظام.

¹ - سعاد حميدة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، 2011، ص68.

² - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص69-70.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بكل من اللغتين، اللغة العربية واللغات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية

سنعرض في هذا المطلب أهم الدراسات باللغتين.

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

● دراسة محمد الخطيب نمر (2013) بعنوان: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع

الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بور قلة، البحث عبارة عن مقال ضمن مجلة أداء المؤسسات

الجزائرية الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق إحدى الوسائل الحديثة في مجال

قياس وتحليل ورقابة التكاليف، بالاستناد إلى أسس موضوعية دقيقة على قطاع الخدمات العمومية الاجتماعية

الجامعية، بالإضافة إلى تحسين وتطوير أنشطة المؤسسة من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تستمدتها الإدارة من نظام

التكاليف على أساس الأنشطة، وكذا تعزيز قدرة المؤسسة على مواكبة متطلبات العصر الحالي لقياس تكلفة خدماتها والعمل

على خفضها إلى أقل ما يمكن. وقد خلصت الدراسة إلى مايلي:

- إمكانية تطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها؛

- إن المؤسسات العمومية الجزائرية وخاصة الخدمية منها، مطالبة لزاما بانتهاج طرق رقابية حديثة من خلال اعتماد

أنظمة حديثة للتكاليف كنظام ABC (خاصة القطاعات الكبرى كالتعليم)؛

- إمكانية التعرف على الأنشطة ذات القيمة والأنشطة وبالتالي إمكانية تخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمات

المقدمة.

● دراسة أمين بن سعيد (2010) بعنوان: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير

وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، البحث عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير، جامعة الجزائر، هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة، وتبين

مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار، واستعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة

التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة

صحيحة للقرارات المتخذة، بالإضافة إلى محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى مايلي:

- المؤسسة تتكون من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق

محدد من اجل تحقيق أهداف المؤسسة؛

- تعتمد فلسفة نظام محاسب التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أن المنتجات والخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تسهل الأنشطة اللازمة لانجازها، وان الأنشطة عند القيام بها تستهلك الموارد، وبالتالي فإن استهلاك المنتجات للموارد لا بد أن يمر على الأنشطة؛
- تسعى المؤسسة الوطنية لتهيئة الري لتعزيز أدواتها وإمكانياتها وتفعيل عملها بالشكل الذي يحقق لها الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق أهدافها.
- دراسة رانية غضاب (2014) بعنوان: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، تهدف الدراسة إلى استعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتمادا على تعاضد النتائج بين أنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :
- يسمح استخدام التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل: العوامل المفتاحية للنجاح، القيمة الأهمية النسبية للمنتجات؛
- تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام ABC أي أن جميع الدعائم المقترحة بنموذج الدراسة هي حقيقية وتمثل البنية التحتية لتطبيق الأنظمة الموالية.
- دراسة خليل إبراهيم عبد الله شقفة (2007) بعنوان: نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسيمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق ABC في مستشفى غزة الأوروبي. وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:
- نجاح تطبيق نظام ABC يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى؛
- قدرة نظام ABC على توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.
- دراسة نور الهدى لحول (2015) بعنوان: اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية التعليمية (دراسة حالة ثانوية خالد بن الوليد-ورقلة)، البحث عبارة عن مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، الهدف من الدراسة هو معرفة تكلفة الخدمة النهائية المقدمة من طرف المؤسسات الخدمية التعليمية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة نذكر أهمها:

- يمكن للمؤسسة الخدمية التعليمية في حال اعتمادها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الاستفادة من مرجعية أساسية تخفض لها تكاليفها ونفقاتها التسييرية للسنوات اللاحقة .

- دراسة عثمان بودحوش بعنوان: "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية" حالة شركة اسمنت عين الكبيرة، البحث عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، 2008.

الهدف من الدراسة هو إلقاء الضوء على احد أهم العناصر الذي ظل بشكل ميزة تنافسية لدى العديد من الشركات العالمية في حين لا يزال يمثل شبحا يهدد المؤسسات الجزائرية، بمدى أهميته في ظل اقتصاد السوق وتحرر المنافسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة:

- يعتبر عنصر الجودة ذات أهمية بالغة في صناعة الاسمنت نظرا لكون شركات الاسمنت ملزمة الإنتاج وفق المواصفات ، مما يزيد من أهمية عنصر التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية؛
- الاهتمام بدراسة تكاليف الجودة ومراقبة تطوراتها بغية تخفيضها، ومحاولة تحليلها بغية ترشيد اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- دراسة (Grandlich, 2004) بعنوان:

"Using Activity-Based Costing in Surgery"

البحث عبارة عن مقال، هدفت الدراسة إلى وصف كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات، وتوضيح الفوائد، من جراء تطبيق هذا النظام على صعيد اتخاذ القرارات وتسعير الخدمة العلاجية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة نذكر:

- أن تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في أي قسم من أقسام المستشفى يتطلب توافر المعلومات الكافية لإمكانية تطبيقه بنجاح ليتمكن من مساعدة الإدارة على تقييم أدائها الداخلي بشكل صحيح ومقارنته بأداء مثيلتها من المستشفيات.
- أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود إدارة المستشفيات بألية فعالة تمكنها من تحديد تكاليف أنشطتها بدقة أكثر، مما يجعلها قادرة على تسعير خدماتها العلاجية بالشكل الصحيح.

• دراسة (Granof,2000) بعنوان:

"Using Activity Based Costing to Manage more effectively"

البحث عبارة عن تقرير، كلية إدارة الأعمال جامعة تكساس في أوستن، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح

كيفية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداة بيد الجامعات لإدارة مواردها بفعالية، وبيان منهجية جديدة لقياس تكلفة مخرجاتها بخلاف القياس التقليدي للمدخلات من الرواتب والمصاريف الإدارية. كما أشارت الدراسة إلى مزايا تطبيق النظام بالجامعات وتحديد عقبات تطبيقه.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة نذكر:

- إن الفائدة الرئيسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة هو تحسين دقة النظم المحاسبية الحالية بالجامعات وتزويدها ببنية وقاعدة لتأسيس نظام إداري جيد.
- لضمان نجاح تطبيق النظام يجب أن يتصف بالمرونة لان فرض أسس صارمة للتخصيص ليس سهلا على الجامعات التي تتميز بنظم إدارية لامركزية.

• دراسة (Arajabi,Adabiri,2012) بعنوان:

"Applying Activity Based Costing(ABC)Method To Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services"

البحث عبارة عن مقال، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة شيراز، إيران، الهدف من هذه الدراسة:

- تقديم نموذج مناسب لتحديد سعر تكلفة الخدمات المقدمة للمرضى؛
- توفير المعلومات اللازمة للمستشفى؛
- تقسيم المستشفى إلى أجزاء على أساس الخدمات المقدمة للمرضى، وكذا تقديم خدمات تشخيصية للمرضى في المستشفى مثل: المخبر، الأشعة، غرفة العمليات، جراحة القلب.
- ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:
- لا يتم احتساب سعر تكلفة الخدمات العلاجية مع طريقة التعرف علل بها بشكل صحيح عند مقارنته مع نظام التكاليف؛
- يحسب سعر التكلفة من خلال تطبيق آليات مناسبة لكن يستند أسلوب الرسوم الجمركية على سعر ثابت، وبالإضافة إلى ذلك نظام المعلومات يمثل معلومات مفيدة حول كمية مزيج من الخدمات سعر التكلفة.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

