



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية
- تخصص دراسات اقتصادية -

الموضوع

إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية
- دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة -

تحت إشراف الأستاذ الدكتور
هــوارى سـويـسي

من إعداد المترشح
محمد الخطيب نمر

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د محمد الجموعي قريشي
مقررا	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. هـوارى سـويـسي
مناقشا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ التعليم العالي	أ.د ناصر دادي عدون
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د أعمـر عـزاوي
مناقشا	جامعة الحاج لخضر-باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د علي رحـال
مناقشا	جامعة الجزائر-03	أستاذ محاضر (أ)	د.باديس بن عيشة

السنة الجامعية

2014-2013

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وصبري إلى روح أمي الطاهرة رحمها الله
إلى أبي الغالي وكل عائلتي
إلى وطني الحبيب

كلمة شكر

الحمد لله حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهه، وعظيم سلطانه ونصلي ونسلم على
المبعوث رحمة للعالمين معلم البشرية سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله
وصحبه الطيبين والطاهرين.

أما بعد :

بداية نحمد الله كثيراً ونشكر فضله الذي منّ علينا بإنجاز هذا العمل ويسر لنا طريقه.
نتقدم بجزيل الشكر والامتنان لكل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل بدون إستثناء نخص
بالذكر الأستاذ المشرف: "هـوارى سويسى" على توجيهه لنا و صبره علينا طيلة
انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة أسرة قطاع التعليم العالي لوطننا الغالي

الملخص :

تتناول هذه الدراسة إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارات العمومية دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المطروحة المتمثلة في: هل يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية باستخدام طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة؟، حيث تطرقنا فيها لمفهوم المحاسبة التحليلية كنظام للمعلومات، وكذا مفهوم الخدمة العمومية والنظام المحاسبي الحالي المطبق في الإدارات العمومية، كما قمنا بدراسة ميدانية تناولت واقع وهيكل قطاع الخدمات الجامعية، ثم حاولنا تصميم نظام للمحاسبة التحليلية بالاعتماد على نموذج (ABC) في مديرية الخدمات الجامعية بورقلة- دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير كعينة للقطاع، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في إمكانية تطبيق نظام ABC وقدرته على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق للخدمات الجامعية المقدمة، وكذا مد الإدارة بمختلف التقارير المالية وغير المالية اللازمة، متجاوزا بهذا قصور النظام المحاسبي الحالي المعتمد في القطاع العام.

الكلمات المفتاحية : محاسبة تحليلية، الإدارات العمومية، تكاليف، نظام (ABC)، قطاع الخدمات الجامعية.

Abstract :

The current study deals with the problematic of the application of cost accounting system within the public institutions, the case study of the Algeria university services sector. We sought, in this study, to answer the question : can a model be built which clarifies the mechanism of the application of cost accountiny system via the use of activity based costing method in university services sector in Ouargla ? we have tackled the concept of cost accountiny as a system of information, to gather with the concept of public service and the accountiny system applied institutions. We also held a field proper study that tackled the present state and structure of university services sector. After that, we hade an attempt to design a cost accountiny system depending upon the prototype (Activity Based Costing) model in the rectorry of university services sector in Ouargla. Residence (2000 bad campus) as a sample. The important results were the possibility of the application of the (ABC) system and its ability of allocating overhead costs in a rery accurate and exact way. Concerning university services offered. In addition, the (ABC) system provides public institutions with deferent information and rapports (financial and non financial) to improve and complete the public accounting system.

Key words

Cost accounting, Public institution, costs, Activity Based, costing system, university services sector.

الفهرس

III	إهداء
IV	كلمة شكر
V	المخلص
VI	الفهرس
XIII	قائمة الجداول
XIV	قائمة الأشكال
XV	قائمة الملاحق
أ - ص	مقدمة
الباب الأول: الجانب النظري	
الفصل الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	
3	تمهيد
4	المبحث الأول : طبيعة ودواعي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
4	المطلب الأول : فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة
4	1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
5	المطلب الثاني: دوافع ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة
6	المبحث الثاني : مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة
6	المطلب الأول : الموارد و الأنشطة والمسارات
6	1- الموارد
6	2- الأنشطة
11	3- المسارات
12	المطلب الثاني: مسببات التكلفة
12	1- مفهومها
13	2- تصنيف المسببات
14	المبحث الثالث: أبعاد وشروط نجاح تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة
14	المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط
18	1- بعد تخصيص التكلفة

19	2- بعد العمليات.....
22	المطلب الثاني: شروط نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....
23	المطلب الثالث: إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قطاع الخدمات
23	1- من ناحية حاجة المؤسسة إلى أداة إدارية جديدة
24	2- من ناحية جودة الخدمة والمحافظة على علاقة الزبون.....
26	المبحث الرابع : الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف التي على أساس الأنشطة.....
26	المطلب الأول: تحليل قيمة العمليات
26	1- إحصاء وتحليل كافة الأنشطة
27	2- توثيق تدفق العمليات
29	المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط وتكلفتها.....
29	1- تحديد تكلفة ومستوى كل نشاط
29	2- تحديد مراكز النشاط
29	3- تحويل التكاليف إلى مراكز الأنشطة
30	المطلب الثالث : تحديد مسببات النشاط
30	1- شروط اختبار مولدات التكلفة.....
31	2- شروط تحديد عدد مسببات التكلفة
31	المطلب الرابع : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات
33	المبحث الخامس: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
33	المطلب الأول : مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....
35	المطلب الثاني: عوائق تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.....
38	خلاصة.....
الفصل الثاني: مفهوم الخدمة العمومية والنظام المحاسبي الحالي المطبق في الإدارات العمومية	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: الأطر المعرفية للخدمة العمومية ومحدداتها.....
41	المطلب الأول: مفهوم ومقاربات الخدمة العمومية.....
41	1- مفهوم الخدمة العمومية
42	2- مقاربات الخدمة العمومية
44	3- المفهوم القانوني الفرنسي للخدمة العمومية

46	4- المفهوم القانون الأوروبي للخدمة العمومية
47	5- مفهوم الخدمة العمومية من منظور التحليل الاقتصادي
48	6- مفهوم ومقاربات التسيير العمومي الحديث ((New Public Management(NPM)..
49	المطلب الثاني :أنواع ومبادئ الخدمات العمومية.....
49	1- أنواع الخدمات العمومية.....
50	2- المبادئ الأساسية لتقديم الخدمة العمومية
51	المطلب الثالث : فهم وخصائص قطاع الخدمات العمومية.....
51	1- مميزات قطاع الخدمات العامة.....
53	2- دواعي تدخل القطاع العمومي في النشاط الاقتصادي
53	المطلب الرابع :مؤسسات الخدمة العمومية.....
53	1- مفهوم المنظمة العامة
54	2- أشكال المنظمات العمومية
55	المبحث الثاني: مكانة المحاسبة العمومية في التسيير المالي والمحاسبي للأملاك العمومية.....
55	المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية.....
55	1- مفهوم المحاسبة العمومية
57	2- أهداف المحاسبة العمومية
57	3- مصادر المحاسبة العمومية
57	4- مجال استخدام المحاسبة العمومية
58	المطلب الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية.....
58	1- الأمر الصرف
60	2- المحاسب العمومي
60	3- وكيل الصرف
60	4- المراقب المالي.....
61	المطلب الثالث :العمليات المختلفة للمحاسبة العمومية.....
61	1- عمليات الإيرادات العامة
61	2- عمليات النفقات العامة
62	المطلب الرابع:علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبات الأخرى.....
62	1- علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الوطنية

62	2- علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة العامة
63	3- علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة التحليلية
63	المبحث الثالث: النفقات العامة، مكوناتها وآليات مراقبتها في الجزائر.....
63	المطلب الأول: النفقات العامة، خصائصها وتقسيماتها المختلفة.....
63	1- تعريف النفقات العامة
64	2- خصائص وعناصر النفقات العامة
64	المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة
65	1- التقسيمات العلمية والاقتصادية
66	2- التقسيمات غير الاقتصادية أو الوضعية.....
66	المطلب الثالث: صور النفقات العمومية
66	1- الأجور والرواتب
66	2- المدفوعات التقاعدية.....
66	3- القيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة.....
67	4- الإعانات.....
68	خلاصة الفصل.....
الباب الثاني: الجانب التطبيقي	
الفصل الثالث: هيكله وتشخيص واقع قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر	
71	تمهيد.....
72	المبحث الأول : وضعية قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر.....
72	المطلب الأول: تشخيص قطاع الخدمات الجامعية الاجتماعية بالجزائر.....
72	1- من الناحية البشرية
73	2- التطور المادي لهياكل الخدمات الجامعية
74	المطلب الثاني : الخدمات الاجتماعية الجامعية في الجزائر (تعريفها، فلسفتها، أهدافها، وتاريخها).....
74	1- مفهومها.....
74	2- أبعادها وأهدافها.....
75	المطلب الثالث: التطور المؤسسي لقطاع الخدمات الجامعية.....
75	1- المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية CNOUS (1967-1971)
75	2- مراكز الخدمات الجامعية والمدرسية (COUS) 1971-1986

76	3- مراكز الخدمات الاجتماعية الجامعية (COSU) 1986-1995
77	4- الديوان الوطني للخدمات الجامعية (ONOU) من 1995 إلى الآن
78	المبحث الثاني : واقع قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر.....
78	المطلب الأول : مفهوم أزمة قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر.....
78	المطلب الثاني : عوامل أزمة قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر
79	1- المتغير البشري
79	2- المتغير المادي (المالي)
80	3- المتغير الإداري أو التسييري
80	المطلب الثالث : ملامح وسمات الأزمة
80	1- على مستوى التسيير.....
84	2- على مستوى العجز المادي والمالي
85	3- المزاحمة والاحتكار
87	المبحث الثالث : هيكلية الديوان الوطني للخدمات الجامعية وطبيعة خدماته المقدمة.....
87	المطلب الأول : أهداف الديوان الوطني للخدمات الجامعية.....
88	المطلب الثاني: البنية التنظيمية للديوان الوطني للخدمات الجامعية.....
88	1- مديرية الدراسات والتنمية
89	2- مديرية إدارة الوسائل
89	3- مديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي
90	4- مديرية تحسين ظروف الطالب
90	المطلب الثالث : بعض الأرقام المتعلقة بديوان الخدمات الجامعية لسنة 2012-2013
92	المبحث الرابع : دراسة تفحصية لمديريات الخدمات الجامعية (حالة مديرية الخدمات الجامعية ورقلة).....
92	المطلب الأول: أهم الخدمات المقدمة.....
92	1- الإطعام.....
93	2- الإيواء.....
95	3- النقل.....
96	المطلب الثاني : هيكلية مديرية الخدمات الجامعية بورقلة.....
96	1- قسم الموارد البشرية :
97	2- قسم المالية والصفقات العمومية.....

97	3- قسم المراقبة والتنسيق
98	4- قسم المنح
101	المبحث الثالث : الهيكلة التنظيمية والبنوية للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة
101	المطلب الأول: مفهوم ووظيفة الإقامة الجامعية.....
102	1- من الناحية الهيكلية
106	المطلب الثاني : مصالح الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة ومهامها.....
106	1- الفرع الأول: مصالح الإقامة الجامعية.....
107	2- الفرع الثاني : مهام مصالح الإقامة الجامعية.....
110	خلاصة الفصل
الفصل الرابع:تصميم نظام للمحاسبة التحليلية باستخدام طريقة ABC في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة	
112	تمهيد.....
113	المبحث الأول : دراسة وتحليل النظام المطبق حاليا في قطاع الخدمات الجامعية
113	المطلب الأول: كيفية إعداد ميزانية الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة
114	المطلب الثاني: تركيبة مدونة ميزانية التسيير للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
114	1- العنوان الأول: الإعتمادات المفوضة
114	2- العنوان الثاني: النفقات
115	المطلب الثالث: كيفية تحصيل الإيرادات في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
115	1- الإثبات.....
116	2- التصفية
116	3- التحصيل
116	المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ نفقات الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
117	المطلب الأول : الجانب الإداري لتنفيذ النفقات بالإقامة الجامعية
117	1- الالتزام (التعهد)
117	2- التصفية.....
117	3- الأمر بالدفع.....
119	المطلب الثاني : الجانب المحاسبي.....
119	1- الدفع
119	2- تكفل المحاسب العمومي بأوامر الصرف وحوالات الدفع.....

120	3- التسخير.....
120	المطلب الثالث : تقييم نظام معالجة التكاليف الحالي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
121	المبحث الثالث : تطبيق نظام (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر.....
121	المطلب الأول : تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة ...
122	1- تحليل التكاليف والأنشطة.....
130	2- دراسة و تحليل أهم أنشطة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
137	المطلب الثاني : تحميل التكاليف على الأنشطة و الخدمات المقدمة للطلبة.....
137	1- الربط بين التكاليف و الأنشطة للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.....
142	2-تحديد نسب الاستهلاك المثوية في مصفوفة التبعية بين التكاليف و مختلف الأنشطة في الإقامة الجامعية.....
173	3-التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.....
182	المطلب الثالث : التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بين مختلف أنشطة الإقامة الجامعية.....
184	1- توزيع تكاليف الأنشطة المساعدة على الأنشطة المستفيدة داخل الإقامة الجامعية.....
202	المطلب الرابع : تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية المقدمة للطلبة باستخدام مسببات النشاط من النوع الثاني.....
203	1- تحديد موجهات النشاط من النوع الثاني للأنشطة المساعدة لتحميلها على الخدمات النهائية.....
208	2-تخصيص تكلفة مجمعات الأنشطة و استخراج تكلفة المسبب الواحد.....
212	3- حساب التكلفة الشهرية واليومية للطالب.....
214	خلاصة الفصل.....
216	الخاتمة.....
223	قائمة المراجع.....
233	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
30	مثال توضيحي على مسببات النشاط	(1-I)
94	تعداد الطلبة المقيمين حسب الإقامات الجامعية 2012-2013	(1-III)
124	تكاليف الاستشراف و التسيير لمديرية الخدمات الجامعية	(1-IV)
125	حصة تكاليف الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي من إجمالي تكاليف مديرية الخدمات الجامعية	(2-IV)
126	تحديد متوسط التكاليف الشهرية وموجهات التكلفة للإقامة الجامعية	(3-IV)
130	يوضح مراكز النشاط الأساسية والمساعدة	(4-IV)
132	أنشطة الإقامة الجامعية و موجهات النشاط الخاصة بها	(5-IV)
134	أهم المراكز والأنشطة المكونة لها بالإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة	(6-IV)
135	تجميع أنشطة الإقامة الجامعية و موجهات النشاط الخاصة بها	(7-IV)
137	دليل وحدات التكلفة	(8-IV)
139	مصنوفة الربط بين مجتمعات التكلفة والأنشطة	(9-IV)
142	توزيع تكلفة الرواتب والأجور على مجتمعات الأنشطة	(10-IV)
149	يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف المستخدمين	(11-IV)
150	يوضح توزيع استهلاك الطاقة الكهربائية على مجتمعات الأنشطة	(12-IV)
155	يوضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية	(13-IV)
157	يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف الهاتف	(14-IV)
158	يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف الماء	(15-IV)
159	يوضح توزيع المعدات و الأدوات على الأنشطة	(16-IV)
167	يوضح نصيب كل نشاط من تكاليف تديني قيمة المعدات و الأدوات	(17-IV)
168	يبين توزيع المساحة المبنية على الأنشطة	(18-IV)
169	الربط المتوي بين التكاليف والأنشطة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة	(19-IV)
174	التوزيع الأولى يوضح تخصيص عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة على الأنشطة المستفيدة	(20-IV)
184	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الدارة و المحاسبة والمستخدمين	(21-IV)
185	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي	(22-IV)
185	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط التجهيزات المكتبية	(23-IV)
186	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط استهلاك الأوراق و المطبوعات	(24-IV)
187	توزيع مصاريف نشاط الحظيرة و المهمات	(25-IV)
188	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تنظيف المباني والأجنحة	(26-IV)
188	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة المباني والأجنحة	(27-IV)
189	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأمين المباني	(28-IV)

190	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الأمن و الحراسة	(29-IV)
190	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأجير المباني	(30-IV)
191	يوضح نشاط تأمين وصيانة وتنظيف الإقامة	(31-IV)
192	نسبة الاستفادة المتبادلة للأنشطة الداعمة و الرئيسية	(32-IV)
193	نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة	(33-IV)
201	قيمة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة	(34-IV)
203	مسيبات الأنشطة الداعمة	(35-IV)
203	يوضح حصة كل نشاط معني من تكاليف نشاط تنظيف المباني والأجنحة	(36-IV)
204	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة المباني والأجنحة	(37-IV)
204	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الإدارة	(38-IV)
205	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي	(39-IV)
205	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط التجهيزات المكتبية	(40-IV)
206	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط استهلاك الأوراق و المطبوعات	(41-IV)
206	توزيع مصاريف نشاط الحظيرة و المهمات	(42-IV)
207	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الحراسة	(43-IV)
207	يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأمين المباني والأجنحة	(44-IV)
208	تحديد إجمالي مسببات التكلفة لمختلف أنشطة الإقامة و معدل مسبب التكلفة	(45-IV)
210	تبيان نصيب كل خدمة نهائية من استهلاك مختلف المسببات النشاط	(46-IV)
211	التكاليف الشهرية واليومية للطلاب في الإقامة الجامعية	(47-IV)
212	حساب التكلفة الشهرية واليومية للطلاب	(48-IV)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	يبيّن نموذج النشاط في المؤسسة	(1-I)
12	المسارات والأنشطة	(2-I)
18	مراحل تخصيص التكاليف	(3-I)
22	أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	(4-I)
28	أهم أقسام ونشاطات المؤسسة	(5-I)
32	يوضح منهجية طريقة (ABC) في حساب سعر التكلفة	(6-I)
91	الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات	(1-III)
91	توزيع المقيمين حسب الإقامة 2012-2013	(2-III)
100	الهيكل التنظيمي لمديرية الخدمات الجامعية بورقلة	(3-III)
109	الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة	(4-III)
125	حصة تكاليف إقامة أبو عمار عبد الكافي من إجمالي تكاليف مديرية الخدمات الجامعية	(1-IV)
156	دائرة نسبية توضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية	(2-IV)
182	يبيّن حصة كل نشاط من الأعباء المباشرة وغير المباشرة عند التوزيع الأولي	(3-IV)
202	حصة كل نشاط من الأعباء المباشرة وغير المباشرة في الإقامة الجامعية	(4-IV)
212	حصة كل خدمة من التكلفة اليومية للطالب	(5-IV)
213	اقترح نموذج لنظام ABC في الاقامات الجامعية	(6-IV)

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الهيكل الجديد للديوان الوطني للخدمات الجامعية
02	تعداد طلب المقيمين الموقوفة بتاريخ 2012/12/22. بمديرية الخدمات الجامعية بورقلة
03	ميزانية التسيير للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة لسنة 2012
04	ميزانية التسيير التعديلية للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة لسنة 2012
05	الوضعية المالية لمديرية الخدمات الجامعية بورقلة من 2012/01/01 إلى 2012/12/31
06	وصف الخدمات الجامعية بورقلة
07	القائمة الاسمية للعمال المؤقتين والدائمين للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة
08	توزيع المستخدمين على مختلف الهياكل والمصالح بسنة 2012. بمديرية الخدمات الجامعية بورقلة
09	الكشف الإجمالي للأجور لمديرية الخدمات الجامعية بورقلة
10	نموذج حساب الكلفة الفعلية الشهرية للتغذية للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة
11	نموذج لبطاقة متابعة الوجبات الغذائية لشهر جانفي 2012
12	إحصائيات الخدمات الجامعية في 2013/02/10

المقدمة

تحميد:

عرف الاقتصاد الجزائري تحولات هامة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وممرت المؤسسات في إطار هذه التحولات بمراحل عديدة وبسياسات متنوعة، حيث كانت بدايتها في منتصف الستينيات أين انتهجت الجزائر إستراتيجية تنمية شاملة، بقصد القضاء على التخلف الاقتصادي والاجتماعي الذي ورثته عن الاستعمار الفرنسي، واعتمدت هذه الإستراتيجية على الصناعات المصنعة واتخذت التخطيط المركزي كوسيلة لتجسيد أهداف الإستراتيجية المتبعة. وقد تطلب تحقيق هذه الإستراتيجية استثمارات ضخمة تقدر بـ 45% من الناتج الداخلي الخام آنذاك، خصصت لبناء المنشآت الصناعية واقتناء التجهيزات الضرورية وإقامة صناعات متنوعة (حديديّة، الكترونية، كيميائية، بتر وكيمياوية، بترولية...) ¹.

فانطلاقاً من مخططات التنمية المتعاقبة منذ سنة 1967 أين استكملت شروط الانطلاقة في تنفيذ سياسة التنمية المذكورة، كانت كل مؤسسة من المؤسسات العمومية تحتكر قطاعاً معيناً، وعلى الرغم من النمو الاقتصادي المحقق من جراء هذه السياسة والذي قدر بـ 8% سنوياً²، إلا أن هذه الأخيرة لم تؤد الأضرار المطلوبة، إذ أفرزت مشاكل أعاق نمو الاقتصاد الوطني وأخلت بتوازنه، فتمت إعادة هيكلة هذه المؤسسات ضمن عملية الإصلاح الخاصة بمخطط التنمية من سنة 1980 إلى سنة 1984، وذلك بالتقليص من حجمها وإعطائها طابع مؤسسات صغيرة ومتوسطة على ما كانت عليه سابقاً، ورغم ذلك بقي الاقتصاد الجزائري يعاني من نفس المشاكل تقريباً، والسبب في ذلك يعود إلى طبيعة النهج الاشتراكي الذي تبنته البلاد آنذاك والذي يقيد نشاط المؤسسات في إطار مبادئه والتي أفرزت:

- اهتمام المؤسسات بالهدف الاجتماعي وإهمال الربح والمنافسة ؛
- عدم قدرة مسيري المؤسسات اتخاذ قرارات مستقلة نابعة عن إدارتهم، لكون القرارات كانت مركزية وتأتي من وصايتها المتمثلة في الوزارات أو الجماعات المحلية التابعة لها.

وللخروج من هذه الصعوبات طبقت سياسية استقلالية المؤسسات عام 1988، أين تم الفصل بين الملكية والتسيير عن طريق صناديق المساهمة التي قامت بمهمة مالك المؤسسات نيابة عن الدولة، وسنة بعد ذلك أي في سنة 1989 بدأت إجراءات الدخول في اقتصاد السوق من خلال رسالة النية التي أرسلتها الحكومة إلى صندوق النقد الدولي، ضمن محاولة للقيام بتعديل أو إصلاح اقتصادي اختياري يهدف إلى تفادي إجراءاته الشرطية، إلا أن هذه الإصلاحات لم تأت بعلاج ينعش الاقتصاد الوطني ويضعه في سكة النمو من جديد.

وفي بداية التسعينيات ازداد الوضع الجزائري تأزماً ودق ناقوس الخطر، حيث كانت كل المعطيات والمؤشرات تثبت ذلك، وما زاد الطين بلة هو عدم الاستقرار السياسي والأمني وانخفاض أسعار المحروقات التي

¹ - إسماعيل عرابجي، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، دار النشر، بدون سنة نشر، ص 19.

²-Temmare, M Hamid, **Stratégie de développement indépendant, Le Cas de l'Algérie, Un Bilan**, OPU, Alger 1983, p 31.

تعتمد عليها الجزائر في تمويل اقتصادها، وهذا ما أجبرها إلى اللجوء إلى صندوق النقد الدولي مرة أخرى سنة 1994 بهدف تحريك عجلة الاقتصاد، وهذا في إطار ما يسمى ببرنامج التصحيح الهيكلي الذي بدأ سنة 1995.

وبشروع انتقال الاقتصاد الوطني من النظام الموجه إلى النظام الحر كما سبق ذكره، أصبح من الضروري على الاقتصاد الوطني إعادة النظر في مؤسساته الاقتصادية، حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الركيزة والدعم الأساسية للاقتصاد، وهذا من خلال محاولة تكييفها وفقا للمتغيرات الحديثة والتحكم في سيرها الداخلي والتكيف مع محيطها الخارجي، بغية تأهيلها لتستجيب لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد الذي يفرضه اقتصاد السوق. ويجعل هذا الأخير المؤسسة تتخذ طابعا أكثر ديناميكية، يتمثل في خلق الثروة وتحقيق الربح بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل المنافسة الشديدة، وهذا على عكس ما كان سائدا بشكل كبير طوال فترة الاقتصاد المخطط الذي يعتمد في سياساته على إعطاء المؤسسة طابعا اجتماعيا، ويجعل دورها مقتصر على توفير المواد الضرورية وتوزيعها وخلق مناصب شغل، ومن أجل تحقيق ذلك التغيير لا بد من الاعتماد على طرق تسييرية حديثة، بهدف الحصول على المعلومات والبيانات الهامة والكافية عن كل مل يحدث بداخل المؤسسة أو محيطها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت والمكانين المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

ومن بين هذه الطرق التسييرية نجد تقنية الحاسبة التحليلية كطريقة مساعدة للمحاسبة العمومية، لأن هذه الأخيرة أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسة بالبيانات التحليلية، وخاصة في ظل النمو الكبير الذي حدث في المؤسسات المختلفة بشكل عام والتي تنتمي لقطاع الخدمات بشكل خاص، وتطور البيئة المحيطة بها من حيث تعقد وتعدد الأنشطة التي تمارسها واشتداد المنافسة، كل ذلك جعل النظام المحاسبي الحالي المعتمد في الإدارات العمومية عاجز عن توفير البيانات الضرورية لعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتغير مزيج الإنتاج من السلع والخدمات وقرارات تجديد الأسعار، وإلغاء أو إضافة خدمة معينة وترشيد التكاليف والاهتمام بالجودة بالإضافة إلى تحسين الخدمة.

وتعتبر الحاسبة التحليلية أداة تقنية لنظام مراقبة التسيير، وكذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة، كما تستخدم هذه التقنية حسب طبيعة المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها، وكذا اتخاذ مجموعة من الإجراءات والطرق والتقنيات لزيادة فعالية التحكم، إذ تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة. من هنا تولدت الحاجة لتبني نظم تكاليف حديثة تواكب التطور الحاصل في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، حتى تضمن بقائها ونموها تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.

ولقد أصبح مجال محاسبة المؤسسات لا يقتصر على حساب التكلفة لإعداد القوائم المالية فقط، بل اتسع إلى نطاق أوسع ليشمل إدارة التكلفة بجميع أبعادها، بحيث تعمل على توفير معلومات التكاليف لمختلف الأغراض والاستخدامات حسب طبيعة وموقع المستعمل لها.

ولدت الثورة التي طرأت في نظم الإنتاج ونظم المعلومات المالية سنة (1982)، جراء تطبيق الأساليب التكنولوجية الحديثة، ضرورة انتهاج نظام تكاليف جديد يتماشى وهذه التحولات، إذ أن اعتماد النظم التقليدية أصبح من الماضي بحيث بني على مقومات تجاوزها الزمن في ظل البيئة المعاصرة التي تتسم بنمو التجارة الدولية، واحتلال التكنولوجيا في الإنتاج كبديل للأيدي العاملة المباشرة، والاستناد الكبير على الأصول غير الملموسة ونظم المعلومات، وتزايد عدد وحجم مراكز الخدمات.

إن العوامل والمؤشرات السابقة أظهرت الحاجة إلى تبني نظام للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات العمومية كنظام مساعد لنظام المحاسبة العمومية، بالشكل الذي يقدم تقريرا دقيقا عن تكلفة الخدمات المقدمة وحجم الموارد المستنفذة لتقدمها، مع إمكانيات استخدام مخرجات هذا النظام في توفير احتياجات الإدارة من أجل اتخاذ مختلف القرارات، بالإضافة إلى توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على موارد المؤسسة والرقابة عليها.

ونظرا لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف وأهميتها، قدم Kaplan et Cooper عام 1986 نظام (ABC) كأداة جديدة لقياس وتحليل التكاليف، والذي تم استخدامها لتجاوز النقائص الموجودة في نظم التكاليف التقليدية، وهو نظام يعمل على توفير مستوى متميز من الدقة في قياس وتحليل التكاليف وذلك من خلال التركيز على الأنشطة كونها هي المسببة للتكاليف، بدلا من الاستناد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويقوم النظام على جمع عناصر التكلفة ضمن مجموعات متجانسة مرفقة بمسببات فعلية بغرض التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على الخدمات .

وانطلاقا من المبررات السالفة، فإن نظام التكاليف المسند للأنشطة قد طور واقترب بالمؤسسات ذات الطابع الصناعي، إلا أن مبرراته ومجال تطبيقه والفوائد المحتملة منه يمكن أن تتوسع لتشمل العديد من المؤسسات الأخرى، والتي منها قطاع الخدمات الذي تحتل فيه التكاليف غير المباشرة حصة الأسد من إجمالي التكاليف. وتتمحور فلسفة نظام ABC على الأنشطة في اعتبار أن المؤسسة جملة من الأنشطة المستهلكة للموارد المتاحة، ومن الضروري أن تتم عملية تخصيص التكاليف المجمعة للأنشطة المطلوبة لإنجاز الخدمات التي تستفيد منها على أساس مولدات ملائمة ومناسبة للتكلفة، مما ينتج عنه تخصيص دقيق للتكلفة غير المباشرة وعدم تسوية التكلفة النهائية للخدمات أو المنتجات، مما يوفر بنك لبيانات التكاليف بصورة دقيقة وملائمة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات صائبة وبشكل كفاء.

وما يجب الإشارة إليه هنا، أن انتهاج وتطبيق أي نظام جديد يتطلب جهد وتكلفة كبيرين، وبالتالي لا بد للمؤسسات المراد انتهاجها لهذا النظام أن تقارن بين تكلفة تصميم النظام والفوائد المتوقعة منه، لذا يستوجب من الأفضل والأجدر أن تشخص إدارات هذه المؤسسات فكرة انتهاج واعتماد هذا النظام بدلا من أنظمة التكاليف القائمة.

مشكلة البحث :

إن انتشار مؤسسات قطاع الخدمات بشكل عام والمؤسسات الجامعية بشكل خاص، وتنوع برامجها وتعدد أعمالها وتطور البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تمارس فيها نشاطها، وبالرغم من ذلك تفتقر لنظم تكاليف حديثة تساعد على الحساب الدقيق لتكلفة خدماتها الهامة، حتى تتمكن من ترشيد إنفاقها العام، وهذا كله في ظل أن معظم التكاليف غير مباشرة وثابتة، مما جعلها مرشحة أكثر من الشركات الصناعية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات العمومية الجامعية متجسدا في الإقامات المكونة له، حيث تقوم الدولة كل سنة بتخصيص مبالغ ضخمة وممولة لسد حاجات القطاع من توفير إ طعام ونقل وإيواء ومنحة لفائدة الطلبة، وبالرغم من ذلك يفتقر القطاع إلى أنظمة تكاليف تمكنه من قياس وتحليل وتسعير تكلفة خدماته بصورة دقيقة، وتوفير معلومات ذات جودة ودلالة تساهم في الرقابة على اعتماداتها والمال العام الموجه لسد احتياجات الطلبة.

تنبع مشكلة الدراسة من عدم إدراك المؤسسات العمومية بشكل عام وقطاع الخدمات الجامعية بشكل خاص لإمكانية اعتماد نظام (ABC)، من حيث توفير مقومات تطبيقه والمزايا والمنافع التي يمكن أن تتحقق من جراء ذلك، والمعوقات التي قد تواجهها مؤسسات القطاع العام، إضافة إلى عدم وجود نظام يمكن من خلاله فهم واستيعاب آلية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تلك المؤسسات ومن هنا يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي:

هل يمكن تطبيق نظام للمحاسبة التحليلية باستخدام طريقة ABC في قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع نطرح بعض الأسئلة الفرعية:

- هل يواجه قطاع الخدمات الجامعية معوقات تحول دون تطبيق نظام ABC ؟
- هل مقومات و شروط نجاح تطبيق نظام ABC ضمن المحاسبة التحليلية متوفرة في بيئة قطاع الخدمات الجامعية كإحدى الإدارات العمومية ذات الطابع غير الربحي أم تحتاج إلى تحويلها ؟
- كيف يمكن معالجة عناصر التكاليف باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية و هل يمكن اعتبار ه حلا مساعدا للنظام الحالي المطبق في الإقامات الجامعية؟
- ما هي المزايا والمنافع المحتملة لتطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية؟
- كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام ABC في عملية تحديد وترشيد نفقات الخدمات المقدمة دون المساس بالجودة المطلوبة؟

الفرضيات :

- تدفع بنا هذه الأسئلة إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، والتي تأتي على النحو التالي:
- أن النظام الحالي المتبع والقائم على توزيع المصاريف الإدارية والعمومية على أساس اعتمادات، لم يعد كافياً وملائماً لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الملائمة، وتحديد تكلفة الخدمات المقدمة ؛
 - يمكن نظام ABC من توضيح بنية التكاليف بشكل أكثر دقة، من خلال تحديد التكلفة على أساس النشاط والتركيز على الأنشطة كونها أغراض تكلفة أساسية، واستبعاد الأنشطة غير الضرورية مع إمكانية تسعير الخدمات المقدمة بشكل دقيق ومستمر؛ باعتباره نظاماً مساعداً لنظام المحاسبة العمومية المعتمد والمطبق حالياً في قطاع الخدمات الجامعية.
 - لا توجد معوقات جوهرية تحول دون تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية ؛
 - يؤدي تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية، التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة الخاصة بتسعير الخدمات الجامعية.
 - يمكن تطبيق نظام ABC من ترشيد وتخفيض تكاليف الخدمات المقدمة للطلبة دون المساس بالجودة.

مبررات اختيار الموضوع :

- توجد عدة أسباب دفعتنا لاختبار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى :
- قلة الدراسات في موضوع المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، خاصة في توقيت شهد تحولات اقتصادية ومالية تمر بها البلاد ؛
 - غياب انتهاج هذا النوع من المحاسبة التحليلية بصفة مطلقة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ؛
 - إحساسنا بالضرورة الملحة لمحاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية، وذلك بهدف تسليح مؤسساتنا الوطنية في ظل الظروف الراهنة، وذلك من خلال إيضاح مدى قدرة هذا النظام وأهميته في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات الإدارية، التي تعتبر المؤسسات العمومية بحاجة إليها من أجل الوصول إلى نتائج حقيقية وقرارات إدارية قريبة للواقع وتخدم الوضع الراهن ؛
 - الرغبة والميول الشخصي للبحث في الموضوع لأنه يندرج ضمن تخصص مذكرة الماجستير.

أهداف البحث :

- تهدف هذه البحث للوصول إلى مجموعة من الأهداف وهي:
- اختبار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام ؛

- التعرف على المعوقات التي قد تعيق تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية ؛
- عرض لبعض مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

أهمية الدراسة :

- 1- تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تسلط الضوء بالدراسة والتحليل على أحد أنظمة التكاليف المعاصرة، وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، الذي تنعكس تطبيقاته في تحقيق الدقة المطلوبة والتفصيل والشمول في بيانات التكاليف المتعلقة بخدمات قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر؛
- 2- حاجة قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر إلى تطبيق أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة كنظام مساعد لنظام المحاسبة العمومية المطبق حالياً، بهدف رفع كفاءتها التشغيلية والاستغلال الأمثل لمواردها، وهذا خاصة في ظل محدودية الإمكانيات والموارد المالية والمادية المتاحة ؛
- 3- تستند فلسفة نظام ABC على التبع السليم للتكاليف، وتركيز اهتمام الإدارة على الأسباب المولدة للتكلفة بما يساهم في مواردها، وتحديد مواطن عدم الكفاءة لترشيدها ؛
- 4- يعد هذا البحث على حد علم الباحث أول دراسة في الجزائر يتم من خلالها اقتراح إطار لتطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية.

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، استخدمنا المنهج الاستقرائي بمختلف فروعه حسب ما يقتضيه البحث انطلاقاً من الجزء نحو الكل، ففي الجانب النظري استخدمنا المنهج الوصفي لسرد أصول المحاسبة التحليلية مند نشأتها إلى أن توصلت إلى أحدث الطرق المبتكرة في هذا المجال، و تحليل مصادر البيانات الفرعية المتجسدة في الدراسات السابقة النظرية والتطبيقية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وبشكل خاص على القطاع العام وتقييم نتائجه بما يتوافق ونتائج البحث، بالإضافة إلى الكتب المتخصصة في هذا المجال.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاستخدمنا أسلوب دراسة الحالة، وذلك من خلال وصف وتحليل النظام الحالي المطبق في قطاع الخدمات الجامعية، وذلك بالاعتماد على مصادر البيانات الأولية المتمثلة في إجراء المقابلات الشخصية والملاحظة وتحليل الوثائق من الجهات المختصة ومختلف الأقسام والمصالح، للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة وتقسيمها على مجتمعات التكلفة واختيار مسببات التكلفة الفعلية، وقد تم الإجابة على أسئلة البحث من خلال إجراء دراسة تطبيقية على البيانات الفعلية لإحدى الإقامات الجامعية التابعة للقطاع كعينة ونموذج.

حدود الدراسة :

تمت الدراسة النظرية حول المحاسبة التحليلية وأهدافها، مستعرضين أهم الأنظمة والطرق المستخدمة في تحليل الأعباء مركزين على طريقة ABC، بهدف الوصول من خلالها إلى احتساب التكلفة الحقيقية للخدمات الجامعية، ومن ثم مقارنة نتائجها مع النظام الحالي القائم (المحاسبة العمومية) في قطاع الخدمات الجامعية الجزائري.

أما الدراسة الميدانية فقد تمت في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، وذلك من خلال تطبيق نظام ABC على إحدى الإقامات التابعة له كعينة دراسة.

وفيما يخص دورة الدراسة تم اختيار الدور المحاسبي لشهر ماي سنة 2012.

الدراسة السابقة :

من بين البحوث والدراسات الجامعية التي تناولت الموضوع نذكر ما يلي :

1- دراسة حلس وجربوع (2007) بعنوان: نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح وتبيين مدى أهمية اعتماد نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعة الإسلامية بغزة بموضوعية دقيقة.

وقد اعتمدت منهجية الدراسة بشكل أساس على مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على استنباه جمع البيانات المتعلقة باختبار فرضيات البحث.

وقد تمخضت عن الدراسة عدة استنتاجات أهمها:

- إن الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) والتي تحتل حوالي 30% من إجمالي تكاليف الجامعة الإسلامية بغزة، يعتبر ضرورة ملحة نظرا لتأثيرها في اتخاذ قرارات تسعير قيمة الساحة المعتمدة للطلبة ؛

- إن توفير سجلات ودفاتر محاسبية تفصيلية دقيقة بالتكاليف غير المباشرة يساعد في تطبيق النظام لدقته ؛

- يعتبر نظام (ABC) أداة إستراتيجية فعالة ومهمة في تطوير أداء الجامعة من خلال التمكن من فهم متعمق لميكانيزمات عمل الجامعة واقتصادياتها، وتوظيف هذا العلم في وضع ممارسات مهنية فعالة، والوصول بالجامعة لتحقيق مستوى عال من التنافس والربحية ؛

- تتطلب عملية إنتاج نظام (ABC) وتنفيذه مواجهة مجموعة من الصعوبات الخاصة بالجامعة وتصنيفها، واختيار مسببات التكلفة وتجميع المعلومات المطلوبة لتنفيذ النظام ؛

- يوفر نظام ABC قاعدة متنوعة للمعلومات يمكن الاعتماد عليها في جوانب عديدة لاتخاذ القرارات ؛

- يمكن الاستعانة بتطبيق نظام ABC في إيجاد معايير كمية في قياس الأداء إضافة إلى المعايير المالية ؛
 - يمكن اعتماد نظام ABC في تحديد وتصنيف الأنشطة الأساسية ذات القيمة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية التي تكون تكلفتها عالية، كما أنها وسيلة لتقييم أداء العاملين في الأقسام ذات الطابع الإداري، وينتج عن ذلك تكاليف غير مباشرة للمشروع ؛
 - إن فلسفة عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تمكن إدارة الجامعة الإسلامية من ضبط خطط تطوير البرامج الدراسية، وفق إطار موجود وشامل بناء على التكاليف الملائمة تماشياً مع المتطلبات التقنية للتطوير؛
 - يعطي نظام ABC صورة واضحة وحقيقية للتكاليف الفعلية للبرامج الدراسية، مما يمكن إدارة الجامعة الإسلامية على تقدير وضبط الموارد المالية بشكل كفاء.
- 2- دراسة عبد الله (2004) بعنوان: أنظمة التكاليف على أسس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة:**
- هدفت هذه الدراسة إلى استخدام نموذج التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي على إحدى الجامعات الخاصة الأردنية، لإظهار أوجه الاختلاف بين تكلفة الدرجة العلمية الأولى المحسوبة وفق نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة، بغية تحليل الأنشطة المرتبطة بتقديمها، واختبار هذه التكلفة وفق النظام الجديد، وبهدف تطوير عمل مؤسسات التعليم العالي مقارنة بمثيلاتها في الدول الغربية.
- واستخدمت الدراسة في تطبيق النظام على بيانات التقارير المالية الختامية واللقاءات الشخصية مع مدراء الوحدات الأكاديمية لرسم خطوات واضحة للتطبيق بغية بلوغ النتائج المرجوة.
- ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:
- يعمل نظام ABC على تخفيض التكاليف دون المساس بجودة التعليم لمنح الدرجات العلمية واقتراح برامج تعليمية بأسعار تنافسية.
 - إن هيكله سيرورة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتيح للمسؤولين إعداد خطط لتحسين البرامج الدراسية، وفق إطار موحد شامل على أساس التكاليف الملائمة بجانب المتطلبات التقنية للتطوير.
 - يساعد في تحقيق الرقابة الفعالة من خلال تتبع أداء الأنشطة المتعلقة بالبرامج الدراسية، وتصنيفها إلى أنشطة ذات قيمة وأنشطة عديمة القيمة.

3- صلاح مجدي عدس (2007) بعنوان إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة):

هدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى اقتراح إطار لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، بغية توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على دقة قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، ومن أهم ما خلص إليه الباحث من استنتاجات:

- يعتبر قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة التعليمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات دوافع رئيسية إلى الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC).
 - يستوجب تطبيق نظام ABC دعم الإدارة العليا وتأهيل الوطنية واستخدام الوسائل التقنية الحديثة وتطوير النظام المحاسبي لضمان حسن التطبيق.
 - يعتبر نظام ABC مصدراً أو منبعاً ملائماً لاتخاذ قرارات إدارية تمكن من تسعير الساعة المعتمدة من خلال ما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة للساحات المعتمدة من خلال ما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة للساحات المعتمدة للدرجات العلمية لكل تخصص.
 - يعمل نظام ABC على قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بالشعب الدراسية لكل قسم أكاديمي، وقد تعكس الطاقة غير المستغلة عدم الكفاءة في ضبط رزنامة الشعب الدراسية.
 - يساعد نظام ABC على تحديد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة.
 - يقيس نظام ABC تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام الأكاديمية بالجامعة الإسلامية.
 - يعمل نظام ABC على تحقيق الرقابة الفعالة على الموارد المتاحة للكليات والأقسام الأكاديمية.
- وأخيراً من خلال التطبيق الميداني لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تقف أمامك العديد من العقبات والصعوبات المتعلقة بتجميع البيانات المطلوبة لتجسيد نظام والصعوبات المتعلقة بتحديد مسببات التكلفة الملائمة والصعوبات الخاصة بتحديد وتصنيف الأنشطة وتصميم المجمعات ويرى الباحث ضرورة توفر فترة انتقالية يتم من خلالها شرح النظام للمسؤولين والموصفين بالجامعة حتى يدركون مدى أهمية في الحفاظ على استمرارية وسلامة الجامعة.

4- دراسة زغرب (2006): "مدى توفر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة: دراسة ميدانية":

هدفت الدراسة إلى معالجة مشكلة أساسية ترتبط بنظام محاسبة التكاليف في أحد القطاعات الخدمية الملمة (المؤسسات التعليمية في قطاع غزة) ومدى إتباعها نظام محاسبة التكاليف، ومحاولة التعرف على الصعوبات والعقبات الناجم عن تطبيق هذا النظام، وركزت الدراسة على تحليل فلسفة نظام محاسبة التكاليف ومحاولة إرساء أو توفير مناخ لمقومات الأساسية لنجاحه وفق طبيعة نشاط المؤسسة.

ولتحسيد هذا الغرض قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية تناولت دراسة نظام التكاليف في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: إلزامية وضع المقومات الأساسية لاعتماد نظام محاسبة فعالة، وإعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس علمية واستخدام الوسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، وتوفير طاقة بشرية مؤهلة ومدربة في هذا الميدان، لتعيد الطريق لتطبيق نظام المحاسبة بالأنشطة، وأخذ بعين الاعتبار الخصائص المميزة لأنشطة المؤسسات التعليمية عند تصميم نظام محاسبة التكاليف فيما بحيث يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة الخدمة المقدمة.

5- دراسة خصونة (2000): تحليل تكلفة الطالب للمرحلة الجامعية الأولى في جامعي اليرموك والأردنية خلال الفترة 1993-1998:

تمحورت غاية هذه الدراسة حول كيفية حساب تكلفة التعليم الجامعي في جامعة اليرموك الأردنية، من خلال تحليل تكلفة التعليم للطالب الجامعي للفترة 98/93. واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليل بغية تحقيق أهدافها، بحيث تم تمحص كافة المعلومات والبيانات المدونة بالسجلات المختلفة والموازنات والحسابات الختامية لهذين الجامعتين. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- بروز اختلاف واضح في تكلفة الطالب في نفس الكلية من سنة إلى أخرى، وأيضاً في التكلفة التعليمية لنفس الكلية بين الجامعتين؛
- تحقيق انخفاض ملحوظ في تكلفة الطالب بعد استحداث البرنامج الموازي في جامعة اليرموك؛
- تضخم نصيب الطالب من نفاقات الإداريين والأساتذة نظراً لتوظيف غير المدروس.

6- 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 النتائج التالية:

- يعتبر نظام ABC نظاماً بديلاً وشاقياً 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 الضياع بعض الخدمات بين الأنشطة المختلفة.
- إمكانية حل مشكلة التجديد الرأسمالي عن طريق قياس وتحميل تكلفة الاستثمارات بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، وانهاج نمط الاستهلاك الذي يتماشى مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات.

7-دراسة السوافيري (1998) بعنوان: "دراسة تحليلية للإطار الفكري والعلمي لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة".

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الإطار الفكري والعلمي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك من خلال التعرف على فسفته ومقوماته، ثم محاولة إيضاح إيجابياته مقارنة بالطرق التقليدية وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري على جامعة الإسكندرية في مصر. ولقد أثبتت الدراسة فشل الأنظمة التقليدية في توفير معلومات دقيقة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بنام ABC في توفير المعلومات الملائمة والدقيقة في الوقت المناسب دون الانتظار حتى الانتهاء من الحصول على المنتجات أو الخدمات النهائية وهذا ما يحفز الدور الرقابي الفعال لهذا النظام.

8-دراسة محمد عبد الغني (1999) بعنوان: "تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات:

وركرت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز مدى إمكانية وجدوى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة، كونها تعتبر ضمن المؤسسات الخدمية الاقتصادية التي تنشط في بيئة تنافسية، واعتمد الباحث في منهجه بشكل أساسي على التطرق إلى الأدبيات ذات الصلة بالموضوع، ثم إسقاط الدراسة النظرية على إحدى أقسام المؤسسة (قسم الأشعة). ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- طبيعة نشاط المستشفيات هو نفسه بشكل أكبر تحدي لتطبيق هذا النظام نظرا لصعوبة تصنيف الخدمات والتنبؤ بها هذا من جهة وصعوبة حصر الأنشطة وتكاليدها ومسبباتها نظرا لتشعبها يتطلب مجهودات كبيرة وكفاءة بشرية عالية ؛
- صعوبة تحديد والمقارنة بين عوائد اعتماد هذا النظام وتكلفة إدخاله ؛

9-سالم عبد الله حلس (2002) بعنوان: "نظام تكاليف الأنشطة كأسس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات :

هدف هذا البحث بصفة أساسية لإنجاح نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعات على أسس موضوعية دقيقة. ومن أجل تحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة، وقد استخدم المنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام نظام ABC وقدرته على تجاوز النقص الواردة في الطرق التقليدية، ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إمكانية تجاوز القصور المرتبط باستخدام الطرق التقليدية في تخصص وتوزيع التكاليف غير المباشرة.

- يعمل نظام ABC على نشر الوعي التكاليف بشكل أكبر لدى الإدارة والعاملين، والذي ينعكس أثره مباشرة على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة والمستخدمه بما يحقق الأهداف المرغوبة منها.

- إمكانية انتهاج أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير الخدمات التعليمية.

10- محمد عبد الله محمود أبو رحمة (2008) بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABC) في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية):"

تطرق هذه الدراسة إلى استظهار نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABC) من جميع جوانبه مقارنة مع النظام التقليدي، استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من جهة، ودراسة إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABC) على بلديات قطاع غزة، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام من جهة أخرى.

وتوصلت الدراسة إلى إمكانية نجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABC) في بلديات غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة (وهي توجهات الإدارة، وتوفر الأنظمة المحاسبية، وتوفر الكفاءة العلمية والمهنية، وتوفر هيكل تنظيمي سليم، وتنوع الأنشطة المساندة، ونسبة التكاليف غير المباشرة، في الدراسة حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العلمي، والتي تمثل بنية تحتية لاعتماد نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABC) في تلك البلديات.

11- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي (2008) بعنوان: "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان:"

هدفت الدراسة إلى إيضاح أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، بغية التعرف على مدى مساهمة هذا الأخير في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توافر المقومات الأساسية والإمكانات اللازمة لاعتماده.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وأهمها :

- نظراً للتطور الذي عرفه قطاع الصحة ومكانته الاقتصادية والأساسية، كان لزاماً عليه إدراج أنظمة حديثة للتكاليف لكي تضمن له البقاء والمنافسة من خلال ضبط تكلفة وأسعار الخدمات الصحية ؛

- عجز الطرق التقليدية لقياس التكاليف من مواكبة التطورات الحالية في قطاع الصحة، مما ينجم عنه ظهور وتشعب وتداخل العديد من الخدمات الصحية ؛

- يعمل نظام ABC على تدنية تكلفة الخدمات الصحية وبشكل واضح، مما يفتح المجال إلى زيادة هامش الربح دون المساس بجودة الخدمات المقدمة ؛

- تتوفر المستشفيات على الأرضية الأساسية للانتهاج هذا النظام ؛

-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام ABC في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان وبين نوع الملكية.

12- دراسة (Ellis Newman, 2003) بعنوان:

"Activity Based costing in user services of an Academic Library":

ركزت هذه الدراسة على إبراز أهمية اعتماد نظام ABC لمسؤولي المكتبات الأكاديمية داخل الجامعات، وتوضح خطوات تجسيده في مجال تقديم الخدمات للمستخدمين في المكتبات الأكاديمية، ومحاولة إظهار نوعية المعلومات التي يمكن أن يوفرها هذا النظام لاستخدامها كقاعدة أساسية تبني عليها مختلف القرارات الإدارية. وقد تم إسقاط الدراسة النظرية على أحد المكتبات الاسترالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة عن الأنشطة المنجزة والخدمات المقدمة داخل المكتبات، وذلك من خلال إنشاء عدة مجتمعات للتكلفة وربطها بالمسببات المناسبة التي تعكس استهلاك الموارد والطلب على الأنشطة لأداء هذه الخدمات.

يقوم نظام ABC بتزويد الإدارة بنظرة بعيدة عن سلوك التكاليف وأسباب نشوءها، ويساعدها في إحداث تحليل التكلفة والمنفعة والتخطيط الاستراتيجي، واتخاذ القرارات التشغيلية وضمان الاستغلال الأمثل للموارد وتحسين جودة الخدمات المقدمة، كما يمكننا أيضا من التعرف على الأنشطة ذات القيمة للعمل على دعمها، والأنشطة عديمة القيمة للعمل على التخلص منها، ما ينجر عنه تدنية التكاليف في الجامعة في نهاية المسار.

13- دراسة Tatikonola and Tatikonolu, 2001 بعنوان :

"Activity Based costing for higher education institution":

تطرقت هذه الدراسة إلى إظهار كيفية تصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات، ومحاولة إبراز أهميته في ضبط وتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة المطلوبة، كما أشارت الدراسة إلى مزايا تطبيق النظام ومتطلبات استخدامه في الجامعات.

وقد قامت الدراسة بتقرير تكلفة المسار الدراسي لأحد الأقسام داخل الجامعة، وذلك من خلال تحديد كافة الأنشطة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- تمكن فلسفة نظام ABC من اكتشاف مواطن الضعف والخلل في خطط الأقسام الأكاديمية ؛
- تساعد على الاستغلال الأمثل للموارد من خلال ضمان تدفقها إلى البرامج العلمية والمنهاج التعليمية الأكثر كفاءة ؛
- يعطي النظام صورة حقيقية عن تكاليف البرامج المختلفة، وتحديد مواطن الضياع للعمل على علاجها، وتبسيط الضوء أو إعادة توجيهها للمجالات التي تحتاج موارد إضافية لتدعيمها؛

- تحقيق التوازن والتناسب بين تكلفة القياس ومنفعة الحصول على تقارير تكلفة أكثر دقة، وهذا لإبعاد التكاليف غير المبررة عند التطبيق.

14-دراسة Crooper Paul, Cook Roger (2000) بعنوان:

"Activity Based Costing In Universities "

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، كتلك 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 الضخمة 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 بقائها واستمرارها.

15- دراسة Michael H, al (2000) بعنوان:

"Using Activity Based Costing to Manage Effectively, Departement of Accounting. College of Business Administation "

هدفت الدراسة إلى سرد أهم الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسات القطاع العام غير الهادف للربح، وأسقطت الدراسة على إحدى الجامعات وأخذ قسم ما بعد التدرج كعينة، كون أن القرارات المتخذة على مستوى الأقسام هي التي تؤثر في التكلفة الكلية للجامعة، بهدف توضيح مدى مساهمة هذا النظام في توفير المعلومات التي تزيد من تحسين الأداء. حيث تمكن الباحث من تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة في قسم محل الدراسة وحساب تكلفة كل برنامج على حدا بناء على انتهاز نظام (ABC).

16- دراسة Goddard Anderw, Ooi Kean (1998) بعنوان:

" Activity Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities" :

لقد تناولت هذه الدراسة إمكانية تطبيق نظام (ABC) على الجامعات، ومحاولة التعرف على القيمة المضافة التي يمكن أن يحققها في معالجة وتخفيض التكاليف غير المباشرة، وقد توجت الدراسة بحالة ميدانية على مكتبة جامعة سوثامبتون.

ولقد خلصت الدراسة إلى وجود فرق واضح في النتائج، المتعلقة بقياس وتخصيص التكاليف بين نظام (ABC) إذا ما قورنت بالنظام التقليدي الحالي المعتمد.

وأكدت الدراسة أن نظام (ABC) يمكنه تجاوز جميع العقبات والصعوبات المرتبطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة وتطوير الفعالية الاقتصادية للمؤسسة.

17- دراسة البكري ونعيم (1996) بعنوان: "نظام الكلفة على أساس الأنشطة ABC:

تنبع أهمية هذا البحث في كونه يتناول بالدراسة والتحليل أحد أنظمة التكاليف المعاصرة، وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي تنعكس تطبيقاته في تحقيق الدقة والتفصيل والشمول في بيانات التكاليف المتعلقة بخدمات الجامعات في المملكة العربية السعودية، وقد أخذت جامعة الملك عبد العزيز في جدة كنموذج. ولقد توصلت الدراسة إلى أهمية المعلومات التي يوفرها هذا النظام في مختلف المجالات الإدارية، وتشبيهه بجهاز إنذار لكفاءة استخدام الموارد.

18- أشرف جمال فايز عابورة (2005) بعنوان: "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في

المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن):

تطرق هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الصحية، ومحاولة إظهار أهم المزايا والفروقات الناجمة عن تطبيقه في قطاع الخدمات عنه في قطاع الإنتاج، من خلال تبيان مدى قدرته في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتحكم فيها من أجل توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات العلاجية التي يقدمها المستشفى الإسلامي في الأردن.