سنوضح في هذا الجدول أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الجدول(1-2): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
<p>1 ركزت جل الدراسات السابقة في الدراسة على قطاع الخدمات وبالأخص المستشفيات أما الدراسة الحالية فركزت في الدراسة على مؤسسات التعليم العالي وبالأخص الجامعة؛</p> <p>2 الدراسات السابقة لم تقترح نموذج لتطبيق النظام في المؤسسات التعليمية؛</p> <p>3 هناك من الدراسات السابقة من ركزت على القطاع الصناعي، والدراسة الحالية ركزت على القطاع العمومي الخدمي بما في ذلك الجامعة.</p> <p>4 اعتمدت الدراسة الحالية بدراسة تكاليف قسم فقط، أما أغلب الدراسات الأخرى فقاموا بالتركيز في دراساتهم على دراسة تكاليف المؤسسة بأكملها.</p>	<p>1 توضيح مفهوم نظام التكاليف على الأنشطة وخطوات تطبيقه؛</p> <p>2 أهمية البيانات التي يقدمها هذا النظام من دقة ومصداقية مقارنة بالأنظمة التقليدية؛</p> <p>3 أهمية نظام التكاليف على الأنشطة في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء، واتخاذ القرارات الإدارية السليمة؛</p> <p>4 لإقرار بمزايا نظام التكاليف على الأنشطة حيث انه تجاوز القصور الموجودة في أنظمة التكاليف التقليدية؛</p> <p>5 مدى الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة.</p>

خلاصة الفصل الأول:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من مؤسسات التعليم العالي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تطرقنا إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالتعليم العالي وأهم أهدافه، وكذا نظام (ABC) وكل ما يتعلق به من مفاهيم وخطوات تصميمه وغيرها من المفاهيم المرتبطة به ولمعرفة أكثر عن الموضوع ركزنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، والتي هدفت إلى دراسة نظام التكاليف على الأنشطة من خلال تصميم نموذج له وقد خلصنا الاستنتاجات التالية:

- يعتبر المشرع الجزائري المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، مؤسسة وطنية للتعليم العالي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

- يعد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC أسلوبا جديدا إذ يعمل على تخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتج أو الخدمة ومن ثم حساب تكلفة المنتج أو الخدمة بصورة أكثر دقة .

خطوات تصميم نظام (ABC) تتم من خلال مايلي:

-تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛

-تحديد تكلفة كل نشاط؛

-استخلاص مسببات التكلفة؛

-تحميل التكاليف على الأنشطة.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة تطبيق ماتم استخلاصه على إحدى مؤسسات التعليم العالي والمتمثلة في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير.

الفصل الثاني:

محاولة تصميم نموذج نظام (ABC) لكلية
العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير (قسم العلوم الاقتصادية)

تمهيد الفصل:

لإثبات إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، لحساب تكلفة الخدمة التعليمية ، قمنا بدراسة ميدانية، لإحدى مؤسسات التعليم العالي والمتمثلة في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - بورقلة- وسنقوم من خلال هذا الفصل دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالاعتماد على نموذج بورتر وقياس التكاليف التحليلية لكل خدمة، وإمكانية استفادة كل من الإدارات والمسيرين من أجل اتخاذ قرارات سليمة وواضحة .

ومن أجل تحقيق هذا واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة سنقوم بتقسيم الدراسة التطبيقية إلى جزئين ، حيث سنتناول في الجزء الأول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها، أما في الجزء الثاني عرض نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها والخروج باستنتاجات.

المبحث الأول:دراسة الطريقة والأدوات

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية التي قمنا بها، وتحديد المنهج والأدوات المستخدمة فيها، وكذا متغيرات الدراسة.

المطلب الأول:طريقة الدراسة

أولا:منهجية الدراسة:

سيتم في هذا الجانب استخدام منهج دراسة الحالة لجمع المعلومات وتحديد النتائج المتوصل إليها، بناء على الإشكالية المطروحة ومجموع الفرضيات التي قدمت في هذا البحث التي تمكننا من الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج.

ثانيا: تقديم عينة الدراسة

1-التعريف بالكلية: تعتبر وحدة تعليم وبحث في الجامعة في ميدان العلم والمعرفة¹، وتكون الكلية متعددة الاختصاصات ويمكن إنشاؤها على أساس تخصص غالب حيث تتضمن تكوين في التدرج وما بعد التدرج، ونشاطات البحث العلمي، كما تضم الكلية مكتبة وتضم أقساما تزود بلجنة علمية ويديرها رئيس القسم.

2-أهداف الكلية:

تسعى الكلية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ تكوين في التدرج وما بعد التدرج؛
- ❖ نشاطات البحث العلمي؛
- ❖ نشاطات التكوين المتواصل وتحسين المستوى وتحديد المعارف.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 23 أوت 2003 المتضمن مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، العدد 51، المادة 32، ص9.

ثالثا: طبيعة متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة والمتمثلة في: "محاولة تصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات التعليمية"، على متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل، حيث يتمثل المتغير التابع في المؤسسات التعليمية وبالضبط تكلفة الخدمة التعليمية، أما المتغير المستقل فتمثل في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها

بعد تحديدنا للطريقة المتبعة في الدراسة، يتم تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها، ومن بين هذه

الأدوات:

أولا: المقابلة الشخصية

لقد تم الاعتماد في أغلب الحالات على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رئيس قسم العلوم الاقتصادية وكذا رؤساء الفروع من بينهم رئيس فرع الميزانية والمحاسبة، ورئيس مصلحة المستخدمين، وهذا بغرض الحصول على البيانات بشكل أدق، حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح.

ثانيا: الملاحظة

استخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك، إلى جانب المقابلات الشخصية، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها لكلية محل الدراسة، وتحليل كل الوثائق اللازمة لاستخراج المعطيات التي تفيد الدراسة التطبيقية ومن أمثلتها ميزانية التسيير للكلية.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

نقوم في هذا المبحث بعرض كل النتائج المتوصل إليها، سواء نتائج نظام التكاليف لكلية محل الدراسة، وكذلك نتائج تصميم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وبعد ذلك نقوم بتفسيرها، حيث اهتم المطلب الأول عرض نتائج الدراسة، أما المطلب الثاني فقد اهتم بتفسير النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

أولاً: دراسة وتحليل نظام التكاليف المعتمد بالكلية

إن مؤسسات التعليم العالي كغيرها من المؤسسات العمومية، تتبنى نظام المحاسبة العمومية، في جميع عملياتها ومعالجتها المحاسبية لجميع تكاليفها وإيراداتها، والتي في مجملها تقوم على إعداد مشروع الميزانية المقدر وفق احتياج المؤسسة، والرقابة التي يقوم بها المراقب المالي المكلف في كل ولاية والمحاسب المعتمد في كل مؤسسة عمومية.

1 - كيفية إعداد ميزانية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - ورقة -

يتم إعداد الميزانية على مستوى كل وزارة فبالنسبة للجامعة تابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي حيث في نهاية السنة يرسل إلى مديرية الجامعة على مستوى كل ولاية في شكل وثيقة باسم ملف مشروع الميزانية للسنة المعنية من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وبعد ذلك تقوم كل مديرية ولائية بإرساله للكليات التابعة لها، حيث يوضح هذا المستند كيفية إعداد الميزانية والمنهجية وطرق حساب كل باب من أبواب النفقات سواء نفقات المستخدمين أو نفقات التسيير.

حيث يتم إعداد الميزانية التقديرية بالنسبة لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير وفقاً لمدونة ميزانية تسيير الجامعات¹، إذ تسجل مبالغ تقديرية خاصة بالنفقات الواجب استهلاكها إذ يعتمد في تسجيل هذه التقديرات على ماتم إنفاقه واستهلاكه في السنتين السابقتين وكذا الاحتياجات المتوقعة بالنسبة للترقيات والتجهيزات.

وبعد ذلك يتم إرسال الميزانية التقديرية إلى مديرية الجامعة بعد المصادقة عليها من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي المعتمد لدى الكلية وذلك من خلال القيام باجتماع، وبعد ذلك ترسل إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لمناقشتها مع إرفاقها بكل الأوراق الثبوتية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية ثم تتبعها مناقشة وزارة المالية وذلك بإجماع كل مسئول مديرات الجامعات، وبعد ذلك يتم تخصيص اعتمادات لكل وزارة بما في ذلك وزارة التعليم العالي الذي بدوره يقوم بتوزيعها على كل مديرية ثم بعد ذلك تقوم مديرية الجامعة بتوزيع هذه الاعتمادات على كل فروعها (الكليات) التابعة لها ومن بينها كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير.