انتهجت هذه الدراسة أسلوب (دراسة الحالة) لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، كما تم الارتكاز وبشكل أساسي على نموذج Cooper ضمن مرحلتين لإسقاط الدراسة على قسم الدم والتخثر وقسم الأشعة في المستشفى، وتوصلت الدراسة إلى:

- قدرة نظام ABC على توفير معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمات الصحية المقدمة من قبل قسم الدم والتخثر وقسم الأشعة، مما يسهل للإدارة اتخاذ قراراتها بشكل سليم وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى أنه يعتبر آلية للرقابة الفعالة على التكاليف غير المباشرة.

- صعوبة الحصول على المعلومات بالقدر الكافي من أجل تطبيق هذا النظام، الذي يحتاج إلى وقت طويلاً وموظفين أكفاء ومدربين.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

- بالرغم من أن الدراسات السابقة عالجت نفس الموضوع لكنها قد اختلفت نوعاً ما سواء من حيث طريقة المعالجة أو من حيث الأهداف والنتائج المتوصل إليها، كما اختلفت من حيث أسلوب الدراسة والعينة المدروسة.

- اقتصر أغلب الدراسات السابقة على الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات مبيّنة تعريف النشاط ومسبب التكلفة وأنواع الأنشطة، إلا أنها لم تشر إلى نواحي التطبيق العملي للنظام، مثل كيفية اختيار الأنشطة والعدد الملائم منها وكيفية تحديد مسببات التكاليف.

- انعدام دراسات تطرقت إلى قطاع الخدمات الجامعية وبصفة كاملة.

- لم تشر الدراسات السابقة إلى أوجه التغيير الذي يجب أن يحدث في قطاع الخدمات من الناحية التنظيمية أو المحاسبية لكي تساير خطوات تطبيق ABC، أو تفصل هذه الأخيرة على مقياس المؤسسات العمومية حسب النشاط وإدراجها تحت صنف من أصناف ABC(X).

- جل الدراسات السابقة اقتصر تطبيقها الميداني بصورة سطحية، واختزلها في مصلحة أو قسم واحد دون التطرق للمؤسسة ككل متجانس، بهدف إتمام التصور لقياس تكلفة المخرجات الأساسية.

- حاولت بعض الدراسات السابقة طرح أمثلة لحالات عملية لتطبيق نظام ABC على الأنشطة على المستشفيات والكليات والبنوك ومقارنة نتائجها بالنظام التقليدي، ولكنها لم تقترح نموذجاً عملياً متكاملاً يوضح كيفية تحديد تكلفة الموارد المراد تخصيصها على المجمعات، وكيفية تصميم مجمعات التكاليف واختيار مسببات الموارد ومسببات التكاليف، وآلية تخصيص التكلفة على المجمعات بالمرحلة الأولى، ثم تخصيص تكلفة المجمعات على وحدات التكلفة بالمرحلة الثانية للتخصيص.

وتتلخص أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السالفة والدراسة الحالية:

تتفق دراستنا مع الدراسات السابقة بما يلي:

- حاجة قطاع الخدمات إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة نظراً لما يتميز به من خصائص ؛

- توضيح مفهوم وفلسفة نظام ABC ومقوماته وأبعاد تطبيقه ؛

- أهمية مخرجات النظام من التقارير اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية.

وتتلخص أوجه الاختلاف فيما يلي:

- اقتراح نموذج عملي يمكن تطبيقه على قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، لقياس تكلفة الخدمات المقدمة ؛

- تعد الدراسة أول دراسة ميدانية في قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر ؛

- تسليط الضوء على بعض أنواع التقارير التي يمكن الحصول عليها من خلال النظام، والتي تحدد مدى كفاءة أقسام الإقامة الجامعية في استغلال مواردها بشكل سليم ؛

- ركزت الدراسة عن إيجاد اقتراحات وحلول لكيفية استفادة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس التكلفة المتبادلة بين مختلف أقسام الإقامة الجامعية.

أقسام البحث

نتناول دراسة الموضوع من خلال أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، ضمناها النتائج التي توصلنا إليها، وتوصيات رأينا بأنها ضرورية.

الفصل الأول: دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، سيتم تخصيصه لعرض نظام

(ABC) كطريقة حديثة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة، وقد حاولنا أن تكون دراستنا لهذا النظام مستوفية

لكافة جوانبه المنهجية والتسييرية، حيث تناولنا فيه نظام (ABC) من خلال التطرق إلى مبادئه ومجالات تطبيقه وآلية عمله، وختمنا هذا الفصل بأهم المحددات التي يمكن أن تواجه تطبيقه.

الفصل الثاني: نظرة حول مفهوم الخدمة العمومية والنظام المحاسبي الحالي المطبق في الإدارات العمومية، حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق لأهم معالم القطاع العام وما تعلق منها بالخدمة العمومية، والمنظمات المكلفة بتقديم هذه الخدمة، تم تعرضنا لدراسة النظام المحاسبي العمومي المطبق حاليا في الإدارات العمومية بغية الوقوف على نقاط القوة والضعف كتمهيد لتعزيز الطريق لانتهاج أنظمة التكاليف فيها.

الفصل الثالث : هيكلية وتشخيص واقع قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، تم تخصيصه لداسه و تحليل واقع قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، حيث تناولنا فيه مفهوم الخدمات الاجتماعية الجامعية و تطورها، وهيكلتها التنظيمية (الديوان ،مديرية الخدمات، الإقامة الجامعية) ، ثم حاولنا تشخيص الأزمة التي يعاني منها القطاع من خلال البحث في عواملها و مظاهرها، وأخير توج الفصل بخاتمة كوصفة حل للأزمة.

الفصل الرابع : تصميم نظام للمحاسبة التحليلية بالاعتماد على نموذج ABC في مديرية الخدمات الجامعية بورقلة - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير ذكور، خصصناه للدراسة الميدانية لقطاع الخدمات الجامعية بالجزائر لإسقاط الدراسة على إحدى الإقامات المكونة له كعينة اختبار، حيث تطرقنا من خلاله إلى التعريف بالقطاع بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة، والبحث في مختلف أنشطتها الرئيسية والثانوية مروراً بتقييم نظام المحاسبي الحالي المطبق لديها، كما أننا قمنا بتصميم نموذج لنظام ABC في إحدى الإقامات الجامعية المكونة للقطاع بالاعتماد على مجموعة من التجارب والدراسات السابقة التي أنجزت في بعض الدول، وقد حاولنا رغم محدودية المعلومات وصعوبة تحديد ودراسة بعض الأنشطة، من أجل توضيح كيفية تتبع تكاليف الأنشطة لأغراض مختلفة، وهذا من أجل التوصل إلى سعر التكلفة للخدمات المقدمة للطلاب بأكثر دقة، وذلك بهدف إظهار كيفية عمل نظام ABC في حساب وتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة المطلوبة، وفي النهاية حاولنا تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها أن تضبط التكاليف في الإقامة محل الدراسة.

صعوبات إعداد البحث :

- و كأي بحث من البحوث واجهتنا مجموعة من الصعوبات أهمها:
- انعدام الدراسات السابقة في هذا الميدان في الجزائر شكل أكبر حاجز لمعالجة الموضوع ؛
- عدم توفر مقومات تطبيق النظام بالكيفية التي تسمح بتصويره كنموذج، فالمؤسسات لا تفرق بين طريقة الحساب والنظام في حد ذاته؛
- حساسية الموضوع بالنسبة لدراسة الحالة فواجهنا صعوبات كبيرة في جمع المعومات التفصيلية من أجل تطبيق النظام، وهذا نظر لغياب الوعي المحاسبي.
- انعدام مجالات وطنية علمية أو محاسبية ذات صيت عالمي تحوي مقالات في هذا الميدان، كل المقالات المستخدمة في هذا البحث تم الحصول عليها إما عن طريق شبكة الانترنت أو عن طريق اقتنائها من الخارج.

المباحث الأولى:

المباحث النظرية

الفصل الأول:

دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC)

تمهيد

نتيجة 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، وإلى غياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تبني نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجه، 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 (Activity-Based Costing (ABC) كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب- النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقاً لمسببات حدوثها، وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به.

وتعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة، في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

وسوف نتناول في هذا الفصل هذا النظام من خلال خمسة مباحث :

- المبحث الأول : طبيعة ودواعي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ؛
- المبحث الثاني : مقومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ؛
- المبحث الثالث : أبعاد وشروط نجاح تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة ؛
- المبحث الرابع : الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ؛
- المبحث الخامس : تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول : طبيعة ودواعي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد أدت شدة الانتقادات التي شابت الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف إلى خلق تحدي حقيقي لمحاسبة التكاليف، وذلك بالبحث عن حل أكبر مشكلة تقنية تواجه الإدارة، وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات، وكنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية، يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم التطورات والمستجدات التي لقيت اهتمام الدراسيين خلال السنوات الماضية، حيث يمكن استخدامه من توفير مختلف المعلومات المالية وغير المالية حول سيرورة أنشطة المؤسسة، مما يساعدها في اتخاذ قرارات صائبة.

المطلب الأول : فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

وتسند 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 وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.¹

وقد عرفه البعض : على أنه من أحسن الطرق المستخدمة في معالجة التكاليف، وذلك من خلال إرساء نظام تكاليف سليم بتركزه على كل نشاط من نشاطات المؤسسة على حدى، ومن ثم احتساب تكلفته وتوزيعها على المنتجات والخدمات.

كما عرفه Denkin and Maher بأنه طريقة تكاليف تشتق تكاليف المنتج لمجموعة لتكاليف الأنشطة التي أنفقت عليه.²

ويرى Petty أنها طريقة تعطي منظور جديد لقياس التكلفة، وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة وتجميع ما يتصل بها من بيانات وتشغيلها بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج لكل نشاط.³

¹ -هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 21.

² -Denkin, Edward B. and Maher, Michael W; Cost accounting, 2en Ed, Irwin 1991, p41.

³ -Petty I, New Development in Management Accounting, The big Picture, Fifth Asian-Pacific conference on international Accounting Issues, Mexico City, Mexico, November 3-6, 1993, p74.

وعرفت 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 أنشطة¹.

وبتعريف آخر فهي تمثل على الخصوص الطريقة التي تربط بفضلها المؤسسة مواردها بالنتائج (الأداءات) المحصل عليها والتي تسعى إلى أن يدفع ثمنها الزبائن، في تقوم على فكرة مفادها أن كل نتيجة (الأجل، التكلفة، المنتج المعروض، قابلية رد الفعل... الخ) ناجمة عن عملية (Processus) أي تسلسل للأعمال أو الأنشطة، تتولد هذه الأخيرة عن مولدات النشاط Indecteurs d'activite التي تتسبب فيها².

أو أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى هدف التكلفة (المنتجات أو الخدمات)، ما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة³.

ويمكن الاستخلاص من التعاريف السابقة، أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام تكاليف يرتكز على تحليل أنشطة المؤسسة وتوفير المعلومات الخاصة بها من مقاييس مالية وغير مالية، وإيجاد العلاقات بين هذه الأنشطة تمهيداً لدمجها في مجموعات متجانسة، بهدف تحديد تكلفتها من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن هناك تحميلها على المنتجات أو الخدمات باستخدام محركات التكلفة من أجل إيجاد الدقة المطلوبة في أرقام التكاليف، للاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: دوافع ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة

انطلاقاً من عجز الطرق التقليدية على تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وذلك من خلال الانتقادات الموجهة إليها، كان لا بد إلى إيجاد بديل أفضل يجنبنا هذه الانتقادات، وازدادت هذه الحاجة بشكل كبير في ظل بعض المستجدات أهمها :

- زيادة الوضع التنافسي في السوق وذلك من خلال اتساع الأسواق وتعددتها وتخصصها وتنوعها، إضافة إلى ظهور التكتلات الاقتصادية الجغرافية، هذا ما جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوجيهها إلى أفضل الاستثمارات بحثاً عن الربحية، إضافة إلى التنوع الكبير في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات الزبائن، مما ألزم المؤسسة بإجراء تحليل ربحيتها من خلال ترشيد تكاليفها من أجل إنتاج سياسة مناسبة للتسعير منتجاتها مع التركيز على المنتجات الأكثر ربحية.

¹ -Michel M, **Costaccounting**, 5th edition. MacGrow-Hill Book company, N.Y. USA, 1997, p 236.

² -هايري بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شعرون، دار الأفق، الجزائر، 2003، ص 86.

³ -موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفة خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفق نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوج)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلس الخامس عشر، العدد A-1، 2008، ص 119.

- انتشار الاستخدام التقني المتطور في عملية الإنتاج الذي أدى بدوره إلى زيادة كبيرة في أهمية الأنشطة الداعمة له، مما يترتب عليه زيادة في حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن جهة أخرى انخفاض حجم العمالة المباشرة وضعف العلاقة بينها وبين وحدة الإنتاج، مما أدى انخفاض أهمية مؤشر ساعات العمل المباشر لإعداد معاملات التحميل للتكاليف غير المباشرة.¹

المبحث الثاني : مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة

هنا يجب التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية التي يجب أن نشرحها ونميزها ونحددها قبل الخوض في دراسته وعرض النظام، وذلك لما تعتريه من أهمية بالغة في تكوين هذا الأخير.

المطلب الأول : الموارد و الأنشطة والمسارات

1- الموارد:

أو ما تسمى بمدخلات النشاط، والتي لا يمكن بدونها إنجاز النشاط المختلفة، ومن الصعب الخوض في تحليل وتتبع الأنشطة بدون معرفة الموارد التي تستخدمها، ومن هناك صعوبة تحديد تكاليفها وتحميل تكاليف هذه الموارد، وحتى يمكن إيجاد أو تحديد تكاليف استخدام مورد معين لابد من تحديد مدخلات هذا المورد، واختيار وحدة مادية لقياسه ثم استخدامها على شكل وحدات مادية. وتتضمن موارد الخدمات الجامعية على العنصر البشري والمتمثل في الموظفين والمعدات ومختلف الخدمات والمستلزمات الأخرى الخاصة بالإيواء والإطعام والمنح والعلاج والثقافة... الخ.

2- الأنشطة :

تعد الأنشطة محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والتي يجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة ويمكن تعريفها :

عرفها (Michel Gervais): بأن النشاط هو مهمة محددة أو مجموعة من المهام المنجزة ذات طبيعة متجانسة، والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين.²

كما عرفها (C. Berliner): بأنها عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام، التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة على المدى الطويل أو القصير، تدخل ضمنها تقديم خدمة أو عدة خدمات.³

¹ -Mikker. G et al., The Hidden Factory Harvarol business, espt, 1985, pp 146-149

² -Michel Gervais, Contrôle de gestion, , Edition Economico, 7eme édition, Paris-France, 2000, p171.

³ -Hélène Lonin et al., le contrôle de gestion, Editions Donon, 2eme édition, Paris, France, 2003, p54

وأما حسب **M. Porter**: فعرّفها على أنّها مجموعة من الأهداف التي تصبوا إلى :

- التوصل إلى ميزة تنافسية ؛

- دراسة وفهم سلوك التكاليف وتطورها ؛

- البحث عن مصادر التنويع الموجودة.

ويمكن تعريفه كذلك: "على أنه أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في المنتج أو استخدام العمل لتقديم خدمة، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج، وهناك نشاطات أخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويقه"¹.

وأخيراً تفادياً للتضارب، وإماماً بين مختلف هذه التعاريف، يمكننا أن نخلص أو نصيغ تعريفاً اعتماداً على المميزات الأساسية للنشاطات المسرودة من قبل مختلف المسيرين والكتاب الاقتصاديين وفقاً لرؤاهم إلى أن النشاط هو كل ما يمكن وصفه أو معاينته من أفعال، في دورة المؤسسة خلال عمرها الإنتاجي وهو مجموعة من المهام الأساسية كالتالي :

- المنجزة من طرف فرد أو فريق تتطلب مهارة خاصة أو معرفة ؛

- المتجانسة من حيث الأداء ؛

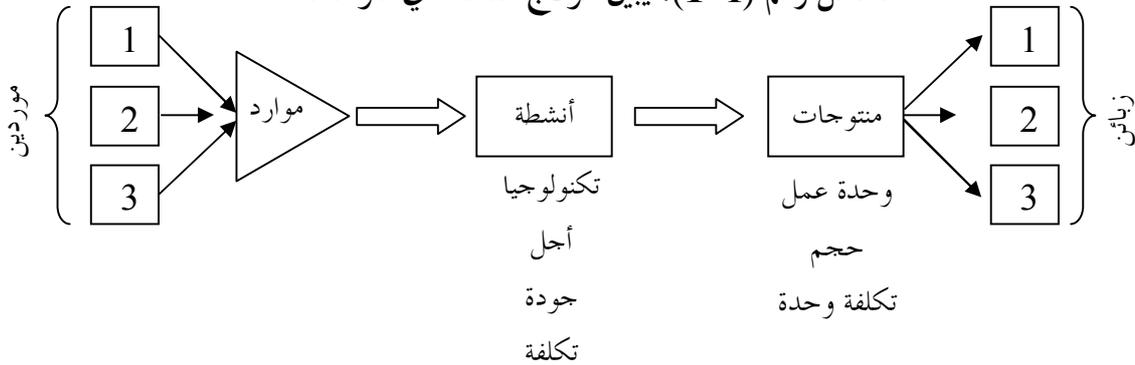
- تقدم مخرجات مادية كانت أو غير مادية بدقة محددة ومتميزة ؛

- الموجهة أو المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن ؛

- المستفيدة على مجموعة من الموارد (طاقة، ساعة عمل، صيانة).

والشكل أدناه يبين نموذج النشاط في المؤسسة.

الشكل رقم (1-1): يبين نموذج النشاط في المؤسسة



Source: Plorino, **Méthodes et pratiqué de la performance**, Editions d'Organisation, Paris, France, 2001, p30.

¹ - عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص 256.

2-1- خصائص النشاط : من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص النشاط التالية :

- مجموعة المهام التي تكون النشاط يجب أن تكون متجانسة بالقدر الكافي للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي¹؛

- استهلاك الموارد ويتطلب ذلك تركيبة متعددة من المدخلات ؛

- هدف النشاط يتمثل في إضافة قيمة أو تحقيق ناتج ؛

- يحدد النشاط مهارات فردية أو جماعية مميزة، تسمح بتحقيق ناتج إجمالي وحيد ومشارك ؛

- لكل نشاط زبون داخلي أم خارجي يجب أن يرضيه ويحقق مبتغاه.

2-2- تصنيف الأنشطة² : لقد تعددت وتنوعت معايير تصنيف الأنشطة من اقتصاد إلى آخر، ولكن سوف

نقتصر على التصنيفات المقدمة من طرف كوبر Cooper، لورينو Lorino وبوتر Porter نظرا لشموليتها وحوصلتها لمختلف التصنيفات.

2-2-1- تصنيف كوبر Cooper : يعتبر كوبر من أحد رواد طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة في

الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يقسم الأنشطة على حسب مستوى النشاط إلى:

أ- **الأنشطة المتعلقة بالوحدة المنتجة :** وهي الأنشطة التي يتم استفادها عند إنتاج كل وحدة بذاتها، وبالتالي فهي تتغير تناسيبا مع عدد الوحدات المنتجة المحملة بتكلفتها، ومن أمثلتها نشاط تسجيل الطلبة، نشاط تقديم الوجبات.

ب- **الأنشطة المتعلقة بالدفعات المنتجة :** وتمثل في الأنشطة التي استفادها عند إنتاج دفعة من المنتجات، وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات الإنتاج الخاصة بكل مجموعة، وبالتالي تكلفة أداء هذه الأنشطة لا يرتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة على حدى، ومن أمثلتها نشاط إدارة قسم معين كالإطعام أو المنح أو الإيواء أو نشاط إدارة الكلية بالنسبة للجامعة.

ج- **الأنشطة المتعلقة بالمنتج :** وهي الأنشطة التي يتم استفادها من أجل دعم نوع معين من المنتجات بغض النظر عن عدد وحدات الإنتاج لهذا النوع أو عدد دفعاته، ومن أمثلتها أنشطة التطوير أو تحسين الخدمات المقدمة للطلاب سواء كانت متعلقة بالإطعام أو الإيواء أو السكن أو المنح أو النشاط الثقافي والرياضي أو العلاجي.

د- **أنشطة التسهيلات :** وهي الأنشطة الاستشرافية اللازمة والضرورية التي يمكن المنظمة أو المؤسسة من القيام بوظائفها الكاملة، مثلا الإصغاء، أنشطة رئاسة مديرية الخدمات الجامعية.

¹ -P. Lorino, Méthodes et pratiqué de la performance. Edition d'Organisation, Paris 2001, pp 254-358.

² -هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، ج1، ط2، دار المريخ للنشر، السعودية، 2003، ص ص 731-734

2-2-2-2- تصنيف بوتير (M. Poter) : قسمها إلى :**2-2-2-1- الأنشطة الأساسية :** ويركز في تصنيفه على الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بخلق منتج

جديد، إبتدأ من المراحل الأولى من الإنشاء إلى عملية البيع، وتفرع إلى :

أ- **نشاطات الإمداد الداخلي :** وتعلق بالأنشطة الضرورية للمنتج قبل البدء في عملية الإنتاج، كأنشطة الاستقبال، جمع المعلومات.

ب- **نشاطات الإنتاج :** وهي الأنشطة المتعلقة بعملية تحويل العناصر الإنتاجية إلى منتجات تامة وكل ما يرفقها من أنشطة، مثل التجميع والتركيب، مراقبة النوعية والجودة، صيانة الأجهزة...

ج- **نشاطات الإمداد الخارجي:** وتكمن في الأنشطة المتعلقة بعملية التوزيع، مثل: تخزين المنتجات النهائية، التفريغ، تنفيذ الطلبات....

د- **نشاطات التسويق والبيع :** وتجمع كافة الأنشطة المتعلقة بتسويق المنتج سواء كانت مادية أو غير مادية، مثل الاستثمار، البحث عن الأسواق، تحديد الأسعار...الخ.

هـ- **نشاطات الخدمات :** تشمل النشاطات الخدمية الضرورية التي يتطلبها المنتج الجديد، والخدمات المرافقة التي من شأنها أن تزيد ثقة الزبون في المؤسسة، مثل: التركيب والصيانة، خدمات ما بعد البيع، نصائح وإرشادات، ضمان...الخ.

2-2-2-2- الأنشطة الثانوية أو الداعمة : تعمل هذه الأنشطة على تقديم الدعم للأنشطة الأساسية وتمثل في:

أ- **التموين :** ويتضمن النشاطات المتعلقة باقتناء كافة الوسائل والموارد المستخدمة في سلسلة قيمة المؤسسة، مثل قراء المواد والآلات.

ب- **تسيير الموارد البشرية :** وتعلق بكل الأنشطة الخاصة بإدارة شؤون المستخدمين، مثل التوظيف، التكوين، منح المكافآت...الخ.

ج- **التطوير التكنولوجي :** وهي مجموعة الأنشطة الساهرة على إضفاء قيمة على المنتج والعملية الإنتاجية، مثل: الأبحاث، تطلعات المستهلكين.

د- **البنية التحتية للمؤسسة :** وتتمثل في كل من المديرية العامة، المالية والمحاسبة والتخطيط...الخ

2-2-3- تصنيف بولورينو : يصنف Polorino وفق عدة أسس أهمها :

2-2-3-1- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة : بناء على طبيعة النشاط ونوع المهارات التي يتطلبها بإضافة إلى أدائه وغايته يمكن التمييز:

أ- أنشطة التصور : (Activités de conception)

- وتتمثل أساسا في الأنشطة المتعلقة بتصوير أو خلق منتج أو خدمة جديدة أو وضع خطة، أو تصور نظام جديد للتكاليف.... أي كل ما يتعلق بالابتكار والإبداع، وتتميز هذه الفئة من الأنشطة بما يلي :
- صعوبة قياس نتائجها ؛
 - تقييم أداؤها مرتبط بالأنشطة البعدية ؛
 - صعوبة راقبتها نظرا لقلّة تكرارها ؛
 - صعوبة جمع معلومات دقيقة حولها ؛
 - تعتبر الموارد البشرية من أهم مدخلاتها مثلا: أفكار، زمن...

ب- أنشطة الانجاز : Activités de réalisation

- وتتعلق هذه الأنشطة بالمهام التشغيلية الكلاسيكية مثل تحرير الفواتير، أنشطة الإنتاج، البيع والتوزيع.... وتتميز هذه الفئة من الأنشطة بالخصائص التالية :
- ذات طبيعة متكررة ؛
 - سهولة طريقة تسييرها وذلك لوضوح نتائجها وإمكانية قياسها ؛
 - وجود درجة معتبرة من التأكد.

ج- أنشطة الصيانة : Activités de maintenance

- وتتمحور هذه الأنشطة في الصيانة بمفهومها الواسع لجميع الموارد الدائمة للمؤسسة، بغية المحافظة على الرأس المالي الاقتصادي لها، مثل صيانة المعدات والآلات، تكوين الأفراد، صيانة الأجهزة الرقمية والمعلوماتية... وتتميز بالخصائص التالية:
- أنها تشكل همزة وصل بين أنشطة لإنجاز وأنشطة التصور ؛
 - إجراءاتها قد تكون كالصيانة الدورية المبرمجة وقد تكون غير مكررة كعملية التشخيص.

2-2-3-2- التصنيف حسب نوع الانطلاق : يمكن أن تقسم الأنشطة حسب نوع انطلاقها إلى:

- أ- **الأنشطة المستقلة :** وتكون انطلاقة هذه الأنشطة مرتبطة أو متوقفة على منجزها مثل الصيانة الوقائية.
- ب- **الأنشطة المتحكم فيها :** وتكون انطلاقة هذه الأنشطة عن طريق أمر خارجي عن النشاط كالفوترة.

2-2-3-3- التصنيف حسب التخصيص : وتنقسم إلى :

- أ- **الأنشطة الأولية (Activités primaires) :** وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها وتخصيصها لأغراض التكلفة وفقا لقياس منطقي.

- ب - **الأنشطة الثانوية (Activités secondaires) :** وهي الأنشطة التي تكون مخرجاتها تابعة للنشاط أو عدة أنشطة، وبالتالي لا يمكن تتبعها مباشرة لأغراض تخصيص التكاليف على الموضوع، وإنما يتم توزيع هذه الأخيرة على الأنشطة الأولية ومن هناك تحميل تكاليفها على المنتجات، كالصيانة مثلا.

2-2-3-4- التصنيف حسب خلق القيمة : ويمكن تقسيمها إلى¹:

أ- أنشطة تصنيف قيمة : يعرف النشاط الذي يضيف قيمة بأنه ذلك النشاط الذي إذا ما تم استبعاده فإنه سيؤدي إلى تخفيض قيمة الخدمة المقدمة للزبون في الأجل الطويل ولا يلي توقعاته، مما سيؤثر سلبا على مبيعات المؤسسة وحصتها في السوق، فمثلا شراء المواد الأولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة مضافة، لأن المؤسسة لا تستطيع الإنتاج بدونه، وكذلك نشاط صباغة السيارات بجودة عالية كذلك هو نشاط ذو قيمة لأنه يخدم تطلعات ورغبات المستهلكين...، وكل ما يتعلق بأنشطة ضرورية لسيرورة المؤسسة ونجاحها.

ب- أنشطة لا تضيف قيمة : هو أي نشاط عديم القيمة من وجهة نظر العملاء أو الزبائن، وهذا ما يقدم للإدارة فرصة كبيرة لتدنية التكاليف دون المساس بالطاقة الخدمية للمنتج، فمثلا تخزين البضائع يعد نشاطا غير منتج من وجهة نظر العميل أو الزبون، فالمؤسسة تنهج سياسة الإنتاج وفق الزمن المحدد للخروج لتفادي لزيادة مدة المخزون أو العمل على إعدامها، المكالمات المتكررة مع الزبائن، سياسة التخفيض أو الخصم للعملاء الغير ملتزمين، وتجدر الملاحظة إلى أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها كاملا، لكن تعمل على تخفيضها بهدف إنجاز النشاط بكفاءة، مثل قسم المحاسبة، تكاليف الفحص، معالجة البيانات، تسيير شؤون الموظفين...

3- المسارات:

يمكن تعريف المسار (Processus) بأنه مجموعة أو خليط من الأنشطة المترابطة فيما بينها، من أجل المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتوصيلها إلى الزبائن².

فعلى سبيل المثال، عملية الشراء تتضمن الأنشطة التالية :

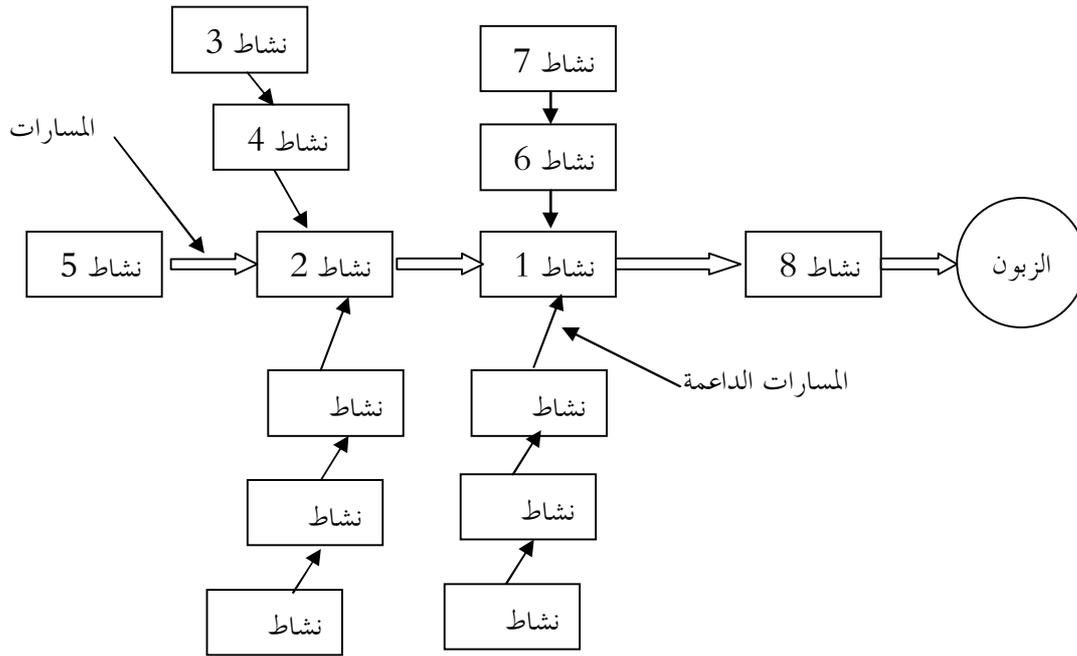
- الأمر بالشراء ؛
- نشاط اختيار الموردين ؛
- نشاط استلام البضائع ؛
- نشاط تخزين البضائع المشتراة.

ويمكننا أن نوضح كيفية ربط الأنشطة بالمسار والعلاقة بينهما من خلال الشكل أدناه.

¹ -إبراهيم عبد الله شقفة خليل، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² -Xavier Boun et al., **Les Nouveaux visages du contrôle de gestion**, Editions Dunod, Paris, France, 2000, p125.

الشكل رقم (I-2): المسارات والأنشطة



Sources: Hélène Loning et al., Op. Cit, p56.

يتضح من خلال الشكل أعلاه وجود نوعين من المسارات:¹

- المسارات الرئيسية : وهي التي لها علاقة مباشرة مع الزبون النهائي، مثل: تحديد الطلبات، التوزيع، إعداد الفواتير، التحصيل.... الخ.
- المسارات الداعمة : هي المسارات المساعدة والتي تقدم الدعم للمسارات الرئيسية للقيام بدورها، مثل مسار اختيار موظفين جدد.... الخ.

المطلب الثاني: مسببات التكلفة:

1- مفهومها:

- يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط، لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تميزه عن غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميزة الذي تتصف بها معلومات ومخرجات هذا النظام، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. ويمكن تعريفه:
- فحسب (Turney, Rorffich) عرفها "على أنها كل عامل أو حدث يتسبب في تغيير تكلفة النشاط"².

¹ Hélène Loning et al., Op. Cit, p 55.

² -Yong-woken, Glenn ballard, Activity Based costing and its application to lean construction, proceeding of the 9th annual conference of the International Group for construction, National University of Singapore, August, 2001, p7.

- كما عرف مسبب التكلفة أنه وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط¹.
- وتتعريف آخر مسبب التكلفة بأنه ذلك المقياس الذي يعكس السبب الجوهرى في خلق أو إيجاد عنصر التكلفة داخل كل مجمع للتكلفة، وكذلك يعتبر كمقياس يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أمثل ودقيق على الأنشطة والأغراض النهائية للتكلفة، ومن خلال التطبيق العلمى توفر محثات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها، ولتحقيق ذلك يجب التدقيق في اختيار مسببات التكلفة، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، وأحيانا نظرا لعدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول إلى مسببات تكلفة مناسبة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة لقياسها، مما يؤدي بنا في أغلب الأحيان إلى استخدام أساليب ومقاييس علمية كبديل في تخصيص التكاليف يطلق عليها (مسببات التكلفة البديلة)، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الانتفاع من الأنشطة بصورة غير مباشرة².
- ويعرف كذلك : على أنه مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف، أو تؤثر عليها، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية :

- أن يكون قابل للقياس الكمي والنوعي والتحديد الزمني والمكاني ؛
- أن تكون مخرجات النشاط في حد ذاته قابلة للقياس ؛
- أن يكون قابل للتخصيص على كل منتج حتى يمكن قياس تكلفة المنتج ؛
- أن يكون النشاط المستهدف قابل للتوصيف وتحديد نوعيته وقياسه ؛
- يجب اختيار مسبب وحيدة للتكلفة لكل مجمع تكلفة³.

يعتبر هذا التعريف هو الأشمل والأوضح، حيث تناول الشروط الواجبة توفرها لاختيار مسبب التكلفة بشكل صحيح.

2- تصنيف المسببات:

هناك تصنيفات عديدة لمسببات التكاليف سنستعرض أهمها فيما يلي :

1-2- حسب مرحلة معالجة التكاليف : تصنف مسببات التكلفة حسب هذا الأساس إلى مجموعتين وهما :

¹ -إبراهيم فرزيزي، دور نظام احاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص 66.

² -أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص 80

³ -سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف كأس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جانفي 2007، ص 219.

أ- **مسببات تكلفة المرحلة الأولى** : وهي التي تستخدم لتخصيص تكاليف الموارد على مجموعات الأنشطة، ويطلق عليها مسببات الموارد (Ressource drivers).

ب- **مسببات تكلفة المرحلة الثانية** : وهي التي تستخدم لتخصيص تكلفة مجموعات الأنشطة إلى المنتجات أو وحدات التكلفة، ويطلق عليها مسببات الأنشطة (Activity drivers)
وقد صنفت Carla Mendoza مسببات الأنشطة إلى مجموعتين وهما¹:

• **مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة : (Transaction drivers)**

وهي مسببات عملية وتستخدم عندما يستهلك المنتج نفس الزمن من النشاط، ويبدو هذا جليا في حالة المنتجات المعيارية.

• **مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة : Duration drivers**

هذا النوع من المسببات يجمع بين كل من استهلاك الموارد والوقت، وهي تختلف باختلاف أغراض التكلفة، مثلا حالة الإنتاج المشروط.

1-2- حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة : وهذا التصنيف كان حسب Cooper et Kaplan حيث صنفها وفق هذا المقياس أو المعيار إلى أربعة :

أ- **مسببات التكلفة على أساس الوحدات المنتجة** : ونلاحظ في هذا النوع من المسببات وجود علاقة متناسبة بين استهلاك الموارد وبين حجم الوحدات المنتجة، والتالي فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم تأديتها في كل مرة تنتج فيها وحدة جديدة.

ب- **مسببات التكلفة على أساس المجموعات** : وهنا تكون العلاقة متناسبة بين استهلاك الموارد وبين إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تنشأ هذه التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لدفعات الإنتاج وليس لحجم الإنتاج، بحيث لا توجد علاقة بين عدد الوحدات المنتجة وعدد الدفعات.

ج- **مسببات التكلفة على أساس نوعية المنتجات** : وهي المسببات التي تتولد أو تنجم عن دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبالتالي فهذا النوع يتعلق ببعض المنتجات دون الأخرى، مثلا كمنشآت الفحص لبعض المنتجات.

د- **مسببات النشاط على أساس المصنع** : وهي المسببات التي تتعلق بالأنشطة الاستشرافية الضرورية واللازمة لدعم عملية الإنتاج في المؤسسة ككل، وتشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، ولهذا فقد نجد صعوبة في تحديدها وإيجاد العلاقة السببية بينها وبين مختلف أغراض التكلفة، لهذا تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تحميلها بصورة كيفية.

¹ -H Bouquin, Comptabilité de gestion, Edition Economica, Paris, 2000, p94.

وحتى يمكن تحديد واختيار مسببات التكاليف، لا بد من الاستناد إلى بعض الأسس والأساليب أهمها¹:

• **تحليل الأنشطة** : يفيد تحليل الأنشطة في تكوين قاعدة مسببات مناسبة، وذلك بعد القيام بدراسة شاملة وعميقة للأنشطة المنجزة وطبيعتها، وتحديد المسبب الملائم لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة ذات طبيعة واحدة متجانسة.

• **أسلوب المسبب البديل** : وهذا النوع من المسببات يستخدم لتفادي الوقوع في تعقيد النظام وزيادة تكلفته، من خلال تحديد مسبب تكلفة لكل نشاط على حدى، لذا يلجأ إلى إنتاج أسلوب المسبب البديل ليجمع مسببات التكلفة المرتبطة فيما بينها في مسبب واحد، وكذلك تجميع الأنشطة وفقاً لمسببات تكاليفها، مما يساعد في إضفاء البساطة في عملية المعالجة.

• **أسلوب التدرج الهرمي** : يقوم هذا الأسلوب على تقسيم مسببات التكاليف إلى ثلاث مستويات رئيسية تتمثل في :

- مسببات تكاليف الأنشطة على مستويات وحدات الإنتاج ؛
- مسببات تكاليف الأنشطة على مستويات دفعات الإنتاج ؛
- مسببات تكاليف الأنشطة على مستويات المنتج.

وفي ظل تطبيق هذا الأسلوب الهرمي كأحد أساليب تحديد واختيار مسببات تكاليف الأنشطة، تستخدم مسببات التكاليف لكل مستوى من المستويات في تحميل تكاليف الأنشطة ذات العلاقة بكل مستوى على المنتجات أو الخدمات.

وتجدر الإشارة إلى وجود معايير يجب استخدامها ومراعاتها عند القيام باختيار مسببات الأنشطة المناسبة :

- **معييار استهلاك الموارد** : وفق لهذا المعيار يتم اختبار مسببات التكاليف على أساس العوامل المنشئة لحصول تكلفة المدخلات، فمثلاً فإن تكلفة قسم المشتريات يسببها عدد أوامر الشراء أو قيمة المشتريات، وعليه في ظل هذا المعيار يجب الاعتماد على العامل أو العناصر المسبب لاستهلاك الموارد أو التكاليف لاختيار مسبب التكلفة لعنصر أو نشاط ما.

- **معييار مخرجات النشاط** : في ظل هذا المعيار يتم الاعتماد على مخرجات النشاط لاختيار مسبب تكلفة النشاط، وذلك من خلال دراسة وتحليل الأنشطة وتحديد مخرجاتها، واعتبار تلك المخرجات على أنها أساس مسببات التكاليف، فمثلاً نشاط تقديم الخدمات العلاجية للطلبة، لهذا قد يكون عدد الحالات المرضية بمثابة مخرجات نشاط العلاجي.

¹-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، ص30.

وبعد التعرف على الأسس والأساليب والمعايير لتحديد مسببات التكاليف، يجب على مصممي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة اتخاذ قراراتين متداخلين¹.

- يتعلق بتحديد عدد مسببات التكلفة ؛

- يتعلق بتحديد نوع مسببات التكلفة المستخدمة.

ويرجع سبب التداخل بين القرارين لوجود علاقة بين نوع مسبب التكلفة وعددها، ولتحقيق الدقة والوصول إلى القرار السليم يجب إتباع الخطوات التالية :

* **عدد مسببات التكاليف التي يجب استخدامها** : يعتمد تحديد العدد المناسب لمسببات التكاليف التي يجب استخدامها على عدة عوامل أهمها:

أ- **درجة الدقة** : تتطلب زيادة درجة دقة المعلومات التي يوفرها النظام إلى زيادة عدد المسببات، وهذا ما ينجر عنه زيادة تكاليف تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

ب- **درجة التنوع في إنتاج أو تقديم الخدمة** : تنعكس درجة التنوع في المنتجات أو الخدمات المقدمة على تنوع وتعدد المسببات المراد استخدامها، فكلما زاد هذا التنوع كلما أدى إلى تنوع وزيادة عدد مسببات التكلفة نظرا لاختلاف استهلاك كل منتج أو خدمة للأنشطة المختلفة، مما ينجر عليه كذلك زيادة تكاليف تطبيق النظام.

ج- **الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة**² : هنا يجب المراعاة إلى تكاليف الأنشطة من حيث قيمتها وأهميتها، قد تصادف ونجد مجمعات للتكلفة قيمتها غير جوهرية ومعتبرة بالنسبة لمجمعات أخرى، وفي هذه الحالة لا يستدعى الأمر إلى تعدد مسببات التكاليف لهذه الأنشطة، حتى ولو كان كل نشاط منها يحتوي على مجموعة أعمال غير متجانسة، ونكتفي بمسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة التكلفة لهذا النشاط، وبهذا يمكن ملاحظة علاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة والتكلفة النسبية للأنشطة.

* **تحديد نوع مسببات التكلفة التي يجب أن تستخدم** : يرتبط تحديد نوع المسببات التي يجب أن تستخدم إلى ما يلي :

أ- **تكلفة القياس** : وهنا عندما نريد اختيار المسبب يجب المراعاة إلى تكلفة تجميع البيانات الخاصة به، لذا يجب اختيار مسبب التكلفة الذي تكون تكلفته قياسه منخفضة ومتاحة، فمثلا تكون المعلومات متاحة عن عدد مرات تسجيل الطالب أسهل من المعلومات المتاحة عن الزمن المستغرق في عملية التسجيل.

¹ - يوسف محمد محمود، نموذج مقترح لحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، مجلد 32، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995، ص 138-140.

² - مبارك صلاح الدين، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 29، العدد 1، ص 27.

ب- درجة ارتباط مسبب التكلفة بالاستخدام الفعلي لموارد النشاط : بالنسبة لهذا المعيار يجب أخذ بعين الاعتبار درجة الارتباط الحقيقي والمعبر بين المسبب وموارد النشاط لتجنب انخفاض مستوى دقة بيانات تكلفة الوحدة، حتى ولو كانت تكلفة قياسه أكبر من مسبب آخر أقل ارتباطاً وأقل تعبيراً.

ج- الآثار السلوكية لمسبب التكلفة¹: ويبدو هذا المعيار جلياً عند استخدام مسبب التكلفة كأساس لقياس أداء الموظفين، فإنه سوف ينعكس على سلوكياتهم بطريقة إيجابية أو سلبية ومن هناك على أداءهم، لذا يجب أن لا نغفل عن الآثار السلوكية لمسبب التكلفة الذي بدورها تؤثر على تطبيق النظام، لذا يجب الحرص على انتقاء المسبب الذي يولد حافزاً وتشجعاً للموظفين لغرض زيادة مردوديتهم، فمثلاً إذا تم استخدام مسبب تكلفة عدد مرات الاتصال بالموردين كأساس لتقييم أداء رئيس قسم المشتريات فإنه يلجأ إلى تقليل عدد مرات اتصاله مما ينعكس سلباً على اختيار المورد صاحب أعلى جودة وأقل تكلفة، اعتقاد منه أنه يعمل على تخفيض التكاليف وينال صومعة جيدة من مدير المؤسسة.

وما يجب الإشارة إليه أن أهمية مراعاة الدقة في اختيار مسببات التكاليف المرتبطة بكل نشاط، حيث غالباً ما يؤثر النشاط في أكثر من مسبب تكلفة، وإن عدم اختيار المسبب الملائم للتكلفة يؤثر على دقة القياس وجودة ومصداقية معلومات التكاليف هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن العلاقة بين عدد مسببات التكلفة وبين تكلفة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هي علاقة طردية وكذلك العلاقة مع درجة التعقيد في تطبيق النظام، فكلما زاد عدد مسببات التكلفة يتوقع مستوى دقة مرتفعة لبيانات التكاليف، إلا أنه يتوقع أيضاً ارتفاع تكلفة تطبيق النظام نفسه مع ارتفاع درجة تعقد العمليات الحسابية به².

المبحث الثالث: أبعاد وشروط نجاح تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة:

المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط :

ما يجب فهمه أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لا يقتصر فقط على تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، بل يشمل أبعاداً وأغراضاً أكثر من ذلك يمكن تلخيصها أو بلورتها في بعدين :

- بعد تخصيص التكلفة : ويهدف إلى تكوين بنك معلومات عن تكاليف الموارد والأنشطة والمنتجات والزبائن.

- بعد العمليات : الذي يوفر معلومات تفصيلية مالية كانت أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة وعن سبب أداء والكيفية التي تم بها، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المؤسسة في تفسير وتحسين أداء النشاط.

¹ - صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² - نفس المرجع، ص 34.

1- بعد تخصيص التكلفة:

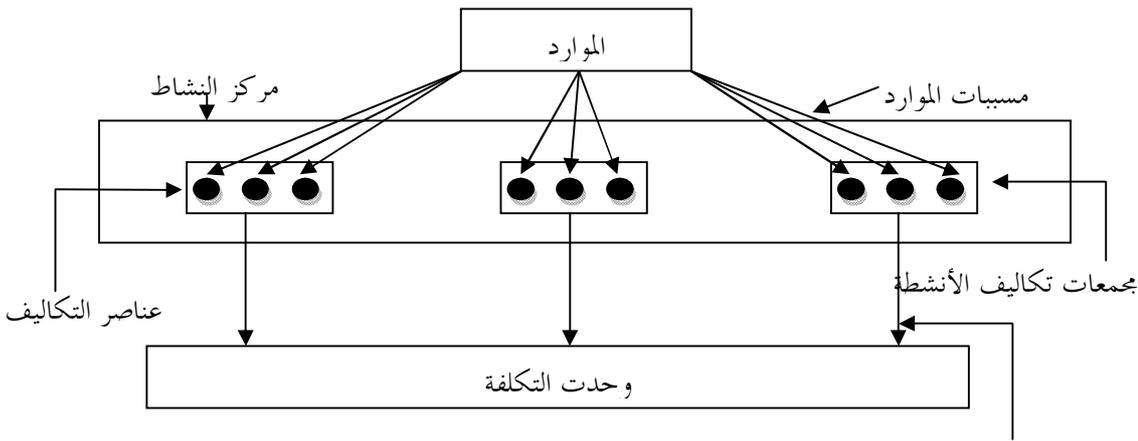
يبنى نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية مفادها أن كل أنشطة المؤسسة تهدف في الحقيقة لدعم عملية إنتاج وتسويق المنتجات والخدمات، وبالتالي يجب تحميل كل تكاليف الأنشطة المستخدمة إلى تكلفة المنتج أو الخدمة، وذلك من خلال تصنيفها وتخصيصها إلى منتج أو دفعة من المنتجات أو خدمة مقدمة¹.

وبعبارة أخرى فإن المنتجات أو الخدمة المقدمة تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد². وبما أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يهدف قدر الإمكان من تقليل بنود التكاليف غير المباشر، وذلك من خلال ربط المنتجات أو الخدمة المقدمة بالتكاليف مباشرة بهدف تحقيق³:

- عدالة ودقة قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة ؛
- محاولة تذييل أو القضاء على سلبيات ومشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، وخاصة أن أغلب التكاليف في المؤسسات الخدمية تعتبر تكاليف ثابتة وغير مباشرة.
- وتتم مكانيزمات توجيه التكلفة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وفق مرحلتين سواء كانت في المؤسسات الصناعية أو الخدمية :

- المرحلة الأولى : يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة الأنشطة.
- المرحلة الثانية : يتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة وفقا لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها، والشكل أدناه يوضح مرحلتي التخصيص :

الشكل رقم (I-3): مراحل تخصيص التكاليف



المصدر: صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 40

¹ - الغروري علي مجدي، استخدام منهج التكلفة المبنية على أساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، تجارة المنصورة، العدد

2، ص 106.

² - صالح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ - نفس المرجع، ص 40.

ويمكن شرح تلك المرحلتين كما يلي :

المرحلة الأولى : مرحلة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة : من خلال هذه المرحلة يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مجتمعات تكاليف الأنشطة المتجانسة، حيث تتضمن هذه الأخيرة على مجموعة من تكاليف الأنشطة والتي يمكن تفسير حركتها من خلال مسبب تكلفة واحد، ومن هناك يتم تحديد وحساب تكلفة الوحدة من خلال الربط بين تكاليف المجتمعات وتكلفة الوحدة بواسطة مسبب التكاليف المختار، وهو ما يطلق عليه بمعدل تكلفة مسبب التكلفة، وكخلاصة للمرحلة الأولى أننا تمكنا من الحصول على مجموعة من مجتمعات الأنشطة المتجانسة، ومعدلات تكلفة مسببات التكاليف لكل مجمع، بهدف تحديد تكلفة مجتمعات التكاليف، وتتضمن هذه الأخيرة كل عناصر التكاليف المستخدمة لأداء أنشطة المجمع، وتشكل عناصر التكاليف من الموارد المختلفة والأجور ومصاريف المهام...، وفي أغلب الأحيان تكون عملية تخصيص تكلفة الموارد لمجتمعات تكلفة النشاط سهلة وبسيطة، نظرا لأن الموارد تكون موجهة لأداء نشاط واحد، ولكن عندما تستخدم الموارد في أداء عدة أنشطة فإن الموارد المستخدمة يجب أن تقسم بين الأنشطة التي استهلكت من أجلها هذه الموارد¹.

المرحلة الثانية: مرحلة تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة : وفي هذه المرحلة تستخدم معدلات تكلفة مسببات التكاليف المحددة في المرحلة الأولى، وكذا كمية مسبب التكلفة المستعمل لكل منتج أو خدمة بهدف قياس كمية الموارد المستهلكة من طرف كل منتج، ثم يتم حساب التكلفة غير المباشرة الموجهة من مجتمعات التكلفة المختلفة لكل وحدة تكلفة من المنتجات أو الخدمات المقدمة، من خلال جداء معدل تكلفة مسبب التكلفة في كمية وحدات مسبب التكلفة المستعمل من طرف وحدة التكلفة، وذلك لكل مجمع تكلفة نشاط ساهم في وحدة التكلفة².

وكخلاصة يمكننا القول بأن وحدة التكلفة تعد بمثابة السبب المنشئ للنشاط، والوعاء النهائي الذي يمكننا من مراقبة التكاليف، وأنه لا بد أن تساوي جميع تكاليف الأنشطة المستخدمة لإنتاج سلع أو تقديم خدمة قيمة إجمالي تكلفة وحدات التكاليف الموجودة.

2- بعد العمليات:

يمكن اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الإجابة عن مجموعة من الأسئلة التي تهدف إلى كفاءة التسيير أهمها³:

¹ - صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 41

² - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-

ENICAB، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005، ص 99.

³ -الباتوني علاء، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 1، ص 352.

- ما هي الأنشطة التي تستهلك الموارد ؟
 - ما هي نوعية الموارد المطلوبة للقيام بكل نشاط ؟
 - وفي أي الأنشطة يتاح فرص تخفيض التكاليف ؟
- وتفيد هذه الأسئلة إلى البحث عن الإجابة، مما يتطلب من المؤسسة جمع كل المعلومات المالية أو غير المالية التي تكون قاعدة سند أو أساس متين لتسهيل عملية اتخاذ العديد من القرارات الصائبة في مجال التسعير والتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة، وهذه المعلومات كذلك يمكن الاعتماد عليها في تحديد مسببات التكاليف وكيفية أداء الأنشطة، مما يساعد على تفسير هذه الأخيرة ويعمل على زيادة فرص تحسين الأداء.
- إن البيانات التي يتيحها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن العمليات والأنشطة وما يرتبط بهما من مسببات التكلفة أو مقياس الأداء التي توضح المهمة المراد إنجازها، والنتائج المحققة لكل نشاط من حيث التكلفة والجهد والزمن المستغرق، تفيد المؤسسة في توفير المناخ التكاليفي الذي يسمح لها بالقيام بعملية التحسين المستمر.
- كما تمكن مسببات التكاليف من توفير المعلومات المتعلقة بأداء وتكاليف كل نشاط من أنشطة المؤسسة، والتي بدورها يمكن توظيفها في عملية تدنية التكاليف وذلك من خلال :
- صب الاهتمام والتركيز على الأنشطة المستهلكة للأكبر قدر من الموارد ؛
 - دراسة وتحليل هذه الأنشطة بدقة من حيث إضافتها للقيمة أم لا، وإلى أين موجهة للدخل أو خارج المؤسسة ومدى فعاليتها وأهميتها ؛
 - دراسة إمكانية تخفيض هذه الأنشطة أو إلغائها تماما من عدمه ودراسة المخلفات المترتبة عن ذلك ؛
 - دراسة كيفية تفعيل أو زيادة فعالية الأنشطة غير القابل للإلغاء.
- كما يساعد تحليل العمليات والأنشطة من تحديد التكاليف العديمة القيمة، ومن هناك استبعاد الأنشطة المنشأ لها في تخفيض تكاليف المؤسسة تلقائيا المتعلقة بالمنتجات أو الخدمة المقدمة.
- ويساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بصرامة وكفاءة في تطوير قياس وتقييم الأداء وذلك من خلال :
- تحديد الأنشطة الأساسية داخل المؤسسة ؛
 - تحديد الموارد اللازمة لتلك الأنشطة ؛
 - تحديد حلقة الإنتاج من أجل معرفة المراحل التي يمر بها المنتج ؛
 - تحديد تكلفة النشاط وذلك من خلال إحصاء الموارد المستخدمة فيه، ونسبة استفادته من تكاليف الأنشطة الأخرى المرتبطة به، مما يمكننا الحصول على وحدة أو معدل التحميل، وذلك عن طريق قسمة إجمالي تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة ؛

- التمكين من توصيف الأنشطة وتحديد مواردها المالية التقديرية، مما يمكن من بناء أو إعداد الموازنة أو الخريطة المبنية على أساس الأنشطة في شكل مصفوفة النشاط، حيث أعمدها تمثل الأنشطة والصفوف تمثل الموارد. وانطلاقاً مما سبق نرى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا ينحصر فقط على القياس الحقيقي للتكلفة، بل يتعداها ليشمل العديد من أدوات المحاسبة الإدارية كإعداد الموازنات التقديرية، حيث بناء هذه الأخيرة على أساس نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة من تحديد احتياجات المنتجات المتوقع إنتاجها استناداً على حجم مسببات تكلفة النشاط المقدرة لكل نشاط، ونظراً لتعدد مسببات تكاليف الأنشطة فإن الموازنة المبنية على أساس هذا النظام تعكس بالفعل ما تحتاج إليه جملة الإنتاج من الأنشطة المختلفة، مما يؤدي إلى تحقيق دقة في إعداد تقارير الموازنة، كما يمكن استعمال أو توظيف مسبب التكاليف في حد ذاته كمقياس للأداء المتعلق بكل نشاط وذلك من خلال مقارنة حجم المسببات الفعلية بالمقدرة، كما تمكننا من تحديد أماكن الضياع والإسراف.

كما تمكننا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام آخر الأساليب المطورة في قياس الأداء، وذلك من خلال:

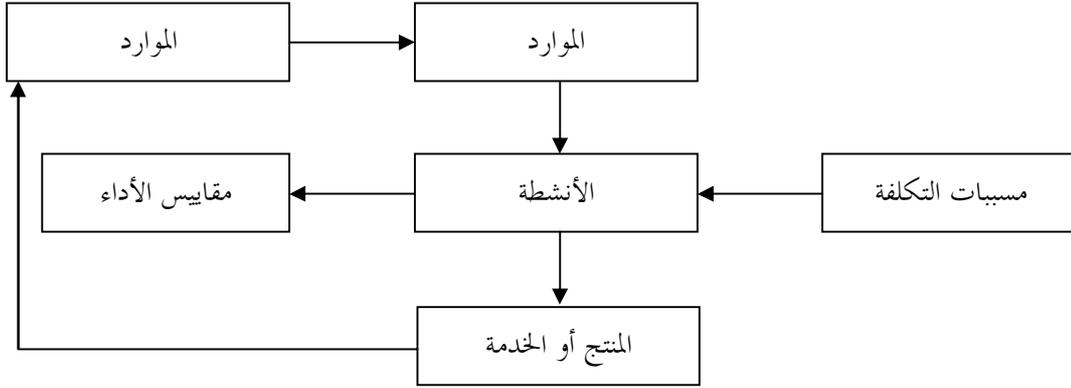
- زيادة إيرادات المؤسسة الناجم عن زيادة العمليات ؛
- تخفيض المخزون ؛
- تدنية التكاليف التشغيلية.

كما يساعد بعد العمليات لنظام المحاسبة على أساس الأنشطة، إلى زيادة كفاءة وفعالية محاسبة المسؤولية وذلك من خلال ما يلي :

- إن بناء الأنشطة يكون صورة عاكسة للهيكل التنظيمي للمؤسسة بمختلف وحداتها الإدارية، ما يساعد على تحقيق الربط والتنسيق بين النظام المحاسبي والتنظيم الهيكلي للمؤسسة، مما يسهل عملية الرقابة على التكاليف.
- الفصل بين الأنشطة وعدم تحميلها بتكاليف أقسام أخرى يؤدي إلى الفصل في المسؤوليات، مما يساعد في تحسين عملية تقييم أدائها وعدالة الحكم عليها.
- من خلال تساوي إجمالي تكاليف الأنشطة لقسم ما وتكلفة الموارد المستخدمة مما يؤدي إلى زيادة فعالية عملية الرقابة، من خلال تتبع التكلفة وذلك بالمقارنة مع مجتمعات التكاليف، باعتبارها وعاء يحوي مجموعة من التكاليف الموجة من أقسام متنوعة ويصعب تتبع تكلفتها بطول الإجراءات وتعقدها.
- كما يفيدنا أسلوب مجتمعات الأنشطة المتجانسة في إعطاء أو توضيح الصورة حول الأنشطة الواجب تسليط الضوء عليها، ومن هناك العمل على تطويرها وتحسين أدائها.
- مساعدة الإدارة على تقدير جدوى الأنشطة التي تمارسها والهدف منها وإمكانية تطويرها وتحسينها.

- يساعد الإدارة على تسليط الاهتمام العمليات الأكثر فعالية، والمنتجات والخدمات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف، مما يمكنها من اتخاذ قرارات صائبة في مختلف المجالات كتخصيص الموارد، قرار التسعير، وقرار مواصلة الإنتاج أو تقديم خدمة من عدمه.

الشكل رقم (I-4) أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: ماهر موسى، درغام، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005، ص 46.

المطلب الثاني: شروط نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

وتتمثل فيما يلي¹:

- يستدعى التطبيق الجيد والسليم لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تحقيق الوعي لدى المستخدمين بالنظام، وما يحققه من خدمات لبقاء المؤسسة وتطورها، ويكون ذلك من خلال تكوينهم وتدريبهم على فهم النظام.
- وجود إرادة من قبل مسؤولي المؤسسة في الحصول على المعلومات الدقيقة، ومدى قناعتهم وتفهمهم لضرورة تطبيق النظام وأهميته في توفير بنك للمعلومات الدقيقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- توفر أنظمة للمعلومات فعالة، والاعتماد على الأسس العلمية في إعداد الموازنات التقديرية.
- استعمال الوسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الدقة في تسجيل الأحداث والأنشطة والتكاليف، كما يمكن بلورتها أو تحليلها أو استرجاعها بطريقة مرنة كلما اقتضت الحاجة.
- مراعاة طبيعة خصائص المؤسسات الخدمية عند التطبيق وطبيعة مخرجاتها.

¹ - زعرب حمدي شحادة، مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 21، العدد 3، ص ص 13-15.

وكذلك من أجل نجاح تطبيق وسيرورة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أن يكون تحت مسؤولية فريق عمل مكون أو مشكل من عدة تخصصات وليس فقط الاقتصاد على قسم المحاسبة، حيث يجب أن يشمل الفريق كافة مجالات الوظائف التي يمسها النظام لإعطائه صفة المشاركة في التطبيق وليس الأوامر، بقصد إفهام الجميع أن النظام جاء لخدمة المؤسسة، ولتجنب الفهم الخاطئ والتقليل من السلطات وخاصة بتغيير بعض الأسس التي يستخدمها المديرين لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء، فإذا لم يفهموها ويقبلوها فإنهم سيقاومون تطبيقه، إضافة إلى ذلك أن التصميم الجيد للنظام يتطلب خبرة وكفاءة جميع المدراء الذين سيتعاملون مع النظام. ولزيادة ضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يجب مراعاة ما يلي¹:

- توفير قاعدة أو بنك للمعلومات يلبي احتياجات المؤسسة تلجأ إليه كلما اقتضت الحاجة وفي أي وقت؛
 - تفعيل نظام المعلومات من أجل توفير المعلومات وإيصالها لمستخدميها عبر كافة المستويات المختلفة للمؤسسة؛
 - توفير الموارد المتاحة التي يمكن استخدامها؛
 - خلق هيكل للتقارير يفيد بأغراض الحصول على المعلومات.
- كما يمكننا إضافة الاعتبارات التالية :
- خلق تفاعل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالاستراتيجيات داخل النظام الإداري، وخاصة إستراتيجية الجودة وسرعة أداء الخدمة ؛
 - ربط تطبيق النظام بتقييم الأداء ؛
 - الاتفاق على فهم ووضوح أهداف النظام ؛
 - ربط النظام بالخطوات الإجرائية للجودة ؛
 - التكوين والتدريب على تصميم وتنفيذ النظام.

المطلب الثالث: إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قطاع الخدمات :

ويمكن النظر إليه من زاويتين :

1- من ناحية حاجة المؤسسة إلى أداة إدارية جديدة : وهذا راجع إلى :

- نظرا لنمو الأهمية الاقتصادية للمؤسسة الخدمية في الآونة الأخيرة، جعلها بحاجة ماسة للحصول على المعلومات التي تمكنها من توفير أساس موضوعي دقيق للحكم على كفاءة أداء تلك الخدمات، والتي تتطلب أداء الخدمة بمستوى مناسب من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة²؛

¹ - صلاح مجدي علس، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² - خالد أمين، عبد الله، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2005، ص 93.

- وفقا لـ Whilt يرى ضرورة اعتماد المؤسسات الخدمية إلى للأنظمة الإدارية الحديثة وذلك نظرا:
 ✓ لزيادة متطلبات المنافسة، مما يستدعى المؤسسات من تحسين من عملية التخطيط والرقابة¹.
 ✓ النمو الكبير الذي تشهده المؤسسات الخدمية في حجمها وتعدد تنظيماتها، مما يستوجب عليها الاعتماد على نظام للتكاليف يتناسب مع حاجاتها واستخداماتها.
 ويرى Kaplan and Cooper أن المؤسسات الخدمية يمكنها الاستفادة من الخدمات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، طالما أنها تشترك في كثير من المسائل والإجراءات مع المؤسسات الإنتاجية، مثل تحليل مصاريف المستخدمين وتحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد².
 أما Hicks فيرى إمكانية استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على المؤسسات الخدمية ولكل أنواع الشركات، مادامت القواعد المطبقة هي نفسها وهدفها تطوير نظام التكاليف.
 ويضيف Lambert و Whitworth بأن المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتمد عليها كأساس لإيجاد الحلول لمشاكل التسيير المختلفة التي تواجه المؤسسات الخدمية، وكما يمكن اعتبار الإدارة المبنية على أساس الأنشطة كأداة تسمح للمؤسسات الخدمية الربحية أو غير الربحية بتطوير إمكانياتها والانتفاع من الموارد الإستراتيجية³.
 ونظرا لكثرة المشاكل التي تواجهها المؤسسات الخدمية الهادفة للربح أو غير الربحية مما يستوجب منها انتهاز نظام تكاليفي يساعدها لإيجاد الحلول الممكنة.

2- من ناحية جودة الخدمة والحفاظ على علاقة الزبون :

نظرا لاشتداد المنافسة في الوقت الحاضر في كل من الشركات الإنتاجية والخدمية، جعلها أكثر تحدي وطلبا عن معلومات أفضل وأكثر دقة من المحاسبة الإدارية.
 كما أن جوهر الاختلاف بين المؤسسات الإنتاجية والمؤسسات الخدمية في طبيعة المخرجات، ملموسة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية وغير ملموسة في أغلب الأحيان للمؤسسات الخدمية، وإضافة إلى ذلك تكون علاقة الموظفين بالشركات الخدمية مباشرة مع الزبون، لذلك فإن على المؤسسات الخدمية أن تكون حساسة لمسألة توقيت وجودة الخدمة التي يقدمها الموظف للزبون، حيث يتأثر الزبون سريعا بعملية التأخير أو عدم الجودة في الخدمة المقدمة له، مما يؤدي إلى تدمره وعدم الرضاء مما يجعله يبحث عن مصدر أخرى للخدمة في حالة وجود المنافسة أو الاحتجاج في حالة احتكار القطاع العام للخدمة، كما هو حالة الجزائر في قطاع الخدمات الجامعية.

¹ -Whilt, S.Y., Whilt J.D., **What Professional Services Firms can learn form Manufacturing**, Management Accounting, 1988, p 23.

²-Cooper R, Kaplan R. S., **The Design of Management System**, New Jersey, Prentice Hall, 1991, p324.

³ - خالد أمين، عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 94-95.

كما يمكن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة من البحث ومعرفة كيفية إدراك الزبائن لجودة الخدمات الداخلية أو الخارجية بجودة منتجات الخدمة، وإلا أن المؤسسة لا تستطيع التعرف والتطلع إلى الخدمات المرغوبة من قبل الطالبين للخدمة، والتي تضيف قيمة له وتبين له الخدمات غير المرغوبة، وخاصة هذا في ظل المنافسة الشديدة التي تفرض التحسين في الخدمة وتدنية التكاليف.

إن فهم قيمة وتكلفة أنشطة الخدمات هو مطلب من متطلبات الإدارة المعاصرة لأن إرضاء الزبون غالبا ما يؤدي إلى رفع مصاريف المؤسسة دون أن يقابلها زيادة في الإيرادات، لدى فإن المؤسسات التي تفهم وتستطيع تحديد هذه التكاليف تكون في وضع أفضل من غيرها من حيث التحكم فيها.

كما يمكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الاستخدام الفعال لمعلومات عن ربحية الزبون، مما يمكنها من توطيد العلاقة معه على الأمد الطويل.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات، وأهميته في تحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المنتجة، حيث تشترك مع القطاع الإنتاجي في العديد من القواسم التي تتيح أسباب ودواعي استخدامه بالإضافة إلى المنافع العديدة التي يمكن جنيها جراء تطبيق النظام، من خلال تقديمه لمعلومات دقيقة عن التكاليف والتي يمكن الاعتماد عليها في حل العديد من المشاكل المختلفة التي تواجهها المؤسسات الخدمية اليوم، وخاصة في ظل اشتداد المنافسة وتطلعات المواطنين إلى حياة أفضل، مما يجعلها في رهان بين تحسين الخدمة وتخفيض التكاليف ؟

المبحث الرابع : الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بالرغم من اختلاف العديد من الباحثين والمختصين في عدد الخطوات التي يتم بها تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة فضلا عن اختلاف اجراءاتها في الواقع العملي عنه في النظري، ولكن مجمل هذا الاختلاف لا يخرج عن جوهر آلية تطبيق هذه الطريقة باحتفاظها بنفس المبدأ وتؤدي إلى نفس النتيجة، ويمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي:

المطلب الأول: تحليل قيمة العمليات Process value Anglysis

نقطة انطلاقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو تحليل قيمة العمليات، والتي يقصد بها التحليل النظامي للأنشطة المستخدمة في إنتاج سلعة ما أو تقديم خدمة، ومن خلال هذا التحليل يتم إحصاء كافة الأنشطة والعمليات الضرورية واللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة، وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقا من استلام الموارد إلى غاية إيصالها إلى الزبون النهائي، وإضافة إلى ذلك تحديد الأنشطة من حيث طبيعتها أن تضيف قيمة أما لا، ويكون ذلك من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية تسيير العمليات الإنتاجية، وبهذا التحليل المنظم لتلك الأنشطة التي تستوجبها عملية إنتاج سلعة أو تقديم خدمة¹.

ويعد هذه التحليل هو الركن الأساسي لهذا النظام، لأنه يسهر على ربط الأنشطة بالأحداث أو الظروف أو الشروط، التي تخلق الحاجة إلى النشاط وبالتالي الحاجة إلى استهلاك الموارد، وتصبح هذه المسببات هي المستهدفة للتخفيض أو إلغاءها في حالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو صب الاهتمام عليها إذا كانت مرتبطة بأنشطة تضيف قيمة، ويشمل هذا التحليل على مرحلتين أساسيتين وهما :

1- إحصاء وتحليل كافة الأنشطة :

من خلال هذه المرحلة تم إحصاء كافة الأنشطة وتحليلها، ثم تحديد الأنشطة التي تضيف القيمة من عدمه، ومن هناك البحث عن الطرق والوسائل لانتهاجها في تخفيض أو إلغاء هذه الأنشطة العديمة القيمة. ونظرا لوجود في الواقع العملي لعدد ضخم من الأنشطة المستخدمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة الناجم عن تعقيد العمليات، فكلما زاد هذا التعقيد أدى إلى زيادة عدد الأنشطة، ومن هناك تعقد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، مما يؤدي إلى الرفع من تكاليف تطبيق النظام، لذا يجب أن يكون تحديد عدد

¹ - خالد أمين، عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 95.

الأنشطة عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط، وفي هذا السياق يرى (P.Lorino) ثلاثة زوايا ممكنة في تحديد الأنشطة وتحليلها وهي¹:

- زاوية التركيز على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛
- زاوية التركيز على التقسيم الوظيفي للمؤسسة ؛
- زاوية التركيز على مدخل العمليات.

إذا لم يحقق كل من التقسيم الأول والثاني توصيف العلاقات المترابطة بين مختلف الأنشطة، فإن التصنيف الثالث سيكون أكثر ملائمة مع هدف نظام المحاسبة المبنى على أساس الأنشطة، لأنه يوضح مختلف العلاقات والتدخلات بين مختلف الأنشطة والأزمنة المستغرقة لذلك.

ويضيف (P.Lorino) أنه يمكن تحديد وإحصاء الأنشطة بإتباع إحدى الطريقتين.

- تصنيف الأنشطة من الأعلى إلى الأسفل : وهنا يتم تحليل الأنشطة استنادا إلى تسلسلها الهرمي للهيكل التنظيمي، وذلك انطلاقا من أعلى مستوى إلى أدنى مستوى.
- تصنيف الأنشطة من الأسفل إلى الأعلى : وهي باتجاه معاكس مع الطريقة الأولى، حيث يتم إحصاء الأنشطة ابتداء من مستوى التشغيل إلى أعلى قمة في التنظيم.

2- توثيق تدفق العمليات :

وتتم هذه الخطوة بإعداد خرائط تدفق العمليات والأنشطة، تحتوي على كل التفاصيل والمعلومات المتعلقة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج، انطلاقا من استلام المواد إلى غاية الفحص النهائي للمنتوج، كما يتطلب إعداد مثل هذه الخرائط الغوص في تفاصيل العمليات وتوثيق كل نشاط يساهم في عملية الإنتاج، بما في ذلك مناولة المواد، وزمن الانتظار وحركة المنتجات بين الآلات والفحص والإنتاج والتخزين، وإصلاح وتركيب المنتوج وخدمات ما بعد البيع، وهنا يجب اختيار المنتجات أو الخدمات التي يكون لها أثر كبير على التكاليف.

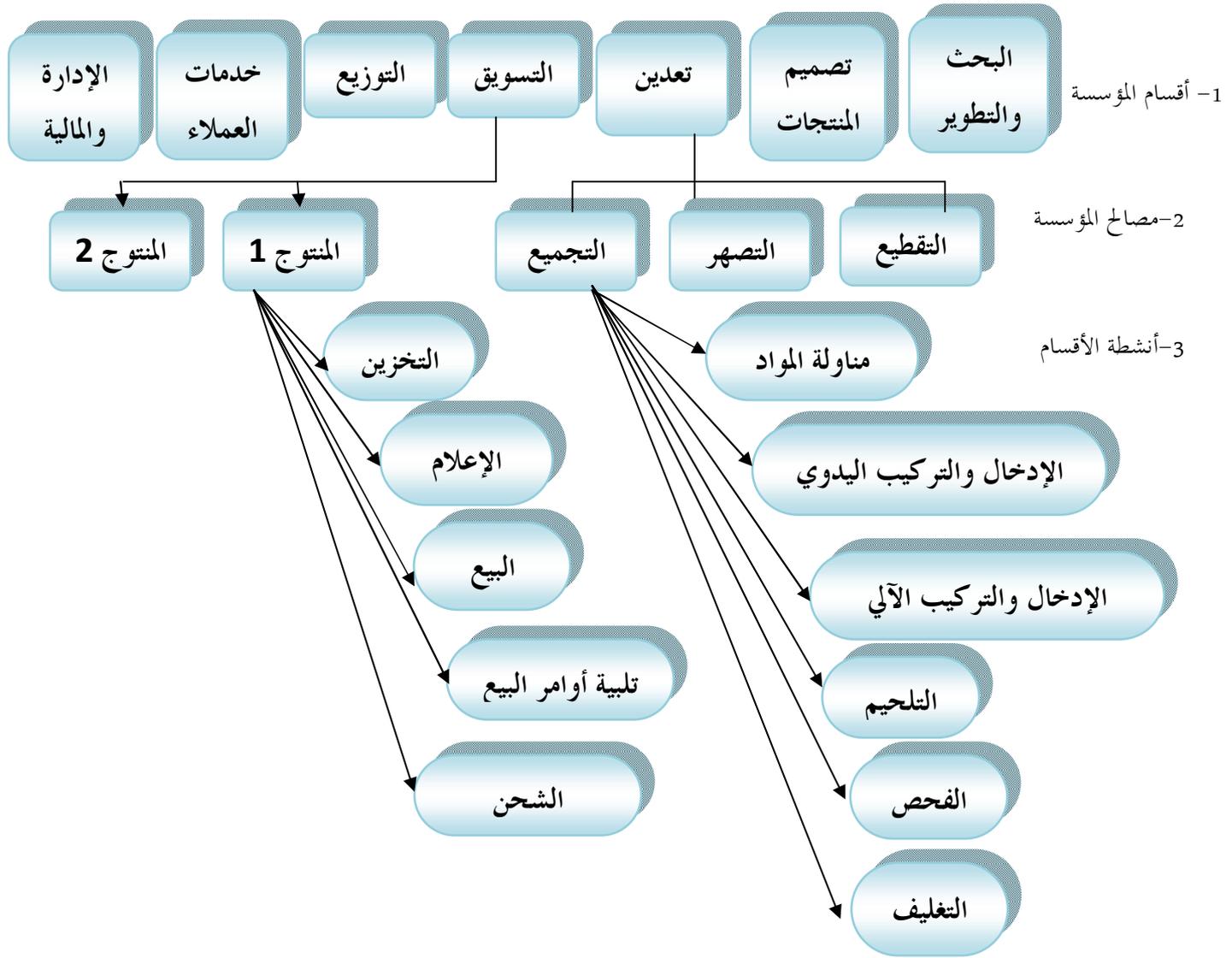
وتجدر الإشارة أنه يجب مراعاة بعض المعايير والإرشادات في تحديد الأنشطة وهي :

- الاكتفاء بتقسيم عمليات المؤسسة إلى مجموعات متجانسة من الأنشطة، وعدم التمادي في عملية التقسيم؛
- الابتعاد قدر الإمكان عن تعقد عمليات المؤسسة، وذلك ما ينعكس سريعا على تعدد الأنشطة المسببة للتكاليف ؛
- تجاهل أو غض النظر على الأنشطة الصغيرة من حيث استخدامها للموظفين أو الموارد ؛

¹ - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعات الكوابل الكهربائية- بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 78.

- ظهور الأنشطة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة المتعلق بتحقيق أهداف معينة، قد تكون ذات أهمية نسبية كأنشطة تحسين لأداء، أو تكون قليلة سببا كأنشطة المتعلقة بالتكلفة بحد ذاتها.

الشكل رقم (5-1): أهم أقسام ونشاطات المؤسسة



المصدر: يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 170.

يتضح من الشكل أعلاه أن المؤسسة مقسمة إلى وظائف، وكل وظيفة تحتوي على أقسام تجمع العديد من الأنشطة.

المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط وتكلفتها

ويمكن شرح هذا المطلب من خلال ثلاث عناصر :

1- تحديد تكلفة ومستوى كل نشاط :

ويمكننا الحصول على تكلفة النشاط من خلال جمع تكاليف كافة العناصر المستخدمة لأداء هذا النشاط من أفراد، آلات، نظام المعلوماتي، ومواد أخرى.... ويكون ذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد المستنفذة ومخرجات كل نشاط، ويعد محدث التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة، فهو مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عناصر الإنتاج لكل وحد مخرجات من النشاط¹.

2- تحديد مراكز النشاط :

بعد القيام بتحديد الأنشطة في الخطوة الأولى، يتبين لنا أنه يمكن أن يكون هناك العشرات بل المئات من الأنشطة في المؤسسة الواحدة، فقد لا يكون من المجدي اقتصادياً أن نتعامل مع كل نشاط على حدى، كمرکز أو مجمع للتكلفة واستخدام له موجه خاص به، لدى يجب تجميع عدة أنشطة متجانسة ومرتبطة ببعضها البعض في شكل أوعية أو مجمعات للتكلفة، وذلك لتحقيق تكاليف التسجيل والتفصيل.

ويتم تقسيم أو تحديد أنشطة المؤسسة بما يتوافق مع طبيعة العمليات، وبعدها يتم إعادة تصنيفها في مراكز من خلال دمج الأنشطة المتشابهة قدر الإمكان دون المساس بدقة التكاليف، أما في حالة زيادة الاختلاف بين المنتجات تقل إمكانية دمج الأنشطة وتزيد الحاجة إلى استحداث عدد أكبر لمراكز التجميع المستقلة لضمان الدقة في تحديد التكاليف.

وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين وهما :

- تجانس أنشطة كل مركز نشاط ؛
- وجود علاقة متناسبة بين التكاليف وبين مستوى النشاط.

3- تحويل التكاليف إلى مراكز الأنشطة :

لقد ذكر فيما سبق بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتي، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف على مجمعات الأنشطة وذلك في انتظار فيما بعد تحميلها على المنتجات، ويمكن أن توزع التكاليف مباشرة على مراكز الأنشطة في المرحلة الأولى، وفي حالة عدم وجود إمكانية فلجأ إلى ما يسمى بمسببات التكلفة الخاصة بالموارد، وتفضل المؤسسات التخصيص المباشر للتكاليف دون اللجوء إلى مسببات الموارد لتجنب الانحراف في التكاليف.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص21.

المطلب الثالث : تحديد مسببات النشاط

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، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات¹ 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 العمليات²، وكمثال على مسببات النشاط نذكر :

الجدول رقم (1-1): مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات التدخل
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

1- شروط اختبار مولدات التكلفة:

- يجب اختيار مولد التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك دون الانحراف عن مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها :
- القابلية للقياس ؛
 - سهولة الحصول على المعلومات والمعطيات المتعلقة بها ؛
 - مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أي أن يعتبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس ؛
 - يتوقف نظام التكاليف التي على أساس الأنشطة على تخصيص التكاليف وفقا لمسببات التكلفة على مرحلتين كما يلي³ :

¹ -طلال جيجان العلكاوي، تقييم آثار ومعوقات نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر، جامعة البتراء الخاصة، المجلد 08، العدد 01، الأردن، أبريل 2004، ص ص 65-99.

² -Carla Mendoza et autres, Coûts et décisions, Gualino édition, Paris, 2002, p111.

³ -عطية هاشم أحمد، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

• **مسببات التكلفة للمرحلة الأولى :** ومن خلال المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات التكلفة، لنتمكن من تحديد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط، وهنا يمكننا كذلك استعمال ما يسمى بمسببات الموارد في حالة عدم القدرة على تتبع التكاليف مباشرة، وكلما كان مسبب التكلفة ملائماً كلما أدى ذلك إلى تخصيص تكلفة الأنشطة بدقة.

• **مسببات التكلفة مرحلة الثانية :** تعتبر مسببات التكلفة في المرحلة الثانية من أهم القواعد التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، إذ أن عدد هذه المسببات ونوعها يحدد مدى الدقة في تخصيص وتسجيل تكلفة المنتج أو الخدمة.

2- 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 أو الخدمات المقدمة ؛
- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل ؛ - تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة.

المطلب الرابع : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات :

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات، تأتي أخيراً 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 أو 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،¹ ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات على أساس عدد مولد التكلفة المستهلكة.²

ومن أجل تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، يتطلب تحديد كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة أو ما يسمى بمعدل تحميل التكلفة، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، ونوضح ذلك من خلال العلاقتين التاليتين:³

¹ - عطية هاشم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

² - نمر محمد الخطيب، 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، ص 58.

³ - محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص 71.

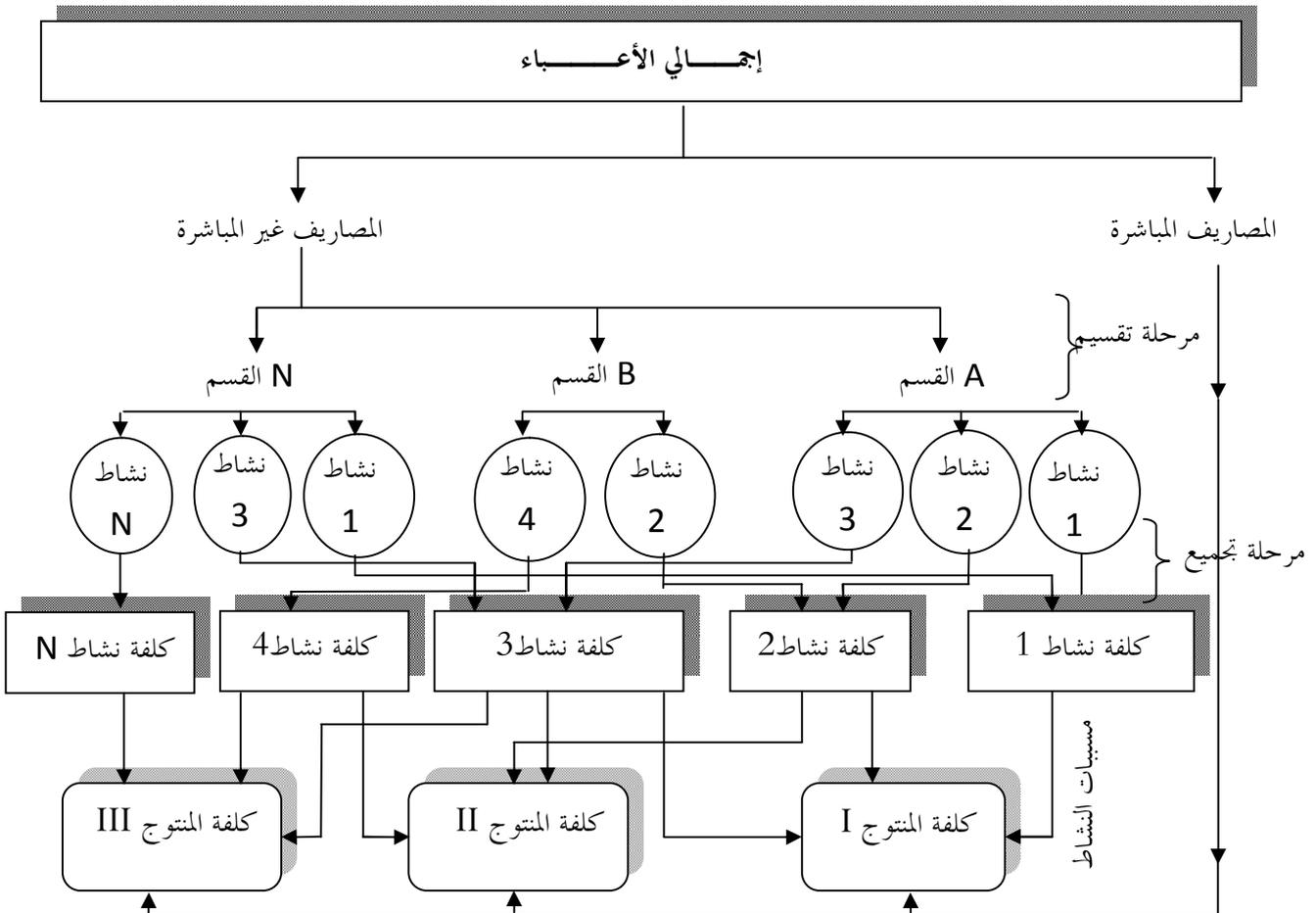
وبعدها يمكننا تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة المساهمة في إنتاجه :

نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة = كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة × مجموعة ما استهلكه المنتج من مسببات

وبعدها تأتي المرحلة الأخيرة في إجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي تتمثل في حساب تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة، وذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج أو خدمة مع نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة وهذا وفق العلاقة التالية :

سعر التكلفة المنتج أو الخدمة = الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة

الشكل رقم (I-6): يوضح منهجية طريقة (ABC) في حساب سعر التكلفة



Source: Patrick Boisselier, Contrôle de gestion cours et applications, Vuibert, Paris, 1999, p 204.

المبحث الخامس: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كغيره من أنظمة المعلومات، الذي يؤدي تطبيقه إلى تحقيق مزايا وإضافات تستفيد منها المؤسسة وكذا عوائق وانتقادات، سنحاول من خلال هذا المبحث استعراضها.

المطلب الأول : مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من التطورات الحديثة في مجال التكاليف، والذي يهدف إلى إيجاد أساليب وإجراءات تتلائم وتستجيب للتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال اليوم، مما أنتج تطبيقه العديد من الإيجابيات على المؤسسة، ومن أهمها :

- إن نظام ABC يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج، وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على مواضع التكلفة المختلف، اعتمادا واستنادا إلى علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وكذا في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة- الحجم- الربح، مما يمكن ويساعد الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.¹

- تنوع المعلومات المقدمة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف يوفر:

- ✓ سهولة استيعابها وفهمها نظرا لأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز اهتمام الإدارة على ما يقوم به الأفراد، وليس فقط على نوع التكلفة مباشر أو غير مباشرة التي اعتادت عليها الأنظمة التقليدية؛

- ✓ أنها عبارة عن أسلوب محاسبة جديد أكثر من كونه نظام ينحصر في وظيفة المحاسبة ؛
- ✓ توفير معلومات بشكل نموذجي سنوية لاستخدامها في تحديد الأسعار أو الدفعات، أو فصيلة لأغراض تسيير الأنشطة²؛
- ✓ يمكن نظام ABC متخذي القرار معرفة تكاليف الأنشطة التي تقوم بها مؤسساتهم، لأن مثل هذه المعلومات لا تكون متوفرة أو متاحة، لذا يصبح من الواضح وجود فرص لمراجعة الجهود والرغبة في استمرارية أداء أنشطة معينة.

✓ أن المعلومات التي يوفرها نظام ABC تصنف إلى نوعين هما :

¹ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2002، ص212.

² - سالي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL البليلة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 111.

أ- معلومات غير مالية تتعلق بمصادر القيمة التنافسية للأنشطة كالجودة والمرونة، حيث تبين الكيفية التي تؤدي بها الأنشطة من حيث فاعليتها وإضافة القيمة للزبون، لأنها أمر لازم وأكد من أجل تطوير العمليات الداخلية وتحقيق متطلبات الزبائن ورضائهم، وبناء على ذلك فلا ينصب اهتمام الموظفين على تخفيض التكاليف وإهمال تطوير النوعية وتخفيض الزمن المستغرق لانجاز أي عمل وتلبية رغبات الزبائن، ومن أجل تحقيق ذلك يرتب على محاسبة التكاليف تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن الأداء المتعلق بالأنشطة مثل: فترة الانتظار، المردودات، أوقات التسليم الصحيحة.

ب- معلومات التكلفة الإستراتيجية، والتي تمكن إدارة المؤسسة من قياس الربحية طويلة الأمد للتركيب الحالية من المنتجات المستهدفة.

- يساعد نظام ABC في عملية التخطيط وتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال إدارته على المدى الطويل، فالتحليل حسب الأنشطة يساعد من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة على حدى، مما يؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى صنفين، فالصنف الأول هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يجب على إدارة المؤسسة العمل على تخفيضها أو إلغائها.¹

كما يفيد التحليل بالأنشطة لمؤسسة من تحقيق الميزة الإستراتيجية وذلك من خلال :

- تحديد الوقت والجهد المطلوب لانجاز أي نشاط ؛
- حذف الأنشطة غير الفعالة وعديمة القيمة ؛

- اختيار النشاط الأكفأ من خلال البدائل المتوفرة من هذا النشاط.

- إن نظام ABC لا يقتصر على تحديد تكلفة المنتج فقط، بل أكثر من ذلك فهو يسهر على مراقبة التكلفة بشكل مستمر وتشخيص فرص الاستثمار، كما أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر للمحاسب الإداري فرصة حقيقية لتحسين إسهاماته في خدمة الإدارة.

- يساهم أيضا ABC في إدارة التكلفة من حيث إعداد الموازنات التقديرية، والرقابة وتقييم الأداء، ومجالات التسويق، والتعامل مع العملاء وهذا ما يعرف بمفهوم تحليل ربحية العملاء.

- يؤدي اعتماد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى تكوين فريق عمل Team work من أهل الاختصاص في المحاسبة، والإنتاج، والتسويق، والإدارة وآخرين من غير المحاسبين أي أنه يهدف إلى تنمية روح الفريق لدى المستخدمين في المؤسسة.

- يساعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من تخفيض التكاليف، وذلك من خلال دراسة الوقت والجهد المطلوب للقيام بالنشاط، والعمل على تخفيضها وإلغاء الأنشطة عديمة القيمة، واختيار الأنشطة الأقل كلفة، كل هذا يساعد في تخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، وإن أحسن وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهم ومعرفة الأنشطة ومسبباتها الخاصة بها.

¹ - سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 112.

- أن تطبيق ABC يوفر معلومات أدق عن تكلفة المنتج، ومن هناك سوف يساعد الإدارة على جودة القرارات المتخذة في مجالات الشراء والبيع والتنبؤ والتسعير، طالما تم الاعتماد في حساب التكلفة على أسس دقيقة وعادلة.

- كما يمكن نظام ABC المديرين من فهم مسار الإنتاج، مما يساعدهم على تحديد صفات زبائنهم وتصنيفهم حسب كلفتهم للمؤسسة.

وفي الأخير يمكننا القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جاء ليقدم إجابات لإدارة المؤسسة لعدد من الأسئلة:

ما هي تكلفة تقديم خدمة معينة؟ وما تأثيرها على الإيرادات المخبية منها؟ ما هو النشاط الرئيسي الذي يؤدي إلى رفع تكلفة هذه الخدمة؟ ما هي التغييرات اللازمة والضرورية التي يجب أن تقع على الوقت المستغرق والموارد المستخدمة لتقديم خدمة معينة؟

إذن فالعلاقة بين النتيجة والسبب موجودة دائما ضمن آلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتوفير إجابات لهذه الأسئلة، كما يساعد هذا النظام الإدارة بتقييم خيارات التعاقد الخارجي مع المؤسسات الأخرى لتقديم بعض الخدمات عنها، وذلك من خلال توفيره لمعلومات دقيقة عن تكاليف خدماتها، كما يعطي الإدارة كذلك آلية تقييم أداء عاملها من خلال تحديده وبشكل دقيق للوقت والموارد الأخرى لإنجاز خدمة ومقارنتنا على أرض الواقع.

المطلب الثاني: عوائق تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

بالرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة التي سبق ذكرها، والتي من أهمها تقديم معلومات دقيقة تمكن الإدارة من اتخاذ مختلف قراراتها، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام أثناء التطبيق وهي¹:

- من أهم المشكلات التي يوجهها تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو صعوبة بل قد يستحيل في بعض الأحيان الحصول على بيانات ومعلومات تفصيلية عن الموارد، وعن الأنشطة المستهلكة وعن كل مسبب من مسببات التكلفة².

- إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة عملية معقدة وشاملة، وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام، ولاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج المئات من المنتجات، وكلما ازدادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد المسببات التكلفة كانت عملية

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 182

² - نفس المرجع، ص 183.

- التشغيل مكلفة أكثر، مما يؤدي هذا العائق تلك المؤسسات إلى التردد أو العزوف عن فكرة تطبيقه والاكتفاء بالأنشطة التقليدية القائمة بالرغم من قصورها¹
- يلاقي نظام ABC اعتراض ومقاومة للتغيير من قبل كل المستويات الإدارية لكون هذه التعبيرات التي يحدثها هذا النظام إطار السلطة لبعض المسؤولين، وكذا تخوفهم من اكتشاف أماكن عدم الفعالية والكفاءة على المدى الطويل والتي تتنافى مع تعظيم الربحية في الأجل القصير.
- صعوبة توزيع وتقسيم الوقت المستغرق بين عدة أنشطة وخاصة في حالة النشاط الإداري، وهذا انعكس سلبا على التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة على المنتجات.
- غياب الوعي المحاسبي لدى الإدارة والعاملين بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وما يخفيه من مزايا لخدمتهم وخدمة المؤسسة.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقيق، ما يستوجب على المؤسسة المطبقة لهذا النظام أن تستخدم نظامين إحداهما موجه للاستخدام الداخلي والآخر للاستخدام الخارجي (تقارير مالية)، وهذا ما يزيد من تكاليف تطبيقه.²
- إن استخدام نظام ABC لا يقضى على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة المختلفة، ما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني العمل أو التأمين على مباني العمل أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه.³
- يقوم ABC على التركيز على القرارات الإستراتيجية في المدى الطويل، بينما المؤسسة تحتاج أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في المدى القصير.
- أهمل نظام ABC تسليط الضوء على العلاقة بين الأنشطة وبين إرضاء المستهلك، حيث أن الوصول إلى تطلعات المستهلك ورغباته يعد بمثابة القاسم المشترك والهدف الأساسي لجميع المؤسسات الهادفة للربح.
- إنتهاج نظام ABC إلى وجود علاقة طردية بين الموارد الاقتصادية وبين الأنشطة هذا من جهة، وبين الأنشطة وبين المنتجات من جهة أخرى.
- يتصف نظام ABC على شموليته على جميع أوجه نشاطات المؤسسة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجمع نشاط، مما يؤدي إلى :

¹ -صلاح مجدي عدس، مرجع سبق ذكره، ص 61.

² - حايي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

³ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 213.

-استبعاد الأنشطة التي يراها لا تضيف قيمة للمنتوج، ومن هناك استبعاد تحميل تكاليف على المنتجات واعتبارها أعباء عامة، مثل أعباء وقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل؛
-هذه المجمعات للأنشطة لا توفر معلومات تكلفة تفصيلية حول الأنشطة المكونة لها.
-استبعاد نظام ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل كتكلفة التسويق والإعلان، وخدمات ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، فيجب على النظام عدم إهمال هذا النوع من التكاليف، وذلك من أجل الوصول إلى سعر تكلفة حقيقي للمنتوج مسندا إلى قاعدة التكلفة والمنفعة.

خلاصة الفصل

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

ومن جهة أخرى، إن تركيز هذا النظام في تحليل التكاليف على الأنشطة، يعطي صورة واضحة عن مكامن سيرة سيرورة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، ما يؤدي إلى خلق زوايا عديدة للتحليل سواء من الناحية التشغيلية أو الأفقية المتعلقة مباشرة بإضافة القيمة وتطوير الأداء للمؤسسة الاقتصادية على غرار الهيكل العمودي المبني على تشجيع الكفاءات، كما يمكن اعتباره أداة تسييرية ضمن أهم نظم المعلومات القادرة على تزويد الإدارة بنوعين من البيانات التفصيلية، بيانات قيمة متعلقة بحساب التكاليف وأسعار التكلفة والثانية معلومات اقتصادية مستقاة من خلال الغوص في تحليل دورة استغلال المؤسسة، يعني أنشطة وأدوات قياس.

الفصل الثاني:

نظرة حول مفهوم الخدمة العمومية والنظام
المحاسبي الحالي المطبق في الإدارات العمومية

تمهيد

تطرق الأديبات الاقتصادية والقانونية لتصنيفات مختلفة للمنظمات العمومية أو مصادر تقديم الخدمة العمومية، التي يرجع سبب وجودها إلى عوامل طبيعية أو سياسية أو إيدولوجية، غير أن هذه التصنيفات وإن اختلفت في الاصطلاح أو المعيار المتبع في التعريف (قانوني أو اقتصادي)، فإنها تشترك في المضمون، وذلك من حيث طبيعة ملكية هذه المنظمات وطبيعة الرقابة عليها والهدف من وجودها، كون هذه الأخيرة يجب أن تعود كلياً أو جزئياً للدولة وأن هدفها الأساسي هو تقديم خدمة عامة لا غير.

وفي ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية من أجل تحقيق التوافق المحاسبي على الصعيد الدولي تحاول الدولة الجزائرية التفاعل مع هذه البيئة المحاسبية الدولية لمواكبة التطورات الراهنة، وذلك من خلال مشروع البنك الدولي للمحاسبة والإصلاح بغية تأهيل وتفعيل نظام المحاسبة العمومية وجعله يتماشى ويتوافق مع التحولات الاقتصادية الحالية، وذلك من خلال تكييفه وفق ما تتطلبه المؤسسة العمومية الجزائرية في الوقت الراهن.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي :

- المبحث الأول : الأطر المعرفية للخدمة العمومية ومحدداتها ؛
- المبحث الثاني : مكانة المحاسبة العمومية في التسيير المالي والمحاسبي للأملاك العمومية ؛
- المبحث الثالث : النفقات العامة، مكوناتها وآليات مراقبتها في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخدمة العمومية ومحدداتها.

مع التطور السريع الذي يعرفه العالم الاقتصادي اليوم أصبح قطاع الخدمات يشغل اهتمام العديد من الباحثين والدارسين، نظرا للدور الذي يلعبه في دعم تطور المجتمع من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم ومقاربات الخدمة العمومية

1- مفهوم الخدمة العمومية :

ما يمكن ملاحظته أولا هو عدم وجود تعريف قانوني محدد للخدمة العمومية، الأمر الذي يدفعنا إلى اللجوء إلى الفقه والاجتهاد القضائي من أجل تعريف هذا النشاط الإداري، في حين أن أهم ما يميزه كون المجال الذي يطبق فيه هو القانون الإداري، ومنه مستخدمين بذلك مجال ممارسة الدولة لوظيفتها المتمثلة في تقديم الخدمات لجميع المواطنين.¹

مما سبق يمكننا القول أنه لا يوجد تعريفا دقيقا ومحددا لمفهوم ونطاق الخدمة العمومية، إذ نجد أن أغلب التعاريف يمكن ربطها بالصالح العام أو بالسياسات الحكومية، نذكر أهمها :

- المفهوم اللغوي للخدمة : كلمة الخدمة مشتقة من اللفظ اللاتيني (Servitium) وأخذ هذا الأخير بعدا في الأدبيات منذ ظهور الثورة الصناعية، وما أفرزته من دراسات ميدانية حول واقع العمل والإنتاج والاستهلاك... الخ.

- الخدمة العمومية هي ضمان الصالح العام للمجتمع عن طريق تحقيق والاستجابة لحاجاته العامة.²

- وفقا للقانون الإداري الفرنسي: "كل نشاط يقع فيه على عاتق الحكومة مسؤولية أداة أو مراقبته، لأنه يعتبر ضروريا من أجل القيام وتطوير الترابط الاجتماعي، والذي بطبيعته لا يمكن أن يؤدي بالشكل الكامل إلا من خلال تدخل الدولة متجسدة في الحكومة".³

- الخدمة العمومية هي أنشطة تقدم لإشباع حاجة معينة لطالب الخدمة، سواء قدمت مقابل مبلغ محدد أو بغير مقابل، مثل الخدمات الصحية والتعليمية والأمن والدفاع، ومهما كانت الصفة القانونية لمن يقدم الخدمة، وزارة، حكومة، هيئة عامة، مصلحة.

- "الدولة ليست السلطة التي تملك سيادة، وإنما هي تعاضد خدمات عمومية منظمة ومراقبة من قبل حاكمين، ومن هذا المنطق يتضح مفهوم الخدمة العمومي،⁴ أو هي كل وظيفة ذات أداء مضمون ومضبوط

¹ - رفاع شريفة، نحو إدماج مفهوم الأداء في الخدمة العمومية في الدول النامية نحو تسيير عمومي جديد وفق نظرية الإدارة العمومية الحديثة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص08.

² - Didier Linotte et Raphael Romi, service public et Droit Administratif et Economique, 5eme, édition, juris-Classeur, Paris, 2003, p43.

³ -Denoix de saint Marc, R, Le service public, la Documentation Française, Paris, 1996, p8.

⁴ - رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص5.

ومراقب من قبل الحاكمين، لأن القيام بما يعد أمراً ضرورياً لتحقيق وتنمية التعااضد الاجتماعي، وهي ذات طبيعة لا تجعلها تتحقق كاملة إلا بفضل تدخل قوة الدولة.

- كما يمكن تعريفها: "الدولة هي تنظيم اجتماعي تركيبته مجموعة من المصالح العمومية، والتي تهدف وتستجيب لتوفير الحاجات والمصالح الفردية والجماعية للمواطنين.

من خلال هذا التعريف يمكن أن نلخص إلى النقاط التالية :

• الإدارة هي المسؤولة على إنتاج منافع للصالح العام من خلال تقديم الخدمات العمومية والسهر على تحسينها، ويرجع مبرر تكفل الدولة بهذه النشاطات إلى عدم قدرة الخواص على تأديتها لكافة أفراد المجتمع، هذه المتطلبات التقنية والاجتماعية والسياسية هي جوهر حضور الخدمة العمومية، وأن هيئات الدولة مستخرجة لإشباع حاجات المواطنين عن طريق تقديم الخدمة العمومية.

• يجب أن تتوفر الخدمة العمومية على بعدين، بعد اقتصادي (تجاري، صناعي أو إداري) وبعد سياسي ناجم عن الرقابة التي يفرضها الحاكمين على هذه الخدمة.

• الهدف من المصلحة العامة هو تحقق النفع العام، وبالتالي أي نشاط لا يحقق الصالح العام هو بالضرورة غير صادر عن مصلحة عمومية، لأن الهدف الأول والأساسي للنشاط العمومي هو إرضاء الطالبين لها، وهذا ما يبرر في بعض الأحيان احتفاظ القطاع العام ببعض النشاطات غير المربحة، لأن هدفها الأساسي هو تحقيق الربح الاجتماعي وليس الربح المادي.

ومن خلال ما سبق يمكننا القول بأن الخدمة العمومية، هي جميع أنواع الخدمات التي من غير الممكن استغلالها إلا في إطار جماعي، تتوفر بشكل إجباري وفق قاعدة المساواة التي ينص الدستور والقوانين، ويكون من الضروري استغلالها بمعزل عن قواعد السوق، تتحمل الدولة مسؤولية توفيرها والقيام بها من حيث أدائها ومراقبتها.

2- نظرة الخدمة العمومية :¹

2-1- **النظرة الاجتماعية:** حسب هذه النظرة ترتبط المعايير المميزة للخدمة العامة بطبيعة الخدمات المقدمة للمجتمع، في حين يرى هذا الأخير أن توفير السلع والخدمات ضمن الخدمة العمومية متعلق بتلبية حاجات محددة. وفي هذا الإطار يمكننا تصنيف الخدمة العمومية إلى ثلاثة أصناف :

- الخدمات العمومية اللازمة لسير الحياة الاجتماعية، وهذا يكون بمراعاة المستوى المعيشي للأفراد وكذا التطورات التكنولوجية الحاصلة ؛

- الخدمات العامة التي تغطي عليها الصفة الجماعية، وهي من غير الممكن استغلالها إلا في إطار جماعي وتعود مسؤولية توفيرها على عاتق الدولة ؛

¹ رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص3-4

- الخدمات الواجب توفيرها بشكل إجباري وفق قاعدة العدالة والمساواة، وبمعزل عن قواعد العرض والطلب. ويرجع اختلاف المتطلبات الاجتماعية إلى عوامل زمنية أو تكنولوجية أو اختلاف الفئات الاجتماعية والايديولوجية المختارة، لكن ضمن نظرة المنهج الديمقراطي تبقى المتطلبات الاجتماعية هي العامل الرئيسي الذي يحدد محتوى ومضمون الخدمات العامة.

ويعتبر الاهتمام الخاص بقاعدة المساواة العمود الفقري للمقاربة الاجتماعية للخدمة العمومية، والتي يمكن أن تتجاوزها إلى طلب المجانية، إذ نجد أن المواطن يعمل على التصنيف بين الخدمات المجانية والخدمات المسعرة والخدمات التي يراعي فيها مستوى الدخل والقدرة الشرائية.

كما أن إجبارية الخدمة العمومية نابعة من صلب القانون، حيث تحمل المسؤولية للبلديات والولايات والسلطات الجهوية وحتى الدولة القيام بها، وهنا يكون القانون قد سبق توقعات ومتطلبات المواطنين.

2-2- النظرة الاقتصادية للخدمة العمومية : انصب اهتمام الاقتصاديين والباحثين بالخدمة العمومية بعد الثورة الصناعية، حيث برزت عدة نظريات اقتصادية عبر فترات زمنية مترابطة، ولكل منها وجهة نظر خاصة بها لمفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية.

فالمركنيون (1530-1596) عملوا على إرساء ما يسمى اليوم بالاقتصاد السياسي كدستور ومنهج يعمل على إظهار قوى الدولة في مجالات وتخصصات محددة، وانبثق معه تأسيس أول المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث ظهر معها القانون الإداري.

في حين انتهج الفيزيوقراطيون (1694-1774) مسار معاكس للميركنيين، أي أنهم يعارضون فكرة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية ويعتبرونه غير شرعي، ويعتقدون أن ازدهار الاقتصاد يكون بالتبادل الحر سوء على المستوى الداخلي أو الخارجي، وذلك عن طريق ترك السوق والمنافسة تقول كلمتها. هذه الأفكار سوف تستعمل فيما بعد كقاعدة للأفكار الليبرالية الاقتصادية، وتغذية النقاش بخصوص مكانة الخدمة العمومية في المجتمع.

أما بالنسبة للفكر الليبرالي (1772-1823) على يد الاقتصادي آدم سميث، فيرى أن انتعاش الاقتصاد يكون من خلال زيادة التنافس وازدهار المنفعة الفردية، ويتحقق من خلال تفاعل قوى العرض والطلب في السوق وذلك من خلال تحديد أسعار السلع وأسعار عناصر الإنتاج. لكن آدم سميث لا يمانع من تدخل الدولة في حل المشاكل التي يواجهها الاقتصاد، فمثلا عند عجز المنفعة الخاصة غير القادرة على تحقيق النفع العام هنا لابد من تدخل الدولة، وهي بدرة مفهوم الدولة الحارسة (المحافظة على تحقيق العدالة في المجتمع وحماية من أنشطة العنف والقيام ببعض الأعمال والخدمات العمومية)، وما يمكن ملاحظته أن في هذه الفترة أو المرحلة ساهم في تسليط الضوء على مفهوم الخدمة العمومية، وكان ذلك استنادا على ما يعرف بالاقتصاد السياسي.

وبعد الأزمة الاقتصادية 1929 المتمثلة في أزمة الكساد والبطالة، مما جعل كيتز يدعو إلى إرساء فكرة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية لحل المشاكل الاقتصادية العالقة، وتحقيق الانطلاق الاقتصادي وهذا باتخاذ مجموعة من التدابير أو الإجراءات منها :

- العمل على تشجيع الاستهلاك، وذلك باستعمال عدة أساليب: زيادة الأجور، انتهاج سياسة ضريبية محفزة، تخفيض معدلات الفائدة، الزيادة في توزيع المداخيل غير المباشرة، إنشاء وظائف عامة.

- تشجيع الاستثمار : وذلك عن طريق تدخل الدولة بطلب عمومي على البنى التحتية والتجهيزات الصناعية.

- ويرى كيتز أن توازن الميزانية ليس قاعدة من ذهب، لدى يرى أن عجز الميزانية من خلال تخفيض الضرائب وزيادة الإنفاق العمومي، يمكن من تشجيع الاستثمار والاستهلاك دفعة واحدة أو ما يعرف بالطلب الكلي الفعال، والطلب الكلي الفعال ما هو في الحقيقة إلا مجموع الإنفاقات من قبل قطاعات الاقتصاد الوطني، لأن زيادة الاستهلاك حتما يؤدي إلى زيادة الطلب وزيادة الطلب لا بد أن تقابل بزيادة الإنتاج، أي زيادة مداخيل عناصر الإنتاج من دخول وأجور وأرباح وفوائد، مما ينعكس إيجابا على تحصيل الضرائب وبهذا سوف يغطي الرصيد السالب للموازنة.

أما الثورة ما بعد الكيترية، ذهب الاتجاه الحديث للاقتصاديين الجدد إلى انتقاد كل ما جاء به كيتز أي انتقاد الكيفية التي تتدخل بها الدولة، وانطلاقا من هذا شكل التقديرون وعلى رأسهم Milton Friedman (الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد 1976)، مجموعة مناقضة لأفكار كيتز حيث أرجعوا أن جميع المشكلات التي يعاني منها الاقتصاد من تضخم وبطالة وكساد وتراجع معدلات النمو... الخ إلى الطريقة والكيفية التي تتدخل بها الدولة وفق إعتقادات المدرسة الكيترية، كما أرجع سبب زيادة معدلات التضخم إلى اتخاذ الدولة القرارات في مكان المواطنين، من أجل تمويل النفقات العمومية عن طريق الضرائب أو القروض.

3- المفهوم القانوني الفرنسي للخدمة العمومية :

حسب Duguit (1928) أرجع مفهوم الخدمة العمومية على أنه "كل نشاط يقع فيه على عاتق الحكومة مسؤولية أداءه أو مراقبته، لأن القيام بهذا النشاط يعتبر ضروريا من أجل تحقيق وتطوير التكافل الاجتماعي، والذي بطبيعته لا يمكن أن يؤدي بالشكل الكامل إلا من خلال تدخل الدولة"¹، فهذا المفهوم أسس ما يسمى بالعقيدة المرجعية، حيث يعطي للدولة مكانة محورية وبالتالي يرجع فقط للسلطة الوطنية أو المحلية تقدير إذا ما كان نشاط معين يندرج ضمن الخدمة العمومية أم لا، وذلك من خلال توافره على معيار تقديم الخدمات العامة².

¹ -Denoix de saint Marc, R, **Op. cit**, p30.

² -**ibid**, p32.

ففي السابق كان يقوم القانون العام الفرنسي على معادلة أساسية لمفهوم الخدمة العمومية.

الخدمة العمومية = القانون العام = الشخصية العمومية.

ما يمكن ملاحظته من العلاقة أعلاه أنها تتعلق بمجال ضيق للخدمة العمومية، لأن في تلك المرحلة كان يقتصر تقديم الخدمة إلى النشاطات الإدارية فقط، عكس ما هو اليوم إذ يشهد مفهوم الخدمة العمومية تطور واتساعا بإدراج كل من المجال التجاري والصناعي واللجوء إلى الخواص من أجل إدارة الخدمة العمومية. وحاليا نشاطات الخدمة العمومية تضم مجموعة كبيرة وغير متجانسة للخدمات الجماعية المنظمة من قبل الدولة:

- الخدمات الإدارية : مثل استخراج بطاقات التعريف الوطني، ورخص السياقة ووثائق الحالة المدنية.
 - الخدمات الاجتماعية : مثل خدمات العلاج من قبل المستشفيات والخدمات الجامعية.
 - الخدمات الصناعية والتجارية : مثل خدمات شركات المياه والغاز والهاتف.
- وما يمكن ملاحظته أن كل هذه الخدمات موكلة إلى هيئات عمومية بالإضافة إلى مؤسسات عمومية وخاصة، خدماتها تغطي كل الإقليم مثل الإذاعة والتلفزة الوطنية... الخ .