¹- ملحق للإدارة، رئيس فرع المحاسبة، كلية ع الاقتصادية و التجارية و التسيير، 29 فيفري 2016، (مقابلة شخصية).

2- طبيعة التكاليف والإيرادات في كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير:

أ- أهم التكاليف في كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير: إن التكاليف في كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير ، كانت مقسمة قبل 2007، إلى نفقات المستخدمين و نفقات التسيير لكن أصبحت تقتصر على نفقات التسيير وأصبحت معالجة تكاليف المستخدمين، تتم على مستوى مصلحة المستخدمين في مديرية الخدمات الجامعية.¹

1. نفقات التسيير: إن أهم تكاليف كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، وفق مدونة ميزانية التسيير الجامعات تتمثل في:

1-1- تسديد المصاريف: وتتكون من:

- مصاريف التنقلات والمهمات؛
- مصاريف الاستقبال؛
- مصاريف النقل، الشحن، العبور والجمارك؛
- نفقات التعاون الجامعي (بما فيها: التنقل، الإيواء، الإطعام لأعضاء لجان مناقشة المذكرات).

1-2- الأدوات والأثاث: وتتمثل في:

- اقتناء عتاد وأثاث المكاتب بما فيها تأثيث السكنات الوظيفية لفائدة موظفي الجنوب؛
- صيانة وتصليح عتاد وأثاث المكاتب؛
- صيانة وتصليح عتاد وأثاث المكاتب؛
- اقتناء عتاد الوقاية والأمن؛
- اقتناء عتاد النسخ والتصوير؛
- اقتناء وصيانة عتاد الصيانة والإصلاح.

1-3- اللوازم: وتتمثل في:

- الأوراق ولوازم المكتب؛
- مواد الصيانة والنظافة؛
- مصاريف الطباعة والاستنساخ (المجلة)؛
- الأوراق ولوازم التدريس؛
- أدوات المخابر، ورشات التدريس والبحث.

1-4- التوثيق: وتتمثل في:

- التوثيق الإداري والتقني (مجلات، جرائد)؛
- كتب مختلفة؛

1 5 - تكاليف ملحقة: وتتمثل في:

¹ -مدونة ميزانية التسيير الجامعات، 2015.

- كهرباء، ماء، غاز، مواد مشتعلة؛

- مصاريف البريد والمواصلات؛

- ضرائب ورسوم مختلفة؛

- مصاريف الحراسة والأمن؛

- مصاريف الاشتراك في الانترنت.

1-6- حظيرة السيارات: وتتمثل في:

- اقتناء السيارات؛

- تجديد حظيرة السيارات؛

- شراء الوقود والزيوت والشحوم؛

- تأمين السيارات؛

- مصاريف ترقيم السيارات.

1-7- مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج: وتتمثل في:

- منحة الدراسة؛

- تذاكر السفر؛

- حقوق التسجيل؛

- مصاريف العطل.

1-8- مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية، والتقنية: وتتمثل في:

-التعويضات؛

-الإيواء والإطعام؛

-النقل.

1-9- مصاريف نقل الطلبة للتكوين الطويل المدى بالخارج: وتتمثل في:

-مصاريف نقل الطلبة للتكوين الطويل المدى بالخارج.

10-1- مصاريف التربصات الميدانية وفي الوسط المهني لفائدة الطلبة:

-المنحة اليومية؛

-النقل والتنقل.

2- نفقات المستخدمين: وتمثل في كل الرواتب والأجور والمنح، للموظفي ن بالكلية، والمساهمة في الضمان الاجتماعي، والتأمين.

ب- أهم الإيرادات في كلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير:

تمثل إيرادات كلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير فيما يلي¹:

- إعانة الدولة المخصصة للكلية لتنفيذ نفقاتها؛

- إعانات الجماعات المحلية والمؤسسات أو الهيئات العمومية؛

- إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة.

3- تقييم نظام التكاليف في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بورقلة:

إن نظام المحاسبة العمومية كأى من الأنظمة المحاسبية الأخرى لها مزايا ولها عيوب.

▪ **المزايا:** من أهم مزايا نظام المحاسبة العمومية نذكر مايلي

- نظام المحاسبة العمومية سهل للفهم وواضح ؛

- نظام المحاسبة العمومية غير مكلف؛

▪ **العيوب:** تتمثل أهم عيوب نظام محاسبة التكاليف من وجهة نظر الباحثة فيما يلي:

- صعوبة إجراءات تنفيذ نظام المحاسبة العمومية؛

- عدم التعرف إلى تكاليف الأقسام والمصالح؛

من خلال مخرجات محاسبة العمومية التكاليف معطاة بصورة إجمالية وغير تفصيلية.

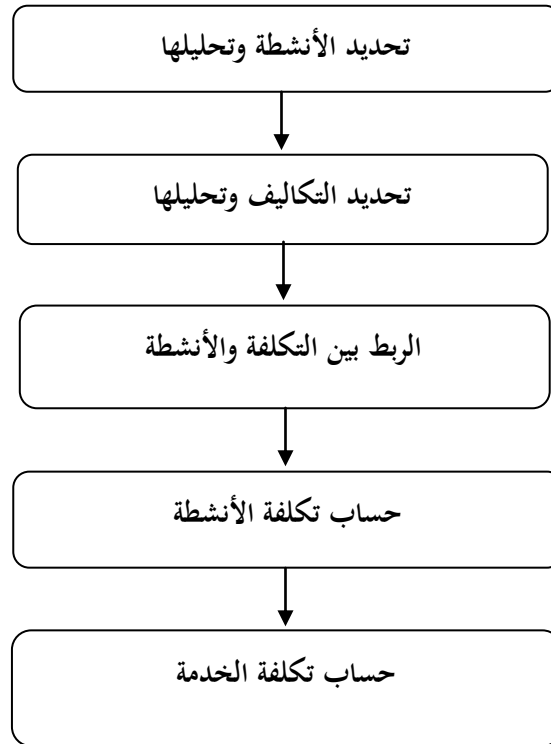
ثانيا: تصور ووضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي

من أجل تصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير بورقلة، لا بد من تتبع جملة خطوات نعرضها وفق المخطط التالي:

¹-ميزانية التسيير لكلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير، 2015، الباب الأول.

الشكل رقم (2-2): خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على (نور الهدى حول 2015).

1- تحديد الأنشطة وتحليلها:

1-1 تحديد الأقسام والأنشطة: وتضم فقط قسم العلوم الاقتصادية على أساس أنه تم التطبيق عليه فقط من بين الأقسام.

2-1 تحديد أنشطة القسم: يمكن تقسيم قسم العلوم الاقتصادية إلى أنشطة .

الجدول رقم (2-1): أنشطة القسم

القسم	الأنشطة
قسم العلوم الاقتصادية	نشاط التدريس نشاط البحث نشاط إدارة القسم تأمين المباني وتنظيفها نشاط متابعة التعليم والتقييم

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الأمين العام لكلية.

من أجل تحميل هذه الأنشطة على الخدمات المقدمة للطلاب ، لا بد من تحديد موجه التكلفة الخاص بكل نشاط (أنظر الملحق رقم 2).

2 - تحديد التكاليف وتحليلها: يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ويكون ذلك بناء على ميزانية التسيير لكلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التسيير وذلك لأنه لا يتم التمييز بين هذه التكاليف حسب مصلحة الميزانية والمحاسبة حيث ينظر إليها على أنها اعتمادات لتغطية النفقات لا يهم شكلها .

2 4 - تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة اعتمادا على ميزانية التسيير 2015 لكلية محل الدراسة:

إن كلية العلوم الاقتصادية كأي مؤسسة لهل تكاليف مباشرة وغير مباشرة والجدول التالي سنحاول فيه تصنيف التكاليف المباشرة وغير المباشرة اعتمادا على ميزانية التسيير لكلية.

أ - التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن تحميلها إلى الخدمات مباشرة.

الجدول رقم (2-2): تحديد التكاليف المباشرة ومضمونها

مضمونها	التكاليف المباشرة
وتتضمن: رواتب الموظفين الإداريين والمهنيين، الأساتذة، التعويضات، التأمين، المساهمة في الضمان الاجتماعي.	مجموع تكاليف الرواتب والأجور
وتتضمن: تكلفة اقتناء الكتب، اقتناء عتاد البيداغوجيا، تكلف النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية لفائدة الطلبة.	مجموع تكاليف المستهلكات المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصلحة الميزانية والمحاسبة (ميزانية التسيير لكلية).

ب- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات .

الجدول رقم (2-3): التكاليف غير المباشرة ومضمونها

مضمونها	التكاليف غير مباشرة
وتتضمن: اقتناء عتاد وأدوات الإعلام الآلي، صيانة وتصليح عتاد الإعلام الآلي.	مجموع تكاليف عتاد ولوازم الإعلام الآلي
الأوراق ولوازم المكتب، مصاريف الطباعة والاستنساخ (المجلة).	مجموع تكاليف اللوازم المكتبية
وتتضمن: تكلفة الكهرباء، الماء، الغاز، مواد مشتعلة، مصاريف البريد والمواصلات، مصاريف الهاتف، مصاريف الاستقبال.	مجموع تكاليف الخدمات العامة
وتتضمن: تكلفة مواد الصيانة والنظافة.	مجموع تكاليف النظافة
وتتضمن: مصاريف تأمين الممتلكات والعقارات، مصاريف الحراسة والأمن، صيانة وتصليح عتاد الوقاية والأمن.	مجموع تكاليف التأمين والأمن والصيانة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصلحة الميزانية والمحاسبة (ميزانية التسيير لكلية).

إعداد ميزانية التسيير الشهرية لكلية ع الاقتصادية وع التجارية وع التسيير: إن تكاليف قسم العلوم الاقتصادية تعرض في الميزانية السنوية ، التي يتم إعدادها على مجمل الإيرادات والنفقات التي تخص الموسم الدراسي ككل (10 أشهر فنقوم بإعداد

ميزانية شهرية على أساس الميزانية السنوية وعرض التكاليف المستهلكة، وذلك بالاعتماد على مصلحة الميزانية والمحاسبة بالكلية وكذا معلومات المحاسب العمومي بها، وذلك من خلال قسمة إجمالي عناصر المجموعة سنويا على مدة أشهر الموسم الدراسي، يتضح هذا من خلال الملحق رقم (1).

3 - تحديد مجتمعات التكلفة للأنشطة لقسم العلوم الاقتصادية: من أجل تسهيل العمليات الحسابية وبغية تقليص عدد الأنشطة بالقسم محل الدراسة سوف نقوم في هذه الخطوة بتجميع الأنشطة التي لها نفس الصفات والمسببات أي الأنشطة المتشابهة وذلك كما يلي:

الجدول رقم (2-4): مجتمعات التكاليف للقسم محل الدراسة

الرقم	الأنشطة	موجه التكلفة
1	نشاط التدريس	عدد الطلبة.
2	نشاط البحث	عدد الأبحاث.
3	نشاط تأمين المباني وتنظيفها	المساحة بالمتر المربع.
4	نشاط إدارة القسم	عدد الوثائق المستخرجة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على (صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص109).

الجدول رقم (2-5): تحليل الأنشطة من خلال نموذج بورتر

بالنسبة للأنشطة المضيغة للقيمة	بالنسبة للأنشطة المضيغة للقيمة
نقول عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة، تضيف تكاليف وهذا ما يتطلب إزالتها أو على الأقل الحد منها وبذلك نلغي أو نخفض من تكاليفها وهذا هو هدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	الأنشطة التي تضيف قيمة هي الأنشطة التي ينبغي على الإدارة دعمها والتأكد من إستمراريتها في إضافة قيمة للخدمات، في هذه الحالة نكون قد ساهمنا في زيادة القيمة وتخفيض التكاليف هذا ما يمكن المؤسسة من تحقيق ميزات تنافسية.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نموذج بورتر.

4 - تحميل التكاليف على الأنشطة:

4 1 - الربط بين التكاليف والأنشطة: يتم خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكاليف في القسم والأنشطة فيها، وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير مباشرة بين التكلفة والنشاط .

4 2 - تحديد نسب الاستهلاك المئوية بين التكاليف والأنشطة: حيث يستوجب علينا تحديد نسب الاستهلاك المئوية بين التكاليف ومختلف الأنشطة، وذلك من خلال الاعتماد على مسببات التكلفة المناسبة لكل عنصر تكلفة حيث:

نسبة النشاط من مجمع التكلفة = حجم مسيب التكلفة لكل نشاط/إجمالي حجم مسيب التكلفة للأنشطة

4-2-1- توزيع مصاريف المستخدمين على الأنشطة: يرتبط هذا العنصر مباشرة بحجم النشاط، حيث يمكن من تخصيصها مباشرة على النشاط الذي يعمل فيه العامل بناء على القائمة الاسمية للمستخدمين (الموظفين) واستخراج نسبة استهلاك كل نشاط للكتلة الاجرية وهذا ما يوضحه الملحق رقم (3).

الجدول رقم (2-6): نصيب كل نشاط من مصاريف المستخدمين

النسبة المئوية %	الكتلة الاجرية	نوعية النشاط
2.43%	161975.00	نشاط إدارة القسم
0.76%	50706.00	نشاط البحث
0.28%	18650.00	تأمين المباني وتنظيفها
0.54%	36090.00	صيانة المباني والأمن والحراسة
0.72%	47994.00	متابعة التعليم والتقييم
95.27%	6353410.00	نشاط التدريس

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (3).

4-2-2- توزيع مصاريف العتاد واللوازم المكتبية ومصاريف الطباعة: يتم التوزيع بناء على حجم الاستخدام، ثم يتم استخراج نسبة الاستهلاك الخاص بكل نشاط، وسنلخص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7): توزيع أهم التكاليف المشتركة بين الأنشطة في القسم

الوحدة (دج)

الأعباء المشتركة	التدريس	متابعة التعليم والتقييم	النظافة	الصيانة	إدارة القسم	البحث
عتاد الإعلام الآلي	9500	1500	0	1000	3000	1500
مواد ولوازم مكتبية	1200	1000	700	700	2500	2000
مصاريف الطباعة	8000	3000	0	600	2000	3000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المخزني.

4-2-3- توزيع تكاليف الطاقة الكهربائية على مختلف الأنشطة: سنقوم فيما يلي بحساب تكلفة الكهرباء للقسم والأنشطة من خلال تحديد عدد الأجهزة الكهربائية والمصابيح وتحديد ساعات الإشغال، ويتم توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(2-8): نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية

النسب المئوية%	الاستهلاك الشهري	نوعية النشاط
3.40%	297.09	تأمين المباني وتنظيفها
71.66%	6258.67	التدريس
4.93%	430.85	متابعة التعليم والتقييم
5.21%	455.49	صيانة المباني والأمن والحراسة
6.67%	582.164	البحث
8.13%	709.71	إدارة القسم

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم(4).

يبين لنا الجدول رقم (2-8) نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية حيث تم الاعتماد على كمية الاستهلاك الشهري لكل نشاط كمسبب تكلفة مباشرة، وهذا من خلال حساب عدد الأجهزة المستهلكة للكهرباء بالقسم، بحيث يتم تحديد ساعات اشتغالها، الاستهلاك في الساعة وذلك كما هو موضح في الملحق رقم(4).

4-2-4 توزيع تكاليف الماء على مختلف الأنشطة: وهنا اعتمدنا على عدد الحنفيات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-9): نسبة استفادة الأنشطة من تكاليف الماء

النسب المئوية%	عدد الحنفيات	نوعية النشاط
28.57%	04	تأمين المباني وتنظيفها
	00	إدارة القسم
	00	صيانة المباني والأمن والحراسة
71.43%	10	نشاط التدريس
	00	نشاط البحث

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على رئيس مصلحة الوسائل.