ويرى Duguit أن مفهوم الدولة لا يدرك باحتكارها للوسائل بالقوة، بل بكونها المهندسة للتضامن الاجتماعي والخدمة العامة هي أساس وحدود سلطة الحكومة، حيث نجد أن كل المفاهيم القضائية لمجلس الدولة في فرنسا ركزت على مفهوم الدولة الجمهورية من منظور تقديم الخدمة العمومية، الذي أعطي بدوره مفهوما دقيقا وصارما لمفهوم الخدمة العمومية بارتكازه على ضرورة وجود المبررات لاستخدام القوة من طرف الحكومة، ومن جهة أخرى يعود معيار تحقيق المنفعة العامة هو الحاكم من أجل ضم خدمة جماعية ضمن الخدمة العمومية، في حين كانت المنفعة العامة آنذاك بين الحرب العالمية الأولى والثانية مقتصرة على الوظائف التقليدية للدولة لتتسع اليوم إلى المجالات الاقتصادية والتجارية.

وعمل عدم الوضوح القانوني لمفهوم الخدمة العمومية على إيجاد ميزة جوهرية هو جعل القانون في موضع مرن وسهل التكيف مع مفهومها، وما يعاب على هذه الضبابية هو حصر بعض نشاطات الخدمة العمومية لدولة فقط باعتبارها صاحبة الحق والشرعية لأدائها دون غيرها، وهذا كما أشار إليه الباحث Henry (1997) "الدولة تنظم خدماتها العامة في إطار قانون مفصل حسب المقاس".

إن وجود معيار الحاجة للخدمة العمومية، يجعل النشاطات التي تعتبر خدمات عامة تخضع إلى قواعد تسيير مميزة وخاصة، وهي قواعد تعرف باسم قانون Rollond المساواة، الاستمرارية والتكيف مع التغيرات، والمجانبة في بعض الأحيان، فمبدأ المساواة هو أن تقدم الخدمة العمومية إلى طالبيها دون تمييز عرقي أو معتقدي أو تمييز يتعلق بالمستوى المعيشي للأفراد، أما مبدأ الاستمرارية وهو يركز على الأداء المستمر غير المنقطع لتوفير

الخدمة العمومية والحفاظ على الحد الأدنى للخدمة في حالة الاضطرابات، أما مبدأ التكيف وهو يتطرق إلى مدى مسايرة تحسين الخدمة لمتطلبات المواطنين ومسايرة التطورات التقنية السريعة.

وقد تم ترسيخ العقيدة الجمهورية والمفهوم الأحادي للخدمة العامة وفي تقرير مجلس الدولة سنة 1994، هذا التقرير الذي يسمى بتقرير Belorgey تم وضعه بالاعتماد على اقتراحين :

- الأول : يعتبر الخدمة العمومية مظهر من مظاهر سيادة الدولة ؛
 - الثاني : اعتبر الخدمة العامة مركب رئيسي للعقد الجمهوري مثله مثل الديمقراطية، فحسب هذا الطرح لا يوجد فرق طبيعي بين الخدمات العمومية ذات الطابع الإداري والاجتماعي والصناعي أو التجاري إذ كلها تحظى بنفس التحليل، وقد تم تأكيد العقيدة الجمهورية لمفهوم الخدمة العمومية في تقرير Denoix de saint Marc حول الخدمة العمومية حسب مفهوم القانون الفرنسي، فذهب صاحب هذا التقرير إلى ضرورة التفرقة بين القطاع العام والخدمة العمومية، كما ذهب إلى ضرورة الفصل بين الخدمة العمومية ذات الصفة الصناعية والتجارية عن الخدمة العمومية ذات الصبغة الإدارية، ويقترح إبدالها بعبارة مهام الخدمة العمومية، حيث يخضع تحديد مضمونها حسب الحالات تبعاً لقطاعات النشاط.

ويهدف هذا التنظير لمفهوم الخدمة العمومية من قبل القانون الفرنسي، وكل ما يتعلق بالخدمة العمومية ذات الصلة الصناعية والتجارية إلى التقاءه بالمفهوم الأوروبي.

4- مفهوم القانون الأوروبي للخدمة العمومية :

استعمل المفهوم الأوروبي مصطلح المنفعة الاقتصادية العامة بدلا من الخدمة العمومية، إذ تم حصر الأنشطة المدرجة تحت لواء المنفعة الاقتصادية العامة في قائمة محددة، وتتعلق بكل من أنشطة خدمات الموانئ والبث الإذاعي وخدمات مؤسسات الكهرباء والغاز... الخ، التي تم تحديدها في مقررات اللجنة الأوروبية والمحكمة الأوروبية¹. مما يحتم علينا الرجوع إلى مختلف المبادرات المقدمة ونسرد منها دورة المجلس الأوروبي في جوان 1995 التي تمحورت حول إيجاد توافق بين بعض النشاطات التي تفرض نفسها في أوروبا، والمتعلقة بالتهيئة المتوازنة للإقليم والمساواة في التعامل مع كافة أفراد المجتمع، ونوعية واستمرار الخدمة المقدمة للمواطنين.

كما تمت الإشارة إلى مفهوم المنفعة الاقتصادية في المادة السابعة للميثاق الذي أقره المجلس الأوروبي بأمستردام في جوان 1997، حيث كانت حصيلة التداول على هامش مبادرة توسيع الاتحاد الأوروبي وقيام الاتحاد النقدي الأوروبي. كما نجد إلتفاته أخرى في إطار إعداد القوانين المنظمة لقطاع الاتصالات تحت مصطلح أو مسمى الخدمة العالمية، وهو مفهوم مأخوذ من المفهوم الأمريكي والذي يعرف الخدمات الرئيسية

¹-Stoffacs, C, Service Public. Question d'avenir, Rapport de la commission du Commissariat Générale du Plan 1995, éditions Odile Jacob, La Documentation Française, Paris.

التي يكون حق الاستفادة متاح لجميع المواطنين وذلك لضرورتها، ويكون تسعيرها تقريبي قابل للتحيين دوريا بما يتوافق ويراعي فيه التطور الاجتماعي والتقدم التنقي.

ومن منظور محاسبي الخدمات العالمية لا يمكن تقديمها إلا بخسارة أو ضمن شروط لا تستجيب للمعايير التجارية التقليدية، ومن هذا المنطلق استوجب التفكير في أساليب وصيغ تكفل تحقيقه، وقد يكون ذلك عن طريق الدعم، مساعدات أو اعتمادات من الميزانية بالإضافة إلى الأتاوات المساهمة من قبل المستفيدين.

5- مفهوم الخدمة العمومية من منظور التحليل الاقتصادي :

ويمكن شرحها من خلال التعريفات التالية:

• حسب Lorenzi يرى بأن الخدمة العمومية كل نشاط يخضع للاحتكار الطبيعي للخيرات الاجتماعية، وهو مفهوم يضم كل الخدمات غير المسوقة مثل الدفاع الوطني لكنها لا تشمل كل الخدمات¹.

• حسب Henry يرى أو ينظر إلى الخدمة العمومية على أنها انشغال التعاضد الاجتماعي، فهي تساهم في إزالة فوارق التميز أو عدم المساواة بين المواطنين بسبب الفوارق الدخلية أو الجسدية (العجز)، حيث هنا يفرق بين هدف الخدمة العمومية والعينة المستهدفة سواء تعلقت بكل المجتمع أو جزء معين منه، وهذا ما يفتح المجال إلى انتهاج سياسة تمييز إيجابية غير موجودة في الماضي وتعتمد على اعتبارات اقتصادية، ويتعلق الأمر هنا بالخوض والغوص في السبل التي تكون فيها التحويلات المالية التي تتم باسم حق الجميع في الحصول على الخدمة العمومية مقتصر على أولئك المحرومين من الوصول إليها، حيث الغاية هنا تخفيض التكاليف من خلال استهداف العينة وليس الغاية حرمان الجميع².

• فحسب Cohen et Henry يمكن أن تصنف مهام الخدمة العامة إلى ثلاثة أصناف³ :

- المهام التي تهدف إلى جعل الخدمة العامة ماديا وماليا في متناول الأفراد المعرضين للتمييز، بسبب عوائق جسدية أو دخلية ؛

- المهام التي تسعى إلى الحفاظ على التوافق الاجتماعي من خلال تحقيق مفهوم المواطنة ؛

- المهام الموجهة للاستعمال الفعال والمتوازن للمواد المشتركة عبر كامل التراب الوطني.

• أما من منظور Léveque حيث اعتمد أربعة مؤشرات للتمييز بين الخدمة العمومية⁴ :

- تطرق فيه إلى الصفة التي تقدم بها السلع أو الخدمات : بصفة جماعية، بصفة فردية.

- تطرق فيه إلى نوع الاستهلاك : استهلاك ضروري، استهلاك اختياري.

- تطرق إلى كيفية الحصول عليها : بمقابل، أو بدون مقابل.

¹ -Martimand C. et Lorenzi J.H., La Régulation des services Publics, concilier équité et efficacité, ASPE Europe ESKA, Collection Rapports Officiel, Paris, 1995, p 71.

² - Cohen, E, et Henry C, **Service Public, Secteur Public, Editions**, La Documentation Française, Paris Rapport n°3 du Conseil d'Analyse Economique, Paris, 1998, p86.

³-. Ibid.

⁴ -Lévque, Economie De la Réglementation, Editions la Découverte, Collection Repères, Paris, 1998, p 95

- تطرق فيه إلى طرق تمويلها : عن طريق الضرائب، عن طريق إيرادات تقدمها للمستعملين، بمقابل مع وجود دعم، طرق مختلطة.

6- مفهوم ومقاربات التسيير العمومي الحديث (New Public Management(NPM)):

لقد أدى تدخل الدولة في الاقتصاد إلى حدوث العديد من الأزمات، كما أثر على نمو وكفاءة وفعالية الاقتصاد، وعليه على المستوى المعيشي لأفراد المجتمع ككل، مما أدى إلى تفشي العديد من الظواهر، في ظل كل هذا طرحت العديد من التساؤلات حول كيفية الرفع من كفاءة إدارة الدولة من خلال العديد من الإصلاحات، وتمثلت أهمها في إدخال مجموعة من التقنيات الخاصة بتسيير القطاع الخاص في القطاع العام، بهدف القضاء على المشاكل التي يواجهها القطاع العام¹.

ظهر مفهوم الإدارة العامة الحديثة (NPM) كنموذج يتكون من مجموعة من المبادئ لإصلاح الإدارة العامة، اتضحت بوادر هذا المفهوم خلال ثمانينيات القرن العشرين، فالأفكار التي جاء بها تم استنباطها من القطاع الخاص، فهي تهدف بشكل أساسي إلى تحقيق الربح مع بقاء القطاع العام.

جاء هذا النظام الجديد بأساليب تحفز على الإبداع والابتكار من خلال آليات السوق للنهوض بالقطاع العام، وذلك بالقضاء على مبادئ النظام التقليدي التي تقوم البيروقراطية ومركزية اتخاذ القرارات وسيطرة السلطة التنفيذية على الإدارة وكذا حصر سلوك العمال في تطبيق القواعد، واستبدالها بالمرونة في التسيير من خلال اللامركزية، العمل على جودة الخدمات من خلال الاستجابة لتطلعات العملاء، العمل للوصول إلى أفضل النتائج، وعليه يعمل هذا النظام لجعل الدولة تعمل بشكل أفضل. من خلال أفكار أساسها القطاع الخاص لإصلاح القطاع العام وأيضا تطوير آليات السوق ضمن مجال الخدمات العامة.

6-1- مبادئ الإدارة العامة الحديثة :

بنيت الإدارة العامة الحديثة انطلاقا من مجموعة من النظريات والأفكار ليست بالجديدة وأهمها: نظرية الاختيار العام، نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات².

- نظرية الاختيار العام :

تبعاً لهذه النظرية يرى منظروها أن التسيير الحكومي سيئ، إذ لابد من التقليل من دور الدولة، كما أنه هناك تعارض بين الدولة والسوق حيث يعتبر هذا الأخير آلية ضرورية لتوزيع الموارد، وعلى الدولة أن تتمتع بالمرونة للتغيير من طرق عملها من خلال الاستخدام الأفضل للموارد وتحقيق الأهداف.

¹ -رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص88.

² - سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات الخلية: محاولة لعرض سيورة مراقبة التسيير في بلدية الجزائر الوسطى، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة بومرداس، 2007، ص 15.

- نظرية الوكالة :

يرتبط مفهوم الإدارة العامة الحديثة بنظرية الوكالة انطلاقاً من نظام الحوافز والمكافآت في القطاع العام، تعمل نظرية الوكالة على تفسير كيف يمكن للمديرين (المسيرين) للسياسة العامة من الرفع من كفاءة أداء المنظمات، وعلى أساس هذه النظرية تم الفصل بين السياسة والمديرين التنفيذيين.

- نظرية تكلفة الصفقات :

حسب COASE سنة 1937 يرى أن قيام المنظمات بعقود لصفقات داخلية دون اللجوء إلى آليات السوق بهدف تخفيض تكاليفها، وفقاً لهذه النظريات الخدمات العمومية تكون ذات تكاليف عالية إذا تم اللجوء إلى مكنائزمات السوق، ولكنها تكون أقل تكلفة إذا تم استخدام عقود أخرى تمكن من تخفيض التكاليف.

6-2- نماذج الإدارة العامة الحديثة :

تمثلت أهم نماذج الإدارة العامة الحديثة فيما يلي¹ :

- نموذج السوق : يعمل السوق على خلق منافسة تمكن من تحفيز المنظمات العمومية على العمل بشكل يمكنها من تحقيق الكفاءة في أدائها.

- نموذج المرونة وعدم التمرکز: من خلال هذا النموذج بإمكان المنظمات العمومية التمتع بتسيير يتصف بالمرونة من خلال اللامركزية في اتخاذ القرارات، حيث يجعل الأداء هو الأساس لاتخاذ مختلف القرارات.

- نموذج النوعية : ويكون هذا بتلبية متطلبات مختلف المواطنين عند تقديم الخدمات من طرف المنظمات العمومية إلى إضفاء تغيرات على ثقافة هذه الأخيرة.

لقد تم استخراج مفهوم الإدارة العامة الحديثة انطلاقاً من القطاع الخاص، وذلك للعمل بشكل يمكنها من تحقيق أفضل النتائج، وكذا آليات السوق للتخفيض من تكاليف تدخل الدولة في الاقتصاد.

المطلب الثاني: أنواع ومبادئ الخدمات العمومية :

1- أنواع الخدمات العمومية :

هناك تقسيمات مختلفة للخدمة العمومية، إلا أن جميعها يشترك في كثير من المحاور، ومن بين هذه التقسيمات نجد² :

1-1- الخدمات الإدارية والاجتماعية والثقافية: هي ضرورية لبقاء المجتمع وسلامته، مثل الخدمات الإدارية والصحية والتعليمية، ويجب على الدولة توفيرها مهما ارتفعت تكاليفها.

¹ -رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص88.

² - عبد المطلب عبد الحميد، التمويل المحلي، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2001، ص ص 62، 63.

1-2- الخدمات الصناعية والتجارية: وتعتبر ضرورية لجميع أفراد المجتمع بغض النظر عن مستوياتهم والقطاعات التي ينتمون إليها ولا يمكنه الاستغناء عنها، مثلا خدمة مؤسسة المياه، الكهرباء، الغاز، النقل، وما يلاحظ على هذا النوع من الخدمات أنه لم يعد حكرا على الدولة أو المشروعات العامة، وإنما أصبحت هناك إمكانية تقديمه من طرف القطاع الخاص على أسس تجارية وفق لمبدأ الربحية التجارية.

1-3- خدمات مرتبطة بالدور التقليدي للدولة : كخدمات العدالة والأمن والمالية العامة، إن النشاط الحكومي الذي ينسب إليه تقديم الخدمات العامة بشكل مستمر لإشباع الحاجات العامة للمواطنين لا يهدف إلى تحقيق الربح في هذا النوع من المشاريع، حيث لا تخصص الموارد عادة في مشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلع وخدمات ضرورية للمواطنين دون النظر إلى قدرتهم على الدفع، إلا أن غياب هدف الربح في هذه المشروعات التي تؤديها الوحدات الحكومية لا يعني أنها تعمل بخسارة وإنما يغيب هنا مقياس الربح الناشئ عن المقارنة بين النفقات والإيرادات.

2- المبادئ الأساسية لتقديم الخدمة العمومية :

من خلال نتائج الأبحاث والدراسات في مجال الخدمة العمومية، تبين أن عملية تسيير نشاطات الخدمة العمومية ينبغي عليها أن تستخدم قواعد مشتركة، تعد بمثابة قيم تستمد منها شرعيتها وصفاتها وأهمها¹ :

1-2- معيار الاستمرارية: هذا المعيار يتطلب الأداء الدائم للخدمة العمومية لضمان استمرارية الرفاهية الاجتماعية والرقي العام للمواطنين، من خلال توفير الحاجات المشتركة الضرورية لهم، وهنا يتعين على الدولة حماية المؤسسات والإدارات العمومية من حالات الفشل والإفلاس، كما يستوجب كذلك حالات الإضراب الشرعي لعمال القطاع العمومي، والالتزام بالحفاظ على الحد الأدنى في أداء بعض نشاطات الخدمات العمومية.

2-2- معيار المساواة : هو مبدأ أساسي في تقديم الخدمة العامة كما أنه عامل من عوامل الديمقراطية الإدارية، فمضمون هذا المعيار هو حصول جميع المواطنين على نفس الخدمة وبدون تمييز.

2-3- معيار المواكبة والتطوير: هنا يجب أن يكيف مضمون الخدمة العمومية مع التطور الاجتماعي والتقدم التكنولوجي مع مراعاة متطلبات الطالبين لها، دون الاكتفاء بتقديمها وإهمال معيار تحسينها كأهم ميزة أو هبة مثلا: إدخال الرقمنة في الحالة المدنية وتطوير وسائل النقل وتحسين ظروف معيشة الطلبة والمرضى... الخ.

2-4- معيار المجانية المدروسة: امتداد لمعيار المساواة بين المواطنين في حالة ما إذا كانت وضعياتهم متباينة من حيث مستوى الدخل، يتم اعتماد سلم يبين هذا الاختلاف بحيث يدرج في أعلى السلم الخدمات العمومية التي يكون الوصول إليها مجانا للجميع، كالصحة والأمن، ثم ترتب الخدمات تنازليا وفق نوعية الخدمة وأهميتها من جهة ودخل الطالب لها من جهة أخرى، بحيث يتم إعداد سلم للتسعيرات من الأعلى إلى الأسفل، أين يقتضي

¹ - بن عيسى ليلي، أهمية التسيير العمومي الجديد في قطاع التعليم العالي، دراسة حالة: جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005-2006، ص ص 8-9.

معيار المساواة في التعامل، بالحصول على الخدمة العمومية بمقابل كغيره من الخدمات العمومية ذات الصفة الصناعية والتجارية، كالسياحة والتأمين والسكن، ويكون هذا السلم قابل للتحيين دوريا.

2-5- معيار الشمولية: كون الخدمة العمومية خدمة الاستفادة منها حق أساسي ومكفول لكل المواطنين، لأنه لا يمكن الاستغناء عنها في أكثر الأحيان، وبالتالي يجب أن تكون هذه الخدمة في متناول جميع طالبيها بدون عوائق أو شروط ومسايرة لقدراتهم المعيشية.

2-6- معيار الفعالية: الخدمة العمومية هي كل الأنشطة التي تثبت فيها عجز السوق في التصحيح الذي يحصل في حالات الاستغلال غير المتوازن بين مناطق الوطن (خلق الفوارق الجهوية)، فتوفير بعض الخدمات العمومية الجوية في مجال النقل والكهرباء والغاز والاتصالات والتعليم والصحة والأمن وشق الطرقات في المناطق ذات الكثافة السكانية الضعيفة، يكون محفز في خلق التوازن الجهوي والحفاظ على استمرارية النشاطات الاقتصادية خارج التجمعات السكانية الكبرى، وعليه من هذا المنطلق تكون الخدمة العمومية قد ساهمت في توجيه ونقل الفعالية بشكل عادل عبر كامل مناطق التراب الوطني.

2-7. معيار التضامن: ويتجسد في محاربة الفقر والحرمان وذلك عن طريق مراعاة الفوارق بين المواطنين سوء كانت فوارق معنوية أو مادية، وبالتالي خلق ما يسمى بالانسجام الاجتماعي وتشجيع الاستعمال الأمثل الفعال والعادل للموارد المشتركة.

المطلب الثالث: فهم و خصائص قطاع الخدمات العمومية

1- مميزات قطاع الخدمات العامة:

يتميز قطاع الخدمات العمومي بخصائص (هذه الخصائص تتعلق أيضا بقطاع الخدمات الجامعية بالنظر إلى كونه جزءا لا يتجزأ من قطاع الخدمات العامة) ومن أهمها نذكر¹ :

- إن القاسم المشترك بين جميع المؤسسات العمومية هو تركزها في القطاعات القاعدية، بحكم أهميتها السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، وهذا ما يلغي المقولة بأن القطاع العام هو مستشفى للمؤسسات المريضة ؛
- تتميز هذه المؤسسات العامة باحتكارها للسوق كاملا وتأخذ شكل العارض الوحيد لطلبات متعددة، مثل احتكار خدمات الكهرباء والغاز، البريد والمواصلات ؛
- ضخامة هذه المؤسسات من حيث رأس مالها ومعدل التوظيف وقيمة استثماراتها المحققة ؛
- يشكل الربح الاجتماعي الهدف الأساسي لهذه المؤسسات بعض النظر عن الربح المادي حتى وإن كانت ذات طابع اجتماعي أو تجاري، وقطاع الخدمات الجامعية كإحدى هذه المؤسسات يسعى إلى تقديم خدمات عامة للطلبة بمقابل مجاني تقريبا ؛

¹ - نواف محمد عباس الرمحي، الخاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 25-27.

- يكون الموظف التابع للقطاع العمومي مسؤولاً أمام السلطات العليا، وعليه يجب تقديم التصريحات لوسائل الإعلام بخصوص مسائل معينة، وتفرض عليه القيود والعراقيل من أصحاب المصالح، وتنتقده الصحف طالبة منه تفسير سلوكه وتبرير السياسة المنتهجة، وهذا على غرار الموظف في المؤسسات الخاصة فهو غير معتاد على مثل هذه الصعوبات والممارسات، وبالتالي فهو يعمل خارج الضغط، فقواعد المسؤولية في القطاع العام متعددة إلى مسؤولية سياسية وإدارية، أما في القطاع الخاص فهي بمجرد التزام مهني واجتماعي وأخلاقي¹؛

- تتميز المؤسسات العمومية بضخامة رأس مالها وذلك راجع إلى طبيعة احتكارها الواسع، مما يتطلب القيام بالاستثمارات الكبيرة والتي تتميز بضعف مردوديتها، وهذا راجع إلى طبيعة هذه المؤسسات الهادفة لتحقيق الربح الاجتماعي؛

- تمتاز مؤسسات القطاع العمومي بشكلها الهرمي للهيكل الإداري وما يحتويه من مستويات إدارية مختلفة، كما يحدد طبيعة العلاقات بين هذه المستويات، وتشمل الوزارات والدوائر المركزية والمؤسسات العمومية والسلطات المحلية، وعلى العموم يمكن تصنيف القطاع العمومي إلى مجموعتين² :

• الخدمة العمومية الإدارية : وتتميز بما يلي :

- تسييرها يكون وفق القانون العام ؛

- خضوع تسيير مستخدميهما إلى قانون الوظيفة العمومية الخاص بهم ؛

- غايتها ليس تحقيق الربح المادي.

• الخدمات العمومية الصناعية والتجارية : وتشترك في :

- الهدف الجاني لهذه الخدمات هو هدف اقتصادي ؛

- تعتبر اقتطاعات الموظفين أهم مصادر تمويلها ؛

- يتوقف نمط تسييرها وتنظيمها على القانون الإداري ولكن في جوانب محددة ؛

- أغلب هذه المؤسسات العمومية تقوم باحتكار السوق وحدها وتمول من الإيرادات العامة للدولة، لهذا لا تراعى إلى المقارنة بين التكاليف وقيمة خدماتها للمجتمع، وأخيراً فإن العنصر الاجتماعي هو العنصر الرئيسي في القطاع العام ويصعب ضبطه ؛

- للخدمات العمومية قواعد خاص تهدف من ورائها إلى تحقيق الصالح العام وهي : معيار الاستمرارية، معيار الملائمة، معيار المساواة ؛

- يتضح من خلال القطاع العام سلطة وسيادة الدولة، باعتبارها أداة لتنفيذ سياسات العامة، من خلال تطبيق القانون العام ؛

¹-Douglas Yates, Managing in public and private organization, Similarities and differences, in Steven Ott et al., public management, Chicago, Lyecum Book/Nelson j-Hall Publishers, 1991, p 58

²-إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع، طبعة 1، مصر، سنة 2002، ص 5.

- وجود علاقة متناسبة بين مستوى التقدم والرفاهية التي تبلغها الدولة وبين عدد الوظائف والخدمات التي تتكفل بها المصالح العمومية، أي أن زيادة عدد المصالح التي تتكفل بها الدولة مؤشرا ومرآة عاكسة لمدى التقدم والازدهار الذي أدركته في تقديم النفع العام.

2- دواعي تدخل القطاع العمومي في النشاط الاقتصادي :

من أهم مبررات احتكار الدولة لبعض القطاعات ومن ضمنها قطاع الخدمات الجامعية، هو رغبتها في منع ملكية وتسيير الخدمات ذات المصلحة العامة من قبل مؤسسات خاصة هادفة للربح. ولقد لخص Marie France l'Hériveau عام 1989 دواعي وأسباب تدخل الدولة في القطاع العمومي في النقاط التالية:

- حصر القطاعات ذات المردودية المتزايدة في ثقة القطاع العمومي ؛
- كبت أو التقليل من احتكار الخواص ؛
- عدم قدرة الخواص عن تسييره وإدارته بشكل كفاء ؛
- حماية قطاع معين من المنافسة الخارجية ؛
- العمل على ضمان التعاضد الاجتماعي والقدرة على تحسين الخدمة المقدمة.

المطلب الرابع: مؤسسات الخدمة العمومية :

تتسم المؤسسات الحكومية بمهام متنوعة، تلبية لرغبات المواطنين وإشباع لحاجتهم المتنوعة على اختلاف أنواع المطالب الجماهيرية، مما استدعى الأمر ضرورة وجود منظمات عامة، تركز نشاطاتها بشكل مباشر على تقديم الخدمات للمواطنين، والتي تعرف بمنظمات أو مؤسسات الخدمة العامة¹.

1- مفهوم المنظمة العمومية :

هي كل هيئة أو جهاز يقوم بإنتاج أو توفير خدمة عامة، بغرض إشباع حاجة عامة من حاجات المجتمع، أو هي كل مشروع يعجز أو يحجم الأفراد والجماعات الخاصة عن القيام به، إما لضخامته لما يتطلبه من موارد وإمكانيات، أو لقلته أو انعدام الربح المتوقع في الأجل القصير.²

كما تعرفها بعض الدراسات انطلاقا من تعريف المرفق العام، إذ ترى بأن المرفق العام هو منظمة تقوم بأداء خدمة عامة تسيطر عليها الدولة، وأهم مميزاتها³:

- الدولة هي المسؤولة عن إحداثه، عندما تلاحظ نشاطا يقتضى أن تقوم به تحقيقا لمصلحة عامة ؛

¹ - عشور عبد الكريم، دور الإدارة الالكترونية في ترشيد الخدمة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية والجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 45.

² - ثابت، عبد الرحمن إدريس، المدخل الحديث في الإدارة العامة، بدون بلد النشر، الدار الجامعية، 2001، ص 29.

³ - علي زغدود، المؤسسات العمومية الإدارية، تعريفها، طبيعتها القانونية، الشخصية المعنوية، المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية، بدون تاريخ نشر، ص ص 13-12.

- الخضوع للسلطة الإدارية، ولا يمكن فصله عن سلطة الدولة فتحدد نظامه وموظفيه وطرق تمويله ؛
- يتم استحداثه بهدف تحقيق حاجات النفع العام والخدمات العامة مع خضوعه لنظام قانوني ؛
- يأخذ شكل وأنواع مختلفة (منظمات إدارية، مهنية، اقتصادية).

2- أشكال المنظمات العمومية :

يمكن إيجازها فيما يلي:

أ- المرفق العام والمشروع العام :

أ-1- **المرفق العام** : هو كل نشاط اقتصادي تباشره الدولة بغرض تحقيق النفع العام، سواء كانت هذه الأنشطة مملوكة للدولة أو تديرها بصفة مباشرة، أو كانت في يد القطاع الخاص وتخضع لإشرافها ورقابتها، وسواء أطلق على هذه إدارة عامة أو هيئة عمومية أو مؤسسة عامة وتكون في شكل مرافق عامة اقتصادية أو إدارية أو تنظيمية.¹

أ-2- **المشروع العام** : أنه وحدة اقتصادية تملكها الدولة كلياً أو جزئياً مستقلة عن الجهاز الإداري للدولة، تتولى إنتاج سلع وخدمات قد تكون خاصة و جديرة بالإشباع، وتعمل في نطاق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها.²

ب- **المرافق الإدارية والمؤسسات العمومية** : نجد هذا التصنيف بصورة خاصة في الأدبيات الاقتصادية والقانونية الفرنسية، حيث ينظر للمنظمات العمومية من زاويتين القانونية والاقتصادية، ويقسمها إلى مرافق إدارية ومؤسسات عمومية.

ب-1- **من النظرة القانونية**: حيث تصنف وفق هذا الأخير إلى :

ب-1-1- **المرافق الإدارية** : هنا ينظر للمنظمة على أنها تمثل للسلطة العمومية ويوكل إليها تقديم خدمات عامة، وذلك من خلال تطبيق القوانين والمراسيم واللوائح التنظيمية.³

كما يمكن تعريفها : بأنها شخص معنوي يخضع للقانون العام، مكلف بتقديم خدمات عامة ذات طابع إداري بحت.⁴

¹ -المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 27-28.

² -سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، 33.

³ -Dominique Roux, Daniel Soulier, "**Gestion**", Edition presse Universitaires de France, Paris, 1992, pp 468.

⁴ -Didier Linotte et Raphael Romi, **Op. Cit**, P206.

ومما سبق لا يخفي علينا أن الإدارات العمومية تعود ملكيتها للدولة أو لأحد هيئات العامة، كما أن هدفها الأساسي يرتبط بتقديم خدمات للمجتمع تتلاءم ومتطلباته، وتكون تحت طائلة المراسيم والقوانين واللوائح التي تسنها السلطة العمومية.

ب-1-2- المؤسسات العمومية: يمكن تعريفها وفقا للقانون الفرنسي على أنها شخص معنوي يتمتع بالاستقلال المالي ويخضع للقانون العام أو الخاص، كما أن تمويل وتسيير هذه المنظمات لا يتم وفقا لرقم أعمال محدد، بل عن طريق الاقتطاع الضريبي والإعانات الممنوحة من طرف الدولة، وتأخذ أشكال مختلفة أهمها : المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، المؤسسات المختلطة، مؤسسات المحاصة أو المغفلة.

ب-2- من النظر الاقتصادية: يعتمد هذا المعيار على طبيعة النشاطات المقدمة بعض النظر عن طبيعة الملكية، وبالتالي فكل المنظمات العمومية التي تنتج سلع وخدمات موجهة للبيع على غرار الإدارة التي تقدم بدون مقابل أو بسعر رمزي.

ب-2-1- الإدارات أو المرافق الإدارية: إن عدم توجيه هذه المنظمات للسوق يعود لطبيعة الخدمات التي تقدمها للتعاقد العام وبالمجان، وذلك مراعاة لخصائص الخدمة العمومية.

ب-2-2- المؤسسات العمومية: ينظر إليها كوحدة اقتصادية تنتج وتبيع وفق لتغطية تكاليفها وتحقيق الربح، وتعود ملكيتها للدولة جزئيا أو كليا وتعمل تحت إطار السياسة العامة للدولة

المبحث الثاني: مكانة المحاسبة العمومية في التسيير المالي والمحاسبي للأملاك العمومية:

لا يمكن التطرق إلى الملك العام دون التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية، فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات ونفقات)، لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية

1- مفهوم المحاسبة العمومية :

بالرغم من اختلاف آراء المفكرين والمؤلفين في مجال المحاسبة حول تعريف المحاسبة العمومية، مما أدى إلى تعدد تعاريفها شكلا وكلمات ولكن تصب كلها في وعاء واحد، نذكر منها ما يلي :

• **حسب القانون الجزائري:** يمكن تعريفها بأنها كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما توضح أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم.¹

• **حسب هيئة الأمم المتحدة:** أما حسب هيئة الأمم المتحدة تعرف بأنها المحاسبة التي تختص بتسيير النقود العاملة ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي.

• **حسب المرسوم الفرنسي المؤرخ في 1962/05/31:** بأنها مجموع القواعد التي تسيير النقود العاملة خاصة بالدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية، أو هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية.²

كما يمكن تعريفها بأنها مجموع القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، أي من خلال صرف الإعتمادات الموجهة والمخصصة لأغراض محددة وتحصيل الإيرادات، كما أن كل من عملية التنفيذ والتحصيل تخضع لقوانين وتشريعات قائمة، تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة عن أجهزة التنفيذ والتحصيل، والتي كذلك تحدد كيفية التسجيل والمسك المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.³ وما سبق يمكننا أن ننظر لتعريف المحاسبة العمومية من ثلاثة رؤى لإتمام التصور:

1-1- مفهومها من الزاوية الإدارية: عبارة عن القواعد التي تهدف إلى تحديد آليات عرض الحسابات العمومية، وكذا تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين.⁴

1-2- مفهومها من الزاوية القانونية: هي عبارة عن مجموعة القيود، التي توضح مهام والتزامات ومسؤولية أعوان المحاسبة العمومية، المعنيين بتنفيذ العمليات المالية للدولة والمتمثلين في كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف.⁵

1-3- من الزاوية التقنية: ينظر إليها على أنها مجموعة المبادئ التقنية التي تستخدم في القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة، في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.⁶

واستنادا لما سبق ذكره يمكننا القول: أنها نوع من الحسابات التطبيقية التي تخدم النشاط الحكومي باستخدامها لمجموعة من المفاهيم والأسس والمعايير والقواعد والأساليب الفنية، التي تهدف إلى تجميع وتبويب

¹ -، المادة 1 و2: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون 21/90**، المؤرخ في 24 محرم 1411هـ الموافق لـ 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية

² -نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ -محمد العزيز أبو رمان، **نظرية المحاسبة الحكومية**، مكتبة الأنجلومصرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 8.

⁴ -محمد مسعي، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 7.

⁵ -J. C. Martinet et Dimalta, **Drout budgétaire**, édition, LTTC, 1999, p775.

⁶ -زهير شلال، **نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 3.

وعرض النتائج المتعلقة بالنشاط الحكومي، بحيث تشمل كل من عملية المراقبة واتخاذ القرارات اللازمة للجهات المعنية.

2- أهداف المحاسبة العمومية :

- تصو المحاسبة العمومية إلى جملة من الأهداف أهمها¹:
- ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها ؛
- إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمسألة والمحاسبة ؛
- التمكين من اتخاذ القرار، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة ؛
- ترشيد النفقات العمومية ؛
- حماية الأموال العمومية من الغش والتلاعب ؛
- إظهار المركز المالي الحقيقي للدولة في نهاية السنة المالية ؛
- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الميزانية ؛
- توفير البيانات اللازمة للتخطيط المالي ؛
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له ؛
- تحقيق التنظيم والتوافق بين كل أعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين الصرف والمحاسبين العموميين.

3- مصادر المحاسبة العمومية :

وتتمثل في المرجعية التي استمدت منها ومازالت تستمد منها قواعدها ونصوصها القانونية والتطبيقية ويمكن إيجازها في أصلين²:

أولاً- المصدر الأصلي للمحاسبة العمومية: ويتجسد في القانون 31/90 المؤرخ بتاريخ 15/08/1990 والمتضمن قانون المحاسبة العمومية.

ثانياً- المصدر المتعدد للمحاسبة العمومية: ويتجسد هذا المصدر في قوانين المالية التي تصدر في نهاية كل سنة مالية، وفيها يتم تحديد الإيرادات والنفقات العامة للمدة سنة، وتكون على شكل أبواب وفصول وفقرات.

4- مجال استخدام المحاسبة العمومية :

ويمكن النظر إليها من وجهتين :

¹ - حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 19.

² - محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2005، ص 48.

4-1- الجانب العضوي : وهنا يتعلق الأمر بالمنظمات المستخدمة لقواعد المحاسبة العمومية الوارد ذكرها في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، متمثلة في كل من الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية وكذا المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية.

4-2- الجانب المادي : والناجم عن كل العمليات المالية والمحاسبة المتعلقة بتنفيذ الميزانيات العامة والتي تستخدم فيها قواعدها من طرف أعوانها من أجل : تسيير ممتلكات الدولة، مسك المحاسبة العمومية، تنفيذ الإيرادات والنفقات، إنجاز عمليات الخزينة العامة للدولة.

المطلب الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

إن الجهاز الحكومي هو عصب الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، تباشر من خلاله نشاطها فإن كان على مستوى رفيع من التقدم والتنظيم قلت المشاكل وحلت كثير من العقد ودفعت بعجلة التقدم إلى الأمام.

ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى تحديث الأجهزة الحكومية في الدولة، حيث أن النظام المحاسبي في وحدة إدارية حكومية هو محور الارتكاز، وهذا ما يمكننا من تسليط الضوء على مستعملي النظام المحاسبي العمومي كونهم الأشخاص المسؤولين على تنفيذ هذا الأخير.

1- الأمر الصرف :

هو كل شخص مخول قانونا لتنفيذ عمليات مالية في هيئة عمومية إدارية، باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة¹. إن هيئة مدير المؤسسة تمثل السلطة الإدارية للكون العمومي، وبالتالي هو الذي يصبح مرجعية له في اتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة التي يراها مناسبة في أداء مهامه على أحسن وجه، وبالتالي فإن صفة الأمر بالصرف تمنح المدير سلطة إعطاء الأوامر بخصوص تنفيذ العمليات المالية، إذ يكفي مصادقته على الانطلاق في عملية التنفيذ للاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرفه، بحيث أن المحاسب العمومي لا يخضع ولا يعترف إلا بالأوامر الحاملة لتوقيع الأمر الصرف للاعتمادات المخصصة.

1-1- أصناف الأمرين بالصرف : يكون الأمر بالصرف عادة رئيسي أو ثانوي، فالأمر بالصرف الرئيسي هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص لها في الميزانية، أما الأمر بالصرف الثانوي هو الذي يفوض له الأمر بالصرف الرئيسي تنفيذ الاعتمادات، وهو بمثابة تفويض للسلطة بحيث لا يكون موجها لشخص بذاته، وإنما يكون لشخص بصفته ممارسا لوظيفة محددة ثانويا، كما لا يمكن لهذا الأخير أن يفوض سلطته لغيره ولكن يمكن تفويض إمضائه².

¹ - المادة 7 من قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 35.

² - المادتين 26، 27 من القانون 90/21، المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35.

1-1-1 أ- الأمر بالصرف الرئيسي: هم الذين يصدرون الأوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وكذلك أوامر تحصيل الإيرادات ضد المدنين، وكذا أوامر الاعتمادات لصالح الآمرين بالصرف الثانويين ويمكن سردهم¹: الوزراء، الوالي في حالة تنفيذ لميزانيته الولاية، رؤساء المجلس الشعبي البلدي في حالة تنفيذ لميزانية البلدية، مسؤولي التسيير بالنسبة لمجلس الأمة والمجلس الشعب الوطني، مسؤولي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

1-1-1 ب- الأمر بالصرف الثانوي: ولقد تمت الإشارة إليه في المادة 21 من قانون 90/21 التي عدلت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1992 في المادة 73، وهي تعرف الأمر بالصرف الثانوي على أنه الشخص المسؤول على تنفيذ العمليات الحالية لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية، وله صلاحيات غير متركزة في تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من قانون 21/90².
وجدير بالذكر أن المصالح المعنوية التي يشرف عليها الأمر بالصرف الثانوي ليست لها صفة الشخصية المعنوية لا الاستقلال المالي، كما أن هناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم تابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لإدارتها، وعادة ما يكون الوالي.

أما النسبة لعمليات التجهيز اللامركزية والمسجلة باسم الوالي، في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللامركزية وهو الأمر بالصرف الوحيد بصفته ممثلاً لجميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية محلياً.
أما بالنسبة للأمر بالصرف سواء كان رئيسياً أو ثانوياً فإن مهامه تبقى ثابتة في إطار مسؤوليته بإنجاز العمليات المالية، ولكن ذلك تحت إطار واحترام الأوامر التي تأتيه من السلطة المركزية، وفي حالة تداخل الأوامر والاعتمادات وتناقضها، يبقى الموضوع تحت تصرفه فيحق له الامتناع عند تنفيذها مادامت لا تحترم قواعد المحاسبية العمومية بصفته مسؤولاً شخصياً ومحاسبياً على الأموال التي ينفقها.
كما يعطي قانون 90/21 لكل أمر بالصرف أن يفوض صلاحيته المحاسبية في دائرة اختصاصه، وتحت مسؤولية بإعطاء التفويض بالإمضاء إلى موظفين تحت سلطته المباشرة ويكونون دائمين وبشروط:

- إن يكون أمراً بالصرف؛
- أن يكون الموظف مرسوم، وهذا التفويض منتهى الصلاحية. بمجرد انتهاء مهام أحدهما؛
- أن يكون الموظف تحت السلطة الإدارية للأمر بالصرف؛

كما يحق للأمر بالصرف المفوض تنفيذ العمليات، ولكن المسؤولية تبقى تابعة للأمر بالصرف الأصلي.

¹ - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91، الصادر في 7 سبتمبر 1991، والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريد الرسمية، عدد 43، 1991.

² - المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91، مرجع سبق ذكره.

2- المحاسب العمومي :

يعتبر محاسبا عموميا في مفهوم القانون 90/21 كل شخص يعين قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنتظمة أي¹ :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ؛
- ضمان الحراسة والحفاظة على الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها ؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد ؛
- حركة الحسابات الموجودة.

1-2- تصنيف المحاسب العمومي: وفق المهام الموكلة إليهم، يتخذ المحاسبون العموميون صفات مختلفة أهمها:

- **المحاسب الرئيسي:** هو المحاسب المكلف بتنفيذ العمليات المالية وتقديم الحسابات السنوية وعمليات المحاسبين القانونيين إلى قاضي الحسابات في مجلس المحاسبة وهم²: أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، أمين الخزينة الولائي، العون المحاسب المركزي للخزينة، الأعوان المحاسبون للميزانيات المحلقة، الأعوان المحاسبون للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- **المحاسب الثانوي:** هو الذي يتولى جميع عملياته وحساباته محاسب رئيسي، وانطلاقا من هذا المفهوم أنه لا يكون مسؤول أمام قاضي الحسابات، ويتصف بصفة المحاسب الثانوي للدولة كل من³: قابض أملاك الدولة، قابض الجمارك، محافظ الرهون، أمين الخزينة البلدي، أمين خزينة المؤسسات الصحية، قابضوا الضرائب، رؤساء مصالح البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

3- وكيل الصرف :

هو الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة من بين موظفي المؤسسة الدائمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة مع إبلاغ المراقب المالي بهذا التعيين⁴.

4- المراقب المالي :

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، كما أنه يعين بواسطة قرار وزاري، ويكون مقر عمله بمديرية

¹ - محمد سنعى، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91، مرجع سبق ذكره.

³ - فتيحة لماني، إجراءات تنفيذ عمليات الميزانية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، المركز الجامعي، المدية، الجزائر، 2006، ص 32.

⁴ - المواد 11، 12، 13 من المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 5 ماي 1993، المحدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها.

المالية لدى الولاية المعين فيها، ويسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الاستقرار في إحداها إذا تطلبت الضرورة المهنية ذلك¹.

المطلب الثالث : العمليات المختلفة للمحاسبة العمومية

وتتجسد هذه العمليات فيما يلي:

1- عمليات الإيرادات العامة :

ويقصد بها كافة مصادر الحصول على الأموال التي تلجئ لها الدولة، من أجل تغطية نفقاتها العامة وأهمها:

- الإيرادات المحصلة من فرض الضرائب والرسوم ؛
 - مدا خيل أملاك الدولة ؛
 - قيمة الخدمات المقدمة ولو كانت رمزية ؛
 - مدا خيل المساهمات المالية للدولة ؛
 - الأموال الموجهة للهبات والمساهمات والهدايا ؛
 - القروض والتسبيقات ؛
 - مختلف حواصل الميزانية المحصلة وفق القانون.
- وتتمثل إجراءات تنفيذ الإيرادات في ما يلي :
- الإثبات : ويقصد به الحصول على حق الدائن العمومي.
 - التصفية : هو تحديد المبلغ الصحيح لقيمة الإيراد المستهدف².
 - التحصيل : وهو إبراء ذمة الغير بدفع مستحقته.

2- عمليات النفقات العامة :

- وهي عبارة عن صرف المبالغ النقدية من قبل الهيئات العمومية بغرض تحقيق إشباع عام.
- وتتمثل إجراءات تنفيذ النفقات العامة فيما يلي :
- التصفية : ويقصد بها تحديد مبلغ أو مقدار النفقة.
 - الأمر بالصرف : وهو الأمر بالدفع وينجم عن قرار من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.
 - الدفع : وهو إبراء الذمة بدفعه لمستحقيها.

¹ -المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات المنتزم بها.

² - فتحة لماني، مرجع سبق ذكره، ص 131.

المطلب الرابع: علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبات الأخرى:

1- علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الوطنية :

المحاسبة الوطنية نظام محاسبي دولي تهدف إلى تقييم النشاط الاجتماعي القومي لكل بلد، فهدفها تحديد وضبط العلاقة بين كل بلدان الهيئة الأممية لتحديد اشتراكاتها وإمكانية إقراضها، فالعلاقة بين المحاسبتين تهدف إلى تقدير العمليات الإدارية وإدخالها في تقدير القدرات الاقتصادية للبلاد، أما التنظيم المحاسبي وحسابات الدولة هو نظام تقني يهدف إلى تنظيم العمليات في إطار محاسبي معين، لتسهيل الانتقال إلى المستوى المركزي لتركيز الإحصائيات المالية التي تساهم في تحضير قانون المالية، فهناك تكامل بين نظام المحاسبة العمومية وحسابات الدولة¹.

2- أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة :

تلتقي المحاسبتين في أمور وتختلف في أخرى²:

• أوجه الشبه :

- كلاهما يقوم باستغلال واستهلاك موارد الدولة المتاحة ؛
- يعتبر كل منهما جزءا من النظام الاقتصادي ويستخدمان موارد متشابهة لتحقيق أهدافها ؛
- كلاهما تقوم بإعداد التقارير المالية لإظهار نتائج الأنشطة، وإمكانية دراستها وتحليلها لتعزيز الإيجابيات ومعالجة السلبيات ؛
- كلاهما يعملان على بلوغ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة ؛
- كلاهما عبارة عن تقنية تسمح ببيان العمليات المالية ومراقبة حركة القيم.

• أوجه الاختلاف :

- المحاسبة العامة تطبق في المؤسسات ذات الطابع الربحي، بينما المحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات ذات الطابع الإداري غير الربحي ؛
- تستند المحاسبة العمومية إلى القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990، أما المحاسبة العامة فتستند على النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الصادر في القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 ؛
- تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد نتيجة أعمال المشروع وإظهار مركزه المالي، وذلك من خلال إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية، أما المحاسبة العمومية هدفها الأساسي هو حصر النفقات والإيرادات العامة وضبطها والمحافظة على المال العام.

¹ - مجلة المحاسب، علاقة المحاسبة بالمحاسبة الوطنية، متاح على الخط: <http://www.m7asbh.com/acc/>، تاريخ الاطلاع: 2012/04/11

² - محمد أحمد حجازي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 15.

3- علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة التحليلية :

تهتم المحاسبة التحليلية بحسابات التكلفة وسعر التكلفة لكل منتج أو خدمة مقدمة من قبل المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي، قصد تحليل النتائج والوصول في الأخير إلى تحديد مدى ربحية كل منتج إلا أنه يمكن للهيئات العمومية وإن كان نشاطها يتميز أساسا بتقديم خدمات ذات منفعة، عامة يمكنها مسك المحاسبة التحليلية لكن ليس بنفس الكيفية والغرض في المؤسسات الاقتصادية، وإنما محافظة لاستفادة منها قدر الإمكان لمعرفة تكاليف أو أسعار التكلفة لخدمات ومهام المرافق العمومية.

المبحث الثالث: النفقات العامة، مكوناتها وآليات مراقبتها في الجزائر.

لقد عزز تطور مفهوم الدولة من أهمية النفقات العمومية، وذلك من خلال تنامي دورها في الحياة الاقتصادية، ولا يتجسد هذا إلا بتوفر أموال تنفقها لضمان إدارة شؤونها، بهدف تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية.

ومن هذا المنطلق تركزت النفقات العامة في مطلع اهتمامات هرم السلطة، وحضت بالكثير من الدراسات والأبحاث في فلسفتها. وستتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم النفقات العامة وأهم مكوناتها وكيفية مراقبتها.

المطلب الأول: النفقات العامة، خصائصها وتقسيماتها المختلفة

1- تعريف النفقات العامة :

إن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات متنوعة وعديدة وبصور مختلفة، من أجل تأدية الخدمات العامة التي ستتطرق لها في هذا المطلب.

ويمكن تعريفها : بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة¹

وعرفت بأنها كم قابل للتقويم النقدي، يأمر بإنفاقه شخص عام بغرض إشباع حاجة عامة².

كما يمكن تعريفها تلك الأموال المنفقة من قبل السلطة العمومية بهدف تحقيق المنفعة العامة³.

ومن خلال ما سبق نستخلص أنه يشترط لاعتبار النفقة عامة توفر ثلاثة عناصر في آن واحد : الصفة

النقدية للنفقة، صدور النفقة من هيئة عامة، تحقيق المنفعة العامة.

¹ -سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 27.

² - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 11.

³ -بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2009، ص 53.

2- خصائص وعناصر النفقات العامة :

سنحاول من خلال هذا العنصر دراسة أركان ومقومات النفقة العمومية وخصائصها الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، كما ذكرنا سابقا أن للنفقة ثلاثة أركان :

- **الصفة النقدية للنفقة العامة :** يجب أن تكون النفقة العامة في شكل مبلغ نقدي، حيث تقوم الدولة بإنفاقها من أجل إشباع حاجة عامة، وذلك من خلال إنفاقها على شراء السلع والخدمات اللازمة لتسيير مرافقها العامة وكذا تقديم المساعدات والإعانات، وجدير بالذكر قد تلجأ الدولة لأساليب غير نقدية في سبيل حصولها على السلع والخدمات¹.

- **أن تكون صادرة عن هيئة عامة:** ويشترط لكي تكون النفقة عامة أن تكون صادرة عن شخص معنوي عام، فالطبيعة القانونية للآمر بالإنفاق تلعب دوراً أساسياً في تحديد ما إذا كانت هذه النفقة عامة أو خاصة، والمقصود بالشخص المعنوي العام ذلك الشخص الذي تنظمه قواعد القانون العام، وعلاقته بغيره من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين².

- **المنفعة العامة:** يجب أن يكون الهدف من الإنفاق الحكومي هو إشباع الحاجة العامة، وبالتالي لا يمكن اعتبار مبلغ نقدي كنفقة عامة إلا إذا تم صرفه لإشباع حاجة عامة، ولا يمكن اعتباره نفقة عامة إذا تم صرفها في حاجة خاصة، و يرجع السبب في ذلك بضرورة سيادة مبدأ المساواة داخل المجتمع، إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة كدفع الضرائب، فلا بد كذلك أيضا أن يتساوون في الانتفاع بالنفقات العامة للدولة، وذلك بأن يكون صرف النفقة موجه لإشباع حاجة عامة لا خاصة، إلا أنه يصعب مراعاة هذه القاعدة أحيانا وهذا يرجع لصعوبة تحديد المنفعة العامة لتحديد موضوعيا³. ولهذا نجد أن فكرة المنفعة العامة مهمة نوعا ما، حيث يختلف مفهومها من دولة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى، ويرجع ذلك لارتباط هذا العنصر بالسياسة، الأمر الذي أدى إلى وجود ترابط بين الدولة ككيان والمنفعة العامة، وبالتالي كل ما زاد نشاط الحكومة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية كلما أدى ذلك إلى تشعب مضمون المصلحة العامة.

المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة

إن تطور دور الدولة وتنوع أوجه الإنفاق العمومي من جهة وزيادة أهميته من جهة أخرى، استوجب هذا الأخير تصنيف النفقات العمومية إلى عدة أصناف يمكن حصرها في نقطتين :

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص66.

² - محمد الصغير بلعي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص24.

³ - محمد الصغير بلعي، يسري أبو العلا، مرجع سبق ذكره، ص 24.

1- التقسيمات العلمية والاقتصادية :

تختلف النفقات العامة فيما بينها من حيث الأهداف المرجوة منها والآثار التي تخلفها، والتي تؤدي إلى توجيه الحياة الاقتصادية والاجتماعية وإعادة تنظيم المجتمع، وعليه يعتبر هذا النوع من التقسيمات ذو أهمية بالغة كونها تمنحها الفرصة لدراسة آثارها الاقتصادية، وتوجيهها الوجهة المناسبة لتحقيق أهداف معينة.

1-1- تقسيم النفقات العامة وفق تكرارها الدوري في ميزانية الدولة : وتنقسم وفقا لهذا المنظور إلى¹:

أ- **النفقات العادية :** وتمثل في النفقات التي تم الاعتياد عليها في كل فترة زمنية محددة، كأجور الموظفين في الدولة، ونفقات التسيير.

ب- **النفقات غير العادية :** وهي تلك النوع من النفقات التي تظهر في أوقات استثنائية، وحتى إذا تمكنا معرفة توقيتها فأنا لا نستطيع تقدير حجمها، مثلا نفقات مكافحة وباء أو الكوارث الطبيعية... الخ.

1-2- وفق أثر على الدخل الوطني: وتنقسم وفق هذا الأثر كالتالي²:

أ- **النفقات الحقيقية :** وهي تلك النفقات التي تساهم بشكل حقيقي ومباشرة في زيادة الناتج الوطني، أي تقدمها الدولة مقابل إنتاج حقيقي سواء كان سلعيا أو خدميا، كالإنفاق للحصول على السلع والخدمات اللازمة لتسيير المرافق العمومية وتسديد الرواتب.

ب- **النفقات التحويلية :** والمقصود بها تلك النفقات التي لا ينجم عليها حصول الدولة على سلع أو خدمات، بل يراد بها فقط إعادة توزيع الدخل الوطني عبر كافة فئات المجتمع، ومثلا عن ذلك الإعانات والمساعدات الاجتماعية والاقتصادية التي تقدمها الدولة للأفراد والوحدات الاقتصادية.

1-3- تقسيمها من حيث الغرض منها: وتنقسم النفقات وفقا لهذا الغرض إلى ثلاثة تبعا للاختلاف وظائف الدولة.

أ- **النفقات الإدارية :** وهي النفقات المتعلقة بتسيير المرافق العامة للدولة، كنفقات الأمن والدفاع والتمثيل السياسي، حيث هذا النوع من النفقات يتركز بصورة واضحة على نفقات الدفاع، حيث تحتل حصة الأسد من مجموع النفقات العامة للدول³.

ب- **النفقات الاجتماعية :** الهدف من إنفاقها الإرتقاء بالوضع الاجتماعي والخدمة العمومية للمواطن، كالخدمات الصحية والتعليمية وتقديم الإعانات والمساعدات...

ج- **النفقات الاقتصادية :** وهي التي تقوم بها الحكومة من أجل تحقق بعض الأهداف الاقتصادية، كتشجيع وحدات القطاع الخاص على زيادة الإنتاج أو تشجيع الاستخدام الأمثل للموارد، وكذا العمل على رفع الطاقة

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 90.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 72.

³ - محمد الصغير بلعي، يسري أبو العلا، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الإنتاجية للاقتصاد الوطني، وذلك بتحسين البنية التحتية الأساسية وزيادة كفاءتها وزيادة الاستثمارات في القطاع العام¹.

2- التقسيمات غير الاقتصادية أو الوضعية²:

1-2- التقسيم النفقات العامة وفق مركزية الأهداف: يعتمد تقسيم النفقات العامة هنا على معيار نطاق سريان النفقة العامة، ومدى استفادة كافة أفراد المجتمع منها أو سكان إقليم معين داخل الوطن، ويمكن فصلها إلى :

- أ- النفقة المركزية : وتمثل في تلك النفقات التي تكون متركزة في يد سلطة واحدة، تكلف من قبل الحكومة.
- ب- النفقة الإقليمية : وهنا توزع النفقة على عدة هيئات حكومية.