من خلال الجدول رقم(2-9)، نلاحظ أن تكاليف الماء وزعت على نشاط التدريس، نشاط تأمين المباني وتنظيفها، أما كل من نشاط إدارة القسم وصيانة المباني والأمن والحراسة، نشاط التدريس فهي لم تستفيد من تكاليف الماء وذلك لغياب مسبب التكلفة ألا وهو عدد الحنفيات.

4-3 حساب مجموع التوزيع الأولي والثانوي:

4-3-1 التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة: سنحاول فيما يلي حساب مجموع التوزيع الأولي للقسم والأنشطة وذلك من

خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(2-10): حساب مجموع التوزيع الأولي للقسم والأنشطة

القسم والأنشطة	تكاليف المستخدمين	تكاليف الكهرباء	تكاليف الماء	مصاريف الطباعة	عتاد الإعلام الآلي	أوراق ولوازم مكتبية	مجموع التوزيع الأولي
صيانة المباني والأمن والحراسة	10997.1	276.13	00	700	1000	1000	13973.23
نشاط البحث	15477.4	353.51	00	2000	1600	1600	21030.91
نشاط متابعة التعليم والتقييم	14662.8	260.76	00	1000	1500	1500	18923.56
تأمين المباني وتنظيفها	5702.2	180.2	999.95	00	00	700	7582.35
نشاط التدريس	1940173.55	3797.98	2500.05	1000	2600	1200	1951271.58
إدارة القسم	49486.95	430.89	00	800	1000	1100	52817.84
المجموع	2036500.00	5299.47	3500.00	5500.00	7700.00	7100.00	2065599.74

يبين لنا الجدول أعلاه التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة، حيث اعتمدنا في التوزيع على النسب المئوية إضافة إلى ميزانية التسيير لكلية، حيث تم التوصل في الأخير إلى تحديد إجمالي التوزيع الأولي لكل نشاط من الأنشطة.

4 3 - 2 التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بين الأنشطة: يتضمن توزيع مصاريف القسم والأنشطة المساعدة على القسم

و الأنشطة الرئيسية، حيث تجدر الإشارة إلى اختيارنا لطريقة التوزيع التبادلي بين الأنشطة لوضوح العلاقة أكثر بين الأنشطة.

4-3-2-1 توزيع مصاريف متابعة التعليم والتقييم على الأنشطة:

الجدول رقم (2-11): نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف متابعة التعليم والتقييم

النسبة المئوية %	الكتلة الاجرية	الأنشطة
0.28%	18650.00	تأمين المباني وتنظيفها
0.77%	50706.00	نشاط البحث
0.55%	36090.00	صيانة المباني والأمن والحراسة
95.96%	6353410.00	نشاط التدريس
2.45%	161975.00	إدارة القسم

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملاحق رقم (3).

يوضح لنا الجدول رقم (2-11): نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف متابعة التعليم والتقييم، حيث اعتمدنا على الكتلة الاجرية لكل نشاط في تحديد نسبة الاستفادة حيث نلاحظ أن أكبر نسبة تحصل عليها نشاط التدريس.

4-3-2-2 توزيع مصاريف تأمين المباني وتنظيفها على الأنشطة:

الجدول رقم (2-12): نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف تأمين المباني وتنظيفها

النسبة المئوية %	المساحة بالمتر المربع	الأنشطة
1.32%	20	نشاط متابعة التعليم والتقييم
2.64%	40	صيانة المباني والأمن والحراسة
1.65%	25	نشاط البحث
92.41%	1400	نشاط التدريس
1.98%	30	نشاط إدارة القسم

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الكلية.

يوضح لنا الجدول رقم (2-12) نسبة استفادة كل نشاط من مصاريف تأمين المباني وتنظيفها، حيث نلاحظ بأن أكبر نسبة كانت لنشاط التدريس.

4-3-2-3 توزيع مصاريف صيانة المباني والأمن والحراسة على الأنشطة:

الجدول رقم (2-13): نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف صيانة المباني والأمن والحراسة

النسبة المئوية %	المساحة بالمتر المربع	الأنشطة
1.33%	20	متابعة التعليم والتقييم
1.86%	28	تأمين المباني وتنظيفها
1.66%	25	نشاط البحث
93.15%	1400	نشاط التدريس
02%	30	إدارة القسم

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الكلية.

يبين لنا الجدول رقم (2-13) نسبة استفادة كل نشاط من مصاريف صيانة المباني والأمن والحراسة، حيث اعتمدنا على المساحة المحروسة والمبنية، من أجل تحديد هذه النسب فنلاحظ أن أكبر نسبة كانت لنشاط التدريس.

4-2-3-4 توزيع مصاريف البحث على الأنشطة

الجدول رقم (2-14): نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف البحث

النسبة المئوية %	الكتلة الاجرية	الأنشطة
2.45%	161975.00	إدارة القسم
0.28%	18650.00	تأمين المباني وتنظيفها
0.55%	36090.00	صيانة المباني والأمن والحراسة
0.73%	47994.00	متابعة التعليم والتقييم
96%	6353410.00	التدريس

يبين لنا الجدول رقم (2-14) نسبة استفادة الأنشطة من مصاريف البحث، حيث اعتمدنا على الكتلة الاجرية لكل نشاط في تحديد نسبة الاستفادة، حيث نلاحظ أن أكبر نسبة كانت في نشاط التدريس.

الجدول رقم (2-15): نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة

الأنشطة الرئيسية		الأنشطة الداعمة				البيان
X6	X5	X4	X3	X2	X1	
1951271.58	52817.84	13973.23	21030.91	7582.35	18923.56	مج التوزيع الأولي
95.96%	2.45%	0.55%	0.77%	0.28%	100%	X1
92.41%	1.98%	2.64%	1.65%	100%	1.32%	X2
96%	2.45%	0.55%	100%	0.28%	0.73%	X3
93.15%	2%	100%	1.66%	1.86%	1.33%	X4

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مسببات التكلفة.

يبين الجدول رقم (2-15) نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة وذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة، حيث تم توزيع إجمالي التوزيع الأولي لكل نشاط حسب نسبة الاستفادة من ذلك النشاط.

حيث نرمز:

X1: نشاط متابعة التعليم والتقييم

X2: نشاط تأمين المباني وتنظيفها

X3: نشاط البحث

X4: نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة

X5: نشاط إدارة القسم

X6: نشاط التدريس.

الجدول رقم (2-16): نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة

الأنشطة الداعمة				
X4	X3	X2	X1	البيان
13973.23	21030.91	7582.35	18923.56	مج التوزيع الأولي
0.55%	0.77%	0.28%	%100	X1
2.64%	1.65%	100%	1.32%	X2
0.55%	100%	0.28%	0.73%	X3
100%	1.66%	1.86%	1.33%	X4

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مسيبتات التكلفة.

الجدول رقم (2-17): قيمة الاستفادة المتبادلة من الأنشطة الداعمة

الأنشطة الرئيسية		الأنشطة الداعمة				
X6	X5	X4	X3	X2	X1	البيان
1951271.58	52817.84	13973.23	21030.91	7582.35	18923.56	مج التوزيع الأولي
00	00	104.08	145.71	52.99	(18620.78)	1X
00	00	200.17	125.11	(715.81)	100.09	2X
00	00	76.85	(20702.83)	58.89	153.53	3X
00	00	(13295.53)	231.96	259.90	185.84	X4
1951271.58	52817.84	1058.8	830.86	7238.32	742.24	مج التوزيع الثانوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم (2-16).

5- تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية المقدمة للطلبة باستخدام مسيبتات النشاط للأنشطة الداعمة

تتم هذه المرحلة وفق خطوتين، تتمثل الخطوة الأولى في تحديد تكلفة وموجهات النشاط للأنشطة الداعمة، أما الخطوة الثانية فتتمثل في تتبع التكاليف من مجمعات التكلفة إلى الخدمات.

5-1 تحديد موجهات النشاط للأنشطة الداعمة لتحميلها إلى الخدمات النهائية:

الجدول رقم (2-18): مسببات الأنشطة الداعمة

الرقم	النشاط	مسبب التكلفة
01	نشاط متابعة التعليم والتقييم	عدد الطلبة
02	نشاط تأمين المباني وتأمينها	المساحة المنظفة المؤمنة
03	صيانة المباني والأمن والحراسة	المساحة المبنية المحروسة
04	نشاط البحث	عدد الوثائق المستخرجة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

يتم استخراج النسب المئوية بنفس الطريقة المعتمد عليها سابقا، كما يوضح الجدول التالي تحديد قيمة استفادة كل قسم رئيسي من الأقسام السابقة.

الجدول رقم (2-19): نسبة استفادة كل نشاط رئيسي من الأنشطة الرئيسية

الأنشطة		نشاط متابعة التعليم والتقييم		نشاط تأمين المباني وتنظيفها		نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة		نشاط البحث	
عدد الطلبة	النسبة المئوية	المساحة المنظفة المؤمنة	النسبة المئوية	المساحة المبنية المحروسة	النسبة المئوية	عدد الوثائق المستخدمة	النسبة المئوية		
238	100%	1400	97.90%	1400	97.90%	70	60.87%	نشاط التدريس	
00		30	2.10%	30	2.10%	45	39.13%	نشاط إدارة القسم	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الكلية.

يبين الجدول رقم (2-19) تحديد نسبة استفادة كل نشاط رئيسي من الأنشطة الداعمة وذلك استنادا على مسبب التكلفة لكل نشاط داعم، حيث نلاحظ أن أعلى نسبة مئوية كانت لنشاط التدريس .

5-2 تخصيص تكلفة مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة الثانوية ومعدل مسبب التكلفة: سنقوم في هذه الخطوة بتجميع

تكاليف الأنشطة سواء كانت أنشطة رئيسية أو داعمة وذلك تبعا لنوع كل خدمة مقدمة والتقسيمات المتبعة سابقا.

الجدول رقم (2-20): إجمالي مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة الثانوية ومعدل مسبب التكلفة.

الرقم	النشاط	تكلفة النشاط	طبيعة مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	معدل مسبب التكلفة (دج)
01	متابعة التعليم والتقييم	742.24	عدد الطلبة	238	3.12
02	البحث	830.86	عدد الوثائق المستخدمة	115	7.22
03	تأمين المباني وتنظيفها	7238.32	المساحة المؤمنة المنظفة	1430	5.06
04	صيانة المباني والأمن والحراسة	1058.8	المساحة المبنية المحروسة	1430	0.74
05	نشاط التدريس	1951271.58	عدد الطلبة	238	8198.62
06	نشاط إدارة القسم	52817.84	عدد الوثائق المستخرجة	30	1760.59

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات السابقة.

بعدها قمنا بتجميع تكاليف الأنشطة حسب نوع كل خدمة تحصلنا على العدد الإجمالي للمسببات وحساب معدل التحميل لكل نشاط ،سوف نقوم بتحديد نصيب كل خدمة نهائية من مختلف المسببات وسوف نقوم بتوضيح ذلك في الجدول التالي .

الجدول رقم (2-21): نصيب كل خدمة نهائية من استهلاك مختلف مسببات النشاط

الرقم	النشاط	طبيعة مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	معدل مسبب التكلفة	خدمة توفير الدروس	خدمة إدارة القسم
01	نشاط متابعة التعليم والتقييم	عدد الطلبة	238	3.12	238	00
02	نشاط تأمين المباني وتنظيفها	المساحة المؤمنة المنظفة	1430	5.06	1400	30
03	صيانة المباني والأمن والحراسة	المساحة المبنية المحروسة	1430	0.74	1400	30
04	نشاط إدارة القسم	عدد الوثائق المستخرجة	30	1760.59	00	30
05	نشاط البحث	عدد الوثائق المستخدمة	115	7.22	70	45
06	نشاط التدريس	عدد الطلبة	238	8198.62	238	00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات السابقة.

سنقوم بعد هذه المرحلة بحساب التكلفة الشهرية واليومية لكل خدمة مقدمة، من خلال جمع التكاليف وتقسيمها على عدد الطلبة وعلى 22 لحساب التكلفة اليومية للطلاب بالنسبة لخدمة توفير الدروس، أما بالنسبة لخدمة إدارة القسم فمجموع التكاليف مقسوم على عدد الخدمات المقدمة في الشهر وقدرها 10 خدمة، الجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2-22): التكاليف الشهرية واليومية للطلاب في قسم العلوم الاقتصادية

الرقم	النشاط	معدل مسبب التكلفة	خدمة توفير الدروس	خدمة إدارة القسم
01	متابعة التعليم والتقييم	3.12	742.56	00
02	تأمين المباني وتنظيفها	5.06	7084	151.8
03	صيانة المباني والأمن والحراسة	0.74	1036	22.2
04	نشاط البحث	7.22	505.4	324.9
05	إدارة القسم	1760.59	00	52817.7
06	نشاط التدريس	8198.62	1951271.56	00
	إجمالي التكلفة الشهرية لخدمات القسم		1960639.52	53316.6
	التكاليف الشهرية للطلاب الواحد		8237.98	5331.66
	التكاليف اليومية للطلاب الواحد		374.45	242.35

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات السابقة.

3-5 حساب التكلفة الشهرية واليومية للطلاب بقسم العلوم الاقتصادية

الجدول رقم (2-23): يوضح حساب التكلفة الشهرية واليومية للطلاب

التكاليف (دج)	الخدمات المقدمة
374.45	خدمة توفير الدروس
242.35	خدمة إدارة القسم
616.8	إجمالي التكلفة اليومية للطلاب
146798.4	إجمالي التكاليف اليومية للطلبة بالقسم
13569.6	إجمالي التكلفة الشهرية للطلاب
3229564.8	إجمالي التكلفة الشهرية للطلبة بالقسم

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول رقم (2-23): حساب كل من التكاليف اليومية والشهرية للطلاب بقسم العلوم الاقتصادية، حيث يتم اخذ عدد الطلبة والمقدر عددهم ب238 طالب، أما أيام الدراسة الشهرية فقدرت ب22 يوما مراعاة لأيام عطلة نهاية الأسبوع.

المطلب الثاني:مناقشة نتائج الدراسة

بعد تصميمنا لنموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة، سوف نحاول تقديم تفسير لأهم النتائج المتوصل

إليها،والمتمثلة فيما يلي:

1. بالنسبة لخدمة تقديم الدروس: نلاحظ أن تكلفة هذه الخدمة مرتفعة مقارنة مع تكاليف خدمة إدارة القسم، هذا حسب الجدول رقم(2-23)، حيث قدرت ب 374,45دج للطالب الواحد في اليوم،وهذا واقعي لأن هذه الخدمة رئيسية في هذا النوع من المؤسسات(مؤسسات التعليم العالي)،إضافة إلا أن هذه الخدمة تتضمن جميع الطلبة التابعين للقسم،وبالتالي لا بد من إعطاء هذه التكاليف الاهتمام بصورة أكبر.

2. بالنسبة لخدمة إدارة القسم: نلاحظ أن تكلفة هذه الخدمة منخفضة مقارنة بتكلفة خدمة تقديم الدروس،وهذا حسب الجدولين السابقين،الجدول رقم(2-23)، حيث قدرت ب 242.35دج للتلميذ الواحد في اليوم،وهذا راجع إلى قلة عدد الوثائق المستخرجة،مناوبة المصالح التابعة إليها بالقيام ببعض أنشطتها ولهذا يمكن الاقتراح بتوفير الوثائق اللازمة لأعضاء هيئة التدريس وكذا الطلبة،والقيام بتوفير الخدمات المقدمة من أجل سير أعمال إدارة القسم على أحسن وجه.