المطلب الثالث: صور النفقات العمومية :

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن هناك صور عديدة للنفقات العمومية ولكن يمكن حصرها فيما يلي بالنسبة للدولة أو الخدمة العمومية :

1- الأجور والرواتب :

وهي عبارة عن المبالغ النقدية التي تقدمها الدولة لموظفيها لقاء مجهودهم، والتي يجب على الدولة أن تراعي فيها مجموعة من الأسس والمعايير لتحديد الأجور منها :

- مراعاة الظروف المعيشية والقدرات الشرائية العامة ؛
- مراعاة طبيعة العمل.

2- المدفوعات التقاعدية:

وهي المبالغ التي تقدمها الدولة بصورة دورية للموظفين الحاليين على التقاعد.

3- القيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة:

وتشمل المبالغ المنفقة من أجل اقتضاء الأدوات والآلات والمعدات الموجهة إلى إشباع الحاجة العامة، أما بالنسبة لتنفيذ الأشغال العامة تكون عن طريق المناقصات.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 476.

² - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 35.

4- الإعانات:

تعتبر المنح والإعانات صورة من الإنفاق تقرر الدولة دفعها إلى فئات اجتماعية معينة أو هيئات عامة أو خاصة دون مقابل، و تنقسم إلى :

4-1- الإعانات الداخلية: وهي مبالغ نقدية تقدمها الدولة للهيئات العامة المحلية، لمساعدتها على القيام بواجباتها لتغطية العجز المالي في ميزانيتها، وقد تأخذ الأشكال التالية :

- إعانات اقتصادية : تدفعها الدولة لبعض المشروعات الصناعية الأساسية دعماً للصناعة الوطنية.
- إعانات اجتماعية : تقدمها الدولة إلى المنظمات والهيئات والأفراد بغرض تحقيقها أهداف اجتماعية مثلاً إعانات البطالة والمهجرة...

4-2- المنح والإعانات الدولية : تتخذ الإعانات الممنوحة للعالم الخارجي أشكالاً متعددة وتكون المعونة مشروطة أو غير مشروطة.

خلاصة الفصل :

شكل تحقيق تحسين الخدمة العمومية أحد أهم غايات برنامج التنمية الذي انتهجته الجزائر مند مطلع الألفية الثالثة، حيث تنامت الإعتمادات المخصصة لهذه الأخيرة من برنامج تنموي إلى آخر، لتبلغ في برنامج الإنعاش الاقتصادي الأخير (2010-2014) 9489.7 مليار دينار جزائري أي في حدود 45 % من الغلاف المخصص، غير أن النتائج المتوصل إليها لا تعكس هذا الإنفاق.

واتضح لنا من خلال هذا الفصل أن تحسين الخدمات المقدمة من القطاع العام، ليس معناه التوسع في الإنفاق العام على هذه القطاعات. بل يجب لزاما أن يترافق هذا التوسع، بإدخال آليات لترشيد المال العام تضمن تحقيق الغايات المرجوة، انطلاقا من إعادة النظر في القوانين المنظمة للقطاع إلى انتهاج طرق تسييرية ورقابية حديثة.

المباني الأولى:

المباني النظرية

الفصل الثالث:

هيكلة وتشخيص واقع قطاع الخدمات الجامعية

بالجزائر

تمهيد

احتضنت الجزائر منذ الاستقلال عبء التكفل بمختلف فئات المتدربين بما فيها الجامعي، قصد تحقيق إستراتيجية ديمقراطية التعليم المنتهجة، بهدف تكوين إطارات وكفاءة قادرة على تسيير شؤون البلاد آنذاك، وهذا ما يؤكده التطور السريع الذي عرفه قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، حيث ففز بطفرة نوعية خاصة خلال العقدين الأخيرين، ويبدو ذلك لافتا من خلال تدفق العدد الهائل للطلبة الجامعيين، وهذا ما يرافقه حتما الزيادة في كل من الخدمات المقدمة وعدد الموظفين، وكذا الهياكل القاعدية بالقطاع. بمختلف أصنافها، ولكن في النهاية تبقى الموارد المالية المرصودة من قبل الدولة هي المؤشر الأساسي لهذا النمو، ونقصد بالضبط تلك الإعتمادات المخصصة للقطاع في إطار ميزانية الدولة، فإذا كانت هذه الأخيرة كافية ومسيرة بشكل كفاء، فمن المفروض أن يتطور القطاع بكيفية عادية، وخاصة إذا رافقتها سياسة مبنية على أسس سليمة، تسمح بالكشف عن نقاط الخلل في الوقت المناسب والعمل على معالجتها بفعالية وضمير، ومدى قدرتها على مسايرة والتكيف مع المستجدات.

وأما في حالة غياب هذه السياسة، أو كانت موجودة مع سوء تطبيقها، فإن القطاع بكل تأكيد سيكون عرضة للتشوهات والاختلالات التي تزيد حدته مع مرور الزمن حتى تصل درجة التأزم، وهو ما كان عليه القطاع خلال مرحلة الأزمة التي لم تتعافى منها الجزائر بالكامل إلى يومنا هذا.

المبحث الأول : واقع قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر

نحاول من خلال هذا المبحث أن ندقق ونعمق تحليلنا من زاوية معينة، ألا وهي تسيير نفقات القطاع وتحديد وزنها ومدى انعكاسها على تراكم عجز ميزانية الدولة، يدفعنا ذلك أولا إلى التساؤل عن التطور الذي عرفه القطاع في مختلف جوانبه سواء من حيث تعداد الطلبة والعمال، وكذا من حيث الهياكل الاستقبلية والأموال المرصودة، وهذا ما يدفعنا مرة ثانية إلى طرح سؤال آخر، هل الأموال المرصودة والهياكل المسخرة تستجيب للأهداف التي جاءت من أجلها؟ و هل استخدمت بكفاءة مالية و نوعية وفق المعايير الاقتصادية والاجتماعية؟

المطلب الأول: تشخيص قطاع الخدمات الجامعية الاجتماعية بالجزائر

ويمكن معالجة الموضوع من خلال :

1- من الناحية البشرية :

يتميز قطاع الخدمات الجامعية بالطابع الاجتماعي كغيره من القطاعات الاجتماعية الأخرى، ويبرز ذلك من خلال الإفراط الكبير الذي يعرفه سلك الإداريين والعمال الآخرين على مستوى القطاع، وهنا يجب التنويه بأن هذه السياسة التي انتهجها القطاع استمرت لعدة سنوات، مما جعلها تكتسب صفة قانونية داخل القطاع، مما أدى إلى زيادة تكريس الطابع الاجتماعي على وظيفة القطاع، وهذا ما يتنافى في حقيقة الأمر مع مهمته الأساسية والمتمثلة في تقديم الخدمات للطلبة، كما أن عدد هذا الأخير ارتفع بوتيرة كبيرة مقارنة بالفترات الماضية القريبة من جهة وبالموارد المالية المحدودة والمخصصة من جهة أخرى، وما يجب الإشارة إليه بهذا الصدد أن من أهم الأسباب وراء هذا النمو ترجع بالأساس إلى اعتبارات سياسية واجتماعية.

1-1- تنامي التعداد الطلابي: لقد تنامي عدد الطلبة الجامعيين بصورة واضحة خلال فترة الاستقلال، إذ ارتفع عدد الطلبة المسجلين في التدرج من 3565 طالبا عام 1963-1964 إلى أكثر من 1200000 طالب خلال السنة الجامعية 2011/2012، أي بمعدل وسطي قدره 15%. ولم تعرف مثل هذه الزيادة تغيرا إلا في عام 1993، أين تراجع نسبة النجاح في امتحان البكالوريا من 72477 سنة 1992-1993 إلى 41370 خلال الموسم 1994-1993.

1-2- تزايد عدد العمال: وهنا يجب إثارة نقطة معينة للنقاش والمتعلقة بمتطلبات قطاع الخدمات الجامعية من المستخدمين بمختلف أصنافهم، إداريين كانوا أو باقي الأسلاك التي تمكن وتضمن الأداء الجيد للقطاع، وهنا نطرح التساؤل التالي ما هو الكم والنوع اللازمين من المستخدمين فعلا لضمان أداء حسن للقطاع؟، وكما سبق ذكره فإن سياسة التوظيف في هذا القطاع لا تخلو من الاعتبارات الاجتماعية كغيرها من القطاعات

العمومية الأخرى، إضافة إلى ذلك بعض الممارسات التسييرية السيئة والبعيدة كل البعد عن أنماط التسيير الحديث، وإلا فكيف نرجع ظاهرة حشو القطاعات العمومية بالمئات من الوظائف الوهمية العديمة القيمة كما ونوعا، إذا ما قورنت ببعض القطاعات الخاصة، وبعض الدول التي لها سياسات تسيير عقلانية.

فمن خلال ملاحظتنا للقطاعات العمومية بصفة عامة وقطاع الخدمات الجامعية بصورة خاصة، نجد بأنها تعاني من إفراط كبير في سلك العمال بمختلف أصنافهم، وما ينجر عن ذلك من زيادة النفقات العامة.

ويمكننا القول بأن القطاع يعاني من بطالة مقنعة من عدد العمال والتقنيين وأعوان المصالح الدائمين، وتبقى هذه الأرقام لا تعطي حقيقة الواقع القائم، ذلك لأن القطاع يعتمد على خدمات المئات من العمال المؤقتين الذين يصعب التخلص منهم، خاصة في ظل هذه السياسات الاجتماعية المنتهجة للقضاء على البطالة بأدوات ترقية، لا على أساس حلول اقتصادية سليمة من خلال تفعيل عجلة الإنتاج الوطني في شتى المجالات.

وبكل تأكيد فإن هذه السياسات المنتهجة تنعكس سلبا على الاستخدام الفعال للموارد المالية المخصصة للقطاع، وأنه إذا ما تم تصحيح هذه الاختلال الكبير خلال السنوات القادمة، فإنه سيتمكن القطاع من تحقيق وفورات مالية معتبرة يمكن استغلالها استغلالا أمثلا، وبالتالي العمل على تخفيض تكلفة الطالب من تضخم نسبة الأجور غير العادية والمضخمة في القطاع، وهنا السؤال الذي يطرح نفسه، كيف يمكن معالجة هذه الاختلالات معالجة سليمة من أجل ترشيد نفقات القطاع ؟

2- التطور المادي لهياكل الخدمات الجامعية :

هناك مقاييس ومؤشرات تستطيع من خلالها أن تظهر الجهود الجبارة المبذولة من طرف الدولة، في تشييد وتشغيل هياكل الخدمات الجامعية لمواجهة وامتصاص التعداد الطلابي المتزايد من سنة إلى أخرى، ومن بين هذه المقاييس والمؤشرات ما يلي :

2-1- من ناحية الإيواء: فعلى مستوى الإقامات فإن الاكتظاظ لا يشكل حالة استثنائية بل أصبح حالة عامة، حيث كانت في بداية الأمر الغرفة الواحدة تأوي من طالب إلى طالبين، وتدهورت الحالة إلى أكثر من ستة طلبة في بداية التسعينات، إذا أصبحت مسألة الاكتظاظ معروفة خلال السنوات الأخيرة، مما أدى بالدولة إلى تسليط الضوء على هذا الإشكال ومحاولة تذليله، من خلال الانجازات العديدة خلال العقد الأول من الألفية الثالثة، مما سمح بتقليل الضغط والاكتظاظ بعض الشيء.

وكذلك من بين المؤشرات التي تبين الاختلال هي تطور الاحتياجات، ومدى استجابة الهياكل الخدمية وكمثال، طول الطوابير المحير الذي تعرفه باستمرار المطاعم الجامعية ومحطات النقل، وهذا ما ينعكس سلبا عن مردودية الطالب من خلال تكلفة الوقت والمعنويات.

كما يتم الإشارة إلى أن الدولة انتهجت عدة أساليب للقضاء على هذا الخلل، بالرغم من عدم كفاءة هذه الأساليب وما لها من آثار سلبية على المستوى العلمي، كانهاج أسلوب الامتحان الشامل الذي رسخ عقيدة

حتمية الانتقال هذا من جهة، وزيادة التشييد والانجاز للهياكل الاستقبلية على مستوى القطاع من جهة أخرى، والذي إن دل على شيء فإنه يدل على الجهود الكبيرة المبذولة من قبل الدولة، ولم يكن كافيا بالقدر اللازم لاستقبال الأعداد الطلابية المتزايدة سنويا بالجامعات.

المطلب الثاني : الخدمات الاجتماعية الجامعية في الجزائر (تعريفها، فلسفتها، أهدافها، وتاريخها)

1- مفهومها:¹

هي جملة الإعانات الممنوحة من طرف الدولة، والمخصصة نحو تحسين ظروف حياة وعمل الطلبة الجامعيين، وتتخذ هذه المساعدات الأشكال التالية :

- المنحة كمساعدة نقدية مباشرة ؛
- الإطعام، النقل، الإيواء كمساعدات غير مباشرة ؛
- مختلف الأنشطة الثقافية والرياضية.

2- أبعادها وأهدافها:

كان هدف الدولة بعد الاستقلال ديمقراطية التعليم، وذلك من خلال تمديد ذلك من الناحية الكمية إلى قطاعات واسعة من المجتمع، فأُنصب اهتمامها على الاستثمار في تكوين الموارد البشرية وتشييد الهياكل والمرافق المادية، بغية التكفل بالأعداد المتزايدة من التلاميذ والطلبة،² وكان هذا الخيار أمرا حتميا لمواجهة النقص الفادح في الإطارات والكفاءات، التي يمكن لها أخذ المشعل والانطلاق بعجلة التنمية الاشتراكية المتبناة بعد الاستقلال مباشرة، وخاصة في القطاع الصناعي باعتباره البذرة الأساسية لخوض غمار التنمية، ومن هذا المنطلق كانت حتمية ديمقراطية التعليم وخاصة العالي بمثابة ضرورة اقتصادية واجتماعية هذا من جهة، وعدم قدرة التلاميذ والطلبة للالتحاق بالمدارس والجامعات نظرا للآثار الاقتصادية والاجتماعية التي خلفها الاستعمار الغاشم من جهة أخرى، أجبر الدولة على انتهاج سياسة الخدمات الاجتماعية المدرسية والجامعية كنهج ضروري بالنظر للتوجه العام للبلاد وتحقيق أهداف التنمية.

إن الرؤية السائدة اليوم بين دول العام الثالث، تؤكد أن التعليم العالي هو خدمة واستثمار في الوقت ذاته، لازم الأداء نحو كل مواطن مؤهل لمتابعة تعليمه الجامعي، كأحد حقوقه الواجب على الدولة توفيره وفقا لمبدأ تعميم وديمقراطية التعليم،³ وبالرغم من التحولات التي مرت بها الجزائر ما زال هذا الخيار قائما ومستمر في ظل أزمة حادة أصبح يعاني منها القطاع.

¹ - RADP, MESRS, Reforme des couvres universitaires, 1996, p 1.

² - حوليات جامعة الجزائر، عدد 07، 1993، ص 41.

³ - حوليات جامعة الجزائر، نفس المرجع، ص 89.

المطلب الثالث: التطور المؤسسي لقطاع الخدمات الجامعية:

1- المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية CNOUS (1967-1971) :

استحدث المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية بموجب الأمر رقم 67/44 المؤرخ في 1967/03/17، وهو عبارة عن مؤسسة ذات طابع إداري تتمتع بشخصية معنوية وباستقلالية مالية تحت وصاية وزارة التربية الوطنية.

يخضع تسييره إلى رئيس مجلس ومساعدة مجلس إدارة ذو سلطات محدودة، بحيث تحتفظ الوصاية بقرار التدخل في تعديل وإلغاء أو توقيف مداولاته، المتعلقة فقط ببعض المسائل كأساليب التمويل ودفاتر المواصفات الخاصة والمرتبطة بأسواق التمويل بالمواد الغذائية، وهو مطالب بتقديم الوصاية لكل من مشروع الميزانية والحساب المالي وملفات هياكل الإصلاحات الضخمة من أجل الاستشارة، ولن تصبح قابلة للتنفيذ إلا في حالة موافقة الوزارة خلال 40 يوما الموالية.

إن رئيس المجلس والذي بصفته مدير الإدارة العامة لوزارة التربية ومدير التعليم العالي لنفس الوزارة آنذاك، بالإضافة إلى شخصيتين معينتين من طرف الوزير، يسهرون على تحقيق تمثيلا قويا لسلطة الوصاية، أما صوت إداري المراكز الجهوية، فيكون مجرد استشاريا، ممثلا بأربعة طلبة كأعضاء فيه.

يمكن الإشارة بالرغم من أن هذا المركز هو مؤسسة مستقلة من الجانب القانوني، إلا أنه ميدانيا نسجل محدودية استقلاليته، إذ نظرنا إلى مدى الصلاحيات التي تتمتع بها الوصاية، إذا ما قورنت بالجهاز الإداري.

2- مراكز الخدمات الجامعية والمدرسية (COUS) 1971-1986 :

نظرا للمركزية الشديدة التي كان يسير بها نظام الخدمات الجامعية الاجتماعية في فترة المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية هذا من جهة، والتزايد في ارتفاع الطلب الاجتماعي على التعليم بصفة عامة، ثم إنشاء وزارة التعليم العالي، ثم تفكيك المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية إلى ثلاث مراكز للخدمات الجامعية، تم توزيعها على ثلاث مناطق الوسط ممثلا بالعاصمة والشرق ممثلا بقسنطينة والغرب ممثلا بوهران، وتضاعف عدد هذه المراكز من ثلاث فقط سنة 1971 إلى أربعة عشر مركزا في سنة 1980، ويتضمن مرسوم استحداث كل منها القوانين النموذجية الأساسية، وينبغي القول بأن الأمر يتعلق بنفس الأحكام القانونية والتي تطبق على جميع مراكز الخدمات الجامعية والمدرسية.

وبعد عملية حل المركز الوطني للخدمات الجامعية والمدرسية، ثم إسناد كافة الأملاك والحقوق والالتزامات إلى مراكز الخدمات الجامعية والمدرسية لكل من المناطق الثلاثة السالفة الذكر، وكان هذا وفق ما نص عليه الأمر رقم 71/555 المؤرخ في 1971/02/04.

إن مركز الخدمات الجامعية والمدرسية مؤسسة ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية تخضع لوصاية وزارة التعليم العالي، يسير من قبل مجلس إدارة برئاسة المدير ويعاونه الأمين العام، يلتحق بالمجلس ممثلي الجامعات والمدارس الكبرى، في حين يجتزل تمثيل كل من الطلبة ومدراء مراكز الخدمات الجامعية المركزية، ويكون بشكل محتشم.

3- مراكز الخدمات الاجتماعية الجامعية (COSU) 1986-1995 :

تم إنشاء مراكز الخدمات الاجتماعية (COSU) بمقتضى المرسوم رقم 86-314 المؤرخ في 1986/12/23، والمتضمن صلاحيات تنظيم وتسيير المؤسسات والهياكل المكلفة بالخدمات الاجتماعية الجامعية، ويوجد قانون معياري ونموذجي أساسي لمراكز الخدمات الاجتماعية الجامعية الثمانية والعشرون ولأقسام الخدمات الجامعية الإثني عشر، التي يشترط أن تكون موجودة في أماكن وجود مؤسسات بيداغوجية وانعدام مراكز للخدمات الاجتماعية الجامعية، ومن هذا المنطلق يمكن اعتبار هذه الأقسام بمثابة هياكل موازنة لهذه المراكز.

يتولى إدارة مركز الخدمات الاجتماعية الجامعية مجلس توجيه، ويسيره مديره، وتعود رئاسة هذا المجلس إلى ممثلا عن وزير التعليم العالي والبحث العلمي، إن مجلس التوجيه عبارة عن صوت استشاري، كما يحضره ممثلو الأساتذة والولاية، ومداوماته لا تصبح تنفيذية إلا بعد المصادقة عليها سواء من قبل الوصاية وحدها أو بالاشتراك مع وزارة المالية وذلك وفق الحالة المعالجة.

لقد جاء هذا التغيير المتواصل والسريع للأطر القانونية والتنظيمية لتسيير قطاع الخدمات الجامعية، تبعا وتماشيا للرغبة في القضاء على مركزية التسيير ويظهر ذلك جليا من خلال بروز المراكز الجهوية ثم المحلية المتمثلة في مراكز الخدمات الاجتماعية الجامعية الثمانية والعشرون (COUS)، فهل تم فعلا القضاء على مركزية التسيير وسلبياته؟

وما يجب التنويه إليه هنا أن في ظل نظام (COSU)، فقدان مدراء الأحياء الجامعية صفة الأمر بالصرف ثانوي، وبالتالي فقدت هذه الأخيرة استقلاليتها، واقتصر دور المدراء كوسطاء بين إدارة مركز الخدمات الاجتماعية والطلبة.

وأهم نقطة يمكن التنويه إليها هنا إلى أن إنشاء مراكز الخدمات الاجتماعية (COSU) سنة 1986، لم يكن مرفوقا بإنشاء هيكل حقيقي وفعال من شأنه القيام بمهمة التنسيق والتوجيه، وحتى الهيكل المركزي الذي كان بوزارة التعليم العالي وهو مديرية النشاطات الاجتماعية والثقافية (DASC)، الذي انتقل إلى مديرية تحسين نوعية حياة الطالب، ثم رجع مرة أخرى إلى تسميته القديمة كان نشاطه محصور في جمع المعطيات العامة فقط لصالح متطلبات الوزارة.

لقد أفرزت تجربة التسع سنوات من التسيير في ظل نظام مراكز الخدمات الاجتماعية الجامعية، إلى تعميق وزيادة المركزية وتفشي البيروقراطية، فعدد موظفيها بلغ 14532 موظف جلهم غير مؤهلين، وإن عدد المتدخلين في التسيير وتنوع هياكل الوصاية في شكل ثلاث مديريات، مدير المستخدمين، والمالية والوسائل، ومديرية التخطيط والتوجيه، زاد من عدم عقلانية التنظيم بشكل أصبح يكلف القطاع نفقات تسييرية باهظة.

4- الديوان الوطني للخدمات الجامعية (ONOU) من 1995 إلى الآن :

ولد نمط التسيير المركزي حالة من الثقل الإداري والكثير من العراقيل والمشاكل البيروقراطية، انعكست مظاهرها في تدهور ظروف عمل وحياة الطلبة، وأمام هذا الوضع كان لزاما البحث عن نمط تسييري وتنظيمي جديد من أجل تفكيك هذا الانسداد، وجاء الحل في إنشاء الديوان الوطني للخدمات الجامعية (ONOU). بمقتضى المرسوم التنفيذي 95-84 المؤرخ في 22 مارس 1995، بصفة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، تحت إشراف مجلس توجيه يقوده مدير عام، وهو مشكل من هياكل مركزية وهياكل محلية تسمى بالاقتامات الجامعية ومديريات للخدمات الجامعية، جاء في إطار عملية الإصلاح الشامل لقطاع الخدمات الاجتماعية الجامعية، والذي ارتكز على عنصرين أساسيين وهما : إصلاح نمط إدارة وتنظيم الخدمات الجامعية، وإصلاح نظام المنح وتسعيرة الخدمات الجامعية بشكل عام.

وكما لا يخفى علينا كان الدافع الرئيسي من هذا الإصلاح هو مواجهة العجز في الميزانية المثقلة بالنفقات الناجم عن سوء ترشيد التكاليف، ولكنه لا بد لنا من القول أنه كان خطوة في إنتاج مشروع إعادة تحديد وتدقيق سياسة إعانة الدولة للطلبة وتبني منطق جديد.

وبالرغم من إدراج الديوان الوطني للخدمات الجامعية بقى العمل بالنصوص القانونية السارية المفعول آنذاك إلى غاية سنة 1997، أين أصبح الديوان مكلفا بالسهر على تحسين الظروف الاجتماعية والمادية للطلبة.

المبحث الثاني : أزمة قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر عواملها و مظاهرها

إن لفظ (أزمة) يستخدم للتعبير عن الحالات الفاشلة في مقابلة الحالات الناجحة، ويختلف المضمون الذي يحمله هذا المصطلح حسب الموضوع المدروس أو المستهدف، ويمكن أن يكون فرد أو وحدة اقتصادية أو منهجا أو زمنا أو سلعة أو علما من العلوم، فكل موضوع من هذه المواضيع لا بد أن تكون حالته الصحية محصورة بين طرفين من الوضعية الأكثر ايجابية إلى الوضعية الأكثر سلبية، ولفظ أو عبارة (أزمة) إنما تطلق على الحالات التي تتسم بالضعف الشديد، والتي تهدد الكينونة أو الديمومة أو على الأقل، وتضفي عليها صعوبة وإحراجا.

المطلب الأول : مفهوم أزمة قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر

وكما جاء في القاموس الموسوعي الكبير (Larousse)، مفاهيم مختصرة - ولكن ناجعة تتضمن أهم الاستخدامات ومدلولات هذه الكلمة، ونورد من بين هذه المفاهيم النماذج التالية :

● مرحلة حرجة جدا في حياة فرد محدد أو في سيرورة نشاط ما أو في عمل مؤسسة ما، تتوج باختلال أو عدم توازن عميق كنفاد خطير لسلعة أو لشيء ما.

وإذا أسقطنا هذه الاعتبارات على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، يمكننا صياغة مفهوم اجتهادي مباشر ومختصر لأزمته كما يلي : حالة مرضية تترجم بأعراض عدم الاتزان العميق بين طلب متزايد ومجهود وإمكانات جد ضعيفة، أنجر عنها ضعف في أداء الوظائف الأساسية، وكذا ضبابية الأفاق على المدى البعيد والمتوسط بالنسبة لكنينة وديمومة هذا القطاع، وهي أزمة ذات عوامل وجذور تاريخية تعود إلى الماضي القريب، وعوامل داخلية تتعلق بالخصائص التنظيمية وعوامل خارجية تتعلق بخصوصية الوضع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي السائد، كما أن لها انعكاسات داخلية وخارجية جد سلبية وخطيرة.

المطلب الثاني : عوامل أزمة قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر

إن الأزمة الحالية التي تخبط فيها قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، هي ناتجة عن تفاعل ثلاثة عوامل رئيسية وثقيلة، العامل الأول يتعلق بجمهور هذا القطاع ويتمثل في انفجار الطلب المتزايد للطلبة، أما العامل الثاني يتعلق بالإمكانات المالية والمادية، وأما العامل الثالث مرتبط بالضعف التسييري والتنظيمي للجهاز الإداري. وسوف لا نطيل في عرض هذه العوامل نظرا لأنها سترد خلال عرض مظاهر الأزمة ضمن هذا المطلب بالذات وخلال عرض انعكاساتها على الإقامات الجامعية ضمن المطلب الموالي.

1- المتغير البشري :

إن تنامي الطلب الاجتماعي على التعليم العالي متمثلا في الأعداد المتزايدة بل المتضاعفة للطلبة الجامعيين الجدد، يوضح أحد أهم منابع أزمة قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، فانتهاج سياسة ديمقراطية وتعميم التعليم من قبل الدولة كمبدأ وهدف من مبادئ وأهداف التنمية الاجتماعية بعد الاستقلال، ولدت الارتفاع المحسوس لنسبة الملتحقين لمختلف المراحل التعليمية، حيث صار في متناول كافة الفئات والشرائح التي كانت مهمشة بمبرر الأصول الاجتماعية أو الجغرافية.

وكان نتاج هذه السياسة المعتمدة في هيكلية التعليم العالي زيادة نسبة الطلبة المقيمين مقارنة بالطلبة الخارجيين تدريجيا، وهذا بفعل تراجع متابعة الدراسة الجامعية وفق النظام الداخلي، نظرا لوفرة النقل وكذا توسيع الهياكل البيداغوجية التابعة للتعليم العالي.

وفي الوقت الذي انتقل عدد الطلبة الجامعيين من 57445 سنة 1980/79 إلى أكثر من (120000) طالب سنة 2013/2012، أي العدد تضاعف بحوالي (21) مرة، فإن نسبة الطلبة المقيمين قد انتقل من 46.78% من مجموع الطلبة المسجلين 1980/79 إلى (53.28%) طالب سنة 2013/2012، كما انتقلت نسبة الطلبة المستفيدين من المنحة من 59.03% إلى (75.48%) بين نفس الفترة.

إن تزايد عدد الطلبة المستفيدين والمرتبطين بخدمات قطاع الخدمات الجامعية بهذه الوتيرة غير المدروسة، يمثل عامل إرهاق ونزف لقدرات وإمكانات هذا القطاع، قد تؤدي إلى اهتزازه وتخطيمه على المدى البعيد أو المتوسط، ويتوقف ذلك على مدى استعداد واستجابة وتكيف القطاع وتنبؤاته، فهل كان نسق قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر يملك هذه الخصائص ؟ هذا ما سوف يتضح جليا من خلال وصف وتحليل العامل المادي والتنظيمي والإداري للقطاع.

2- المتغير المادي (المالي):

يعتبر العامل المادي أو المالي المصدر الثاني للأزمة التي يتخبط فيها قطاع الخدمات الجامعية، والمتمثل في عجز ميزانية القطاع عن تغطية مختلف نفقات الإشباع الكمي والنوعي لحاجات الطلبة ولواحقها، وأسباب هذا العجز يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل أهمها :

- تضخم التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة، جراء تحرير الأسعار وتراجع دعم الدولة للمواد الأساسية ؛
- تضخم التكلفة الإجمالية للقطاع نظرا لانفجار الطلبي المتضاعف ؛
- عدم مسايرة الميزانية المخصصة للقطاع الخدمات الجامعية لهذه التغيرات، بسبب التقلبات الاقتصادية التي كانت تعاني منها الدولة آنذاك ؛

- مما انجر عن هذا العجز لجوء الدولة إلى التكفل بالحد الأدنى للخدمات لفائدة الطلبة، وذلك بإهمالها عدة خدمات في بعض الأحيان والتضحية بالتنوع من جهة أخرى ؛
- عدم ترشيد النفقات وذلك لغياب انتهاج طرق تسييرية حديثة.

3- المتغير الإداري أو التسييري :

بالرغم أنه مهما بلغت فعالية وكفاءة الجهاز الإداري والتنظيمي لقطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، ونزاهة مسؤوليه على مختلف مناصبهم والمهام الموكلة إليهم، يبقى غير كافي لتجاوز أزمة القطاع في ظل ضغوط العوامل الأخرى السالفة الذكر نظر لثقلها وعمقها. ولكن ما نراه أن وضعية الجهاز مخالفة تمام لما تم سرده، فإنه قد ساهم بشكل كبير في زيادة فجوة هذه الأزمة وتعقيدها أكثر فأكثر، وسوف نكتفي بهذا القدر بالنسبة لهذا العامل لأنه سوف يظهر جليا في معالجة مظاهر الأزمة الناجم عن الضعف الإداري، ذلك من خلال دراسة العلاقة بين مختلف العوامل. ونعطي مثلا بأن الزيادة الهائلة للطلبة المتوافدين على القطاع تؤدي إلى إرهاب فعالية وكفاءة الجهاز الإداري، من خلال تنامي المطالب في ظل ميزانية محدودة أو غير رشيدة، مما يضعف فعالية هذا الآخر على المستوى الوطني (التخطيط والرقابة) مما ينعكس فعلا على مخرجاته، من خلال تنبؤات خاطئة وقاصرة من أجل اتخاذ قرارات مستقبلية تتعلق بتهيئة الظروف والهيكل والميزانيات الضرورية للتكفل بهم.

المطلب الثالث : ملامح وسمات الأزمة

من الصعب أن يكون بإمكاننا حصر كل مظاهر أزمة قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، ولكن يمكن سرد أبرزها وأكثرها دلالة، باعتبار أن الهدف من هذا هو تبيان وإظهار عمق الأزمة وانعكاساتها الحالية والمستقبلية.

1- على مستوى التسيير :

1-1- نفقات المستخدمين والمصالح :

- عملية التوظيف والتوزيع لا تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الحقيقية للمصالح ؛
- انعدام أو غياب العلاقة بين المؤهل الحقيقي للمرشح والحاجة التي تتطلبها مرد ودية المصالح ؛
- تضخم وحشو لمختلف العمال عن المهام الموكلة إليهم بالكثير وخاصة في مصلحة الإطعام ؛
- وجود عدد كبير من الموظفين مصنفيين في أسلاك حرفية (كهربائي، نجار، الترخيص، البناء... الخ)، لم يتم استغلالهم بالشكل الكامل وتوجيههم للقيام بأعمال ترقيعية بسيطة، والتعاقد مع مؤسسات خاصة في الكثير من الأعمال المكلفة، التي وظف من أجلها هؤلاء المستخدمين ؛

- عدم وجود دقة في تقدير الإعتمادات المخصصة لتسيير المصالح، حيث نرى أنها تعد بطريقة مبالغ فيها دون مبالاة بدور المقتصد.

1-2-1- التسيير الإداري :

1-2-1-1- الموظفين :

- توزيع العمال على الإقامات غير متوازن ؛

- اختلال وعدم توازن في هيكل التصنيف العمالي، حيث نلاحظ زيادة معتبرة فيما يخص عمال التنفيذ ؛

- التوظيف الجماعي للأعوان المؤقتين في مناصب ووظائف تستوجب عمالا أكفاء ودائمين.

1-2-2- الحركة :

ونقصد هنا بالحركة كل ما يتعلق بعملية الانتداب، التحويل، الإستداع... الخ.، حيث يبدو لنا هنا جليا ظهور ما يسمى بالمحابة والمجاملة في تسيير هذه الملفات، على حساب الحفاظ على المصلحة العامة، وذلك بدون إعطاء أي اعتبار لرأي اللجنة المتساوية الأعضاء.

1-2-3- التقييم والتقدير :

إن الترقية أصبحت لا تعتمد على أسس موضوعية والمؤهلات الحقيقية أو كفاءة أداء الخدمة، إنما تركز على ما يسمى بالتأهيل المهني بصورة آلية بالاستناد إلى الأقدمية وفتح المنصب المالي.

1-2-4- الانضباط :

يضيفي على تطبيق قواعد الانضباط ما يلي :

- التساهل وعدم تطبيق العقوبات فيما يخص الغياب والتأخر المتكرر ؛

- غرض الطرف والإهمال للمجالس التأديبية في معالجة بعض الحالات التي تستوجب العقوبة فعلا من قبل اللجنة المتساوية الأعضاء ؛

- غياب نظام داخلي قوى وواضح لفرض قواعد الانضباط والسيرورة الداخلية للموظفين، واعتباره مجرد مهمة روتينية تتعلق بالهياكل المكلفة بتسيير العمال فقط، في حين أنها التزام قانوني بالنسبة لكل مسؤول تحت سلطته عدد من الموظفين.

1-2-5- إنهاء المهام :

وهنا يمكن الحديث عن ملفات الاستقالة أو التقاعد أو الوفاة أو الطرد أو العزل، والتي نلاحظ أنه يشوبها بعض الاختلالات في تطبيقها، فمثلا بالنسبة للتقاعد نسجل الملاحظات التالية :

- التقاعد في تنفيذ إجراءات الإحالة على التقاعد، مما ينجم عنه التباطؤ في تصفية المنح من قبل الصندوق الوطني للتقاعد ؛

- انعدام وضعف جدول التقديرات السنوية والمستقبلية للتقاعد، ومنه إطفاء صعوبة على تحديد وتقدير احتياجات المؤسسة الحالية والمستقبلية.

1-2-6- التكوين :

كما هو معلوم يعتبر التكوين وتحسين المستوى والرسكلة البذرة التي من شأنها تحقيق التقدم الثقافي والمهني لشخصية العامل ورفع مردوديته، مما يؤدي إلى تسحين نوعية الخدمة المقدمة فإنه شبه منعدم في قطاع الخدمات الجامعية، وأصبح يقتصر على الترقية عن طريق امتحانات واعتبارات مهنية وشكلية وظهرية ورحلات لاستجمام لا للتكوين.

1-3-3-1- تسير الإعانات المالية والمادية لفائدة الطلبة :

1-3-1-1- المنح : ما نلاحظه صعوبة التأكد من صحة الوثائق المقدمة من طرف الطلبة، كشهادة عدم الخضوع للضريبة أو شهادة المداخل المؤشر عليها من مصلحة الضرائب، مما يفتح باب التلاعب والتزوير.

- غياب التنسيق بين المصالح البيداغوجية ومصالح المنح في تبادل المعلومات الدقيقة والفورية، فيما يخص بالوضعية الدراسية للطلبة حالة بحالة (انقطاع عن الدراسة أو إهانتها أو تغيير التخصص)، مما أنجر عنه العيوب التالية :

- استفادة الطلبة المسجلين من منحة سنة كاملة ولو توقفوا يوم بعد التسجيل ؛

- استفادة بعض الطلبة أكثر من منحة في حالة حصولهم على أكثر من بكالوريا واحدة ؛

- تحصل الطلبة المتخرجون في شهر جوان على منحة أشهر العطلة بعد التخرج ؛

وبالتالي فإن اختلاف النظرة والمعلومة من مسؤول لأخر للوضعية التنظيمية الخاصة لمدة المنحة أنجر عنه سوء تسيورها، إضافة للضبابية التي تسود المناشير التطبيقية الصادرة من الوصاية ومن مستويات متعددة دون أدنى تنسيق أو انسجام.

1-3-2- الإطعام : يمكننا تسجيل عدة ثغرات أو انحرافات وعيوب في هذه المصلحة، سواء بجهل أو سوء نية أو حسن نية يمكن سرد أهمها :

- تضخيم استمارة الاستهلاك مقارنة بالاستهلاك الفعلي بحوالي 3 مرات أو أربعة، وخاصة فيما يتعلق باللحوم؛

- خلو استمارات الاستهلاك اليومي من الرقابة الدقيقة والتي تحرر لاحقا ، كأن يسجل فيها منتج لم يقدم إطلاقا للطلبة في الوجبة المذكور في الاستمارة.

أ- الإمدادات (الصفقات وتسيير المخزون) : وفق لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-434 المؤرخ في 1991/11/03م المتضمن الصفقات العمومية، تبرم هذه الصفقات غالبا لمدة سنة كاملة، قد تنجم عنها الثغرات والانحرافات التالية :

- عدم تحيين الأسعار في الاتفاقيات يجعل الموردين ملزمين باقتراح أسعار مضخمة، وخاصة ما يتعلق بمناقصات الخضار والفواكه، مما يؤدي إلى تحمل القطاع إلى خسارة في حالة توافر المنتج وانخفاض أسعاره على مستوى السوق ؛

- عدم استجابة المنتجات المسلمة فعلا للمخزن لمعايير النوعية في الكثير من الأحيان، كما هو منصوص عليه في دفتر الشروط ؛

- غياب رقابة دقيقة ومستمرة لسلسلة تسليم المنتج بداية من استلامه من المورد إلى غاية تقديمها كوجبة جاهزة للطلبة، حيث نسجل العديد من النقائص على عدة مستويات، كغياب استخدام الميزان قبل إدخال المنتج إلى المخزن وطول مدة التخزين، فإنها لا تبقى تحت مسؤولية الممون، كما أن نقل هذه المواد نحو المطبخ

تكون تحت مسؤولية رئيس الطهارة، وإرجاع ما لم يستخدم منها يكون تحت مسؤولية العديد من المتدخلين، وبالتالي غياب الرقابة التبادلية بين مختلف المتعاملين، مما يفتح الباب على كل مصارعه لتلف والتبذير والسرقة.

ب- المستندات المحاسبية:

- إحالة متابعة استمارة الاستهلاك في أغلب الأحيان إلى عون مخزن عوض موظف مؤهل على مستوى الإدارة، أين يفتح الباب على ارتكاب الأخطاء وانعدام الرقابة البعدية، التي يجب أن تسهر الإدارة عليها فيما يخص حركة المخزون ؛

- عدم إعداد استمارة الاستهلاك في الوقت المناسب، وأن تأجيل إعدادها يفتح الباب كذلك لمختلف الالتواءات والتجاوزات.

ج- **تقييم سعر التكلفة** : في الكثير من الأحيان المسيرون لا يطبقون الوجبة المعيارية والنموذجية، والتي من المفروض إيصالها إلى الطالب لتقدير سعر تكلفة متوسط ليوم واحد بـ 350.00 دج، والتي تظهر متجانسة نظريا ومحاسبيا مع استمارة الاستهلاك، ولكن الواقع يثبت عكس ذلك تمام.

- انخفاض قيمة الوجبة الفعلية المقدم للطالب بجوالي (150.00 دج)، عن كلفتها النموذجية المخصصة لذلك؛
- انعدام الرقابة من قبل رؤساء المصالح وعدم التحكم في التسيير، هما مصدر هذه النقائص الخطيرة.

1-3-3- النقل : بالرغم من ارتفاع نفقات النقل والناجمة عن التعاقد مع متعاملين خواص التي يتحملها القطاع، فإنها لا تحقق الخدمة النموذجية للطلبة وإرضائهم، وذلك بالرغم من تضاعف عدد الحافلات كل سنة، بحيث نلاحظ أن هناك العديد من الدخلاء على القطاع أو الذين ليس لهم حق الاستفادة من هذه الأسعار المدعومة، كعمال القطاع وعمال قطاعات أخرى على قطاع التعليم العالي، والأكثر من ذلك أشخاص غرباء. وإضافة إلى ذلك نلاحظ اضطرابات في النقل الناجم عن عدد احترام مخطط النقل، كأن يقوم المتعاقد بسحب الحافلات أو توقيفها في الوقت المفروض أن تعمل فيه.

1-3-4- الإيواء : إن التدابير المسجلة في إنشاء الإقامة الجامعية باعتمادها على وحدة إطعام وإيواء في نفس المكان وهذا مهما كان حجمها، مما أنجر عن هذا الإجراء العديد من المفارقات ذات الانعكاسات السلبية إلى ظهور إقامات بسعة 2000 سرير و إقامات أخرى بسعة 500 سرير.

ونلاحظ ونسجل كذلك تدهور وضعية إيواء الطلبة إلى حد خطير ولا يطاق، نظرا للاكتظاظ المسجل وتدهور الهياكل القاعدية، التي تفتقد لأدن ظروف الصيانة والترميمات اللازمة وفي الوقت المناسب، بحيث نلاحظ تخصيص الغرف التي كانت مصممة للإقامة طالبين على الأكثر وتحويلها إلى غرف ذات أربعة أو خمس طلبة، وهذا دون مراعاة إلى أي معايير صحية، وهذا ما بدوره ينعكس سلبا عن توفير المناخ الملائم للدراسة والترفيه.

بطيء وتيرة إنجاز واستلام الإقامات الجدد ومراكز الإيواء أو استخدامها قبل نهاية كافة الأشغال، وأكثر من ذلك قد تكون مصممة بشكل لا يلائم طبيعة المنطقة. تحويل بعض المرافق المخصصة للأنشطة الثقافية والرياضية إلى مرقد ومطاعم، وهذه الظاهرة تعتبر نتيجة، وفي نفس الوقت اختصار دور الإقامة على أهما مرقد فقد.

2- على مستوى العجز المادي والمالي :

إن أهم مصادر العجز المالي والمادي الذي يعاني منها قطاع الخدمات الجامعية، هو نظام التسعير المتجه والمعتمد لفائدة الطلبة، بحيث لا يعكس ولا يغطي ولو بصورة صغيرة الكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة، سواء تعلق الأمر بالإطعام أو النقل أو الإيواء.

2-1- الإطعام الجامعي: نلاحظ زيادة في الكلفة الحقيقية الإجمالية للإطعام خلال السنوات الأخيرة بفعل تضاعف تعداد الطلبة الجامعيين، وهذا بدون مراعاة وإعادة النظر في التسعيرات التي يقدمها الطلبة كمساهمة رمزية، في حين نلاحظ تضاعف قيمة المنحة إلى أكثر من ثلاثة مرات كقيمة اسمية من (900.00 دج إلى 2700.00 دج) تقدم كل ثلاثة أشهر.

وإن الاستفادة من خدمات الإطعام الجامعي متاحة لكل فئات القطاع (عمال، طلبة، حتى الأساتذة) مقابل تعريف رمزية تقدر بـ 1.20 دج للوجبة في حالة استعمالهم لتعريف الطلبة، ويتضمن الغلاف المالي للإطعام ما يلي :

- مساهمة الطالب: 2.90 دج يوميا موزعة كما يلي:
- 0.50 دج مقابل وجبة فطور الصباح ؛
- 1.20 دج مقابل وجبة الغذاء ؛
- 1.20 دج لوجبة العشاء.

إذا كانت الكلفة الحقيقية للتغذية اليومية للطلاب الواحد تساوي (2.90 دج)، فإن مساهمة الطالب لا تغطي سوى 0.89% منها ويبقى نسبة 99.10% كفارق غير مغطى، والذي يزداد باستمرار كلما ارتفعت كلفة هذه الخدمة في ظل ثبات التسعيرة الرمزية، وفي ظل هذه الوضعية أصبحت تلجأ الجهات المسؤولة من أجل ضمان تقديم هذه الخدمات إلى :

- تراكم الفواتير غير المسددة، نظرا لتجاوزها للاعتمادات المخصصة لهذا الغرض عبر عدة سنوات ؛
- تدني وتدهور نوعية وكمية الوجبات المقدمة .

2-2- المنحة: يستفيد من المنحة كل طالب مسجل وبصفة نظامية، مبرا ذلك بواسطة شهادة مدرسية عادية، وتحت شرط أن لا يتجاوز الدخل الصافي لأولياتهم حدا معين مرتبط بالأجر الأدنى المضمون، وهي مموله كليا من طرف الدولة، وتختلف حسب الأجر الأدنى المضمون للأولياء، وما يجب التنويه إليه هنا أنه وخلال أربعين سنة مضت أن تكلفة الوجبة الغذائية للطلاب تضاعفت بحوالي 30 مرة، وإن إجمالي الكلفة

اليومية للتغذية تضاعفت بحوالي 28 مرة خلال السنة الجامعية 1971-1972، كان الغلاف المالي يضمن تغطية كلية لكلفة التغذية اليومية نظرا لأن مساهمة الطالب كانت تغطي نسبة 61.70% من الكلفة الإجمالية، والباقي عن طريق مساهمة الدولة إي بنسبة 38.30%، مع العلم أن المنحة المقدم للطلاب آنذاك كانت تقدر بـ 300 دج شهريا.

وبالتالي كانت كل من مساهمة الطالب ومساهمة الدولة تضمن تغطية التكاليف 100%، وهذا في ظل دعم الدولة لأسعار المواد الأساسية والانخفاض النسبي للأسعار المكونة للوجبات آنذاك، ولكن هذا الوضع تغير منذ مطلع الثمانينات وتضاعفت كلفة الوجبات، وهذا راجع إلى تحرير الأسعار من جهة ورفع الدولة يدها عن دعم المواد الأساسية، مما أدى إلى خلق العجز في ميزانية القطاع.

2-3- النقل الجامعي: إن قطاع الخدمات الجامعية يوفر النقل لجميع الطلبة بدون شرط خاص، وحتى العمال يمكنهم الاستفادة من التعريفة الممنوحة للطلبة، وذلك حسب ممارسة قديمة ذات تأثير سلبي على نوعية الخدمة التي تكتسي طابعا حساسا جدا.

كما هو معلوم أن نسبة الاشتراك السنوية تقدر بـ 150.00 دج سنويا، بعيدة كل البعد عن السعر الحقيقي المعمول بها من طرف المؤسسات الخاصة، مما يؤدي إلى تكوين فارق كبير بين السعرين الذي يؤدي بدوره إلى خلق عجز كبير وارتفاع حجم المديونية في القطاع، وهذا في ظل التزايد الرهيب للطلب على خدمات هذا القطاع.

3- المزاحمة والاحتكار :

بعد سردنا لأهم السلبات المتعلقة بالضعف التسيير، نحاول تسليط الضوء على ظاهرة أخرى لصيقة بالقطاع ويمكن للنخاص والعام ملاحظتها، وهو استغلال كل من عمال قطاع الخدمات والتعليم العالي للخدمات المخصصة للطلبة، وتتضمن هذه الظاهرة كل الخدمات بدون إستثناء، ولكننا سوف نكتفي بالنقل والإطعام والإيواء.

وتجدر الإشارة هنا أن هؤلاء الداخلين لم يكتفوا بمزاحة الطلبة في حقوقهم، بل تجاوز أكثر من ذلك وهو احتكارهم لهذه الخدمات وبنوعية مثلى، بالرغم أن تعدادهم لا يكاد يذكر إذا ما قورن بتعداد الطلبة ويمكن توضيح أكثر فيما يلي :

3-1- بالنسبة للإطعام : ما يمكن تسجيله كملاحظات فيما يخص الإطعام من تصرفات صادرة عن الداخلين عن القطاع، هم أول من يتحصلون على الوجبات بكميات أكبر من المقدمة للطلبة وبنوعية أحسن وبدون الدخول في خطوط الانتظار، وبدون دفع الثمن الرمزي في كثير من الأحيان، هذا بالنسبة للموظفين العاديين، وما خفي أعظم وخاصة إذا تعلق الأمر بعمال المطعم ومن المسؤول الأول إلى قاطع التذاكر مرورا برئيس الطهاة وأعوانه، ففي هذا الصدد يمكن رصد هؤلاء يحملون أكياس مملوءة عند نهاية كل وجبة أمام مرأى الجميع

وعلى رأسهم الطلبة، ولقد اتضح لنا من خلال احتكاكنا بالعمال أن هذه السلوكيات قد صارت عادية وروتينية لدى أغلبهم.

3-2- بالنسبة للنقل : كما هو معلوم أن حافلات النقل وجدت من أجل مهمة نقل الطلبة دون غيرهم، كما هو مدون عليها في الواجهة الأمامية خاصة بالنقل للطلبة، ولكن الواقع يثبت غير ذلك بوجود عدد كبير من الدخيلين سوء كان عمال في القطاع أو غرباء منه، وأكثر من ذلك نلاحظ بعض التصرفات اللاأخلاقية وجود حافلة تنقل طالبة أو مجموعة قليلة وبذلك متجاوزة كل المحطات المخصصة لها.

3-3- بالنسبة للمنحة : ما يمكن تسجيله أنه ليس هناك ضبط للمنحة على حسب مداخيل الأولياء، وبالتالي جل الطلبة أو كلهم يتحصلون على القيمة القصوى للمنحة، ومن المفروض أن تكون مقسمة على حسب ما ورد في المرسوم التنفيذي 412/91 السالف الذكر، وهذا ما بدوره يؤدي إلى زيادة تحمل القطاع إلى تكاليف إضافية.

3-4- بالنسبة للإيواء : إن ارتفاع تكلفة تشيد وإنجاز الهياكل القاعدية الضرورية لإيواء الطلبة، وضع قطاع الخدمات الجامعية أمام وضعية حرجة وصعبة جدا في ظل العجز المالي والمادي غير القادر عن مرافقة ومسيرة التنامي الرهيب في التعداد الطلابي الطالبين للخدمة، وهذا ما أدى بدوره إلى نشوء ظاهرة الاكتظاظ المفرط داخل الإقامات الجامعية، وما له من آثار سلبية على ظروف إقامة الطالب من الناحية الدراسية والترفيهية.

- وتبقى تسعيرة الإيواء الرمزية من أهم المصادر والأسباب التي أدت إلى تفاقم مشاكل هذا القطاع، بحيث التسعيرة المعتمدة والمقيمة بتسعيرة الإيواء الرمزية، من أهم المصادر والأسباب التي أدت إلى تفاقم مشاكل هذا القطاع، بحيث التسعير المعتمد والمقيمة في حدود 360.00 دج سنويا، لا تغطي حتى مصاريف التنظيف والصيانة، وهذا ما يساهم في تدهور المستمر لظروف الإيواء في أغلب الإقامات سواء كانت حديثة أو قديمة.

- وزيادة عن ذلك تأخر استلام المشاريع وتسليمها بدون إنهاء كافة الأشغال، كذا يساهم بطريقة أو آخر في خلق الاكتظاظ بسبب تأخر التسليم أمام النمو المتزايد للطلبة الداخليين.

- وكذا ما يمكن تسجيله هو لجوء المصالح إلى استغلال هياكل لا علاقة لها بالإيواء المحترم، الذي يضمن الكرامة للطلاب أو النخبة، وهذا ما يكلفها نظرا لتخصيص أموال إضافية من أجل ترميم وصيانتها.

المبحث الثالث : هيكلية الديوان الوطني للخدمات الجامعية وطبيعة خدماته المقدمة.

أنشئ الديوان الوطني للخدمات الجامعية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95/84 المؤرخ في 22 مارس 1995، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي 03/312 المؤرخ في 14 سبتمبر 2003. إن أهم ما يمكن تسجيله بخصوص تطور مؤسسة الديوان الوطني للخدمات الجامعية هو مرور هذا الأخير بمرحلتين أساسيتين¹.

• يمكن اعتبار هذه المرحلة الانتقالية حيث بعد أن كانت الخدمات الجامعية عبارة عن مراكز للخدمات الجامعية والاجتماعية (Cous)، تحوي أحياء جامعية موزعة عبر الولايات الجامعية، تحت إشراف مديرية مركزية بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي، تحت اسم مديرية النشاطات الاجتماعية والثقافية "DASC"، جاء المرسوم التنفيذي رقم 95/84 المذكور سابقا، لتصبح الخدمات الجامعية عبارة عن الديوان الوطني للخدمات الجامعية، ويحل بذلك محل مراكز الخدمات الجامعية، وتعطى الاستقلالية الكاملة في التسيير للأحياء الجامعية، التي تصبح تسمى بالإقامات الجامعية بالإضافة إلى هيئة رقابية أخرى سميت "المندوبية الجهوية"، مهمتها الأساسية الرقابة على تسيير الإقامات الجامعية والتنسيق فيما بينها، ولا علاقة لها بالتسيير.

• عرفت هذه المرحلة الثانية إعادة هيكلية الديوان الوطني للخدمات الجامعية، وذلك عن طريق تعديل وإتمام أحكام المرسوم التنفيذي 95/84، المتضمن إنشاء الديوان الوطني للخدمات الجامعية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03/312 المؤرخ في 2003/09/14، ليصبح بذلك الديوان الوطني للخدمات الجامعية مراكز وهايكل محلية تسمى بمديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية، لتحل بذلك مديريات الخدمات الجامعية محل المندوبيات الجهوية، في عملية الرقابة التسيير على الإقامات الجامعية، ذلك بإعطائها استقلالية مالية أكثر في التسيير.

المطلب الأول: أهداف الديوان الوطني للخدمات الجامعية

لليوان الوطني للخدمات الجامعية مهام نوجزها فيما يلي²:

- التعرف على حاجات الطلبة في مجال الخدمات الجامعية لاسيما الإيواء والإطعام، والنقل، والوقاية الصحية والأنشطة الثقافية والعلمية والرياضية والترفيهية، واقتراح عناصر إستراتيجية والتكفل بهذه الحاجات والسهر على تطبيق الإجراءات المقررة ؛
- السهر على تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالخدمات الجامعية والمنح، والمساهمة في إثراء وتحسينها ؛

¹ - <http://www.onou.dz/Page-Ar/Index-ar.htm> 14/08/2012 00:14

² - <http://www.onou.dz/Page-Ar/Index-ar.htm> 15/08/2012 10:20

- تطوير وترقية الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية والترفيهية الموجهة للطلبة، بالاتصال مع الهيئات والهيكل المعنية؛
- يساهم في إعداد برامج التكفل بالنقل الجامعي والسهر على ترشيده بالاتصال مع الأجهزة المعنية ؛
- يتولى تنظيم عمليات الوقاية الصحية في الوسط الطلابي بالاتصال مع الهياكل المتخصصة ؛
- يضع نظاما إعلاميا ووثائقيا لفائدة الطلبة داخل الإقامات الجامعية ويقوم بتفريغهم ؛
- يتولى في إطار التنظيم المعمول به، التكفل بمجالي الخدمات الجامعية والمنح للطلبة الأجانب المسجلين بصفة نظامية في مؤسسات التعليم والتكوين العالين ؛
- يعد ويقترح مخطط التنمية وتوسيع شبكة المنشآت الأساسية والتجهيزات اللازمة للتكفل بالحاجات المرتبطة بتنمية وصيانة المنشآت الأساسية وتجهيزات الخدمات الجامعية ؛
- يتولى متابعة أنشطة مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية وتنسيقها ومراقبتها، ويقترح كل التدابير التي من شأنها تحسن سيره ؛
- يسهر على الاستعمال الرشيد للموارد والوسائل الموضوعية تحت تصرف مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية، لاسيما عن طريق وضع نظام قانوني لتخصيصها ؛
- يعد وينفذ برامج تكوين المستخدمين العاملين لهياكل الخدمات الجامعية، وتحسين مستواهم وتحديد معارفهم؛

المطلب الثاني: البنية التنظيمية للديوان الوطني للخدمات الجامعية.