خلاصة الفصل الثاني:

هدفت الدراسة التطبيقية أساسا إلى محاولة تصميم نموذج لنظام (ABC)، من أجل التعرف على محاولة تصور هذا النظام في مؤسسات التعليم العالي، بكلية العلوم الاقتصادية وع التجارية وع التسيير- بور قلة-، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات المستعملة والمتمثلة أساسا في: المقابلة، الملاحظة، حيث توصلنا إلى مايلي:

- يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات التعليمية بمؤسسات التعليم العالي، مع أهمية مراعاة طبيعة النشاط بها.
- إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي، كنظام مساعد للنظام التقليدي المطبق فيها.
- اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي يساعدها على تجاوز العديد من المشاكل كما أنه يساعد كل من المديرين والإدارة على اتخاذ القرارات السليمة.

خاتمة

حاولنا في هذه الدراسة إلقاء الضوء على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، في مؤسسات التعليم العالي، من خلال تصميم نموذج له، وقد اتضح لنا أن هذا النظام يختلف عن الأنظمة التقليدية الأخرى، وذلك من خلال الناحية النظرية والناحية التطبيقية؛

وللإجابة على إشكالية البحث وإخبار الفرضيتان قدمنا البحث في فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض نتائج البحث وتوصياته كما يلي:

1- نتائج اختبار الفروض:

• الجانب التطبيقي

خلصت نتائج اختبار هذه الفرضية إلى وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي، بورقلة، محل الدراسة.

فقد تم إثبات صحة الفرضية المقترحة والتي افترضنا فيها "أنه يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك بتتبع مراحل تصميمه.

• الجانب التطبيقي:

من خلال دراستنا لهذا البحث تمكنا من تحديد تكلفة الطالب اليومية والشهرية، بقسم العلوم الاقتصادية وذلك بالفصل في تكلفة كل خدمة من الخدمات المقدمة على حدا، ومن خلال هذا المنطلق تبين لنا الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهو بهذا يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة. وعليه فإنه من خلال النتائج المتوصل إليها بعد دراستنا التطبيقية فقد تم اختبار صحة الفرضية الثانية، حيث تم إثبات صحتها والتي افترضنا فيها أنه "يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي إلى توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

2- النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جاء لمعالجة التكاليف غير المباشرة، فهو يتميز بالدقة والوضوح في توزيع هذه التكاليف، وبالتالي اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وعليه يمكن أن نلخص النتائج التالية:

- ✓ تعتبر عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عملية منظمة تتم وفق خطوات متكاملة ومتراصة؛
- ✓ يمكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة مؤسسات التعليم العالي من تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة مما يؤدي إلى معرفة تكلفة الخدمة النهائية؛

✓ إن النظام المعتمد بالكلية محل الدراسة هو نظام مفروض عليها، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة لابد من الاعتماد عليه كنظام مساعد للنظام التقليدي، من أجل تجنب وتخطي القصور الموجودة فيه.

3-التوصيات: وفيما سبق يجدر بنا تقديم توصيات فيما يخص البحث، وهذه التوصيات هي:

- محاولة تطبيق نظام (ABC) واستخدامه بدل من استخدام الطرق التقليدية في محاسبة التكاليف؛
- بالاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يمكننا من تحديد تكلفة الخدمة المقدمة في المؤسسات التعليمية بدرجة عالية من الدقة والوضوح؛
- القيام بعملية التخطيط لتطبيق هذا النظام بالاستعانة بخبراء وذوي الاختصاص في هذا المجال الذين لديهم الخبرة في مجال تطبيقه؛
- القيام بتوفير الإطار البشري القادر والمؤهل على تطبيق هذا النظام.

4-آفاق البحث المستقبلية:

من خلال دراستنا لموضوع "محاولة تصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وع التسيير" بينت لنا مجموعة من المواضيع في هذا المجال ونذكر من بينها:

- 1 - محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات لقياس تكلفة الخدمة التعليمية ؛
- 2 - دراسة المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام محاسبة التكاليف الحديثة في معالجة التكاليف؛
- 3 - وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف في ظل النظام المحاسبي المالي.

المراجع

الكتب:

1. إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، الطبعة الأولى دار أسامة للنشر والتوزيع،الأردن- عمان،2013.
2. محمد خطيب، الإدارة الجامعية، دراسات حديثة عالم الكتب الحديثة،الأردن،2006.
3. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
4. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
5. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007.

الملتقيات والدوريات:

1. محمد الخطيب نمر، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، العدد 2013/04.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 99-05 المؤرخ في 4 أبريل 1999، العدد 24، المادة 2.
3. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007.
4. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 23 أوت 2003 المتضمن مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، العدد 51، المادة 32.

الأطروحات والمذكرات:

1. أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ،مذكرة ماجستير غ منشورة، جامعة الجزائر، 2010.
2. بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية ،مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2012.
3. رانيا غضاب ،استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غ منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
4. حليلة الزاحي، التعليم الإلكتروني بالجامعة الجزائرية مقومات التجسيد وعوائق التطبيق، جامعة منتوري قسنطينة،رسالة مكملة لنيل شهادة الماجستير، 2012.

5. خليل إبراهيم عبد الله شقفة ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، بحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، 2010.
6. سعاد حميدة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2011.
7. نور الهدى لحول، اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية التعليمية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، 2015.
8. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، 2008.

ثانيا المراجع باللغة الاجنبية:

- 1- Arajabi, Adabiri, Applying Activity Based Costing(ABC) Method To Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services, Dept. of Management, School of Economics, and Management, Sbiraz University, Sbiraz, Iran, Original Article, 2012.
- 2- Simon Alcouffe, Vèronique Malleret, Les fondements conceptuels de L,ABC "A la Française" ,Revue de Comptabilité-Control-Audit ,Tom 10 ,Franse ,2004 .

الملاحق

الملحق رقم (1): يوضح ميزانية التسيير الشهرية للكلية محل الدراسة

1- نفقات المستخدمين		
التكاليف الشهرية	التكاليف السنوية	البيان
2036500.00	20365000.00	رواتب وعلاوة المستخدمين
2- تسديد المصاريف		
30000.00	300000.00	مصاريف التنقلات والمهمات بالجزائر- بالخارج
20000.00	200000.00	مصاريف الاستقبال
50000.00	500000.00	نفقات التعاون الجامعي (بما فيها: النقل، الإيواء، والإطعام لأعضاء لجان مناقشة المذكرات، والأساتذة المدعوين) (مرسوم تنفيذي رقم 01-293 و01-294 المؤرخان في 01/10/01)
3- الأدوات والأثاث		
12000.00	120000.00	صيانة وتصليح عتاد وأثاث المكاتب
15000.00	150000.00	صيانة وتصليح عتاد النسخ والتصوير
4- اللوازم		
80000.00	800000.00	الأوراق ولوازم المكتب
20000.00	200000.00	مواد الصيانة والنظافة
30000.00	300000.00	مصاريف الطباعة والاستنساخ (المجلة)
80000.00	800000.00	الأوراق ولوازم التدريس
5- التوثيق		
300000.00	3000000.00	كتب مختلفة
6- تكاليف ملحقة		
274500.00	2845000.00	كهرباء، ماء، غاز، مواد مشتعلة
36000.00	350000.00	مصاريف البريد والمواصلات
500.00	5000.00	ضرائب ورسوم مختلفة
7- أشغال الصيانة		
200000.00	2000000.00	صيانة تصليح المباني الإدارية والبيداغوجية
250000.00	2500000.00	مصاريف النظافة

8- مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرها		
1000000,00	10000000.00	مصاريف تداريب تحسين المستوى في الخارج لفائدة الأساتذة الباحثين الاستشفائيين الجامعيين الذين يحضرون أطروحة ،المسجلين في الدكتوراه والطلبة المسجلين في الماستر أو الماجستير
9- عتاد ولوازم الإعلام الآلي		
40000,00	400000.00	اقتناء عتاد الإعلام الآلي
50000,00	500000.00	أدوات الإعلام الآلي والبرامج المعلوماتية
10- عتاد وأثاث البيداغوجيا		
90000,00	900000.00	اقتناء أثاث وعتاد البيداغوجيا
20000,00	200000.00	صيانة وتصليح أثاث وعتاد البيداغوجيا
11- المصارف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج والطور الثالث		
150000,00	1500000.00	عتاد ولوازم لفائدة التكوين لما بعد التدرج
100000,00	1000000.00	مصاريف النقل والإيواء لأعضاء لجان مناقشة المذكرات
12- تنظيم التظاهرات العلمية والتقنية (ملتقيات، مؤتمرات، منتديات، أيام الدراسة)		
30000,00	300000.00	الإيواء والإطعام
20000,00	200000.00	النقل
40000,00	400000.00	الدعم الامدادى(صور طبق الأصل، سحب، صناعة البطاقات، إشارات حقوق التسجيل)
13- النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة		
25000,00	250000.00	نشاطات ثقافية
25000,00	250000.00	نشاطات رياضية
14- مصاريف التبرصات الميدانية وفي الوسط المهني لفائدة الطلبة		
400000,00	4000000.00	المنحة اليومية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مصلحة الميزانية والمحاسبة.