الديوان الوطني للخدمات الجامعية مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المعنوية، الموضوعية تحت وصاية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وتضم المديريات التالية¹ :

1- مديرية الدراسات والتنمية :

- تشمل مديرية الدراسات والتنمية المديريات الفرعية التالية :
- المديرية الفرعية للتخطيط والبرمجة ؛
- المديرية الفرعية لتعميم الإعلام الآلي والإحصائيات.
- لمديرية الدراسات والتنمية عدة مهام :
- إعداد واقتراح مخطط تنمية الهياكل والتجهيزات الضرورية، للتكفل باحتياجات الطلبة في مجال الخدمات الجامعية؛
- تنظيم جميع المعطيات الإحصائية ومعالجتها وإعداد مخطط تعميم استعمال آليات الإعلام الآلي.

¹ -<http://www.onou.dz/Page-Ar/Index-ar.htm> 20/08/2012 01:34

2- مديرية إدارة الوسائل :

تشمل مديرية إدارة الوسائل المديرية الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للموارد البشرية ؛
 - المديرية الفرعية للتكوين وتحسين المستوى ؛
 - المديرية الفرعية للمالية والوسائل والأرشيف.
- لمديرية إدارة الوسائل مهام متعددة نوجز أهمها فيما يلي :
- اقتراح كل تدابير لتطوير الموارد البشرية، وكذا عقلنة تسييرها وتخصيصها والسهر على تطبيق النصوص التنظيمية السارية المفعول ؛
 - إعداد مخططات تكوين وتحسين مستوى مستخدمي الخدمات الجامعية، وضمان تنفيذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية ؛
 - وضع تحت تصرف مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية الوسائل الضرورية لسيرها ؛
 - القيام بإعداد مشاريع ميزانيات الديوان بالتنسيق مع الهياكل المعنية ؛
 - القيام بتسيير وسائل المديرية العامة وبالمحافظة على الأرشيف.

3- مديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي :

تشمل مديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي المديرية الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للتدقيق ومراقبة تسيير مديريات الخدمات الجامعية ؛
 - المديرية الفرعية للتدقيق ومراقبة تسيير الإقامات الجامعية ؛
 - المديرية الفرعية للتحليل المالي والتفتيش.
- لمديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي عدة مهام :
- متابعة ومراقبة تطبيق إجراءات التسيير المالي والمحاسبي، لدى كل من مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية ؛
 - ضمان مهمة التدقيق على مستوى الإقامات الجامعية ومديرية الخدمات الجامعية، واستغلال تقرير هيئة التفتيش ومراقبة الوسائل الفعالة ؛
 - القيام بالتحليل المالي لحسابات التسيير لمديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية، بهدف وضع ميكانيزمات تحسين استعمال وتخصيص الموارد ؛
 - اقتراح المقاييس والمعايير المتعلقة بإعداد مشاريع الميزانيات.

4- مديرية تحسين ظروف الطالب :

تشمل مديرية تحسين ظروف معيشة الطالب المديرية الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للخدمات الجامعية ؛
- المديرية الفرعية للنشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية ؛
- المديرية الفرعية للإعلام والتوثيق.
- مديرية تسحين ظروف الطالب المهام التالية :
- وضع آليات مراقبة نوعية نشاطات الخدمات الجامعية واقتراح كل تدبير لتحسينها ؛
- القيام بكل تحقيق أو سير آراء قصد تحديد حاجيات الطلبة واقتراح كل تدبير لتحسين ظروف المعيشة في الإقامات الجامعية ؛
- إنشاء خلايا للإعلام والتوثيق داخل الإقامات الجامعية وترقيتها ؛
- ترقية تنظيم النشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية داخل الإقامات الجامعية وسيرها.

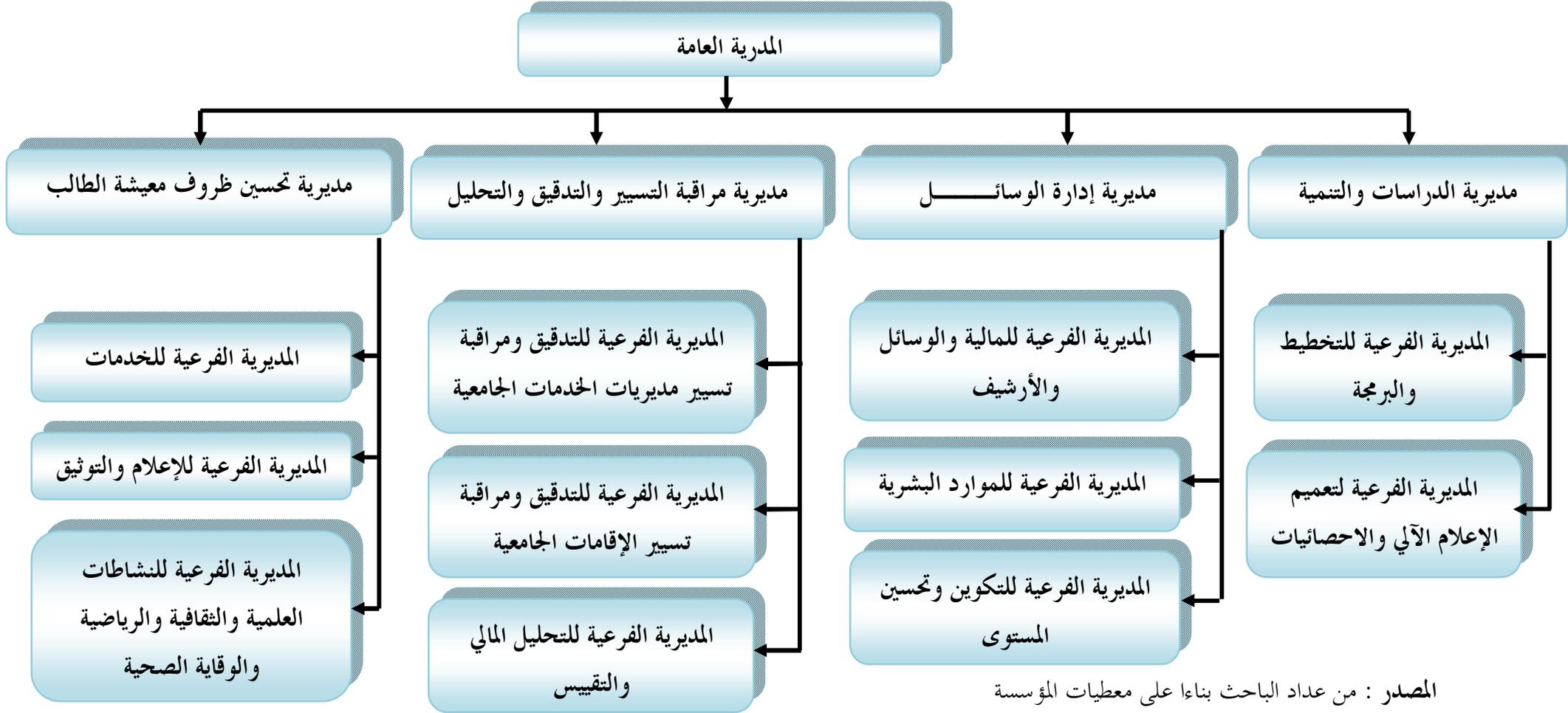
المطلب الثالث : بعض الأرقام المتعلقة بديوان الخدمات الجامعية لسنة 2012-2013

عرف قطاع الخدمات الجامعية تطورا معتبرا فهو يتواجد في كل من ولايات الوطن الجامعية، وتشكل الشبكة الوطنية للخدمات الجامعية من 388 إقامة جامعية و 59 مديرية للخدمات الجامعية، كل مديرية تشمل مجموعة من الإقامات، موزعة على المستوى الوطني كما يلي :

- 24 مديرية على مستوى الشرق ؛
- 18 مديرية على مستوى الغرب ؛
- 17 مديرية على مستوى الوسط ؛
- 490 مطعم بما فيها المطاعم المركزية ؛
- 809015 مستفيد من المنحة، ما يقدر بـ 75.48% من عدد الطلبة المسجلين ؛
- 445248 طالب مقيم، ما يقدر بـ 53.28% من عدد الطلبة المسجلين ؛
- 7672 طالب أجنبي مستفيد من الإقامة، من مختلف الجنسيات ؛
- 63379 موظف، موزعين على مختلف المديرية ؛
- 1061000 متوسط عدد الوجبات المقدم يوميا.

ولتوضيح الصورة أكثر عن مختلف مديريات وأقسام الديوان الوطني للخدمات الجامعية، وتبيان الهيكلية التنظيمية الترابطية بين مختلف المصالح وتوزيع المسؤوليات، وبالاستناد إلى الملحق رقم (01)، ندرج الشكل أدناه لتسهيل بلورة إعطاء الصورة الكاملة بشكل يسهل استيعاب ما تم سرده سابقا.

الشكل رقم (1-III): الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات



المبحث الرابع : دراسة تفحصية لمديريات الخدمات الجامعية (حالة مديريةية الخدمات الجامعية ورقلة)

إن مديريةية الخدمات الجامعية -بورقلة- مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تحت وصاية الديوان الوطني للخدمات الجامعية، تم إنشاؤها بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 10 ذو القعدة 1425 الموافق لـ 22 ديسمبر 2004 المتضمن إنشاء مديريات الخدمات الجامعية وتحديد مقرها وقائمة الإقامات التابعة لها ومشمولاتها، حيث تضم 10 إقامات جامعية، حيث يقدم القطاع خدمات أساسية للطلبة الجامعيين تتمثل في الإيواء، الإطعام، النقل والمنح، بالإضافة إلى النشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية، وذلك لخلق الجو الملائم للطلاب من أجل التحصيل العلمي الجيد، والمساهمة بالنهوض بقطاع التعليم العالي والبحث العلمي، كما تصب المديرية كامل اهتمامها من أجل ترقية وعصرنة هذه الخدمات، من خلال المحافظة على النوعية مع ضمان إيصال الخدمة المقدمة لكل طالب، وتضع بذلك تحت تصرف الطلبة هياكل معتبرة مبنية على أسس ومواصفات تتماشى وطبيعة المنطقة وتحافظ على الطابع الترقوي والجمالي لها، هذه الهياكل مجهزة بكل الوسائل التي توفر الراحة للطلبة، كما يوجد بالمديرية أكثر 1509 موظف من إطارات وإداريين وعمال ميدانيين يسهرون جميعا كل حسب المهام المخولة له لراحة الطالب.

إن مديريةية الخدمات الجامعية -ورقلة- بجميع هياكلها والمجهودات المبذولة، تهدف إلى الارتقاء بهذا القطاع إلى الأحسن، وذلك بوضع مخططات واستراتيجيات لتنمية وتطوير الخدمات المقدمة للطلبة، سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الوطني، من خلال المشاركة في جميع التظاهرات الوطنية وتوفير جميع الوسائل للطلبة وال طالبات، من أجل تنمية قدراتهم الفكرية والثقافية والعلمية.

المطلب الأول: أهم الخدمات المقدمة

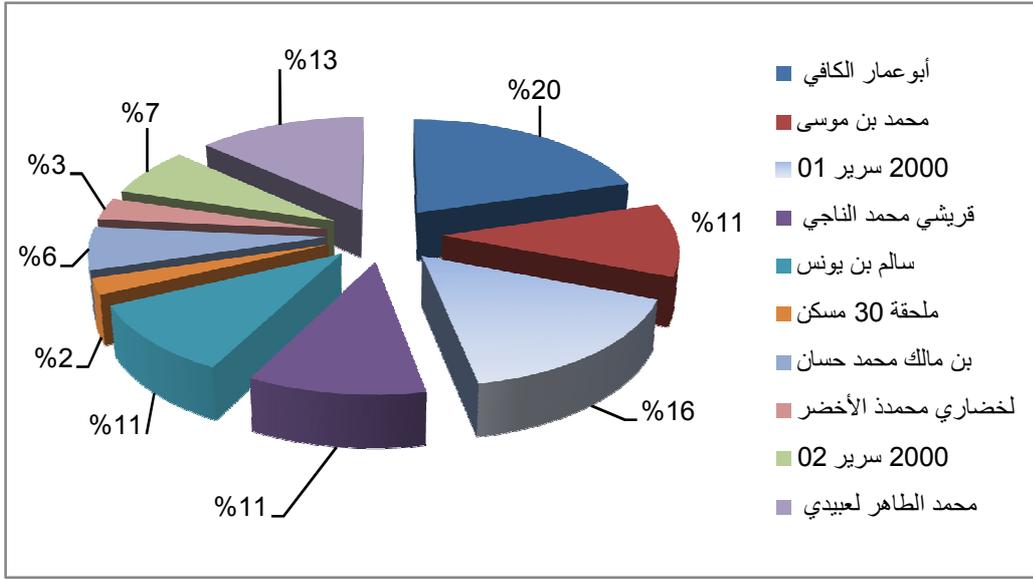
1- الإطعام:

تضع مديريةية الخدمات الجامعية بورقلة تحت تصرف الطلبة (10) مطاعم مدججة ومطعمين مركزيين، مجهزة بكل العتاد وفي استعداد تام لتقديم وجبات صحية ومتكاملة، وقد تكلفت المديرية بتقديم (305600) وجبة خلال الموسم الجامعي 2012-2013 وتتوقع توفير (312000) وجبة خلال الموسم 2013-2014 أي بمعدل (38200) وجبة يوميا، ونظرا لحساسية هذه الخدمة فإن مديريةية الخدمات الجامعية بورقلة وضعت برنامجا مكثفا لضمان التسيير الجيد والمراقبة الميدانية والتنسيق بين المطاعم، من أجل تنظيم عملية الإطعام وتحسين نوعية الوجبات المقدمة وتفادي وقوع أي نوع من التسممات الغذائية في أوساط الطلبة، من خلال توعية المسؤولين على هذه العملية باللقاءات الدورية (أنظر الملحق رقم (10)، (12)).

2- الإيواء:

تحتوي مديرية الخدمات الجامعية بورقلة على مجموعة هياكل هامة لإيواء الطلبة والطالبات بطاقة إجمالية تقدر بـ (11093) سرير تتوزع على 10 إقامات جامعية، منتشرة في محيط جامعة قاصدي مرباح بورقلة وفق توزيع الكليات والمجمعات البيداغوجية، ويمكن إيفاد الجدول التالي لتبيان توزيع الطلبة المقيمين على مختلف الإقامات (أنظر الملحق رقم (12)).

الشكل رقم (III-2) توزيع المقيمين حسب الإقامةات 2012-2013



المصدر : من إعداد الباحث بناء على الجدول السابق

أما فيما يخص الموسم الجامعي 2012-2013 فيقدر عدد الطلبة الجدد بـ (2940) طالب، ما يمثل 14.42% من عدد الطلبة الجدد المسجلين بجامعة قاصدي مرباح ورقلة والمقدر بـ 20386 طالب، وبالتالي فإن عدد الطلبة التي تم إيوائهم هذا الموسم هو: (11093) طالب مقيم، أي بـ 54.41% من مجموع الطلبة المزاولين لدراساتهم على مستوى جامعة ورقلة، (أنظر الملحق رقم (12)).

3- النقل:

تكفلت مديرية الخدمات الجامعية بورقلة بإعداد مخطط النقل الجامعي، الذي يضمن نقل الطلبة الجامعيين في ظروف ملائمة، حيث وضعت المديرية تحت تصرف طلبة جامعة قاصدي مرباح بورقلة (70) حافلة تم توزيعها عبر مختلف محطات النقل المعتمدة مع تحديد الاحتياجات حسب عدد الطلبة، وتقوم المديرية بضمان نقل الطلبة بداية من الساعة السابعة صباحا إلى غاية الساعة مساء من وإلى الجامعة عبر مختلف نقاط التوقف مراعية في ذلك توقيف الدراسة، تعتمد المديرية على النقل الحضري للطلبة فقط بدون النقل الشبه حضري لهم وذلك لاكتفائها في مجال الإيواء.

3-1- تكوين ملف النقل الجامعي :

- نسخة من شهادة التسجيل الجامعية مصادق عليها ؛
- صورة شمسية ؛
- وصل تسديد حقوق النقل (حقوق النقل 135.00 دج سنويا).

المطلب الثاني : هيكلية مديرية الخدمات الجامعية بورقلة

وتشمل مديرية الخدمات الجامعية بورقلة على أربع أقسام¹ :

- قسم الموارد البشرية ؛

- قسم المالية والصفقات العمومية ؛

- قسم المراقبة والتنسيق ؛

- قسم المنح.

وهذا كله تحت إشراف السيد مدير الخدمات الجامعية، الذي بدوره يقوم بتسييره وفق نظام هيكلي للمديرية والإقامات.

1- قسم الموارد البشرية :

بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 11 جانفي 2004 الذي يحدد التنظيم الإداري للديوان الوطني للخدمات الجامعية ومديريات الخدمات والإقامات الجامعية وكذا الإقامات الجامعية "الجريدة الرسمية العدد 8 المؤرخ في 08 فبراير 2004".

وبموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 جانفي 2004 المتضمن تصنيف المناصب العليا للديوان الوطني للخدمات الجامعية ومديريات الخدمات والإقامات الجامعية، وكذا الأقسام التي من بينها قسم الموارد البشرية، يعد قسم الموارد البشرية الحلقة الإدارية التي تربط بين مختلف الأقسام والمصالح في المديرية، لما لها من دورا فعالا في متابعة المسار المهني لمختلف موظفيها، وكذا السهر على تحسين وترقية مستواهم، ولذلك فالقسم يحتوي على مصلحتين، الأولى تتمثل في **مصلحة تسيير المسارات المهنية** وتعنى بمتابعتها وتسييرها وتقديرها. وتنقسم بدورها إلى فرعين:

الفرع الأول: خاص بالتوظيفات الداخلية : وتشمل الترقيات الدرجية والاستفادة من الأقدمية المهنية، وكذا الترقيات الاختيارية، التأهيلية والامتحانات المهنية والإشراف على عقود التمهيين وعقود التربص وكذا الإشراف على اللجان التأديبية ولجان الطعن.

أما الفرع الثاني: خاص بالتوظيفات الخارجية : ويشمل التوظيف على أساس الشهادة، الاختبار، التوظيف على أساس الفحص المهني، وكذا التوظيف المباشر.

أما المصلحة الثانية : فهي **مصلحة التكوين وتحسين المستوى**، والتي تعنى بمتابعة مسار التكوين ورفع مستوى أداء الموظفين على مستوى المديرية، ومتابعة التكوين سواء بالنسبة للموظفين الجدد أو الموظفين الذين تحصلوا على الترقية

¹ - دليل الخدمات الجامعية بورقلة لسنة 2011/2012.

2- قسم المالية والصفقات العمومية :

يعتبر قسم المالية والصفقات العمومية من الأقسام المحورية في مديرية الخدمات الجامعية بورقلة، ويهتم بالأساس بكل العمليات المتعلقة بالأمور المالية، بدأ بتحضير دفاتر الشروط لمختلف الصفقات المتعلقة بالنقل والإطعام، كما يشرف أيضا على عملية إعداد وتسديد أجور المستخدمين، كما يمارس مهمة أساسية رقابية على صرف الميزانية، وينفذ هذه المهام على مستوى القسم ومصالحتيهما :

2-1- مصلحة الصفقات العمومية : وهي المصلحة التي تقوم بإعداد مشاريع دفاتر الشروط وتقديمها للجنة الولائية المشرفة على دراستها وتأشيرها، وبعد ذلك تباشر المصلحة مهام الإعداد والإعلان على الإجراءات الإدارية المتعلقة للإبرام الصفقات، والتي توكل لها مهمة متابعتها وتقديمها للجان المنشأة على مستوى المديرية، هما لجنة فتح العروض ولجنة تقييم العروض، ويرأس اللجنة الثانية مدير الخدمات الجامعية، وتتكون من أعضاء يتم اختيارهم وفق الكفاءة والمناصب التي يشغلونها.

2-2- مصلحة الميزانية والمحاسبة : وهي تعنى بالإشراف على إعداد ميزانية التسيير الخاصة بالمديرية وتنقسم بدورها إلى ثلاث فروع :

- الفرع الأول: يختص بالعتاد وتسيير المصالح، وتشمل تسديد النفقات، والأدوات والأثاث، العتاد ولوازم الإعلام الآلي والتكاليف الملحقمة، الألبسة، حظيرة السيارات، صيانة المباني، مصاريف التكوين القصير المدى بالجزائر للموظفين، وتحسين المستوى وتحديد المعارف والامتحانات والمسابقات.

- فرع الأجور: يعتبر فرع الأجور من الفرع التابعة لمصلحة الميزانية، وهي تهتم بمتابعة الأجور والرواتب الخاصة بالمستخدمين والعمال، سواء على مستوى المديرية أو على مستوى الإقامات الجامعية التابعة لها.

- الفرع الثالث : فهو يختص بالمنح والتغذية والنقل،

3- قسم المراقبة والتنسيق :

بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 11 يناير 2004 الذي يحدد التنظيم الإداري للديوان الوطني للخدمات الجامعية ومديريات الخدمات الجامعية وكذا الإقامات الجامعية "الجريد الرسمية العدد 08 المؤرخ في 08 فبراير 2004".

وبموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 يناير 2004 المتضمن تصنيف المناصب العليا للديوان الوطني للخدمات الجامعية ومديريات الخدمات والإقامات الجامعية، والتي من بينها قسم المراقبة والتنسيق الموجود على مستوى المديرية، والذي يعتبر العصب الرئيسي الذي يربط المديرية بالإقامات، وهو الهيئة المحورية التي تمارس سلطة الرقابة على ممارسات إدارة الإقامة في تسيير أهم الخدمات الموجهة للطلاب (الإيواء، الإطعام، النقل، النشاطات الثقافية والرياضية...)، ولا يتوقف دور هذا القسم في تنظيم ومتابعة عملية إبرام مختلف عقود التموين والخدمات في هذه الجوانب، بل يجب أن يسطر برنامج رقابي وتنسيقي خلال موسم كامل لضمان التطبيق الصارم والدقيق

لبنود كل عقد من جهة وإلزامية التزام كل مستخدمى الإقامة لضمان أحسن الخدمات، ضمن أطر هذه العقود من جهة أخرى، وبذلك محاربة كل السلوكيات غير القانونية والتي تضر بأحد الأطراف، يعتبر من أهم الأقسام الموجودة على مستوى المديرية ويشمل عدة مصالح، ومنها مصلحة الإطعام وهي بمثابة المصلحة الأكثر أهمية على مستوى المديرية، نظرا لارتباطها بالخدمة الرئيسية الموجهة للطالب وهي الإطعام، ونظرا لأهمية هذا الجانب وصعوبة مراقبته ومتابعته، حيث يستلزم رقابة مستمرة وعلى عدة مراحل بدءا بضمان تامين المطاعم بمختلف المواد الغذائية، ومرورا بطرق استقبال السلع ورقابته من حيث الكمية والتنوعية إلى غاية تحضيرها وتوزيعها على الطلبة بالتنوعية والكمية المطلوبة، وفي هذا الإطار قد تم استحداث لجان للاستقبال ومراقبة نوعية السلع حسب مواصفات دفتر الشروط المرفقة مع هذا التقديم حسب كل حصة، مع العلم أن كل المواد الحساسة مثل اللحوم الحمراء والبيض، ومادة الكشيري، مشتقات الحليب، البيض، السمك، مادة الخل، فإن استلامها يشترط شهادة طبية بالنسبة للحوم بمختلف أنواعها وشهادة تحاليل النوعية، وكل مادة مشكوك فيها تحول إلى مديرية مراقبة الجودة للتأكد منها، كما تقوم مصلحة الإطعام بالمراقبة اليومية والشهرية لمختلف المطاعم، وذلك لمتابعة الوضعية الحالية لكل مطعم، وفي الختام فإنه في إطار الإطعام يتم التنسيق بين كل من مديرية الخدمات الجامعية ومصالح مديرية التجارة والمصالح الطبية ومختلف هيئات المراقبة، وذلك من أجل تقديم وجبة كاملة كما ونوعا للطلاب.

4- قسم المنح :

هو هيكل من هياكل مديرية الخدمات الجامعية وفق للقانون المنشور في الجريدة الرسمية والمؤرخ في 2004/02/08 لعددتها الثامن، وتتجسد مهامه في ما يلي :

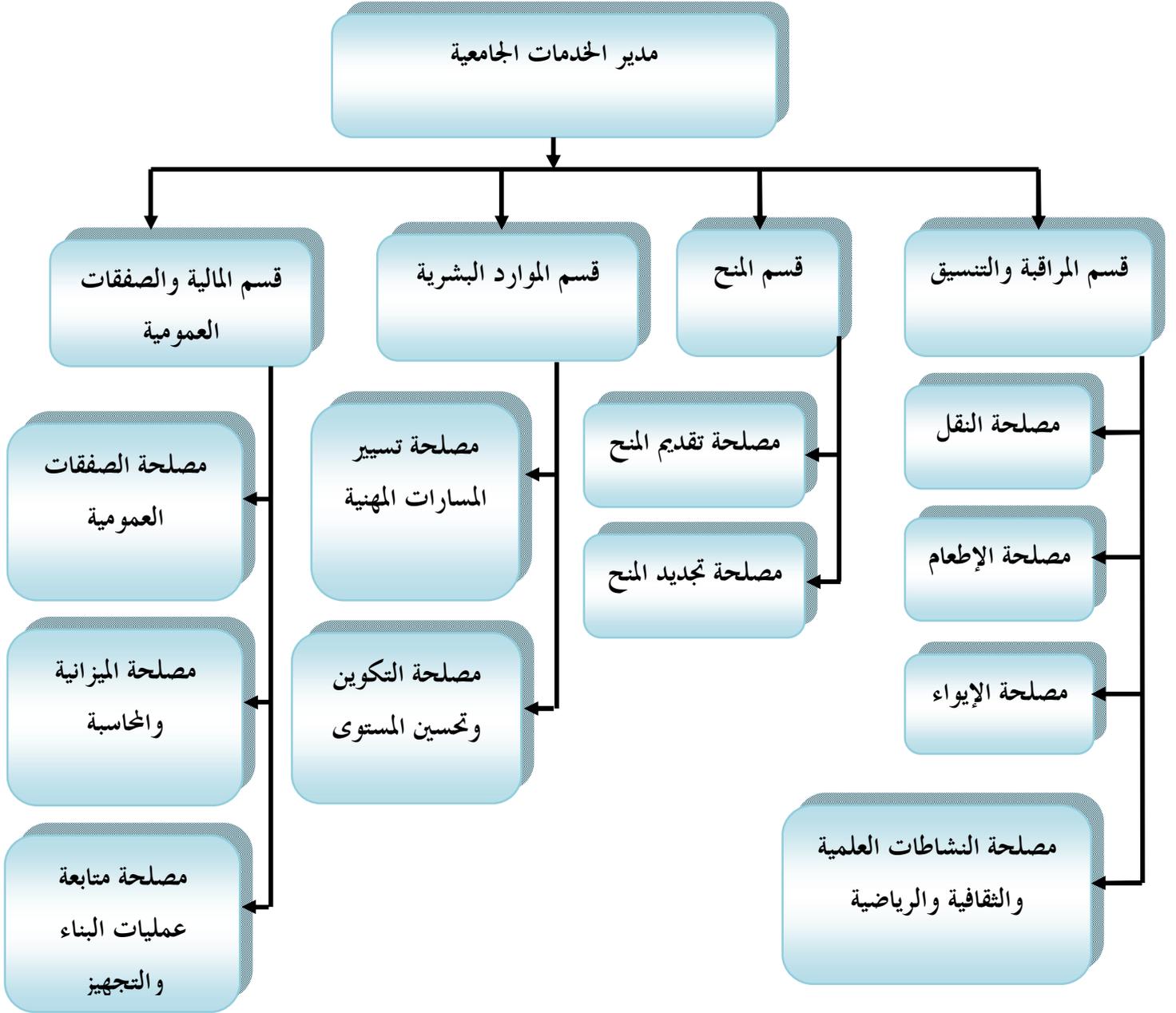
- ضمان معالجة ملفات الطلبة المستفيدين من المنح ومتابعتها ؛
- ضمان تجديد المنح بالتنسيق مع المؤسسات الجامعية في مجال اختصاص مديرية الخدمات الجامعية ؛
- ضمان الدفع المنتظم للمنح ؛
- ضمان معالجة منح الطلبة الأجانب والتكفل بها ؛
- ويشمل قسم المنح المصالح الآتية :
- مصلحة تقديم المنح ؛
- مصلحة تجديد المنح.

4-1- شروط الاستفادة من المنحة الجامعية :

- يجب أن يكون الطالب مسجلا في إحدى شعب التعليم العالي ؛
- يستفيد كل طالب من المنحة الجامعية خلال مشواره الدراسي ابتداء من سنة تسجيله الأولى ؛
- توقف الاستفادة من المنحة الدراسية في حالة الرسوب للمرة الثانية، حتى وإن كان ليس في نفس السنة، وتعطى له إلا بعد انتقاله إلى السنة الموالية ؛

- الاستفادة من المنحة تخضع للمداخيل السنوية للأولياء.
- 4-2- القيمة النقدية للمنحة :** إن مبلغ المنحة هو نفسه بالنسبة لكل الشعب، وتدفع لكل ثلاثة أشهر ونسبة الاستفادة مرتبط بمداخيل الأولياء.
- طلبة التدرج : 4050 دج، 3600 دج، 2700 دج؛
- طلبة ما بعد التدرج: 7200 دج، 5850 دج؛
- طلبة الدكتوراه: 36000 دج.
- ويقدر عدد الطلبة المستفيدين من المنحة بـ (14745) طالب، وهو ما يمثل 72.32% من المسجلين.
- 4-3- تجديد ملف المنحة بالنسبة للطلبة القداماء :** يتم تجديد ملف المنحة بداية كل سنة جامعية وذلك بإيداع الوثائق التالية :
- نسخة من شهادة إعادة التسجيل للسنة الجامعية الجارية مصادق عليها ؛
- نسخة من شهادة النجاح أو الرسوب أو كشف النقاط للسنة الماضية مصادق عليها ؛
- كشف الدخل السنوي للأبوين (الأجريت، أو التجار، أو ذوي المهن الحرة) ؛
- شهادة البطالة أو عدم عمل الأبوين العاطلين ؛
- شهادة عدم الخضوع للضريبة ؛
- شهادة عدم الخضوع للضريبة حديثة ومصفى بالنسبة للتجار وذوي المهن الحرة ؛
- 4-5- التحويل :** في حالة تسجيل طالب في مدينة جامعية أخرى عليه تحويل ملفه بيده لقسم المنح بالمدينة الجامعية المحول منها إلى قسم المنح بالمدينة الجامعية المحول إليها، حتى تسوى وضعيته الإدارية.
- ولتوضيح الصورة أكثر عن مختلف مصالح وأقسام مديرية الخدمات الجامعية بورقلة، وتبيان الهيكلية التنظيمية الترابطية بين مختلف المصالح وتوزيع المسؤوليات، ندرج الشكل أدناه لتسهيل بلورة تجسيد الصورة الكاملة عن هيكلية المديرية بشكل يسهل استيعابه، أنظر الشكل أدناه.

الشكل رقم (III-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الخدمات الجامعية بورقولة



المصدر: من عداد الباحث بناء على الملحق رقم (01)

المبحث الثالث : الهيكلية التنظيمية والبنوية للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

يضم الديوان الوطني للخدمات الجامعية هياكل مركزية وأخرى محلية تسمى بالإقامات الجامعية¹، وهي الهياكل القاعدية الأساسية لاستقبال الطلبة، وتتولى تقديم الخدمات بصفة مباشرة لصالح الطلبة في مجال توفير المنح والإيواء والإطعام والنقل، ومختلف الأنشطة الثقافية والرياضية والاجتماعية الأخرى.²

ومن هذا المنطلق تعتبر الإقامة الجامعية مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، كون مديرها أمرا بالصرف للاعتمادات التسييرية المفوضة إليه من قبل المدير الديوان الوطني للخدمات الجامعية.

وهنا يجب الإشارة أن استحداث مديرية الخدمات الجامعية بتاريخ 2003/12/16 قلصت من الاستقلالية المالية للإقامات الجامعية بشكل كبير، واختزال دورها في الاستقبال والإشراف والترميمات والصيانة ذات المبالغ الصغيرة.

وتسرد المادة الثانية والثالثة من قانون الأحياء الجامعية بأن الحي الجامعي هو مكان إقامة تتيحه الإقامة لصالح الطلبة المعنيين، بناء على شروط ومعايير تخضع لنصوص تنظيمية، ولا يسمح لأي شخص غريب دخولها بدون ترخيص من الإدارة.³

كما يمكن تعريفها على أنها وحدة عمومية تجسد الهيكل القاعدي الأساسي لقطاع الخدمات الاجتماعية الجامعية، وهي ذات بعد اجتماعي سكاني موجه لجمهور محدد يتمثل في فئة الطلبة المقيمين، بهدف خلق القرب الفيزيقي والاجتماعي من الجامعة لفائدة الطلبة المقيمين، من خلال توفير مناخ حياة وعمل يعوضه آثار البعد والحميم الأسري، وتشكل من هياكل فرعية (إدارة، غرف، مطعم، عيادة، قاعات رياضة ومحاضرات، نادي... الخ)، تعكس وظائف فرعية رسمية مقابلة (الإيواء، الإطعام... الخ).⁴ وتسير الإقامة من قبل مدير بالتشاور مع ممثل الطلبة المقيمين والعمال الذين يسهرون على توفير الأمن حسب النظام الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم ووظيفة الإقامة الجامعية

تعتبر الإقامات الجامعية المرآة العاكسة لوضعية قطاع الخدمات الجامعية وهذا نظرا إلى :

- كونها تجسد الهياكل القاعدية للقطاع ؛
- تمثل المجال الاجتماعي الذي يحوي كافة الخدمات الجامعية المقدمة للطلبة المقيمين إذا ما قورنت بالطلبة الخارجيين، ومن هذا المنطلق يمكن صياغتنا لتعريف هذه الأخيرة كما جاء في مفهوم القاموس الموسوعي الكبير

¹ - ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، ص3.

² - نفس المرجع، ص 7.

³ - إدارة الإقامة الجامعية 2000 سرير.

⁴ - أيت عيسى حسين، انعكاسات تدهور الظروف المعيشية في الإقامات الجامعية على التحصيل العلمي للطلبة ، رسالة ماجستير في علم الاجتماع التربوي، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 60.

(LAROUSSE) بالرغم من ضعفه ومحدوديته، حيث اكتفى بتعريفها على أنها "مجموعة من المحلات السكنية العمومية، مسنودة إلى الطلبة وموضوعة تحت تصرفهم، إذ نلاحظ أن هذا التعريف حدد كثير في وصف الإقامة وحصرها على أنها مجرد مرقد لا غير، وهذا لا ينطبق مع الواقع الذي تعيشه الإقامة الجامعية في الجزائر، لذا تستوجب الحاجة إلى بناء تعريف يلائم وطبيعة المنشأة كوحدة لضمان العيش الكريم للطلاب. وسوف نتطرق إلى هذا التعريف لاحقا لا ككلمات وألفاظ، ولكن كبناء نظري وتصوري اجتهادي في مستوى تعقيد وعمق هذه المؤسسة التي تعتبر مؤسسة اجتماعية بآتم معنى الكلمة. ويتناول هذا البناء النظري كلا من بنية الإقامة الجامعية، وظائفها وخصائص جمهورها.

1- من الناحية الهيكلية :

ويمكن تقسيمه إلى :

1-1- من جانب الشكل الهندسي : تتضمن الإقامة الجامعية من الجانب الهندسي والعمراني مجموعة من الهياكل والمرافق، التي تعكس خدمات ووظائف محددة، ومن خلال الزيارة التفقدية للعديد من الإقامة في الجزائر، نلاحظ أن هناك تشابه وتجانس كبير بين مختلف الإقامة مهما كان حجمها.

1-1-1- مبنى الإدارة : إن ما يميز هذا الهيكل الإداري في جل الإقامة الجامعية تمركزه عند مدخل الإدارة أو في مكان منعزل بصورة شكل هندسي متميز وذو علو، وتتضمن بناية الإدارة العامة على مكتب المدير ومكاتب مختلف المصالح المتصلة بنشاطها.

1-1-2- الغرف : تتخذ صورة أجنحة أو عمارات، تتصف بالبساطة ومحدودية المساحة التي لا تتجاوز في أغلب الأحيان 12م²، وهذا راجع لكونها مخصصة لإيواء عدد محدود جدا من الطلبة، في حدود طالب واحد بالنسبة للغرف الفردية أو طالبين أو ثلاثة بالنسبة للغرف الجامعية، أما الأجنحة الصحية فتتمركز في نفس رواق البناية.

1-2-3- المطعم : أما المطعم فيتكون من قاعة خاصة بالطهي، وأخرى خاصة بتخزين المواد الغذائية، بالإضافة إلى القاعة المخصصة للأكل.

1-1-4- المكتبة : وتشمل على قاعة خاصة بتبويب الكتب وحفظها، وقاعة أوسع مخصصة للمطالعة، وتعاني مكاتب الإقامة الجامعية بافتقارها للمراجع وهذا نظرا لتنوع وتعداد تخصصات الطلبة، وبالتالي يصعب على الإقامة تلبيتها باعتبارها مجرد مكتبة تكميلية، لما هو موجود ومتوفر على مستوى الجامعات والمعاهد.

1-1-5- قاعات خاصة بالنشاطات الثقافية والرياضية : وهي متكونة من قاعات موجهة لممارسة مختلف الرياضات الجماعية والفردية، موضوعة كليا تحت تصرف الطلبة المقيمين، وتستخدم إضافة عن ذلك لإقامة التظاهرات الثقافية والعلمية والمحاضرات.

1-1-6-المصلى : تحوي كافة الإقامات مصليات تتصف بالبساطة وضيق المساحة، وبعض الأحيان تحول ساحات مخصصة لأغراض آخر لمصليات وهي لا تخضع لميزانية الإقامة، وإنما تمول عن طريق مبادرات الطلبة والعمال.

1-1-7-النادي : وهي قاعات مخصصة لبيع المشروبات الغازية والحلويات بأسعار منخفضة نسبيا، وهي ذات مساحة متوسطة مجهزة بكراسي وطاولات وجهاز تلفاز وهاتف عمومي.

1-1-8-مصلحة الطب الوقائي : وهي عبارة عن مكتب مخصص للطبيب والطاقم المرافق له، موجهة لتقديم الإسعافات والفحوصات الدورية، وتقديم الإرشادات الطبية والنصائح المتعلقة بالصحة العامة.

1-2-9- مقرات الجمعيات والتنظيمات الطلابية : تحوي كافة الإقامات على المقرات الخاصة بنشاط الجمعيات والتنظيمات الطلابية المرخص لها من طرف إدارة الإقامة، وتتصف هذه المقرات بمساحتها المحدودة نوعا ما المخصصة لأداء وظائفها، كالاجتماعات الضرورية وحفظ الأرشيف ورسم لافتات المعارض والنشاطات الاحتجاجية والطلابية والمجلات الحائطية، بالإضافة إلى بعض الأنشطة ذات الطابع الاقتصادي والدعائي كالصور طبق الأصل وكتابة المذكرات ورسائل التخرج، وتنظيم الدورات والبرامج التكوينية في مختلف المجالات وعلى رأسها اللغات الأجنبية والإعلام الآلي.

1-1-9- المساحات الخضراء أو الحرة : تدخل كل من المساحات الحرة أو الخضراء ضمن إستراتيجية هيكلية الإقامات الجامعية، ولكن الواقع يبين غير ذلك من اختفاءها أو إهمالها، وهذا راجع إلى استغلالها من أجل التوسع وبناء غرف إضافية، وهذا كله يؤثر بطريقة أو أخرى على الترفية وتعكير الأجواء وخاصة في فترات الفراغ.

1-2- الجانب الإداري : (الإقامة الجامعية 2000 سرير ذكور بورقلة): الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي 95/84 الصادر بتاريخ 1995/03/22 المتضمن إنشاء وتنظيم الإقامة الجامعية، بعدما فتحت أبوابها سنة 1992 كقسم تابع للخدمات الجامعية تحت وصاية مدير الحي الجامعي، تبعد حوالي 03 كلم عن مقر رئاسة الجامعة وتقع بجانب الطريق الوطني 49 الرابط بين ولايتي ورقلة -وغرداية وتضم الإقامة خمسة مصالح.

- مصلحة الإدارة العامة ؛

- مصلحة الإطعام ؛

- مصلحة الإيواء والنقل ؛

- مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية ؛

- مصلحة الصيانة والأمن الداخلي.

1-2-1- إدارة الإقامة : وتتمثل في مكتب المدير والذي بدوره هو المسؤول الأول على تسيير الإقامة والسهر على السير الحسن لجميع المصالح والفروع، ومهامه تنصب على مراقبة كل كبيرة وصغيرة تخص الإقامة، وهو

الأذن الصاغية للمطالب والانشغالات المطروحة من طرف الطلبة والعمال، وأبواب مكتب المدير مفتوحة في جميع الأوقات.

1-2-2- مصالحة الإدارة العامة : تعتبر مصالحة الإدارة العامة ثاني سلطة إدارية في الإقامة وهي نيابة المدير في تسيير شؤون المصالح الأخرى، تسهر على السير الحسن للمؤسسة وأهم مهامها المراقبة والمتابعة لعملية الفوترة والصيانة والأمن والإطعام، وهي تنقسم إلى ثلاثة فروع إدارية :

أ- فرع المستخدمين : ويتجسد دوره في متابعة ملفات العمال اليومية وتحديد وقياس القدرات والكفاءات العلمية لهم، والإشراف على عملية الحضور والغيابات والإجازات والعطل المدفوعة الأجر والعطل المرضية...

ب- فرع الميزانية والمحاسبة : ويتجسد دوره في متابعة الفواتير الخاصة بالمومنين لجميع المصالح التابعة للإقامة وضبط الموارد المالية، وتقييد الحسابات والإيرادات المالية الخاصة بالتذاكر للوجبات الغذائية (فطور-غذاء-عشاء) تذاكر الطلبة، تذاكر العمال، تذاكر الضيوف، وكذا وصل حقوق الإيواء والنقل.

ج- فرع الوسائل العامة : يعتبر من أهم الفروع لأنه يعتمد على شراء واقتناء العتاد المستهلك وغير المستهلك (أدوات التنظيف، لوازم مكتبية، تجهيزات المطعم....) ويحوي مخزين للإقامة، مخزن خاص بالعتاد للمستهلك، ومخزن خاص بالعتاد غير المستهلك.

1-2-3- مصالحة الإطعام : وتتكون من :

- قاعة الإطعام ؛

- قاعة الطهي : وتحتوي على طاقم من الأفران الحديثة وفق المتطلبات، ويقتصر دورها على :

- استقبال السلع من اللجنة المختصة باستقبال ومراقبة المواد ؛

- إعداد بطاقة المخزون الخاصة بكل سلعة.

ويمكن تقسيمها إلى :

• فرع المقتصدية : ويقوم بـ:

- إعداد ورقة الاستهلاك اليومية ؛

- إعداد سجل دخول وخروج السلع وكذا بطاقة مخزونات السلع ؛

- استقبال فواتير المومنين ثم إرسالها بعد التأشير عليها إلى مديرية الخدمات الجامعية ؛

- التنسيق مع رئيس فرع التموين.

• فرع وحدة الإطعام : ويعتبر المسؤول المباشر عن عمال المطعم فيما يخص الحضور والالتزام والنظافة، بما

يتماشى مع تحقيق الشروط الصحية للوجبات المقدمة.

1-2-4- مصالحة النشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية : وتنقسم بدورها إلى فرعين

أساسيين :

- **فرع الوقاية الصحية :** تكمن مهمته الأساسية في ضمان السلامة الصحية والوقائية للطلبة، وكذا مراقبة جودة وصحة الوجبات الغذائية والمياه الصالحة للشرب، بالإضافة إلى قاعة العيادة التي تحوي على معدات طبية بسيطة تحت إشراف طاقم طبي مكون من ثلاثة أطباء وممرضتين يعملان وفقا لنظام المناوبة، وممرض مناوب ليلي يسهران على تقديم خدمات طبية مختلفة وإسعافات أولية، وتنظيم أيام تحسيسية ووقائية صحية حسب الأحداث.
- **فرع النشاطات الثقافية والعلمية :** حيث يقوم هذا الفرع بالسهر على جميع الأنشطة الثقافية والعلمية، المعارض والمسرحيات والألعاب السحرية وبرمجة محاضرات وملتقيات علمية ودينية وتنظيم مسابقات فكرية وتجميع الفائزين بجوائز قيمة.
- 1-2-5- مكتبة الإقامة :** تحوي على أكثر من 1500 عنوان في مختلف التخصصات، ويتم التسجيل فيها عن طريق ملف بسيط ويتضمن صورتان شمسيتان ونسخة من بطاقة المقيم، وتمنح مقابلها بطاقة موجهة للإعارة داخل الإقامة.
- 1-2-6- قاعة المطالعة :** من أجل توفير الجو الملائم والهادئ للطلبة.
- 1-2-7- قاعة التلفاز :** تحتوي على برامج فضائية علمية وترفيهية وخط متصل بقناة فضائية مع النادي وهي مفتوحة 24/24 ساعة للطلبة.
- 1-2-8- نادي الإقامة :** وهو نادي يعمل بصفة منتظمة، ويقدم خدمات متنوعة (بيع مشروبات وحلويات....).
- 1-2-9- قاعة الانترنت :** وتحتوي على 10 أجهزة وموزع، تقدم خدمات مجانية للطلبة بمعدل 30 دقيقة لكل طالب قابلة للتجديد في حال وجود أماكن شاغرة، وتعمل بتوقيت من 09:00 صباحا إلى 22:00 مساء.
- 1-2-10- فرع النشاطات الرياضية :** حيث يسهر على تنظيم دورات رياضة مختلفة (كرة القدم، كرة الطائرة، الكرة الحديدية) وهذا بالتنسيق مع المنظمات الطلابية، ويتم تكريم الفائزين في المباريات بجوائز متنوعة وكذا المشاركة في التظاهرات الرياضية الجامعية المختلفة (الولاية- الجهوية- الوطنية).
- 1-2-11- مصلحة الإيواء :** يستفيد الطالب من الإيواء إذ كان مستوفي الشرطين التاليين :
 - أن يكون مسجلا في المؤسسة التابعة لقطاع التعليم العالي والبحث العلمي ؛
 - إن يكون مستفيد من قرار القبول بالالتحاق أو إعادة الالتحاق بالإقامة.
 يقدم طلب الالتحاق بالإقامة من طرف الطالب مرفوق بملف يحتوي وثائق التسجيل حسب ما تحدده الوصاية، وذلك بعد خضوعه لفحوص طبية من طرف مصلحة الطب الوقائي في الإقامة.
 - ويحرم الطالب من الإيواء في الحالتين :
 - تأخر دراسي يفوق سنتين ؛
 - إذا تجاوز سنه 28 سنة.

1-2-12- مصالحة النظافة والصيانة والأمن الداخلي : وتكمن مهامها فيما يلي :

- مراقبة أشغال الترميمات والصيانة الخاصة بالإقامة ؛
 - التنسيق مع مكتب الدراسات وفرع الصيانة من أجل السير الحسن للمشاريع السنوية ؛
 - مراقبة جميع الفواتير الخاصة بالمقاولين والتأشير عليها عند نهاية أشغال الترميمات بنجاح.
- وتنقسم هذه المصلحة إلى الفروع التالية :
- **فرع النظافة :** يعتبر أهم فرع حيث يسهر يوميا على نظافة جميع الأجنحة الخاصة بالطلبة، وذلك بتوزيع المهام وكذا نظافة المرافق والمياكل الإدارية وبالأخص محيط الإقامة، وكذا مراقبة خزان المياه الموجه للشرب يوميا والتأكد من نسبة الكلور.
 - **فرع الصيانة:** يقوم رئيس فرع الصيانة بتوزيع المهام على العمال المسخرين، بالسهر على راحة الطلبة داخل الغرف ومراقبة كل صغيرة وكبيرة تخص الأجنحة والغرف من حيث (الأقفال، الزجاج، الكراسي، الطاومات، الحنافيات، الكهرباء،... الخ).
 - **فرع الأمن الداخلي :** يعتبر الأمن الداخلي العمود الفقري للمؤسسة، حيث يسهر على أمن وراحة الطالب والعامل داخل الإقامة، وهذا بتوفير السكنية العامة والمحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهو جاهز لأي تدخل طارئ سواء كان حريق أو سرقة أو اعتداء.
- وتتسع الإقامة إلى 2000 سرير كطاقة نظرية تتضمن 12 جناح بقدرة استيعاب نظرية 220 طالب لكل جناح مكون من 84 غرفة، وهناك جناح مخصص للأجناب بقدرة استيعاب 70 سرير مكون من 35 غرفة، ومقر للإدارة ومطعم ونادي وعيادة طبية وملعبين وقاعدة متعددة الرياضات، بالإضافة إلى مخزين يحتويان متطلبات الإقامة، إحداهما خاص بالأثاث والعتاد والثاني خاص بالمواد الغذائية، ويسهر على تسيير المؤسسة مدير معين من طرف مديرية الخدمات الجامعية بالولاية ويساعده في ذلك رؤساء المصالح.

المطلب الثاني : مصالح الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة ومهامها**1- الفرع الأول: مصالح الإقامة الجامعية**

- مصلحة الإدارة العامة ؛ - مصلحة الإيواء والنقل ؛ - مصلحة البناء والتقويم ؛ - مصلحة النشاطات الثقافية والرياضة والوقاية الصحية.
- وتتضمن كل مصلحة من مصالح الإقامة الجامعية الفرع التالي :
- 1- مصلحة الإيواء : وتتفرع إلى:
 - فرع توفير الإيواء ؛ - فرع التسيير.
 - 2- مصلحة الإطعام : وتتفرع إلى :

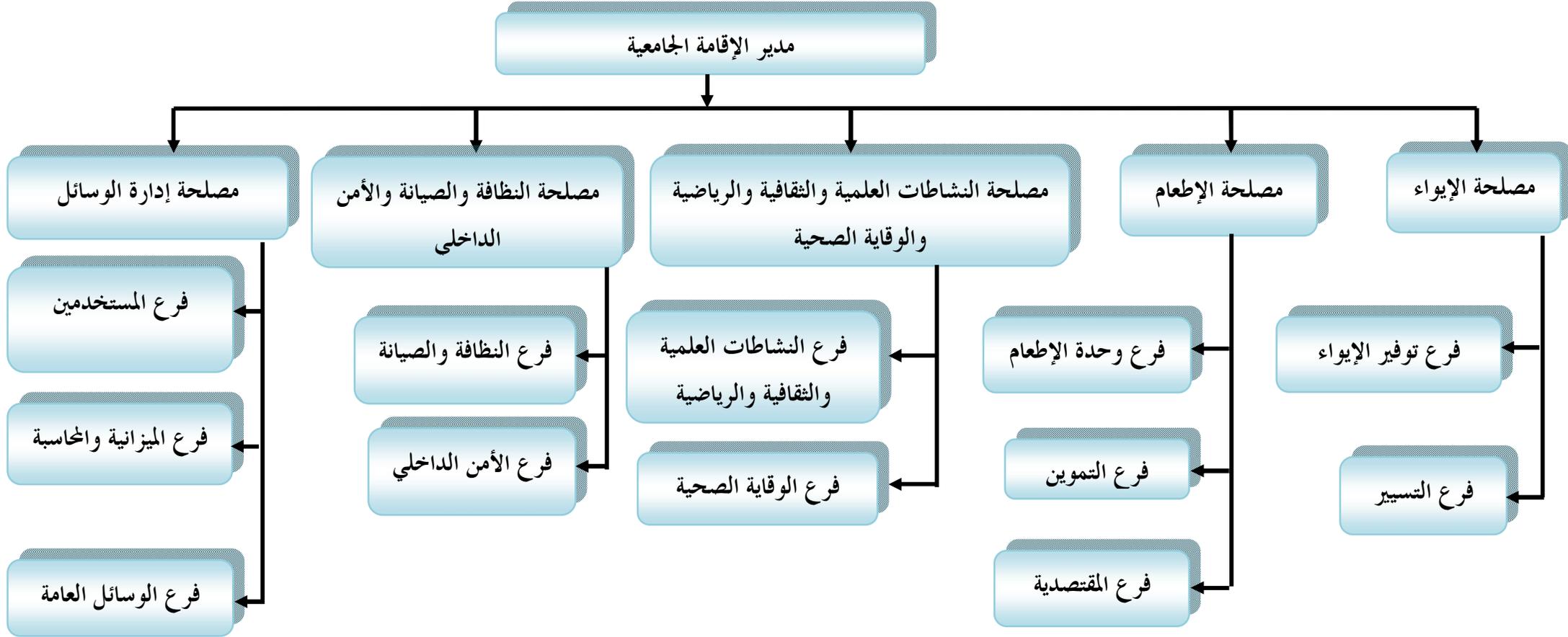
- فرع وحدة الإطعام ؛ - فرع التموين ؛ - فرع المقتصدية.
- 3- مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية والوقاية الصحية: وتتفرع إلى:
 - فرع النشاطات الثقافية ؛ - فرع النشاطات الرياضية ؛ - فرع الوقاية والصحة.
- 4- مصلحة النظافة والصيانة والأمن الداخلي : وتتفرع إلى :
 - فرع النظافة والصيانة ؛ - فرع الأمن الداخلي.
- 5- مصلحة الإدارة العامة : وتشمل :
 - فرع المستخدمين ؛ - فرع الميزانية والمحاسبة ؛ - فرع الوسائل العامة.
- أما عن مصالح الإقامة محل الدراسة فهي كما يلي :
 - 1- مصلحة الإدارة العامة: وتضمن الأقسام التالية :
 - قسم الميزانية والوسائل ؛ - قسم الموظفين.
 - 2- مصلحة الإطعام : وتضمن ما يلي :
 - قسم الإطعام ؛ - قسم التموين.
 - 3- مصلحة الإيواء : وتضمن الأقسام التالية :
 - فرع توفير الإيواء ؛ - فرع التسيير.
 - 4- مصلحة التقويم والتنمية : وتضمن الأقسام التالية :
 - قسم التجهيزات ؛ - قسم البناء.
 - 5- مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية :
 - قسم النشاطات الثقافية والعلمية والدينية ؛ - قسم النشاطات الرياضية.

2- الفرع الثاني : مهام مصالح الإقامة الجامعية

- 2-1- مصلحة الإدارة العامة : وتضم ما يلي :
 - قسم المالية والوسائل العامة : ويتشكل من قسمين :
 - قسم الموظفين ؛
 - قسم الميزانية : وبه يتم تحضير الميزانية وذلك من خلال تقدير كل من الإيرادات والنفقات.
- 2-2- مصلحة الإطعام : تهتم هذه المصلحة بدراسة الكميات المستحقة والمستهلكة من الخضار واللحوم، والمواد الغذائية اللازمة لإعداد الوجبات للطلبة والعمال ذوي الحقوق بصفة عامة، كما توكل إليها مهمة مراقبة مدى صلاحيتها وعدد الوجبات المقدمة يوميا، كما تنظم مخطط أسبوعي مدروس من حيث الوقت والتنوعية وتحدد المواعيد الخاصة بالموظفين والعمالين بالمطعم، مقسمة بين عمال الفترة الصباحية والمسائية.
- 2-3- مصلحة الإيواء: تقوم بتوفير الغرف لإقامة الطلبة طوال الموسم الدراسي وكذلك توفير النقل.

- 2-4- مصلحة التقييم والتنمية :** تقوم بتوفير مستلزمات العمل وضمان السير الحسن لمتطلبات الإيواء والإطعام، من خلال قسم التجهيزات ومهام الترميم، والبناء من خلال قسم البناء.
- 2-5- مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية :** تهتم بتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية كلما اقتضت المناسبة لذلك.
- 2-6- مكتب المحاسبة :** يشرف على تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، وله علاقة مباشرة ودائمة مع المراقب المالي بالولاية.
- وللتوضيح أكثر نورد الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة لكي تتبلور الصورة.

الشكل رقم (III-4): الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة



المصدر: من عداد الباحث بناء على الملحق رقم (01)

خلاصة الفصل :

بالرغم من الجهود المبذولة والمستمرة من طرف الدولة والجهات الوصية، من أجل إصلاح قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر في جميع ميادينها، إلا أن الأفق العام يتحده نحو التأزم والانسداد في ظل تبني نفس الإستراتيجية وأسلوب التخطيط والتسيير، والاكتفاء فقط بالحلول المسكنة والترقيعية وتقديم الوعود البعيدة كل البعد عن المعايير الاقتصادية والاجتماعية المعمول بها، بدل البحث عن الوصفة الحقيقية بانتهاج مشروع حقيقي يتكفل بإصلاح القطاع بمشاركة جميع المعنيين، من خلال تبني منهج جديد بأتم معنى الكلمة بإدخال أساليب جديدة تعمل على عقلنة إنفاق القطاع دون المساس بمختلف فئات المجتمع.

الفصل الرابع:

تصميم نظام للمحاسبة التحليلية باستخدام
طريقة (ABC) في مديرية الخدمات الجامعية
بورقلة - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000
سرير ذكور

تمهيد

للتأكيد إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة لحساب تكلفة الخدمات العامة، قمنا بدراسة ميدانية على إحدى الإقامات الجامعية التابعة لقطاع الخدمات الجامعية، كنموذج وعينة ممثلة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى محاولة دراسة وتطبيق نظام (ABC)، بهدف قياس وتتبع التكاليف التحليلية لكل خدمة مقدمة، ومد الإدارة والجهات الوصية بالمعلومات التفصيلية، التي يمكن أن تستند عليها كقاعدة بيانات لاتخاذ مختلف القرارات.

وللإلمام بجميع جوانب الفصل ارتأينا تقسيمه إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول : دراسة وتحليل نظام التكاليف الحالي المطبق.
- المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ نفقات الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.
- المبحث الثالث : محاولة تصور نظام (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر.

المبحث الأول : دراسة وتحليل النظام المطبق حاليا في قطاع الخدمات الجامعية

إن الإقامة الجامعية وكغيرها من المؤسسات العمومية، تطبق وتعتمد نظام المحاسبة العمومية وفق القانون المنصوص عليه، في جميع عملياتها ومعالجاتها المحاسبية لجميع تكاليفها وإيراداتها، والتي في مجملها تقوم على إعداد مشروع الميزانية المعد وفق متطلبات المؤسسة محل الدراسة للسنوات السابقة، ثم ترسل لمديرية الخدمات الجامعية أي يتم جمعها، ثم مناقشتها محليا للاستعداد لمناقشتها على مستوى الديوان من قبل رئيس قسم الصفقات، وفق الرزنامة التي يعدها الديوان الوطني للخدمات الجامعية.

المطلب الأول: كيفية إعداد ميزانية الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

إن السلطة التنفيذية هي الأجدر بإعداد الميزانية وتحضيرها، لأنها الأعم والأقرب بإحصاءات واحتياجات المصالح والإدارات العمومية، لما لها من أجهزة حكومية وإمكانية فنية وخبرة واسعة من خلال السنوات السابقة.¹ وتنطلق هذه المرحلة عادة من مستوى أسفل للوحدات الحكومية على مستوى كل قطاع، فبالنسبة للإقامة الجامعية التابعة للديوان الوطني للخدمات الجامعية تحت وصاية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، حيث ترسل في نهاية كل سنة إلى مديرية الخدمات الجامعية على مستوى كل ولاية وثيقة، تحت مسمى مشروع ميزانية التسيير للسنة الحالية، والذي ترسله بدورها إلى كافة الإقامات التابعة لها بنموذج وطني موحد، توضح فيه كيفية إعداد الميزانية والمنهجية المتبعة في تنفيذ نفقات الإقامة الجامعية وتحصيل الإيرادات. بمختلف أبوابها وفروعها، حيث يتم إعداد الميزانية التقديرية بالنسبة لكل إقامة جامعية² وفقا لمدونة ميزانية التسيير للإقامة الجامعية، من خلال تقدير النفقات ويكون ذلك استناد على ما تم إنفاقه واستهلاكه في السنوات المالية الفارطة، مضافا لها المتطلبات المتوقعة والإيرادات الممكن تحصيلها.

بعد المناقشة وقبول المشروع المقترح للميزانية من طرف الديوان الوطني للخدمات الجامعية، يتم التأشير عليها وإرسال الحالة-أ- المتضمنة توزيع الإعتمادات على شكل أبواب مصادق عليها من طرف المدير العام للديوان والمراقب المالي، وتكون أولية وقابلة للتعديل.

وانطلاقا مباشرة بعد عملية إرسال جدول توزيع الإعتمادات من طرف الهيئة الوصية، وهذا بالطبع بعد عملية المصادقة، تنجز على مستوى كل إقامة جامعية ميزانية التسيير للسنة الجارية مع أخذ الملاحظات الواردة في المشروع وفق المدونة المرسله من طرف الوصاية، حيث يقوم المدير باعتباره أمر للصرف بتقسيم الإعتمادات من الأبواب إلى المواد حسب احتياجات المؤسسة، ثم يقوم بإرسالها للرقابة المالية مرفقة ببطاقات الالتزام لكل مادة من

¹ -محمد الصغير بيلي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² -ميزانية التسيير للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة السنة المالية 2012.

المواد الواردة في الميزانية وجدول توزيع الإعتمادات المرسل من طرف الوصاية والمؤشر من قبل الرقابة المالية للوصاية، من أجل المصادقة والتأشير حتى يصبح قابل للتنفيذ.

وبعد التأشير يحتفظ المراقب المالي للولاية بنسخة من الميزانية ونسخة من بطاقات الالتزام الوردية، وإرجاع النسخة البيضاء والميزانية الأصلية للمحاسب العمومي، وتنطلق عملية التنفيذ.

المطلب الثاني: تركيبة مدونة ميزانية التسيير للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

تتضمن ميزانية التسيير للإقامة الجامعية عنوانين رئيسيين وهما:¹

يخصص العنوان الأول من الميزانية إلى الإيرادات، التي تتكون من فرع وحيد تحت عنوان الإعتمادات المفوضة.

أما العنوان الثاني من الميزانية جاء تحت مسمى النفقات، والذي ينقسم بدور إلى فرعين رئيسيين:

- الفرع الأول : نفقات الموظفين ؛
- الفرع الثاني : نفقات التسيير.

1- العنوان الأول: الإعتمادات المفوضة :

يعتبر الباب الوحيد المباشر للإقامة الجامعية لتمويل نفقاتها الواردة في ميزانية التسيير في شكل إعانة مالية، حيث ترسل هذه الإعتمادات من قبل الوصاية على شكل دفعات إلى حساب الإقامة الجامعية المفتوح لدى الخزينة العمومية، أين يكون المحاسب المعتمد مجبر بإنجاز سند إيراد لهذه الدفعات ممضي من طرف المدير باعتباره أمر بالصرف، ويسجل المبلغ في سجل الإيرادات المفتوح لدى المحاسب المعتمد، وتجدر الإشارة أن الميزانية كانت تتضمن في السابق إيرادات يمكن تحصيلها داخل الإقامة الجامعية، ولكن حالياً تم الاستغناء عنها ولا تدرج ضمن الميزانية الخاصة بالإقامة، لأنها تجمع آخر السنة وترسل إلى الجهة الوصية، ونقصد بهذه الإيرادات كل من عوائد بيع التذاكر الخاصة بالإطعام، عوائد اشتراك النقل، عوائد الإيواء، عوائد مختلفة أخرى، عوائد الناحمة عن الخدمات والأشغال، رصيد الميزانية التسيير للسنة الفارطة.

2- العنوان الثاني: النفقات :

وتنقسم إلى فرعين :

II-1- الفرع الأول: نفقات المستخدمين : وينقسم بدوره إلى:

(01- 23): المرتبات والأجور ؛

(02- 23): الموظفون المناوبون واليوميين ؛

¹ - ميزانية التسيير للإقامة الجامعية.

- (23-03): تعويضات ومنح مختلفة ؛
- (23-04): التكاليف الاجتماعية والجبائية ؛
- (23-05): المساهمات في الخدمات الاجتماعية ؛
- (23-06): المنح الوطنية وشبه الرواتب ؛
- (23-07): معاش الخدمة والأضرار الجسدية.
- II-2- الفرع الثاني: نفقات التسيير؛ وينقسم بدوره إلى:**
- (23-11): تسديد النفقات ؛
- (23-12): الأدوات والأثاث ؛
- (23-13): عتاد ولوازم إعلام الآلي ؛
- (23-14): اللوازم ؛
- (23-15): التكاليف المحلقة ؛
- (23-16): الألبسة ؛
- (23-17): حظيرة السيارات ؛
- (23-18): صيانة المباني ؛
- (23-19): نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة.

المطلب الثالث: كيفية تحصيل الإيرادات في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

يشرف وتوكل مهمة تحصيل الإيرادات لمدير الإقامة الجامعية وذلك بإصدار سندات الإيرادات، وهنا نميز بين نوعين للعمليات الإدارية والعلميات المحاسبية، كما أن إعداد هذه السندات يتم ويجسد عن طريق إثبات تصفية التحصيل وهذا وفقا للقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته 15، و يكون ذلك وفق المراحل التالية:

1- الإثبات:

ويتم هنا حصر كافة الإيرادات الممكن تحصيلها داخل الإقامة وخارجها مرفقة بالتزام ثبوتي، ويمكن حصر هذه الإيرادات فيما يلي :

- العوائد من المساهمات الرمزية المتعلقة بالإطعام ؛
- عوائد الإيواء ؛
- عوائد الاشتراكات في النقل ؛
- و أهمها الإيرادات المفوضة

- ما تبقى يمكن إدراجه تحت مسمى إيرادات أخرى، إضافة لما سبق يمكن إصدار سند الإيراد في أجل أقصاه 30 يوما.

2- التصفية:

في خضم هذه المرحلة يتم إسناد وتحويل هذه السندات إلى المحاسب، مرفقة بجدول إرسال يتضمن عملية الإثبات تبين وتفي بجميع المعلومات اللازمة المنشئ لهذا الإيراد .

3- التحصيل:

وتتمحور هذه العملية في عملية تنفيذ قبض الإيراد وإدراجه في حسابات الخزينة العمومية، وهذا يكون بعد تأكد المحاسب من شرعية وقانونية سند الإيراد.
- كما تجدر الإشارة أن الإيرادات المقدمة على شكل إعانات من طرف الدولة، فإنها تقدم للإقامة من طرف الوزارة على شكل أربعة دفعات وتحصيلها يكون بصفة آلية.

المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ نفقات الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة:

يتم إجراء تنفيذ النفقات العامة في الجزائر وفق ما تم نصه في المادة الأولى من القانون 21/90 على النحو الآتي : "يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة، التي تطبق على الميزانيات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات المحلقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".
وتتجسد إجراءات تنفيذ النفقات العامة وفق المواد 19-20-21-22 من نفس القانون كما يلي :
- الالتزام أو التعهد ؛ -التصفية ؛ - الأمر بالصرف (الدفع) ؛ - الدفع.
ويكلف كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتنفيذ هذه الإجراءات على النحو التالي :
بحيث أسند الجانب الإداري لهذه المهمة للأمر بالصرف، وذلك من خلال وقوفه على كل من :
- الالتزام ؛ - التصفية ؛ - الأمر بالدفع.

أما الجانب المحاسبي فيتم إسناده إلى المحاسب العمومي، والمتمثل في عملية الدفع وهذا كله في ظل محاسبة منفصلة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهذا في ظل ما ورد في المادة 55 و56 من القانون 21-90.

إن تفاصيل إجراءات الجانب الإداري وكذلك المحاسبي المعتمد لتنفيذ النفقات العمومية للإقامة الجامعية، يمكن شرحها من خلال¹:

¹ - مقابلة : شخصية مع المحاسب العمومي الرئيسي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، في 16 ماي 2012

المطلب الأول : الجانب الإداري لتنفيذ النفقات بالإقامة الجامعية

ويتجسد في العمليات التالية :

1- الالتزام (التعهد):

يتمحور مفهوم الالتزام حول الإجراء الذي من خلاله يمكن إثبات نشوء الدين.¹

ويمثل التعهد أو الالتزام الرابط الشرعي بين الإقامة الجامعية بصفتها المعنوية، وبين غيرها من المتعاملين سواء كان موظفا لديها أو موردا، حالة بغية حصولها على خدمات أو بضاعة، والذي يتمثل فيما يلي :

- عقد العمل في حالة التوظيف بغية الاستفادة من خدمات شخص ما ؛

- سند الطلبية في حالة رغبة الإقامة التزود ببضاعة يقدمها المورد ؛

- الأمر بالخدمة وهذا يكون موجه للطلب للاستفادة من خدمات محددة يقدمها المتعامل المتعاقد.

وتجدر الإشارة إلى أن التعهد أو الالتزام لا يمثل الإنفاق، وله جانبيين :

1-1- الجانب القانوني : ويتمثل في تعهد و التزام الإقامة أمام المتعامل بدفع المستحقات المتفق عليها، في حالة وفاء هذا الأخير بالتزاماته تجاه المؤسسة، كما لا يجوز للمؤسسة فض هذا الالتزام.

1-2- الجانب المحاسبي : ويتجسد في عملية تخصيص مبلغ العملية المتفق عليها في وثيقة التعهد، إذ يصبح المبلغ المخصص من حق المتعامل مباشرة بعد الاتفاق والتوقيع من قبل الطرفين، ولا يسلم هذا المبلغ حتى يفي المتعامل بجميع التزاماته نحو المؤسسة.

ويمكن هذا الجانب من مسك محاسبة الالتزامات، والتي تتيح وفي أي لحظة الوضعية المحاسبية سواء في مجال نفقات التسيير أو في مجال نفقات التجهيز والاستثمار.

2- التصفية:

تمكن التصفية بالتأكد من خلال الوثائق والمبالغ الموجودة للنفقات العمومية، وتنطلق عملية التصفية مباشرة بعد إتمام الطرف المتعاقد معه من إنجاز العملية الموكلة له، أو تأدية الخدمة المطلوب منه إنجازها أو تسليم البضاعة المطلوبة منه، وذلك من خلال المقارنة بين ما هو متفق عليه في وثيقة التعهد وما تم تحقيقه وتنفيذه فعلا.

3- الأمر بالدفع:

الأمر بالدفع أو الصرف يتجسد في الإجراء الذي يستوجب بموجبه دفع النفقة العامة، على شكل أمر بالصرف إذ كان صادرا عن الأمر بالصرف الرئيسي، أو على شكل حوالة دفع إذا كان نابعا عن الأمر بالصرف الثانوي، ويتم إبراء ذمة الأمر بالصرف عن طريق الخزينة المركزية أو الخزينة الرئيسية، أما حوالة الدفع فتبرئ ذمتها

¹ -المادة 19 من القانون 90-21، سبق ذكره.

عن طريق الخزينة الولائية، شريطة أن يكون كل من الأمر بالصرف أو حوالة الدفع، مبررة بالوثائق المحاسبية الثبوتية للنفقة خاصة الفاتورة، التي يجب أن تكون وفق الشروط القانونية المتعلقة بموضوع النفقة، والمكتوب عليها وبصفة واضحة عبارة بضاعة مستلمة أو خدمة مؤداة" وذلك شرطا لسداد النفقة، إلا بعض الحالات الاستثنائية بحيث يسمح بتسديد النفقة مسبقا، كنفقات تنقل الموظفين، والتسبيقات الأخرى المرخص بها وفق النصوص التشريعية المعمول بها، كالتسبيقات الممنوحة على الصفقات العمومية الجرافية والممولة"، وبالتالي لا يمكن أن تكون أي نفقة عامة محل تصفية وأمر بالدفع وتسوية النفقة، وبهذا الصدد تعود المسؤولية الكاملة للأمر بالصرف للتأكد من استلام البضاعة أو إنجاز الخدمة.

ومن هذا المنطق لا بد من أن تتضمن وثيقة الأمر بالصرف، أو حوالة الدفع المعلومات التالية : السنة المالية، رقم حساب الثبوتية، اسم المستفيد، ورقم حسابه التجاري ومبلغ النفقة بالأرقام والأحرف، وغيرها من المعلومات التي تستوجبها طبيعة النفقة، والتي يتم إعدادها من طرف الأمر بالصرف، في شكل وثيقة بأربع نسخ مختلفة الألوان، بيضاء وصفراء ووردية وزرقاء، تم ترسل إلى المراقب المالي للتأشير عليها، قبل المصادقة عليها، وبعد التأشير عليها من قبل المراتب المالي والتوقيع عليها من قبل الأمر بالصرف، يتم الاحتفاظ بالنسخة الوردية من قبل الأمر بالصرف وإرسال باقي النسخ إلى المحاسب العمومي في أجل محدد بداية من أول الشهر إلى غاية اليوم العشرين منه، بحيث يقوم هذا الأخير بالاحتفاظ بالنسختين البيضاء والصفراء وإرجاع النسخة الزرقاء إلى الأمر بالصرف مدونة عليها ملاحظات التكفل بها، كما أن إصدار أوامر بالصرف وحوالات الدفع، يجب أن يكون بصفة مستمرة وعلى مدار أيام السنة، لتجنب تكديسها وتراكمها خلال فترات محددة، وهذا بهدف تفادي تراكم الضغط على مصلحة المحاسبة، مما ينعكس على حسن سيرها في تباطؤ فعالية النشاطات العمومية، ومن هناك تأجيل عملية توقيف حسابات المحاسب العمومي بعد تاريخ 25 ديسمبر من السنة المعنية، وكما نعلم أن بعد هذا التاريخ لا يستطيع المحاسب العمومي إصدار أي أمر بالصرف أو حوالة دفع وفق التشريعات المعمول بها.

وما يجب الإشارة إليه هنا أن كل من الأمر بالصرف أو حوالة الدفع يثبت نشوء الدين العمومي عن عملية التصفية فقط ولا يمثل القوة التنفيذية، لأن حصول المحاسب العمومي على حوالة الأمر بالدفع لا يستوجب إطلاقا دفع قيمة النفقة بصفة آلية.

ويتم ضبط محاسبة "الأوامر بالصرف وحوالات الدفع من قبل الأمر بالصرف، بما يسمح وفي أي وقت كان باستخراج البيانات التالية : - الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة ؛ - مبالغ الالتزامات المنجزة ؛ - الإعتمادات المفوضة للأمرين بالصرف الثانويين ؛ - مبالغ الأوامر بالصرف وحوالات الدفع التي تم إصدارها ؛ - أرصدة الإعتمادات المتاحة.

كما أنه يمكن تسديد النفقات التالية من دون أي أمر بالصرف مسبق :

- التسديدات عن طريق وكالة صرف التسبيقات ؛
- المبالغ الأصلية والفوائد الناجمة عن قروض الدولة، بالإضافة إلى الحسائر الناجمة عن تحويلات المبلغ الأصلي؛

- النفقات ذات الصبغة الأصلية والمنفذة تحت عنوان عمليات التجهيز العمومي والمستفيد من تمويل خارجي ؛
- المنح المقدمة للمجاهدين والمتقاعدين ؛
- مكافأة أعضاء الحكومة والقيادة السياسية ؛
- الأعباء والحسابات الخاصة.

المطلب الثاني : الجانب المحاسبي:

ويتجسد في العمليات التالية:

1- الدفع :

- يعتبر الدفع الإجراء الذي يتم من خلاله إبراء ذمة الدين العام¹، أي بموجبة يمكن للمؤسسة الوفاء بالتزاماتها أمام المتقاعدين معها، من أجل إبراء ذمتها العمومية، بشرط :
- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها ؛
 - صفة الأمر بالصرف أو المفوض له ؛
 - شرعية عمليات تصفية النفقات ؛
 - توفر الإعتمادات ؛
 - إن الديون لم تسقط إجمالها وأما محل معارضة ؛
 - الطابع الإبرائي للدفع ؛
 - تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، خاصة ما يتعلق بتأشيرة المراقب المالي؛
 - الصحة القانونية للمكسب الإبرائي أي التحقق من صلاحية الدفع.

2- تكفل المحاسب العمومي بأوامر الصرف وحوالات الدفع:

توكل مهمة الأمر بالصرف أو حوالات الدفع للمحاسب العمومي، بعد استلامها من طرف الأمر بالصرف خلال مدة زمنية أقصاها عشر أيام منذ تاريخ استلامها، ويعمل على تسجيلها محاسبا خلال الشهر الذي صدرت فيه، وذلك بعد القيام بفحصها والتأكد من سلامتها من الناحية الشكلية والضمينية، وفق ما هو وارد في الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في دائرة المحاسبة العمومية.

ومن هناك يمكن رفضها وخلال مدة 20 يوما الموالية، ويلزم المحاسب العمومي بإشعار الأمر بالصرف بقرار رفض التسديد بصيغة كتابية توضح فيه أسباب الرفض وتحديد مواطن الاختلال، بالاستناد إلى مراجع

¹ -المادة 22 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

النصوص التشريعية والتنظيمية، والابتعاد قدر الإمكان عن استعمال العبارات الغامضة كعبارة غير صحيح، غير مطابق لأنها تفتح أقواس أخرى بعيدة عن المهنة.

وقد يكون الرفض مؤقتا إذا كان متعلق بأسباب شكلية بحتة، أو بتسجيل مخالفات مادية أو في حالة عدم تطابق المعلومات المتعلقة بموضوع النفقة والمدونة على حوالة الدفع مع المسجلة على الوثائق المحاسبية المرفقة، ولا يقبله المحاسب العمومي من جديد إلا بعد إزالة الملاحظات المشار إليها من قبل الأمر بالصرف، ويكون الرفض نهائيا إذا تعلق الأمر بوجود خروقات بمضمون النفقة، والتي لا يمكن بأي حال من الأحوال تجاوزها وإزالتها.

3- التسخير:

ويكون التسخير في حالة وجود قناعة لدى الأمر بالصرف بأن الرفض النهائي للتسديد النابع من قبل المحاسب العمومي غير مؤسس، مما يؤدي للجوء الأمر بالصرف إلى الطلب من المحاسب العمومي وبصيغة كتابية إلى غض النظر والقيام بتسديد النفقة تحت مسؤوليته، وهذا بالاستناد إلى المادة 47 من القانون 21/90، وفي هذا الحالة تبرء ذمة المحاسب العمومي من أي مسؤولية قد تنجم عن عملية الدفع هذه، شريطة أن يقوم بتقرير مفصل عن حيثيات الرفض وإرفاقه بالوثائق الثبوتية المتعلقة بالنفقة موضوع الجدل، وإرسالها إلى وزارة المالية في مدة أقصاها 15 يوما من تاريخ الدفع، وهذا ليس معناه أن المحاسب يرضخ كلياً للتسخيرات التي يستعملها الأمر بالصرف، وخاصة إذا كان سبب رفض الدفع يرجع لأحد الأساليب التالية :

- عدم توفر الاعتمادات ؛ - غياب إثبات أداء الخدمة ؛ - طابع النفقة غير الإبرائي ؛
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة، أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

المطلب الثالث : تقييم نظام المحاسبة العمومي المعتمد حاليا بالإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

تعتبر ميزانية التسيير المقدرة في بداية السنة المالية أهم مخرجات نظام المحاسبة العمومية بالإقامة الجامعية، فبعد اعتمادها رسميا يتم تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات إلى غاية نهاية السنة، أين يتم إعداد ما يسمى بالميزانية الختامية تلخص فيها جميع النفقات المصروفة فعلا والإيرادات المحصلة فعلا، لتبنى عليها الميزانية المقدرة للسنة الموالية وهكذا....، وتجدر الإشارة هنا أن لأي نظام إيجابيات وسلبيات :

● **الإيجابيات:** من غير المنطق إهمال الجانب الإيجابي لنظام المحاسبة العمومية، واستطاع إلى حد ما معالجة وفرض الرقابة على المال العام، وبقي صامدا منذ اعتماده في الجزائر إلى يومنا هذا بفضل تحيينه وإدخال بعض التعديلات الموجهة لسد الثغرات الملاحظة، بغية ترشيد الإنفاق العام، ويمكن سرد أهم إيجابياته:
- غير مكلف ؛ - سهولة الفهم و التطبيق ؛ - خبرة القطاع العام في استخدامه.

- **السلبيات :** بالرغم من الإيجابيات المذكورة، إلا أنه يمكن اعتباره نظام تجاوزه الزمن، لأن تكلفة تدير المال العام الناجمة عن تطبيقه أكبر بكثير من تكلفة تبنى أحدث نظام يمكن اعتماده، لأن :
- غياب المعلومات التحليلية للأنشطة والتكاليف التي يمكن استخدامها في اتخاذ قرارات إستراتيجية؛ وعملية الرقابة؛
- غياب المعلومات غير المالية ؛
- إهمال مكان للربح المادي و الاعتماد على الربح الاجتماعي ؛
- اعتمادها على مخرجات بصفة إجمالية لبعض التكاليف وحصرها في مديرية الخدمات الجامعية مثلا كالنقل والمستخدمين و المنحة.....

المبحث الثالث : تطبيق نظام (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر.

سنتناول من خلال هذا المبحث أهم الخطوات التي يتم إتباعها، لتطبيق نظام التكاليف على الأنشطة على قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر- دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، والصعوبات والمعوقات التي لازمت هذه العملية. وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق النظام يتطلب مراحل تمهيدية تسبق عملية تصميمه وتشغيله، وتتمثل هذه المراحل في اختيار فريق عمل متكامل، ويضم رؤساء مصالح كل الأقسام، وخاصة قسم المحاسبة والصفقات العمومية وقسم المراقبة والتنسيق ومحللين لنظم المعلومات داخل القطاع ورئيس قسم التخطيط والتطوير، وذلك بالإضافة إلى تجميع وتحليل البيانات عن جميع الجوانب المتعلقة بتطبيق هذا النظام سواء الموارد أو الأنشطة أو مسببات النشاط، وقد قام الباحث بإجراء هذه العمليات عن طريق المقابلات الشخصية مع العاملين حسب الحاجة.

المطلب الأول : تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

- يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وفق مرحلتين :
- **مرحلة تحليل التكاليف والأنشطة :** وذلك من خلال :
 - تحديد التكاليف وتحليلها ؛
 - تحديد الأنشطة وتحليلها.
- **مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات :** وذلك من خلال :
 - الربط بين التكاليف والأنشطة ؛
 - تحديد نسبة الاستهلاك في مصفوفة التبعية بين التكاليف والأنشطة ؛
 - احتساب تكلفة الأنشطة ؛
 - تحديد نسبة الجهد المبذول في مصفوفة التبعية بين النشاط والخدمة ؛

- احتساب تكلفة الخدمة.

1- تحليل التكاليف والأنشطة

لضمان تطبيق هذه المرحلة بالشكل الصحيح والحصول على أفضل النتائج، انتهجنا أسلوب المقابلة الشخصية لجمع المعلومات اللازمة، بالإضافة إلى تتبع خط سير التكاليف للخدمات التي يقدمها قطاع الخدمات الجامعية، وتتضمن هذه المرحلة الخطوة الأولى والثانية من نموذج (Cooper).

1-1- تحديد وتحليل التكاليف : تم من خلال هذه الخطوة دراسة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بمراكز نشاط الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، وذلك بهدف الحصول على مجتمعات تكلفة متجانسة داخليا، حيث تضم كل مجموعة عناصر التكاليف ذات الخصائص والصفات المتشابهة، ومن خلال عملية التحليل تم التوصل إلى ثمان مجتمعات تكلفة، ثلاث منها ضمت عناصر التكاليف المباشرة (الخاصة) بهذه الأنشطة والخمس الباقية ضمت عناصر التكاليف غير المباشرة (العامة).

1-1-1- مجتمعات التكاليف المباشرة (الخاصة) :

• **مجموعة تكاليف الرواتب :** تتكون هذه المجموعة من رواتب كل من الموظفين الإداريين والمهنيين وسلك الأطباء التابعين مباشرة للأقسام المعتمدة.

ولقد تم توزيع تكاليف الرواتب الإجمالية بناء على القائمة الاسمية للموظفين، وذلك بالتعاون مع مصلحة المستخدمين.

• **مجموعة تكاليف المستهلكات المباشرة :** يتم تحميلها مباشرة للأقسام والأنشطة، وتضم :

- تكلفة المواد الغذائية المستهلكة ؛
- تكلفة الحافلات المستأجرة ؛
- تكلفة المنحة الإجمالية ؛
- تكلفة السرير المباشر ؛
- تكلفة اقتناء عتاد وأثاث المطبخ ؛
- تكلفة اقتناء عتاد الأمن و الوقاية و مكافحة الحرائق ؛
- تكلفة اقتناء العتاد و الأثاث الطبي ؛
- تكلفة اقتناء عتاد السمعى البصري ؛
- تكلفة اقتناء عتاد و أثاث النوم ؛
- تكلفة المواد الصيدلانية ؛
- تكلفة شراء وقود السيارات و مواد التزيت ؛
- تكلفة شراء الإطارات العجلات المطاطية ؛

- تكلفة صيانة و شراء قطع الغيار للسيارات ؛
- تكلفة تأمين السيارات ؛
- تكلفة مصاريف ترقيم السيارات ؛
- تكلفة مصاريف قسيمة السيارات ؛
- تكلفة المصاريف التقنية للسيارات ؛
- تكلفة اقتناء الكتب والمجلات المختلفة ؛
- تكلفة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية لفائدة الطلبة.

● **مجموعة تكاليف الصيانة المباشرة:** وتتضمن :

- تكلفة صيانة أثاث وعتاد المطبخ ؛
- تكلفة صيانة وإصلاح العتاد والأثاث الطبي ؛
- تكلفة صيانة وإصلاح عتاد السمعى البصري ؛
- تكلفة صيانة وإصلاح البياضة (آلة غسل الأفرشة) عتاد وأثاث النوم.

1-1-2- مجمعات التكلفة غير المباشرة: وتضم :

● **مجموعة تكاليف الخدمات العامة** وشملت هذه المجموعة التكاليف غير المباشرة التالية :

- تكاليف الكهرباء ؛
- تكاليف الماء ؛
- تكاليف الهاتف وخدمات الانترنت.

● **مجموعة تكاليف نظافة المباني الإدارية والإقامة الجامعية.**

- تكلفة مواد التنظيف والصيانة ؛
- تكلفة نظافة المباني الإدارية والإقامة الجامعية.

● **مجموعة تكاليف إيجار وتأمين وصيانة وامن المباني :** والتي شملت التكاليف غير المباشرة التالية :

- إيجار المباني الإدارية والمنشات لإيواء الطلبة ؛
- تأمين مباني الإقامة الجامعية ؛
- تكاليف ترميم وصيانة المباني الإدارية والإقامة الجامعية ؛
- مصاريف الأمن والحراسة.

● **مجموعة تكاليف عتاد ولوازم إعلام آلي ولوازم وعتاد مكتبية:** وتتضمن :

- اقتناء عتاد الإعلام الآلي ؛
- لوازم ومستهلكات الإعلام الآلي وبرامجه ؛
- صيانة وإصلاح عتاد الإعلام الآلي ؛

- أوراق ولوازم مكتبية ؛

- مصاريف الطبع واستخراج الوثائق.

• **مجموعة التكاليف المتفرقة:** وتضم التكاليف غير المباشرة التالية :

- ضرائب ورسوم ؛

- الإشهار والإعلانات.

1-2- تحديد متوسط التكاليف الشهرية للإقامة الجامعية ومديرية الخدمات الجامعية بورقلة: من أجل حساب متوسط التكاليف الشهرية لكل عنصر ضمن هذه المجموعات، وموجه التكلفة الخاص بكل عنصر بدل المجموعة والمستخدم لتحميل هذه التكاليف على الأنشطة، واتخذنا هذا الحل كمبادرة منا لتجنب التخصيص غير المباشر للتكاليف، وذلك من خلال ربط عنصر التكلفة بالنشاط مباشرة (100%) في أغلب الحالات، وهذا ما يمكننا من تجنب سوء اختيار مسببات التكلفة.

إذ تم احتساب معدل التكلفة الشهرية للمجموعة الواحدة كما يلي :

معدل التكلفة الشهرية للمجموعة الواحدة=مجموع إجمالي تكاليف عناصر المجموعة/ 08 أشهر

أما موجهات التكلفة فهي موجهات التكلفة الأكثر منطقية، والتي تم الحصول عليها من خلال إجراء المقابلات الشخصية في أبريل 2012 مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية في الإقامة محل الدراسة، حيث تم استخدام هذه الموجهات لتحميل تكاليف المجموعات على الأنشطة.

ولغايات الحصول على معلومات التكاليف تم الرجوع إلى ميزانية التسيير لسنة 2012، الخاصة بكل من مديرية الخدمات الجامعية بورقلة والإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، وحساب حصة الإقامة الجامعية من تكاليف الإشراف والتسيير من قبل مديرية الخدمات الجامعية، وبعد ذلك تم إدراجها في الميزانية السنوية للإقامة الجامعية، تحت مسمى **تكاليف الإشراف والتسيير** كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (1-IV): تكاليف الإشراف و التسيير لمديرية الخدمات الجامعية

التكاليف الشهرية	التكاليف السنوية	التعيين
2 401 069,44	28 812 833,28	نفقات المستخدمين
1 583 333,33	19 000 000,00	نفقات التسيير
122 741,67	1 472 900,00	إهلاك التجهيزات
200 000,00	2 400 000,00	إهلاك المباني
50 000,00	600 000,00	إهلاك السيارات
4 357 144,44	52 285 733,28	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملحق رقم (05)

بعد تقدير وحساب كافة التكاليف الخاصة بمديرية الخدمات الجامعية المشرفة على تسيير 10 إقامات جامعية، حاول الباحث استخراج حصة تكاليف الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة من إجمالي تكاليف المديرية، ذلك بناء على عدد الطلبة المستفيدين من جميع الخدمات المقدمة في الإقامة محل الدراسة من إجمالي عدد الطلبة للإقامات العشرة، التي تخضع لتسيير مديرية الخدمات الجامعية كما هو موضح في الجدول أدناه :

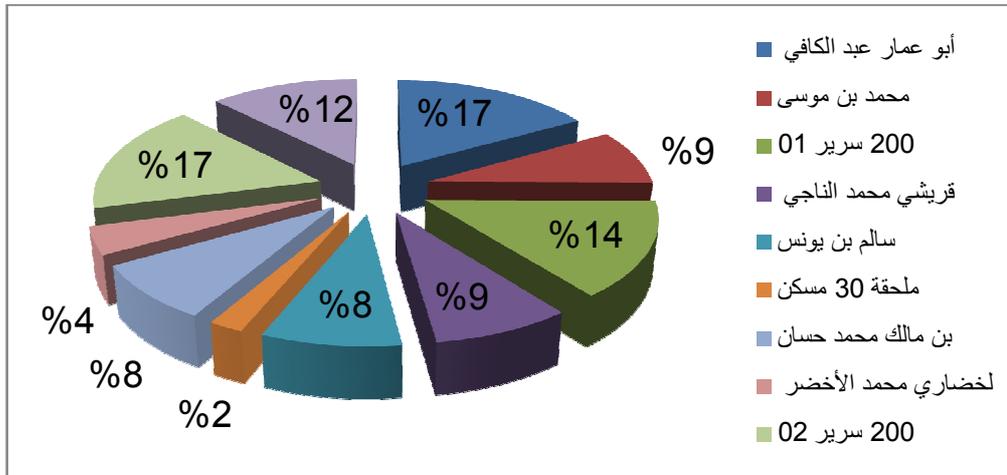
الجدول رقم:(2-IV)حصة تكاليف الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي من إجمالي تكاليف مديرية الخدمات الجامعية

الإقامات	الطاقة النظرية للاستيعاب	النسبة %	التكاليف الشهرية
أبو عمار عبد الكافي	2000	16,76	730 084,52
محمد بن موسى	1000	8,38	365 042,26
200سرير 01	1714	14,36	625 682,44
قريشي محمد الناجي	1000	8,38	365 042,26
سالم بن يونس	1000	8,38	365 042,26
ملحقة 30 مسكن	250	2,09	91 260,57
بن مالك محمد حسان	1000	8,38	365 042,26
لخضاري محمد الأخضر	500	4,19	182 521,13
200سرير 02	2000	16,76	730 084,52
محمد الطاهر لعبيدي	1472	12,33	537 342,21
المجموع	11936	100,00	4 357 144,44

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات الملحقين رقم (05)، (06)

ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الرسم البياني أدناه.

الشكل رقم:(1-IV) حصة تكاليف إقامة أبو عمار عبد الكافي من إجمالي تكاليف مديرية الخدمات الجامعية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات الجدول السابق

وبعد حساب حصة تكاليف الإقامة الجامعية محل الدراسة من إجمالي تكاليف التسيير الخاصة بمديرية الخدمات الجامعية انطلاقاً من ميزانيتها السنوية لسنة 2012، قمنا بإدراجها ضمن الميزانية السنوية للإقامة الجامعية محل الدراسة لنفس السنة، كما تم إدراج كل من مصاريف الإهلاك الخاصة بالمباني والموجودات كما أفردنا كل إقامة بقسم خاص بالنقل والمنحة، بالرغم من أنه يسير بصفة إجمالية من قبل المديرية، وهذا بهدف جعل التصور كامل باعتبار أن كل إقامة تسيير بشكل مستقل هذا من جهة، وتسهيل عملية التحكم في تطبيق النظام بصورة واضحة ودقيقة، وهنا اعتمدنا على عدد الطلبة كمفتاح لتوزيع المصاريف الخاصة بالنقل، وقيمة المنح الشهرية بالنسبة لخدمة تقديم المنحة، وفي الأخير قمنا بحساب متوسط التكلفة الشهرية لكل عنصر من عناصر التكلفة لثمانية أشهر فقط، نظراً لكون أن فترة تقديم الخدمات تكون على مدار الموسم الدراسي، الذي يقدر بثمانية أشهر عدا مصاريف المنحة التي تقدم على مدار 12 شهر، كما هو موضح في الجدول أدناه :

الجدول رقم (3-IV): تحديد متوسط التكاليف الشهرية وموجهات التكلفة للإقامة الجامعية

البيان	التكاليف السنوية	التكاليف الشهرية	موجهات التكلفة
1-رواتب و علاوة المستخدمين	57 506 168,88	4 792 180,74	قيمة الأجور
المجموع الجزئي	57 506 168,88	4 792 180,74	
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 نقل الممتلكات	0,00	0,00	
مصاريف الخبرة و الأتعاب و مكتب الدراسة	1 750 000,00	218 750,00	يحمل مباشرة للنشاط
المجموع الجزئي	2 040 000,00	255 000,00	
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
صيانة و إصلاح أثاث و عتاد المطبخ	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء أدوات المطبخ	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
صيانة و إصلاح أدوات المطبخ	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء عتاد الطباعة و الاستنساخ	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
صيانة و إصلاح عتاد الطباعة و الاستنساخ	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
اقتناء عتاد الأمن و الوقاية و مكافحة الحرائق	100 000,00	12 500,00	يحمل مباشرة للنشاط
صيانة عتاد الأمن و الحرائق	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط

يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	اقتناء عتاد و أثاث طبي
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	صيانة وإصلاح عتاد و أثاث طبي
يحمل مباشرة للنشاط	12 500,00	100 000,00	اقتناء عتاد و أثاث السمعي البصري
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	صيانة و إصلاح عتاد السمعي البصري
يحمل مباشرة للنشاط	22 500,00	180 000,00	اقتناء أثاث و عتاد النوم
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	صيانة و إصلاح البياضة غسيل و تبيض عتاد و أثاث النوم
	200 000,00	1 600 000,00	المجموع الجزئي
			4- عتاد و لوازم الإعلام الآلي
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	اقتناء عتاد الإعلام الآلي
يحمل مباشرة للنشاط	25 000,00	200 000,00	لوازم و مستهلكات الإعلام الآلي و برامجه
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	صيانة و إصلاح عتاد الإعلام الآلي
	25 000,00	200 000,00	المجموع الجزئي
			5- اللوازم
يحمل مباشرة للنشاط	12 500,00	100 000,00	أوراق و لوازم المكتب
يحمل مباشرة للنشاط	125 000,00	1 000 000,00	مواد الصيانة و التنظيف
يحمل مباشرة للنشاط	12 500,00	100 000,00	مواد صيدلانية
يحمل مباشرة للنشاط	75 000,00	600 000,00	مصاريف الطبع و استخراج الوثائق
يحمل مباشرة للنشاط	225 000,00	1 800 000,00	المجموع الجزئي
			6- التكاليف الملحقه
	866 750,00	6 934 000,00	مصاريف الماء والكهرباء والغاز والوقود
عدد الخطوط الهاتفية الداخلية	25 000,00	200 000,00	مصاريف البريد والمواصلات
المساحة(م ²)	365 750,00	2 926 000,00	مصاريف إيجار المباني الإدارية و المنشآت لإيواء الطلبة
المساحة(م ²)	30 000,00	240 000,00	مصاريف تأمين مباني الإقامة الجامعية
	0,00	0,00	ضرائب ورسوم مختلفة
	0,00	0,00	الإشهار و الإعلانات
يحمل مباشرة للنشاط	187 500,00	1 500 000,00	مصاريف اقتناء الكتب و المجلات
عدد خطوط الانترنت	112 500,00	900 000,00	الاشتراك في الانترنت
المساحة(م ²)	0,00	0,00	مصاريف الحراسة والأمن
	1 587 500,00	12 700 000,00	المجموع الجزئي
			7- حظيرة السيارات
يحمل مباشرة للنشاط	18 750,00	150 000,00	شراء الوقود و مواد التزيت
يحمل مباشرة للنشاط	12 500,00	100 000,00	شراء إطارات العجلات المطاطية
يحمل مباشرة للنشاط	0,00	0,00	صيانة و تصليح السيارات و شراء قطع الغيار
يحمل مباشرة للنشاط	6 250,00	50 000,00	تأمينات السيارات

مصاريف ترقيم السيارات	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
مصاريف قسيمة السيارات	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
مصاريف المراقبة التقنية للسيارات	0,00	0,00	يحمل مباشرة للنشاط
المجموع الجزئي	37 500,00	300 000,00	
8- صيانة المباني			
تهيئة، ترميم وصيانة المباني الإدارية والإقامات الجامعية	1 562 500,00	12 500 000,00	المساحة(2م)
تهيئة وصيانة المساحات الخضراء	0,00	0,00	المساحة(2م)
مصاريف نظافة المباني الإدارية والإقامات الجامعية	125 000,00	1 000 000,00	المساحة(2م)
المجموع الجزئي	1 687 500,00	13 500 000,00	
9- نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة			
نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة	100 000,00	800 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
نشاطات رياضية	175 000,00	1 400 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
نفقات التنقلات وتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية	162 500,00	1 300 000,00	
المجموع الجزئي	437 500,00	3 500 000,00	
10- تكاليف المنحة			
	4 050 000,00	32 400 000,00	يحمل مباشرة للنشاط
المجموع الجزئي	4 050 000,00	32 400 000,00	
11- تكاليف الإطعام			
	19 402 800,00	155 222 400,00	يحمل مباشرة للنشاط
المجموع الجزئي	19 402 800,00	155 222 400,00	
12- تكاليف النقل			
	1 912 568,87	15 300 550,98	يحمل مباشرة للنشاط
المجموع الجزئي	1 912 568,87	15 300 550,98	
13- اهتلاك المباني			
	2 000 000,00	16 000 000,00	المساحة(2م)
المجموع الجزئي	2 000 000,00	16 000 000,00	
14- اهتلاك التجهيزات والعتاد			
	2 543 385,00	20 347 080,00	قيمة العتاد
المجموع الجزئي	2 543 385,00	20 347 080,00	
15- تكاليف الاستشراف			
	730 084,52	5 840 676,14	
المجموع الكلي	42 282 109,50	338 256 876,00	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات الملحقين رقم (03)، (04)، (10)، (11)

بعد إتمام عملية تحديد عناصر التكاليف في أنشطة الإقامة الجامعية ككل، فإننا بحاجة إلى معرفة العلاقة التي تربط عناصر التكاليف بالأنشطة المسببة لها، لهذا تهدف هذه المرحلة إلى صياغة وتحليل العلاقة بين كل بند من بنود التكاليف والأنشطة المسببة لها.

ولعل تحقيق هذه الخطوة بالكفاءة المطلوبة يستوجب من مصممي النظام، إجراء دراسة وتحليل دقيق لسلوك كل عنصر من عناصر التكاليف في كل نشاط من أنشطة الإقامة الجامعية، بغية معرفة طبيعته ونوعيته وحجم كل

عنصر من تلك العناصر التكاليفية، وتحديد العلاقة التي تربط هذا العنصر بذلك النشاط، وهل هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة؟، وهل هي قائمة على أساس علاقة السبب - النتيجة أم قائمة على مكان تحقق التكلفة؟..... الخ، من الأسئلة التي ينبغي الانطلاق منها للوصول إلى أجوبة تحدد نوعية وطبيعة العلاقة التي تربط كل عنصر تكلفة بكل نشاط من الأنشطة التي تضمنتها الإقامة الجامعية، علماً أن تجسيد هذه المرحلة سوف يساعد في تحديد مسببات التكلفة المستخدمة في تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة تبعاً لمدى الاستفادة.

ولما كان لتحديد العلاقة الداخلية التي تربط بين عناصر التكاليف والأنشطة ذات الأهمية الكبيرة، بحيث تبين عليها تحديد مسببات حدوث التكلفة في كل نشاط على حده، بهدف فهم العلاقة التي تربط بين النشاط والموارد من جهة، وتكلفة استخدام الموارد ومسببات حدوثها من جهة أخرى، وهو المفتاح الرئيسي لفهم هذا النظام، وإعطاء صورة أكثر عمقا عن كيفية عمل هذا النظام، ويتحقق هذا الفهم من خلال :

- يجب توفر علاقة منطقية قوية بين مولد التكلفة و استهلاك الموارد ؛

- وجوب جمع البيانات الكافية عن موجبات التكلفة.

وبطبيعة الحال فإن العلاقة التي تربط الأنشطة بمسببات التكلفة هي علاقة وجود وتأثير، بحيث إذا تم الاستغناء عن مسبب ما يؤدي ذلك إلى إهمال عناصر التكاليف المرتبطة به، وهنا يجب أن نفرق بين المسببات التي تستعمل لتخصيص عناصر التكلفة على الأنشطة، وبين مقاييس النشاط التي تقيس أقصى متطلبات العمل في الأنشطة، ومدى استهلاك الخدمات للموارد التي تستخدم في تحميل تكلفة النشاط أو مركز النشاط على الخدمات المستفيدة وتدل على مخرجات النشاط.

1-3- تصميم دليل مراكز للتكلفة: يمكن تقسيم في الإقامة الجامعية إلى مراكز نشاط على

تجميع التكاليف فيها تمهيدا لتوزيعها داخل مجتمعات الأنشطة، كما يعمل على إحكام الرقابة على الأنشطة الجزئية المكونة له وعلى الموارد المستنفذة من أجلها، وقد أخذنا في الاعتبار الهيكل التنظيمي للإقامة في تصميم هذه المراكز، وتصنيفها إلى أساسية و ثانوية حسب الدور المنوط بها.

- مركز مصلحة إدارة الوسائل المادية والبشرية ؛
- مركز النظافة والصيانة والأمن الداخلي ؛
- مركز توفير الإيـــــــــــــــواء ؛
- مركز تقديم الوجبات الغذائية ؛
- مركز تقديم وتجديد المنحة ؛
- مركز تــــــــــــــــوفير النــــــــــــــــقل ؛
- مركز النشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية.

ويمكن تصنيفها إلى:

الجدول رقم (IV-4): يوضح مراكز النشاط الأساسية والمساعدة

اسم المركز	مراكز أساسية	مراكز مساعدة
مركز مصلحة إدارة الوسائل و المستخدمين و الميزانية		✓
مركز النظافة والصيانة والأمن الداخلي		✓
مركز الإيواء	✓	
مركز الإطعام	✓	
مركز المنحة	✓	
مركز النقل	✓	
مركز النشاطات العلمية والثقافية والرياضية و الوقاية الصحية	✓	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

وقد أخذنا كل مصلحة من مصالح الإقامة الجامعية 2000 سرير مركز نشاط، على أساس أن كل مركز منها يقوم بتقديم خدمات متشابهة ومرتبطة ومختلفة كلياً عن المراكز الأخرى، بحيث يمكن اعتبارها أحد مراكز المسؤولية بما يفيد في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

2- دراسة و تحليل أهم أنشطة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة:

تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة، خاصة أن تطبيق نظام ABC يعتمد نجاحه على مدى نجاح عملية تحليل الأنشطة في المؤسسة أو القسم المستهدف، وتم من خلال هذه الخطوة تحليل الأنشطة التي تمارس في الإقامة الجامعية محل الدراسة اللازمة لتقديم خدماتها الاجتماعية الجامعية، وذلك استناداً لإجراء المقابلات مع مدير الإقامة و مختلف رؤساء المصالح و الملاحظة، وتم التوصل إلى مجموعتين من الأنشطة، إحداهما مجموعة الأنشطة العامة، والثانية مجموعة الأنشطة المباشرة، وذلك كما يلي:

2-1- مجموعة الأنشطة المباشرة: وهي الأنشطة التي تمارس داخل مركز معين دون سواه، وبالتالي سوف نقوم بتحليل و إحصاء الأنشطة في كل مركز وذلك بالشكل التالي:

• **مركز الإطعام:** ويمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة:

- نشاط استقبال ومراقبة نوعية السلع؛
- إعداد سجل دخول وخروج السلع وكذا بطاقة مخزونات السلع؛
- نشاط تخزين المواد الغذائية؛

- نشاط تحضير الوجبات الغذائية ؛
- نشاط تنظيف أثاث و عتاد المطبخ ؛
- نشاط تسيير و توزيع الوجبات.
- **مركز المنح**، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - نشاط تسيير و تجديد المنح ؛
 - نشاط تقديم المنح .
- **مركز تقديم العلاج و الوقاية الصحية و التطهير**، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - مراقبة جودة وصحة الوجبات الغائية والمياه الصالحة للشرب ؛
 - نشاط الفحص و الإسعافات الأولية ؛
 - نشاط الوقاية الصحية و التطهير و المراقبة .
- **مركز النشاطات الثقافية و العلمية و الرياضية**، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - نشاط التظاهرات العلمية و الثقافية ؛
 - نشاطات الرياضية ؛
 - نشاط المطالعة الورقية و الالكترونية .
- **مركز الإيواء**، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - نشاط توفير الإيواء.

2-2- مجموعة الأنشطة العامة: وهي التي تمارس داخل الإقامة ككل وتشترك فيها جميع المراكز و تضم الأنشطة التالية.

- **مركز إدارة الوسائل العامة المادية و البشرية:** ، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - نشاط الاستقبال و التوجيه ؛
 - نشاط تسيير الموارد البشرية ؛
 - نشاط تسديد المستحقات ؛
 - نشاط التموين و الشراء ؛
 - نشاط تأجير و تأمين المباني .
- **مركز الصيانة و النظافة و توفير الأمن**، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :
 - نشاط توفير الأمن الداخلي ؛
 - نشاط صيانة داخلية ؛
 - نشاط صيانة خارجية ؛
 - نشاط نظافة جميع الأجنحة الخاصة بالطلبة والمرافق والهياكل الإدارية بالإقامة .

• مركز مخزن العتاد و اللوازم و الأثاث، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :

- نشاط تقديم لوازم مكتبية و إعلام ألي ؛

- نشاط تقديم عتاد ؛

- نشاط تقديم أثاث .

• مركز الحظيرة، و يمكن توصيف أهم الأنشطة المكونة :

- مهمات داخل الولاية ؛

- مهمات خارج الولاية .

والجدول أدناه يبين ملخص لهذه الأنشطة و موجه التكلفة الخاص بكل نشاط و المستخدم لتحميل تكاليف هذه الأنشطة على الخدمات المقدمة للطلاب في الإقامة الجامعية، وتم الحصول على هذه الموجهات من خلال مساعدة كل من رئيسي مصلحة الميزانية والمحاسبة.

الجدول رقم (IV-5): أنشطة الإقامة الجامعية و موجهات النشاط الخاصة بها

الرقم	الأنشطة	موجه التكلفة
01	نشاط الاستقبال و التوجيه.	عدد الطلبة
02	نشاط تسيير الموارد البشرية.	عدد العمال
03	نشاط تسديد المستحقات	القيمة بالدينار الجزائري
04	نشاط التموين و الشراء	عدد أوامر الشراء
05	نشاط تأجير و تأمين المباني	المساحة(م ²)
06	نشاط توفير الأمن الداخلي	المساحة(م ²)
07	نشاط صيانة داخلية	عدد التدخلات
08	نشاط صيانة خارجية	عدد التدخلات
08	نشاط النظافة	المساحة(م ²)
09	نشاط تقديم لوازم مكتبية و إعلام ألي	حجم الاستخدام
10	نشاط تقديم عتاد	حجم الاستخدام
11	نشاط تقديم أثاث	حجم الاستخدام
12	مهمات داخل الولاية	أمر. مهمة
13	مهمات خارج الولاية	أمر. مهمة
14	نشاط استقبال و مراقبة نوعية السلع	قيمة الاستهلاك
15	نشاط تخزين المواد الغذائية	قيمة التخزين
16	نشاط تحضير الوجبات الغذائية	عدد الطلبة
17	نشاط تنظيف أثاث و عتاد المطبخ	عدد الطلبة
18	نشاط تسيير و توزيع الوجبات	عدد الطلبة
19	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	عدد الطلبة
20	نشاط تقديم المنح	عدد الطلبة المستفيدين

عدد الفحص	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية	21
عدد الطلبة	نشاط الوقاية الصحية و التطهير و المراقبة	22
عدد الطلبة المشاركين	نشاط التظاهرات العلمية و الثقافية	23
عدد الطلبة المشاركين	نشاطات الرياضية	24
عدد الطلبة المطالعين	نشاط المطالعة الورقية و الالكترونية	25
عدد الطلبة	نشاط توفير الإيواء	26
عدد الطلبة	نشاط تسيير الإيواء	27

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

سيتم في هذه الخطوة تجميع عدد من الأنشطة المشابهة و التي لها نفس الصفات و نفس المسببات ضمن مجموعات تكلفة أو مراكز أنشطة كون عددها كثير، و من الصعب السيطرة عليها و أيضا للتقليل من كثرة الخطوات الحسابية و تعقيدها، وبالتالي احصرنا الأنشطة في 17 نشاط بدلا من 27 نشاط .

2-1- تحديد مجموعات تكاليف الأنشطة للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة : بعد تحديد تكاليف مراكز الأنشطة تأتي هذه الخطوة لتصميم مجموعات التكاليف، ويتم ذلك من خلال تحليل مجالات النشاط المختلفة التي تؤديه الإقامة بشكل عام والأقسام التابعة لها بشكل خاص، ثم العمل على تجميع الأنشطة المتجانسة في مجموعات يطلق عليها مجموعات التكلفة، وتمثل هذه الخطوة مرحلة هامة من مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وتتسم بقدر كبير من الصعوبة بسبب الضخامة والتنوع في الأنشطة التي يتم أداؤها داخل الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.

وعند تصميم مجموعات تكاليف الأنشطة قمنا بمراعاة ما يلي:

- مراعاة التوافق بين الهيكل التنظيمي للإقامة و مجموعات التكلفة المحتملة، لتحقيق بساطة التصميم و اتفاق المجموعات مع مراكز المسؤولية داخل الإقامة.
- محاولة ربط كل نشاط بمسئول واحد عنه داخل المصالح أو الإقامة، مما يؤدي إلى إدارة سليمة للتكلفة داخل النشاط، وتوفير بيانات تكاليف دقيقة تزيد من استغلال الموارد المتاحة و تعزيز الرقابة عليها.
- التجانس داخل كل مجمع من مجموعات تكاليف النشاط، بحيث يكون ذو طابع مميز من حيث الموارد و الطاقة التي تخصص له، و من حيث الهدف الذي يقوم به المجمع بتحقيقه مما يساعد على قياس أداء و فعالية المجموعات، بالشكل الذي يعطي الإدارة صورة واضحة عن كيفية سير العمل داخل الإقامة.
- تحقيق الاقتصادية في تصميم النظام و تحديد عدد المجموعات، فكلما زاد عدد المجموعات بشكل كبير يزيد تكلفة التطبيق إلى حد قد تفوق العائد المتحقق منه.