الملحق رقم (2): يوضح موجه التكلفة لكل نشاط

الرقم	النشاط	موجه التكلفة
1	نشاط التدريس	عدد الطلبة
2	نشاط البحث	عدد الوثائق المستخدمة
3	نشاط إدارة القسم	عدد الشعب/ عدد الوثائق المستخرجة
4	نشاط تامين المباني وتنظيفها	المساحة بالمتر المربع
5	نشاط المختبرات	عدد الساعات العملية
6	نشاط توجيه وإرشاد الطلبة	عدد الطلبة
7	نشاط الإشراف على الدراسات العليا	عدد طلاب الدراسات العليا
8	نشاط التنظيف	المساحة بالمتر المربع
9	نشاط الصيانة	عدد التدخلات
10	نشاط التظاهرات الرياضية والثقافية	عدد الطلبة المشاركين

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ميزانية التسيير للكلية محل الدراسة.

الملحق رقم (3): يوضح تحديد الكتلة الاجرية لكل نشاط

النشاط	الرقم	الرتبة	الراتب الإجمالي (دج)
نشاط متابعة التعليم والتقييم	1	ملحق للإدارة	24702,00
	2	عون إدارة رئيسي	23292,00
			47994,00
صيانة المباني والأمن والحراسة	1	عامل مهني من المستوى الأول (حارس)	17790,00
	2	عامل صيانة من المستوى الأول	18300,00
		المجموع الجزئي	36090,00
تأمين المباني وتنظيفها	1	عامل مهني من المستوى الأول (متعاقد)	18650,00
		المجموع الجزئي	18650,00
أنشطة البحث	1	ملحق إدارة رئيسي	26472,00
	2	كاتب مديرية	24234,00
		المجموع الجزئي	50706,00
نشاط التدريس	1	أستاذ مساعد قسم أ	120,500.00
	2	أستاذ مساعد قسم أ	145,620.00
	3	أستاذ مساعد قسم أ	123,487.00
	4	أستاذ مساعد قسم أ	135,540.00
	5	أستاذ مساعد قسم أ	130,000.00
	6	أستاذ مساعد قسم أ	130,190.00
	7	أستاذ مساعد قسم أ	126,000.00
	8	أستاذ مساعد قسم أ	140,000.00
	9	أستاذ مساعد قسم أ	142,200.00
	10	أستاذ مساعد قسم أ	146,225.00
	11	أستاذ مساعد قسم أ	120,600.00
	12	أستاذ مساعد قسم أ	140,120.00
	13	أستاذ مساعد قسم أ	137,000.00
	14	أستاذ مساعد قسم أ	148,900.00
	15	أستاذ مساعد قسم أ	132,600.00

132,000.00	أستاذ مساعد قسم أ	16	
143,220.00	أستاذ مساعد قسم أ	17	
125,500.00	أستاذ مساعد قسم أ	18	
90,410.00	أستاذ مساعد قسم ب	19	
109,850.00	أستاذ مساعد قسم ب	20	
80,000.00	أستاذ مساعد قسم ب	21	
80,989.00	أستاذ مساعد قسم ب	22	
165,535.00	أستاذ محاضر قسم أ	23	
160,000.00	أستاذ محاضر قسم أ	24	
172,500.00	أستاذ محاضر قسم أ	25	
180,000.00	أستاذ محاضر قسم أ	26	
175,600.00	أستاذ محاضر قسم أ	27	
170,120.00	أستاذ محاضر قسم أ	28	
190,200.00	أستاذ محاضر قسم أ	29	
203,140.00	أستاذ محاضر قسم أ	30	
163,253.00	أستاذ محاضر قسم أ	31	
160,110.00	أستاذ محاضر قسم أ	32	
136,905.00	أستاذ محاضر قسم ب	33	
130,000.00	أستاذ محاضر قسم ب	34	
131,000.00	أستاذ محاضر قسم ب	35	
134,963.00	أستاذ محاضر قسم ب	36	
130,870.00	أستاذ محاضر قسم ب	37	
239,533.00	أستاذ	38	
230,396.00	أستاذ	39	
230,000.00	أستاذ	40	
237,550.00	أستاذ	41	
230,784.00	أستاذ	42	
6353410.00	المجموع الجزئي		
135487.00	أستاذ مساعد أ	01	نشاط إدارة القسم
26,488.00	ملحق إدارة رئيسي	02	
161,975.00	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على وثائق مصلحة المستخدمين.

الملحق رقم (4): يوضح توزيع استهلاك الطاقة الكهربائية على مجموعات الأنشطة

النشاط	اسم الجهاز	الاستهلاك في الساعة	ساعات الاشتغال	الاستهلاك اليومي	الاستهلاك الشهري	عدد الأجهزة	الاستهلاك الاجمالي (ك/واط)
تأمين المباني وتنظيفها	مصباح إنارة عادي	0,036	07	0,252	5,544	02	11,09
	مكيف هوائي	1,45	04	5,8	127,6	01	127,6
	مدفئة زيتية	2,4	03	7,2	158,4	01	158,4
						المجموع	297,09
متابعة التعليم والتقييم	مصباح إنارة عادي	0,036	07	0,252	5,544	02	11,088
	جهاز إعلام آلي	0,4	07	2,8	61,6	02	123,2
	طابعة	0,07	02	0,14	3,08	02	6,16
	مكيف هوائي	1,50	04	6	132	01	132
	مدفئة زيتية	2,4	03	7,2	158,4	01	158,4
							المجموع
نشاط التدريس	مصباح إنارة عادي	0,036	07	0,252	5,544	230	1275,12
	مكيف هوائي	1,50	04	6	132	20	2640
	جهاز إعلام آلي	0,4	07	2,8	61,6	25	1540
	مدفئة زيتية	2,4	03	7,2	158,4	05	792
	طابعة	0,07	1,5	0,105	2,31	05	11,55
							المجموع
صيانة المباني والأمن والحراسة	مصباح إنارة عادي	0,036	07	0,252	5,544	2	11,088
	مكيف	1,50	04	6	132	1	132

							هوائي	
	158.4	01	158.4	7.2	03	2.4	مدفئة زيتية	
	154	01	154	7	2	3.5	آلة تلحيم	
	455.49	المجموع						
	5,544	01	5,544	0,252	07	0,036	مصباح إنارة عادي	نشاط البحث
	132	01	132	6	04	1,50	مكيف هوائي	
	123.2	02	61.6	2.8	07	0.4	جهاز إعلام آلي	
	316.8	02	158.4	7.2	03	2.4	مدفئة زيتية	
	4.62	02	2.31	0.105	1.5	0.07	طابعة	
	582,164	المجموع						
4,62	02	2,31	0,105	1,5	0,07	طابعة		نشاط إدارة
	11,088	02	5,544	0,252	07	0,036	مصباح إنارة عادي	القسم
	264	02	132	6	04	1,50	مكيف هوائي	
	123.2	02	61.6	2.8	07	0.4	جهاز إعلام آلي	
	316.8	02	158.4	7.2	03	2.4	مدفئة زيتية	
	709,71	المجموع						

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نور الهدى حول (2015).