الجدول رقم (IV-6): أهم المراكز والأنشطة المكونة لها بالإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة

توصيف الأنشطة	مجمعات النشاط
نشاط الأمانة والاستقبال والتوجيه	الإدارة العامة والوسائل
نشاط إدارة شؤون الموظفين	
نشاط الإدارة المالية والحسابات	
نشاط تأجير وتأمين المباني	
نشاط التموين بالمواد الغذائية ومراقبة النوعية	الإطعام
نشاط الطهي	
نشاط تسيير و توزيع الوجبات	
نشاط تنظيف أثاث و عتاد المطبخ	النظافة والصيانة والأمن الداخلي
نشاط تنظيف الإدارة والأجنحة	
نشاط الحراسة وتوفير الأمن	
نشاط ترميم وصيانة المباني الإدارية والأجنحة	
نشاط صيانة العتاد	
نشاط التموين والشراء	
نشاط تخزين الأثاث والعتاد واللوازم	المستودع
نشاط تخزين المواد الغذائية	
نشاط تقديم لوازم مكتبية و إعلام ألي	
نشاط تقديم عتاد	
نشاط تقديم أثاث	
مهام داخل الولاية	
مهام خارج الولاية	الخطيرة
نشاط تقديم وتسيير وتحديد المنح	المنح
نشاط توفير و تسيير الإيواء	الإيواء
نشاط توفير النقل	النقل
نشاط متابعة مخططات النقل	
نشاطات الرياضية	مركز النشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية
نشاط المطالعة الورقية والإلكترونية	
نشاط الفحص والإسعافات الأولية	
نشاط الوقاية الصحية والتطهير والمراقبة	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

و بعد هذا التحليل خالصنا إلى حصر نشاطات الإقامة الجامعية إلى 17 نشاطاً كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (IV-7): تجميع أنشطة الإقامة الجامعية و موجهات النشاط الخاصة بها

الرقم	الأنشطة	موجه التكلفة
01	نشاط الإدارة و المحاسبة.	عدد العاملين
02	نشاط تأجير و تأمين المباني.	المساحة(م ²)
03	نشاط تنظيف المباني و الأجنحة	المساحة(م ²)
04	نشاط صيانة المباني و الأجنحة	المساحة(م ²)
05	نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة	المساحة(م ²)
06	نشاط تقديم لوازم مكتبية و إعلام ألي	حجم الاستخدام
07	مهمات داخل الولاية و خارجها	أمر بمهمة
08	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	عدد الطلبة المستفيدين
09	نشاط تقديم عتاد	حجم الاستخدام
10	نشاط تقديم أثاث	حجم الاستخدام
11	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية	عدد الفحص
12	نشاط الوقاية الصحية و التطهير و المراقبة	عدد الطلبة المقيمين
13	نشاط التظاهرات العلمية و الثقافية	عدد الطلبة المشاركين
14	نشاطات الرياضية	عدد الطلبة المقيمين
15	نشاط المطالعة الورقية و الالكترونية	عدد الطلبة المقيمين
16	نشاط توفير الإيواء	عدد الطلبة المقيمين
17	نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات	عدد الطلبة المقيمين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

يشكل تحديد نتائج كل نشاط من الخطوات التالية في تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، فبعد تحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة لا بد من تحديد نتائج هذا النشاط، من أجل أن تتمكن من تقويم أداء هذا النشاط ودوره في تحقيق أهداف الإقامة الجامعية. إن ربط نتائج الأنشطة بمفهوم القيمة المضافة التي حققتها نتائج النشاط بالنسبة للطلاب يعد أساساً في تأسيس نظام فعال للرقابة على أنشطة الإقامة.

يمكن تصنيف الأنشطة في الإقامة وفق مفهوم القيمة المضافة التي يحققها النشاط إلى ما يلي:

- أنشطة تضيف قيمة و فعالة؛ - أنشطة تضيف قيمة و غير فعالة؛

- أنشطة لا تضيف قيمة و فعالة؛ - أنشطة لا تضيف قيمة و غير فعالة.

و فيما يلي سنقوم بتحليل هذه الأنشطة.

2-1-1- مميزات الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإقامة الجامعية: النشاط الذي

يضيف قيمة هو النشاط الذي إذا تم التخلي عنه، فسيؤدى على المدى الطويل إلى تخفيض الخدمة المقدمة للطلاب، فمثلاً نشاط التموين بالمواد الغذائية و العتاد..... يمثل نشاط لا يمكن الاستغناء عنه، و هو نشاط يضيف قيمة

إلى الخدمة المقدمة لان بدون هذا النشاط لا يمكن للإقامة الجامعية تقديم الخدمات للطلبة، كما أن نشاط الإدارة والمحاسبة و الصيانة، لا يمكن الاستغناء عنه أيضاً، حيث هذه الأنشطة تساهم في عملية التوجيه و التنسيق و المراقبة و الاتصال بالبيئة الخارجية للمؤسسة، لان بدونها لا تتم سيرورة الإقامة .

أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي كل الأنشطة التي لا تصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة بالنسبة لخدمة الطالب، وبالتالي تشكل هذه الأنشطة فرصة لتخفيض التكاليف من دون المساس بنوعية الخدمة المقدمة . يعد تصميم الخدمة هو السبب وراء تبنى الإقامة لمثل هذه الأنشطة، فمثلا عمليات تحريك المواد الغذائية و العتاد داخل الإقامة من و إلى المستودع، تنشأ عنه تكاليف لا يمكن أن توضع على عاتق الطالب و غير مبررة من قبله و لا تضيف قيمة إلى الخدمة المقدمة من وجهة نظره .

كما أن الطالب لا يعتبر مسؤولاً عن عمليات إعادة تكرار عملية الطهي أو الصيانة الناجمة عن فشل العملية في المرة الأولى بشكل جيد. يتم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة من خلال إعادة ترتيب سيرورة الخدمات المقدمة، و ثم دراسة إمكانية التخلي عن تلك الأنشطة التي ينظر لها على أنها لا تضيف قيمة .

كما أن هناك بعض الأنشطة صعبة التصنيف، فمثلا نشاط التخزين يمكن أن يصنف على أنه يضيف قيمة للخدمة عندما يكون السبيل الوحيد لحفظ المادة، كاللحوم و الفواكه و يمكن أن يصنف أنه لا يضيف قيمة كتخزين الأسرة الحديدية و الكراسي، حيث لا يعتبر تخزين هذا النوع من العتاد ضروريا إذ ينجم عن تخزينها تكاليف، لا يمكن أن تقع على عاتق الخدمة المقدمة للطالب.

يعد تحليل الأنشطة وفق هذا المنهج بمثابة الأساس الذي يقود إلى تحديد قيمة كل نشاط بالنسبة للطالب، وهذا يساعد في تخفيض التكلفة عن طريق التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة على الخدمة المقدمة بالنسبة للطالب، كما يمكن تطوير الأداء الداخلي للإقامة و التحسين المستمر لها من خلال إعادة ترتيب العمليات، بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت و تكلفة.

وبما أن عوامل نجاح المؤسسة الثلاث (المنفعة والنوعية و التكلفة) مرتبط بمستهلك الخدمة، فان عليها أن تقيس مدى انجاز و تحقيق هذه العوامل باستخدام مقاييس انجاز، تتيح تقويم اثر نتائج كل نشاط على زيادة منفعة المنتج أو تحسين نوعيته أو تخفيض تكاليفه.

و يعد هذا الاجراء جزءا من عمليات إدارة القيمة المضافة عند تصميم و تقديم الخدمات إلى الطلاب.

كما أن تحليل الأنشطة بهذا الشكل يتيح للإقامة الجامعية إمكانية ربط كل نشاط فيها بما يتوافق مع رغبات و حاجات الطلاب، مما يتطلب أن يصبح كل نشاط زبون للنشاط الذي يسبقه و مورد للنشاط الذي يليه، وبالتالي يمكن تقييم كل نشاط بالنسبة للنشاط الذي يليه، مما يحقق مفهوم التحسين المستمر للأنشطة.

2-1-2- مميزات الأنشطة الفعالة و غير الفعالة داخل الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة: تصنيف

الأنشطة وفق هذا المنهج إلى أنشطة فعالة و أنشطة غير فعالة، يمكن من الوصول إلى مستوى الطاقة المطلوبة بأقل

الموارد و عدم الإفراط و التبذير في استهلاك هذه الموارد، و يكون بمقدور الإقامة أن تحدد إن كان أداء النشاط فعال من خلال مقارنة نتائج هذا النشاط مع نتائج نشاط مماثل في إقامة أخرى.

يعد التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة مطلوباً لخفض التكاليف و القضاء على مختلف أوجه التبذير و الإسراف، مما يساعد في دعم المركز المالي للإقامة، إلا أنه و في بعض الأحيان قد تضطر المؤسسة إلى تبني أنشطة لا تضيف قيمة و لا تستطيع التخلي عنها و خاصة في المدى القصير، فهي لا تستطيع مثلاً تغيير سيورة الأنشطة التشغيلية في مدة قصيرة، مما يجبرها في هذه الحالة إلى العمل على تحسين فعالية هذه الأنشطة من أجل تخفيض التكاليف الناجمة عنها، و من ثم تطوير خطط جديدة للتخلص منها نهائياً.

2-2- تصميم دليل وحدات التكلفة داخل الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة: يحدد دليل وحدات تكلفة الخدمات الاجتماعية الجامعية التي ستوجه إليها التكلفة، باعتبارها المخرجات الرئيسية لإقامة والهدف الرئيسي لها، ويمكن الدليل في تسهيل عملية تخصيص وتوجيه التكاليف وتوزيعها على الخدمات المقدمة للطلاب بهدف الوصول تكلفتها.

الجدول رقم (IV-8): دليل وحدات التكلفة

الرقم	وحدات التكلفة
1	تقديم الوجبة الغذائية
2	توفير النقل
3	تقديم المنحة
4	توفير الإيواء
5	توفير العلاج و الوقاية الصحية
6	توفير الترفيه العلمي والثقافي
7	توفير الترفيه البدني و الرياضي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : تحميل التكاليف على الأنشطة و الخدمات المقدمة للطلبة.

ويكون ذلك من خلال إتباع الخطوات التالية :

1- الربط بين التكاليف و الأنشطة للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.

تم من خلال هذه الخطوة الربط بين كل عنصر من عناصر التكاليف في الإقامة الجامعية محل الدراسة والأنشطة التي تمارس فيها، وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة ما بين التكلفة والنشاط، حيث تم بناء مصفوفة الربط بين النشاط و التكلفة أو ما يسمى بمصفوفة التبعية، كما هو موضح من

خلال الجدول أدناه، إذا بين كيفية الربط بين عناصر التكاليف الشهرية و الأنشطة المستفيدة، وتم التعبير عن هذه العلاقة باستعمال إشارة (✓).

ويلاحظ من خلال هذه المصفوفة أن هناك عناصر تكاليف تشترك فيها كافة الأنشطة، فمثلا مجموعة تكاليف اهتلاك المباني أو استهلاك الطاقة الكهربائية و مجموعة تكاليف الرواتب والأجور تشترك فيها جميع الأنشطة بشكل مباشر، إلا أن هناك بعض المجموعات تكون مشتركة بين بعض الأنشطة دون سواها وذلك لعدم وجود علاقة مباشر أو غير مباشرة ما بين هذا المصروف والنشاط، مثلا لا توجد علاقة بين تكاليف استهلاك الغاز ونشاط توفير المنحة أو نشاط الإدارة و المحاسبة.

وما يمكن أن ننوه عليه هو إعطاء العناية الكاملة و الدقيقة لتحديد العلاقة السببية بين عناصر التكلفة والأنشطة، لأن أي ارتياب في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى تشويه عملية تحديد تكلفة النشاط الفعلية وبالتالي تشويه تكلفة الخدمة المقدمة. و من أجل تفادي هذا الإشكال حولنا الربط بين كل عنصر من عناصر التكاليف بالنشاط مباشرة عوض استخدام مجتمعات التكلفة، بهدف التقليل من استخدام مفاتيح التوزيع أو ما يسمى بمسببات التكلفة، كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (9-IV): مصفوفة الربط بين مجموعات التكلفة والأنشطة

نشاط تسيير وإعداد و توزيع الوجبات	نشاط توفير الإيواء	نشاط توفير النقل	نشاط المطامة الورقية و الالكترونية	نشاطات الرياضية	نشاط النظاهرات العلمية و الثقافية	نشاط الفحص و الإسماعات الأولية الوقاية الصحية و التطهير و المراقب	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	مهمات داخل الولاية و خارجها	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات و لوازم إعلام آلي	نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة	نشاط صيانة المباني و الأجيحة	نشاط تنظيف المباني و الأجيحة	نشاط تاجير و تأمين المباني	نشاط الإدارة و الخاسية	البيان	
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	1-رواتب و علاوة المستخدمين	
																	2- تسديد النفقات	
								✓									مهمات و تنقلات	
																	✓	مصاريف الاستقبال
																		مصاريف الخيرة و الأتعاب و مكتب الدراسة
																		3- الأدوات و الأثاث
									✓									اقتناء أثاث و عتاد المكاتب
																		صيانة و إصلاح عتاد و أثاث المكاتب
✓																		اقتناء أثاث و عتاد المطبخ
												✓						اقتناء عتاد الأمن و الوقاية و مكافحة الحرائق
					✓													اقتناء عتاد و أثاث السمععي البصري
	✓																	اقتناء أثاث و عتاد النوم
																		4- عتاد و لوازم

الإعلام الآلي																	
																	لوازم و مستهلكات الإعلام الآلي و برامجه
																	✓
5- اللوازم																	
																	أوراق و لوازم المكتب
																	✓
																	مواد الصيانة
																	✓
																	مواد التنظيف
																	✓
																	مواد صيدلانية
																	✓
																	مصاريف الطبع و استخراج الوثائق
																	✓
6- التكاليف الملحقة																	
																	مصاريف الماء
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
																	مصاريف الكهرباء
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
																	مصاريف الغاز
✓																	✓
																	مصاريف البريد و المواصلات
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
																	مصاريف إيجار المباني الإدارية و المنشآت لإيواء الطلبة
																	✓
																	مصاريف تأمين مباني الإقامة الجامعية
																	✓
																	مصاريف اقتناء الكتب و المجلات
																	✓
																	الاشتراك في الانترنت
																	✓
																	مصاريف الحراسة و الأمن
																	✓
7- حاضرة السيارات																	
																	شراء الوقود و مواد التزيت
																	✓
																	شراء إطارات العجلات المطاطية
																	✓

								✓									تأمينات السيارات
																	8- صيانة المباني
																	تهيئة، ترميم وصيانة المباني الإدارية والاقامات الجامعية
																	مصاريف نظافة المباني الإدارية والإقامات الجامعية
																	9-نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة
																	نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة
																	نشاطات رياضية
																	نفقات التنقلات وتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية
																	10-تكاليف المنحة
																	11-تكاليف الإطعام
																	12-تكاليف النقل
																	13-اهتلاك المباني
																	14-اهتلاك التجهيزات والعتاد
																	15-تكاليف الاستشرف

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

2-تحديد نسب الاستهلاك المئوية في مصفوفة التبعية بين التكاليف و مختلف الأنشطة في الإقامة الجامعية.

بعد ما قمنا بتحديد العلاقة ما بين مختلف عناصر التكاليف و الأنشطة في الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي 2000 سرير ذكور بورقلة و تمييزها بإشارة (✓) في مصفوفة التبعية، يجب علينا استبدال هذه الإشارة بنسبتها الحقيقية و ذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة المناسبة لكل عنصر تكلفة كما يلي:

2-1-توزيع مصاريف المستخدمين على الأنشطة: تتميز مصاريف المستخدمين في الإقامة الجامعية بسمة الثبات و عدم الارتباط مباشرة بحجم النشاط هذا من جهة، كما تحتل الكتلة الأجرية بكامل مكوناتها حصة معتبرة من حجم المصاريف العامة داخل الإقامة، وهذا ما يؤدي بنا إلى إعطاء عناية خاصة من اجل تخصيص هذا العنصر، و لعل الميزة التي يمكن أن يحتلها هذا العنصر والذي يسهل عملية تخصيصها على الأنشطة هي وجود علاقة مباشرة بين هذا العنصر و بين النشاط حيث يمكن تخصيصها مباشرة على النشاط الذي يشتغل فيه العامل بناء على القائمة الاسمية للموظفين.

الجدول رقم (IV-10): توزيع تكلفة الرواتب والأجور على مجموعات الأنشطة

النشاط	الرتبة	الوظيفة	الراتب الإجمالي	
الإدارة والمحاسبة	1	متصرف إداري رئيسي	87 168,36	
	2	متصرف إداري	67 036,47	
	3	ملحق رئيسي للإدارة	35 682,07	
	4	متصرف إداري	74 206,08	
	5	متصرف إداري	78 929,08	
	6	عون إدارة	31 524,75	
	7	محاسب	35 791,40	
	8	محاسب إداري	38 382,40	
	9	محاسب إداري	37 428,15	
	10	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	موظف	17 503,00
	11	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	موظف	17 006,70
	12	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	موظف	17 918,70
	13	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	موظف	16 918,70
	14	مساعد محاسب	موظف	29 166,31
	15	عون حفظ البيانات	الأمانة	27 913,70
المجموع الجزئي			612 575,87	

20 804,20	مكلف بالمصلحة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	1
27 331,55	عون	عون مكتب	2
37 834,30	مسير المطعم	عامل مهني خارج الصنف	3
32 304,25	طباخ	عامل مهني صنف 01	4
18 723,66	عامل في المطعم	عامل مهني صنف 03	5
23 448,36	عامل في المطعم	عامل مهني صنف 02	7
33 481,00	طباخ	عامل مهني خارج الصنف	8
29 504,50	عامل	عامل مهني صنف 02	9
26 930,16	طباخ	عامل مهني صنف 03	10
21 294,50	عامل في المطعم	عامل مهني مستوى 03	11
22 550,56	عامل في المطعم	عامل مهني صنف 03	12
24 973,06	عامل في المطعم	عامل مهني صنف 03	13
24 869,46	بالطابور	عامل مهني صنف 03	14
20 011,60	تقني في الإعلام الآلي	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	15
18 381,70	جزار	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	16
16 981,70	عامل في الطابور	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	17
16 811,60	عامل في الطابور	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	18
19 751,80	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	19
20 781,70	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	20
21 065,95	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	21
19 402,30	عاملة نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	22
17 151,80	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	23
16 811,60	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	24
17 157,30	قهوة الصباح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	25
20 945,35	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	26
17 492,00	عامل بالطابور	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	27
18 981,70	عامل بالطابور	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	28
19 174,30	عامل بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	29
12 453,25	قهوة الصباح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	30
637 405,21	المجموع الجزئي		

تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات

17 151,80	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	1	تنظيف المباني والأجنحة
20 215,45	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	2	
18 002,30	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3	
19 684,60	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	4	
17 492,00	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	5	
17 321,90	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	6	
17 327,40	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7	
17 327,40	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	8	
20 029,00	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	9	
15 283,53	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	10	
16 981,70	عامل نظافة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	11	
20 691,16	عامل نظافة	عامل مهني صنف 03	12	
217 508,24	المجموع الجزئي			
154 580,79	طبيب رئيسي	طبيب رئيسي	1	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية والتطهير والمراقب
122 282,82	طبيب رئيسي	طبيب رئيسي	2	
43 482,40	ممرض مؤهل	ممرض مؤهل	3	
34 217,65	ممرض مؤهل	ممرض مؤهل	4	
62 847,43	جراح أسنان عام	جراح أسنان عام	5	
50 707,20	ممرض صنف ص ع	ممرض صنف ص ع	6	
49 341,98	نفساني عيادي للصحة العمومية	نفساني عيادي للصحة العمومية	7	
517 460,27	المجموع الجزئي			
17 492,00	عامل صيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	1	صيانة المباني والأجنحة
17 662,10	عامل صيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	2	
18 002,30	عامل صيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3	
19 592,95	مكلف بالصيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	4	
19 684,60	عامل ترصيص الصحي	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	5	
17 151,80	بستاني	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	6	
17 492,00	عامل صيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7	
17 327,40	عامل صيانة	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	8	
23 673,63	كهربائي	عامل مهني صنف 02	9	

21 294,50	عامل تلحيم	عامل مهني مستوى 03	10
22 694,50	نجار	عامل مهني مستوى 03	11
21 294,50	كهربائي	عامل مهني مستوى 03	12
233 362,28	المجموع الجزئي		
16 981,70	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	1
16 981,70	حارس بالمطعم	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	2
17 492,00	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3
18 002,30	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	5
19 592,95	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	6
18 211,60	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7
16 981,70	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	8
17 321,90	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	9
16 811,60	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	10
17 321,90	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	12
17 151,80	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	14
17 492,00	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	15
16 981,70	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	16
20 215,45	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	17
20 985,55	حارس	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	18
37 888,50	مسؤول فرقة الأمن والوقاية	حارس جامعي رئيسي	19
30 348,42	عون أمن	عون وقاية مستوى 02	20
31 373,99	عون أمن	عون تقني للوقاية والأمن	21
23 294,50	عون أمن	عون وقاية مستوى 01	22
21 300,00	عون أمن	عون وقاية مستوى 01	23
22 494,50	عون أمن	عون وقاية مستوى 01	24
23 294,50	عون أمن	عون وقاية مستوى 01	25
21 772,00	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	26
20 679,40	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	27
19 666,90	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	28
21 653,35	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	29

توزيع الأمن الداخلي والحراسة

22 139,80	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	30		
21 653,35	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	31		
19 717,30	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	32		
21 942,10	مكلف بالأمن والحراسة	حارس	33		
627 744,46	المجموع الجزئي				
74 206,08	رئيس المصلحة	متصرف إداري	1	توزيع الأجر	
67 036,47	موظف	متصرف إداري	2		
20 011,60	تقني في الإعلام	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3		
31 410,75	عون بالمصلحة	عون إدارة	4		
27 308,65	موظف	تقني سامي في الإعلام الآلي	6		
16 811,60	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7		
17 157,30	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	8		
18 002,30	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	9		
18 002,30	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	10		
18 211,60	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	11		
16 981,70	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	12		
17 321,90	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	13		
16 811,60	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	14		
17 321,90	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	16		
16 981,70	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	17		
17 151,80	مسؤول جناح	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	18		
410 729,25	المجموع الجزئي				
74 206,08	رئيس المصلحة	متصرف إداري	1		توزيع النقل
67 036,47	موظف	متصرف إداري	2		
20 011,60	تقني في الإعلام	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3		
31 524,75	موظف	عون إدارة	4		
16 811,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	5		
17 157,30	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	6		
17 207,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7		
21 294,50	مراقب	عامل مهني مستوى 03	8		
265 249,90	المجموع الجزئي				

74 206,08	رئيس مصلحة	متصرف إداري	1	تسيير وتجديد وتقديم المنح
67 036,47	موظف	متصرف إداري	2	
20 011,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3	
31 524,75	موظف	عون إدارة	4	
27 308,65	تقني في الإعلام	تقني سامي في الإعلام الآلي	5	
16 516,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	6	
17 197,30	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	7	
17 200,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	8	
17 000,00	عون	عامل مهني مستوى 01	9	
288 002,05	المجموع الجزئي			
29 831,69	سائق	سائق سيارة صنف 02	1	مهام داخل الولاية وخارجها
27 742,00	سائق	سائق سيارة صنف 02	2	
26 764,48	سائق	سائق سيارة صنف 01	3	
30 312,30	سائق	سائق سيارة صنف 01	4	
16 516,60	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	5	
23 294,50	ميكانيكي	عامل مهني مستوى 03	6	
25 334,99	مراقب	عامل مهني صنف 02	7	
31 524,75	موظف	عون إدارة	8	
21 294,50	كهربائي	عامل مهني مستوى 03	9	
35 394,13	عون	عامل مهني صنف 01	10	
268 009,94	المجموع الجزئي			
27 620,30	مخزني	عون مكتب	1	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
24 812,62	موظف	عون حفظ البيانات	2	
19 867,26	عون بمخزن التموين	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3	
25 128,25	موظف	عامل مهني مستوى 03	4	
26 267,65	موظف	تقني في الإعلام الآلي	5	
123 696,08	المجموع الجزئي			
27 620,30	مخزني	عون مكتب	1	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
19 867,26	موظف	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	2	
21 694,50	عون بمخزن التموين	عامل مهني مستوى 03	3	

المجموع الجزئي				
69 182,06				
27 620,30	مخزني	عون مكتب	1	تقديم آتات ولوازم مكتبية
28 315,81	موظف	عون حفظ البيانات	2	
19 867,26	عون بمخزن التموين	عامل مهني م 01 بالتوقيت الكامل	3	
23 294,50	عون بمخزن التموين	عامل مهني مستوى 03	4	
24 361,81	عون بمخزن التموين	عامل مهني صنف 03	5	
123 459,68	المجموع الجزئي			
31 524,75	موظف	عون إدارة	1	تأجير وتأمين المباني
33 750,59	موظف	عامل مهني صنف 01	2	
18 200,00	موظف	عامل مهني مستوى 01	4	
83 475,34	المجموع الجزئي			
31 524,75	مشرف على المكتبة	عون إدارة	1	المطالعة الورقية والالكترونية
27 349,13	عون بالمكتبة	عامل مهني صنف 02	2	
29 332,56	عون بالمكتبة	عامل مهني صنف 02	3	
22 694,50	عامل	عامل مهني مستوى 03	4	
22 394,50	عامل	عامل مهني مستوى 03	5	
28 315,81	مشرف على قاعة الانترنت	عون حفظ البيانات	6	
161 611,25	المجموع الجزئي			
28 982,95	رئيس مصلحة النشاطات	عامل مهني صنف 02	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
23 485,66	موظف	عامل مهني صنف 02	2	
22 394,50	النادي عامل	عامل مهني مستوى 03	3	
20 124,50	النادي عامل	عامل مهني مستوى 03	4	
94 987,61	المجموع الجزئي			
35 026,75	مكلف بالنشاطات الرياضية	عامل مهني صنف 01	1	نشاطات الرياضة
22 694,50	موظف	عامل مهني مستوى 03	2	
57 721,25	المجموع الجزئي			
4 792 180,74	المجموع الكلي			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على بيانات الملاحق رقم (07)، (08)، (09).

و يمكن ترجمة ما سبق في الجدول أدناه من أجل تحديد نصيب كل نشاط من مصاريف الأجر بهدف تسهيل عملية القراءة و اندثار التكلفة.

الجدول رقم (IV-11): يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف المستخدمين

النسبة المئوية (%)	كتلة الأجر	نوعية الأنشطة
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 والوقاية الصحية
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 وتحديد 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 والالكترونية
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 المؤسسة

2-2- توزيع تكاليف الطاقة الكهربائية بين مختلف الأنشطة: هنا اعتمدنا على كمية الاستهلاك الشهري لكل نشاط كمسبب تكلفة مباشر وحقيقي وذلك من خلال تعداد وحصر جميع الأجهزة المستهلكة للطاقة الكهربائية في كل نشاط، وتحديد استهلاكها الساعي ومدة اشتغالها في اليوم وذلك بالاستعانة بمهندس في الكهرباء. ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (12-IV): يوضح توزيع استهلاك الطاقة الكهربائية على مجموعات الأنشطة

النشاط	اسم الجهاز	استهلاك في الساعة	مدة الاشتغال (سا)	الاستهلاك اليومي	الاستهلاك الشهري	عدد الأجهزة	الاستهلاك الإجمالي (ك/واط)
الإدارة والمحاسبة	مصباح غازي أحادي كبير	0,036	8	0,288	8,64	25	216
	جهاز إعلام آلي	0,4	8	3,2	96	6	576
	طابعة	0,08	2	0,16	4,8	6	28,8
	مكيف هوائي (18)	2,2	4	8,8	264	1	264
	مكيف هوائي (12)	1,45	4	5,8	174	5	870
	مدفئة زيتية	2,5	4	10	300	6	1800
	آلة نسخ	0,2	4	0,8	24	1	24
	ثلاجة	0,4	18	7,2	216	1	216
	ثلاجة (فونترفراش)	0,35	18	6,3	189	1	189
	مسخن الماء 50 ل	1	4	4	120	1	120
	المجموع						
وإعداد وتوزيع الوجبات تسخير	مصباح غازي أحادي كبير	0,036	8	0,288	8,64	60	518,4
	جهاز إعلام آلي	0,4	8	3,2	96	3	288
	طابعة	0,08	2	0,16	4,8	3	14,4
	مكيف هوائي (12)	1,45	4	5,8	174	3	522
	مدفئة زيتية	2,5	4	10	300	3	900
	مسخن الماء 200 ل	3	4	12	360	1	360
	غرفة تبريد سالبية	12	18	216	6480	1	6480
	غرفة تبريد موجبة	8	18	144	4320	2	8640
	مروحيات حائطية عادية	0,05	4	0,2	6	40	240
	آلة تقشير البطاطة	2,2	2	4,4	132	1	132
	آلة بري	2,2	2	4,4	132	1	132
	آلة تقشير الخضر	2,2	2	4,4	132	1	132
	آلة فرم اللحم	3	2	6	180	1	180
	مضخة المياه (كبيرة)	0,75	4	3	90	1	90
المجموع							18628,8

34,56	4	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تنظيف المباني والأجهزة
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
609,36	المجموع						
86,4	10	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	فحص والإسعافات الأولية الوقائية الصحية والتطهير والمراقبة
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
522	3	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
432	2	216	7,2	18	0,4	ثلاجة	
120	1	120	4	4	1	مسخن الماء 50 ل	
576	1	576	19,2	8	2,4	آلة تعقيم	
576	1	576	19,2	8	2,4	كرسي طبيب الأسنان	
2713,2	المجموع						
43,2	5	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	صيانة المباني والأجهزة
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
840	1	840	28	8	3,5	آلة تلحيم	
120	1	120	4	8	0,5	آلة نجارة	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
1578	المجموع						
51,84	6	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	توفير الأمن الداخلي والحراسة
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
348	2	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
600	2	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	

216	1	216	7,2	18	0,4	ثلاجة	
12300	205	60	2	8	0,25	الإنارة العمومية	
13616,64	المجموع						
21634,56	2504	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	توفير الإيواء
8640	2000	4,32	0,144	8	0,018	مصباح غازي أحادي صغير	
115200	1200	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
24000	500	48	1,6	2	0,8	طابعة	
2088	12	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
3600	12	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
180000	1000	180	6	4	1,5	مدفئة كهربائية	
2268	12	189	6,3	18	0,35	ثلاجة (فونافراش)	
51840	108	480	16	4	4	مسخن الماء 200 ل	
1080	12	90	3	4	0,75	مضخة المياه (كبيرة)	
1200	1	1200	40	4	10	غسالة الأفرشة	
411550,56	المجموع						
51,84	6	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	توفير النقل
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
348	2	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
600	2	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
189	1	189	6,3	18	0,35	ثلاجة (فونافراش)	
1289,64	المجموع						
51,84	6	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تسيير وتجديد وتقديم المنح
192	2	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
9,6	2	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
348	2	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)	
600	2	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
1201,44	المجموع						
86,4	10	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	توفير الولاية وإطار

96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي		
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة		
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)		
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية		
661,2	المجموع							
43,2	5	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي	
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي		
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة		
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)		
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية		
618	المجموع							
43,2	5	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تقديم أوراق ولوازم مكتبية	
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي		
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة		
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)		
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية		
618	المجموع							
86,4	10	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تقديم أثاث وعناد ولوازم مكتبية	
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي		
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة		
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)		
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية		
661,2	المجموع							
25,92	3	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	تأجير وتأمين المباني	
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي		
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة		
174	1	174	5,8	4	1,45	مكيف هوائي (12)		
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية		
600,72	المجموع							

172,8	20	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	المطالعة الورقية والالكترونية
1152	12	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
9,6	2	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
1584	6	264	8,8	4	2,2	مكيف هوائي (18)	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
48	1	48	1,6	8	0,2	آلة نسخ	
189	1	189	6,3	18	0,35	ثلاجة (فونتا فراش)	
3455,4	المجموع						
155,52	18	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
25,2	1	25,2	0,84	12	0,07	تلفاز	
1320	5	264	8,8	4	2,2	مكيف هوائي (18)	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
189	1	189	6,3	18	0,35	ثلاجة (فونتا فراش)	
120	1	120	4	4	1	مسخن الماء 50 ل	
2210,52	المجموع						
216	25	8,64	0,288	8	0,036	مصباح غازي أحادي كبير	نشاطات الرياضة
96	1	96	3,2	8	0,4	جهاز إعلام آلي	
4,8	1	4,8	0,16	2	0,08	طابعة	
264	1	264	8,8	4	2,2	مكيف هوائي (12)	
300	1	300	10	4	2,5	مدفئة زيتية	
120	1	120	4	4	1	مسخن الماء 50 ل	
1000,8	المجموع						

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بمهندس في الكهرباء الميكانيكية

و يمكن تلخيص ما سبق في الجدول أدناه لتحديد نسبة استهلاك كل نشاط.

الجدول رقم (IV-13): يوضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية

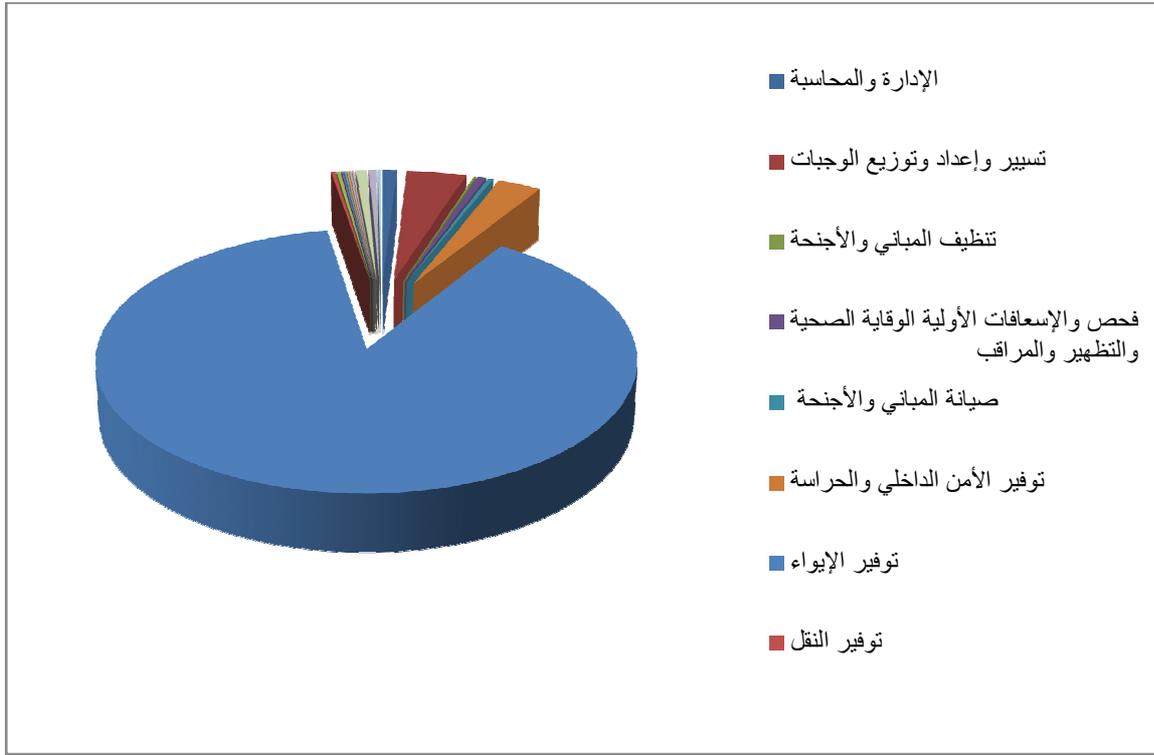
النسبة المئوية (%)	إجمالي الاستهلاك الشهري للنشاط	تعيين النشاط
0,92	4303,8	الإدارة والمحاسبة
4,00	18628,8	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,13	609,36	تنظيف المباني والأجنحة
0,58	2713,2	فحص والإسعافات والأولية الوقاية الصحية
0,34	1578	صيانة المباني والأجنحة
2,93	13616,64	توفير الأمن الداخلي والحراسة
88,45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

المصدر: من إعداد الباحث

ولتسهيل عملية القراءة و تبيان اندثار الطاقة الكهربائية عبر الأنشطة قمنا بإسقاطها على الدائرة النسبية

التالية:

الشكل رقم (IV-2): دائرة نسبية توضح نصيب كل نشاط من استهلاك الطاقة الكهربائية



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نشاط الإيواء يحتل حصة الأسد من استهلاك الطاقة الكهربائية 88.45% وهذا يتضح جليا من خلال الرسم البياني أعلاه و هذا منطقي نظرا لاستخدام العدد الهائل من الأجهزة التي تستهلك الطاقة بشكل كبير، وهنا ما يفتح الباب للمؤسسة لإعادة النظر في هذا المصروف إذا ما أرادت الإقامة الجامعية أن تخفض التكاليف وذلك من خلال تنظيم عملية استهلاك الطاقة بعيدا عن الاستهلاك العشوائي واستعمال أجهزة عدوة للطاقة بالرغم من توفر البديل مثلا بالنسبة للأجهزة ذات المقاومة للطهي والتدفئة بشي من الالمبالاة وعدم الإحساس بالمسؤولية وذلك بإدخال وسائل حديثة كانتهاج ما يعرف ببطاقة الاستهلاك الالكترونية لكل غرفة ويلزم الطالب بتسديد الاستهلاك الزائد فوق البطاقة الاستهلاكية المخصصة لكل غرفة أو انتهاج عدد لكل غرفة والمصاريف الكهربائية تبقى 100% على عاتق الطالب.

3-2- توزيع مصاريف الهاتف و البريد: و يمثل هذا المصروف تكاليف استخدام الهاتف في الإقامة الجامعية، حيث بلغ عدد الخطوط الهاتف 27 خطا موزعة كالأتي : خط فاكس وخطان إحداهما لمكتب المدير و الأخرى لخدمات الانترنت منتشرة عبر مختلف الأنشطة و الأقسام الخاصة بالنادي و المكتبة، والباقية عبارة عن خطوط موجهة للاستخدام الداخلي. ويصعب تخصيص هذه المصاريف بالوضع الراهن بسبب عدم وجود التفصيلات الضرورية حول استخدام كل نشاط من هذه الخطوط، كذلك يضاف إلى مصاريف الهاتف تكاليف المراسلات عبر البريد، ولا توجد في هذه الآونة أي تفصيلات يمكن الاسترشاد بها لتخصيص هذا المصروف على الأنشطة المستفيدة، وبالتالي إرتتينا الاعتماد على عدد الخطوط الهاتفية المستخدمة لكل نشاط كأسس لتحميل يمكننا من تخصيص هذا المصروف بشكل حكيم.

الجدول رقم (IV-14): يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف الهاتف

النسبة المتوية (%)	عدد الخطوط الداخلية	تعيين الأنشطة
22,22	6	الإدارة والمحاسبة
7,41	2	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
3,70	1	تنظيف المباني والأجنحة
3,70	1	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
3,70	1	صيانة المباني والأجنحة
7,41	2	توفير الأمن الداخلي والحراسة
7,41	2	توفير الإيواء
7,41	2	توفير النقل
7,41	2	تسيير وتجديد وتقديم المنح
3,70	1	مهمات داخل الولاية وخارجها
3,70	1	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
3,70	1	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
3,70	1	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
3,70	1	تأجير وتأمين المباني
3,70	1	المطالعة الورقية والالكترونية
3,70	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
3,70	1	نشاطات الرياضة
100,00	27	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

4-2- توزيع مصاريف الماء: اعتمدنا هنا على مصادر استهلاك الماء كمسبب للتكلفة و هذا نظرا لغياب الكمية الدقيق للاستهلاك من قبل كل نشاط، ولكن اتخذنا عدد الحنفيات كمولد للتكلفة المتعلقة بدورات المياه الموجودة في الأجنحة و الإدارة و المطعم و مختلف الأقسام و المنتشرة عبر ساحة الإقامة المخصصة لسقي المساحات الخضراء.

الجدول رقم (IV-15): يوضح نصيب كل نشاط من مصاريف الماء

النسبة المئوية (%)	عدد الحنفيات	تعيين الأنشطة
0,28	3	الإدارة والمحاسبة
1,13	12	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
1,89	20	تنظيف المباني والأجنحة
0,38	4	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
0,00	0	صيانة المباني والأجنحة
0,00	0	توفير الأمن الداخلي والحراسة
95,00	1008	توفير الإيواء
0,00	0	توفير النقل
0,00	0	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,19	2	مهام داخل الولاية وخارجها
0,00	0	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,00	0	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
0,00	0	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,00	0	تأجير وتأمين المباني
0,19	2	المطالعة الورقية والالكترونية
0,47	5	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
0,47	5	نشاطات الرياضة
100,00	1061	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أن نشاط توفير الإيواء يستهلك مانسبته 95% و هذا راجع لعدد الحنفيات دورات المياه والمرشات (1008 حنفية) المستخدمة من قبل 2000 طالب إذا ما قورنت بمصادر الاستهلاك من قبل النشاطات المستخدمة لهذه المادة الحيوية. و هنا يمكن للإدارة للإقامة الجامعية أن تدخل تقنيات متطورة إذا ما أرادت أن تخفض من تكاليف هذا المصروف بهدف الحد من ظاهرة التبذير وترك الحنفيات تسيل بدون غلق وذلك مثلا باستعمال الحنفيات الحرارية أو تكليف موظف من عمال الصيانة بتنظيم دوريات في دورات المياه كل ساعة مثلا وما يعزز كلامنا هو اختلاف الاستهلاك من ثلاثي للأخرى في نفس الموسم المناخي

2-5- توزيع تكاليف إهلاك الأجهزة والمعدات: (يعادل هذا المصروف تقريبا 1.5% من إجمالي النفقات العامة): إن تخصيص هذا المصروف بمكوناته المختلفة على الأنشطة يحتاج إلى بذل جهد كبير لدراسة وتقييم مدى استفادة كل نشاط من مكونات هذا المصروف كل على حدة، حيث ينبغي معرفة قيمة كل أصل مستخدم في كل نشاط و وقت ومكان تواجد واستخدام كل نشاط لهذه الأصول الثابتة، إذ إن بعض الأصول (مثل آلة النسخ) تستخدم في مختلف الأقسام والأنشطة وبالتالي هذا يتطلب معرفة دقيقة بمكان تواجد كل آلة وقيمتها ومدة الاستفادة منها لتحميل قسط إهلاكها على الجهة المستخدمة، وهذا الكلام ينطبق على أجهزة الحاسوب والآلات وأجهزة الهاتف والمكيفات الهوائية والأثاث بمختلف أنواعه (المكاتب والكراسي والخزائن.....). وبالتالي فإن تكلفة استخدام هذه الأصول تعتبر تكلفة عامة و يصعب معها تحديد علاقة ارتباط وواضحة ودقيقة مع الأنشطة المستفيدة وذلك لتخصيص هذه التكلفة على الأنشطة المستفيدة منها. وانطلاقا مما سبق حاولنا حصر كافة المعدات والأدوات لكل نشاط على حده و تقييمها محاسبيا على حسب القيمة المعادلة لها حاليا في السوق مع مراعاة تدني القيم الناجمة عن استعمالها ثم حساب قسط السنوي للإهلاك وفق طريقة الإهلاك الثابت لمدة خمسة سنوات والجدول أدناه يوضح ذلك.

الجدول رقم (IV-16) : يوضح توزيع المعدات والأدوات على الأنشطة

النشاط	اسم العتاد	الكمية	المبلغ الوحدوي	المبلغ الإجمالي
الإدارة والمحاسبة	مكتب المدير	1	80 000,00	80 000,00
	كرسي أريكة	20	10 000,00	200 000,00
	طاولة ذات أربعة مقاعد	2	17 000,00	34 000,00
	خزانة مكتبية	1	18 000,00	18 000,00
	خزانة خشبية ذات 6 أبواب	1	75 000,00	75 000,00
	طاولة الاجتماعات	1	120 000,00	120 000,00
	مكيف هوائي	6	52 000,00	312 000,00
	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	6	60 000,00	360 000,00
	ثلاجة	1	23 000,00	23 000,00
	كرسي عادي	30	4 500,00	135 000,00
	مدفئة زيتية	6	16 000,00	96 000,00
	هاتف ثابت	1	2 300,00	2 300,00
	حامل معطف	6	2 000,00	12 000,00
	أدراج ذات 10 رفوف	6	6 500,00	39 000,00
	أدراج ذات 05 رفوف	7	3 500,00	24 500,00

111 600,00	18 600,00	6	خزانة حديدية ذات باين عادية	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
87 000,00	29 000,00	3	خزانة حديدية مؤمنة	
245 000,00	24 500,00	10	مكتب عادي	
9 000,00	9 000,00	1	فاكس	
76 000,00	76 000,00	1	آلة نسخ	
2 059 400,00	المجموع			
411 880,00	قسط الاهتلاك السنوي			
122 500,00	24 500,00	5	مكتب عادي	
67 500,00	4 500,00	15	كرسي عادي	
156 000,00	52 000,00	3	مكيف هوائي	
180 000,00	60 000,00	3	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
55 800,00	18 600,00	3	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
10 500,00	3 500,00	3	أدراج ذات 05 رفوف	
504 000,00	6 000,00	84	طاولة ذات ستة مقاعد	
800 000,00	1 600,00	500	مقعد مطعم	
700 000,00	700 000,00	1	غرفة تبريد سالبة	
1 200 000,00	600 000,00	2	غرفة تبريد موجبة	
8 000 000,00	8 000 000,00	1	معدات ومستلزمات المطبخ	
11 798 600,00	المجموع			
2 359 720,00	قسط الاهتلاك السنوي			
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	تنظيف المباني والأجهزة
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي	
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
7 000,00	3 500,00	2	أدراج ذات 05 رفوف	
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد	
30 000,00	30 000,00	1	مختلف وسائل المستعملة	

المجموع			
213 900,00			
قسط الاهتلاك السنوي			
42 780,00			
50 000,00	50 000,00	1	مكتب الطبيب
49 000,00	24 500,00	2	مكتب عادي
20 000,00	10 000,00	2	كرسي أريكة
45 000,00	4 500,00	10	كرسي عادي
156 000,00	52 000,00	3	مكيف هوائي
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية
4 600,00	2 300,00	2	هاتف ثابت
7 000,00	3 500,00	2	أدراج ذات 05 رفوف
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد
46 000,00	23 000,00	2	تلاحة
64 000,00	32 000,00	2	أسرة
3 100 000,00	3 100 000,00	1	كرسي طبيب أسنان
27 000,00	27 000,00	1	آلة التعقيم
100 000,00	100 000,00	1	مختلف الوسائل الطبية
50 000,00	25 000,00	2	خزانة زجاجية
المجموع			
3 821 800,00			
قسط الاهتلاك السنوي			
764 360,00			
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت
7 000,00	3 500,00	2	أدراج ذات 05 رفوف
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد
80 000,00	80 000,00	1	آلة تلحيم
165 000,00	165 000,00	1	آلة نجارة

فحص والإسعافات الأولية الوقائية الصحية والنظهير والمراقب.

صيانة المباني والأجهزة

20 000,00	20 000,00	1	مختلف وسائل الصيانة	
448 900,00			المجموع	
89 780,00			قسط الاهتلاك السنوي	
49 000,00	24 500,00	2	مكتب عادي	توفير الأمن الداخلي والحراسة
27 000,00	4 500,00	6	كرسي عادي	
104 000,00	52 000,00	2	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
10 500,00	3 500,00	3	أدراج ذات 05 رفوف	
12 000,00	6 000,00	2	طاولة ذات ستة مقاعد	
302 000,00			المجموع	
60 400,00			قسط الاهتلاك السنوي	
367 500,00	24 500,00	15	مكتب عادي	توفير الإيواء
30 000,00	10 000,00	3	كرسي أريكة	
34 000,00	17 000,00	2	طاولة ذات أربعة مقاعد	
18 000,00	18 000,00	1	خزانة مكتبية	
156 000,00	52 000,00	3	مكيف هوائي	
180 000,00	60 000,00	3	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
90 000,00	4 500,00	20	كرسي عادي	
48 000,00	16 000,00	3	مدفئة زيتية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
2 000,00	2 000,00	1	حامل معطف	
97 500,00	6 500,00	15	أدراج ذات 10 رفوف	
7 000,00	3 500,00	2	أدراج ذات 05 رفوف	
93 000,00	18 600,00	5	خزانة حديدية ذات باين عادية	
76 000,00	76 000,00	1	آلة نسخ	
14 000 000,00	7 000,00	2000	سرير	
7 000 000,00	3 500,00	2000	مطرح	
8 000 000,00	2 000,00	4000	بطانية	

4 800 000,00	1 200,00	4000	ايزار	
1 600 000,00	800,00	2000	مخدة	
17 000 000,00	8 500,00	2000	خزانة حديدية فردية	
5 000 000,00	2 500,00	2000	طاولة مدرسية	
3 000 000,00	1 500,00	2000	كرسي مدرسي	
500 000,00	500 000,00	1	مغسلة الأفرشة	
62 101 300,00	المجموع			
12 420 260,00	قسط الاهتلاك السنوي			
49 000,00	24 500,00	2	مكتب عادي	توفير النقل
27 000,00	4 500,00	6	كرسي عادي	
104 000,00	52 000,00	2	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
10 500,00	3 500,00	3	أدراج ذات 05 رفوف	
12 000,00	6 000,00	2	طاولة ذات ستة مقاعد	
16 000,00	16 000,00	1	مدفنة كهربائية	
318 000,00	المجموع			
63 600,00	قسط الاهتلاك السنوي			
49 000,00	24 500,00	2	مكتب عادي	تسيير وتحديد وتقديم البيع
40 500,00	4 500,00	9	كرسي عادي	
104 000,00	52 000,00	2	مكيف هوائي	
120 000,00	60 000,00	2	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
74 400,00	18 600,00	4	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
10 500,00	3 500,00	3	أدراج ذات 05 رفوف	
12 000,00	6 000,00	2	طاولة ذات ستة مقاعد	
32 000,00	16 000,00	2	مدفنة زيتية	
4 000,00	2 000,00	2	حامل معطف	
448 700,00	المجموع			

89 740,00		قسط الاهتلاك السنوي		
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	مهمات داخل الولاية وخارجها
18 000,00	4 500,00	4	كرسي عادي	
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف	
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد	
1 300 000,00	1 300 000,00	1	سيارة سياحية	
2 600 000,00	2 600 000,00	1	شاحنة	
4 300 000,00	4 300 000,00	1	سيارة إسعاف	
8 384 900,00	المجموع			
1 676 980,00		قسط الاهتلاك السنوي		
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي	
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف	
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد	
180 400,00	المجموع			
36 080,00		قسط الاهتلاك السنوي		
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي	
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي	
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه	
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية	
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت	

120 000,00	12 000,00	10	أدراج ورفوف		
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد		
296 900,00	المجموع				
59 380,00	قسط الاهتلاك السنوي				
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية	
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي		
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي		
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه		
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية		
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت		
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف		
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد		
180 400,00	المجموع				
36 080,00	قسط الاهتلاك السنوي				
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	تجهيز وتأثيث المباني	
13 500,00	4 500,00	3	كرسي عادي		
52 000,00	52 000,00	1	مكيف هوائي		
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه		
18 600,00	18 600,00	1	خزانة حديدية ذات باين عادية		
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت		
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف		
6 000,00	6 000,00	1	طاولة ذات ستة مقاعد		
180 400,00	المجموع				
36 080,00	قسط الاهتلاك السنوي				
49 000,00	24 500,00	2	مكتب عادي	المطالعة الورقية والإلكترونية	
297 000,00	4 500,00	66	كرسي عادي		
312 000,00	52 000,00	6	مكيف هوائي		
720 000,00	60 000,00	12	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه		
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية		
4 600,00	2 300,00	2	هاتف ثابت		

120 000,00	12 000,00	10	أدراج ورفوف		
60 000,00	6 000,00	10	طاولة ذات ستة مقاعد		
1 599 800,00	المجموع				
319 960,00	قسط الاهتلاك السنوي				
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	والتقافية والنادي التظاهرات العلمية	
112 500,00	4 500,00	25	كرسي عادي		
260 000,00	52 000,00	5	مكيف هوائي		
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه		
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية		
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت		
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف		
700 000,00	700 000,00	1	مختلف أجهزة السمعى البصرى		
200 000,00	200 000,00	1	مستلزمات النادي		
1 400 000,00	المجموع				
280 000,00	قسط الاهتلاك السنوي				
24 500,00	24 500,00	1	مكتب عادي	نشاطات الرياضة	
112 500,00	4 500,00	25	كرسي عادي		
260 000,00	52 000,00	5	مكيف هوائي		
60 000,00	60 000,00	1	جهاز إعلام لآلي بجميع لواحقه		
37 200,00	18 600,00	2	خزانة حديدية ذات باين عادية		
2 300,00	2 300,00	1	هاتف ثابت		
3 500,00	3 500,00	1	أدراج ذات 05 رفوف		
1 000 000,00	1 000 000,00	1	مختلف مستلزمات الرياضة		
1 500 000,00	المجموع				
300 000,00	قسط الاهتلاك السنوي				

المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن تلخيص ما سبق من خلال الجدول أدناه لتوضيح نسبة أو نصيب كل نشاط من مصاريف الاهتلاك الخاصة بالموجودات.

الجدول رقم (17-IV) : يوضح نصيب كل نشاط من تكاليف تدني قيمة المعدات و الأدوات

النسبة (%)	قسط الاهتلاك	الأنشطة
2,024	411880	الإدارة والمحاسبة
18,478	3759720	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,210	42780	تنظيف المباني والأجنحة
3,757	764360	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
0,441	89780	صيانة المباني والأجنحة
0,297	60400	توفير الأمن الداخلي والحراسة
60,551	12320260	توفير الإيواء
0,313	63600	توفير النقل
0,441	89740	تسيير وتحديد وتقديم المنح
8,242	1676980	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,177	36080	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,292	59380	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
0,177	36080	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,177	36080	تأجير وتأمين المباني
1,573	319960	المطالعة الورقية والالكترونية
1,376	280000	والتقافية والنادي التظاهرات العلمية
1,474	300000	نشاطات الرياضة
100	20347080	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نشاط الإيواء يحتل الحصة الأكبر من قيمة الاستهلاكات 60.55% وهذا و هذا راجع للعدد الهائل من الموجودات الضرورية الموجهة لتجهيزات الغرف اللازمة لإيواء الطلبة، و هنا ما يفتح الباب للمؤسسة لإعادة النظر في هذا المصروف إذا ما أرادت الإقامة الجامعية أن تخفض التكاليف وذلك بأن يتحمل الطلب مسؤولية تجهيز الغرفة لا نقول إحضار سرير أو خزانة ولكن يمكن للقطاع أن يتخلص من مصاريف الأفرشة والوسادة و المطرح والايزارت فقط لكونها سهل للنقل وسهلت التلف ومتاحة لكل طالب في منزلة و تبقى لمدة زمنية معتبرة إلى نهاية تخرج الطالب وبالتالي لا تشكل عب على الطلبة بمختلف شرائحهم

الاجتماعية ويكون القطاع قد تخلص من تكاليف إضافية ومقلقة لمديري الإقامات نظرا لحساسيتها من جهة و عدم إحساس الطلبة بالمسؤولية للمحافظة عليها

2-6- توزيع مصاريف إهلاك المباني: اتخذنا هنا المساحة المبنية كمسبب لتوزيع مصاريف إهلاك المباني وذلك من خلال حساب نسبة المساحة المبنية الخاصة بكل نشاط من إجمالي المساحة المبنية للإقامة الجامعية، وهذا بطبيعة الحال بعد تقدير القيمة المحاسبية الحالية للإقامة الجامعية بالاستعانة بمهندسي الإقامة الجامعية و حساب المساحة التي يستغلها كل نشاط.

الجدول رقم: (IV-18): يبين توزيع المساحة المبنية على الأنشطة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1	200	الإدارة والمحاسبة
3	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,16	32	تنظيف المباني والأجنحة
0,3	60	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
0,15	30	صيانة المباني والأجنحة
0,15	30	توفير الأمن الداخلي والحراسة
82,25	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,75	150	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,18	35	تأجير وتأمين المباني
1,05	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,3	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
7,5	1500	نشاطات الرياضة
100	20000	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول أدناه:

الجدول رقم (IV-19): نسبة الربط بين التكاليف والأنشطة في الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة

البيان	نشاط الإدارة و المحاسبة	نشاط تأجير و تأمين المباني	نشاط تنظيف المباني و الأجنحة	نشاط صيانة المباني و الأجنحة	نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات و لوازم إعلام ألي	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية و خارجها	مهام داخل الولاية و خارجها	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية الوقاية الصحية و التطهير و المراقب	نشاط التظاهرات العلمية و الثقافية	نشاطات الرياضية	نشاط المطالعة الورقية و الالكترونية	نشاط توفير النقل	نشاط توفير الإيواء	نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات
1-رواتب و علاوة المستخدمين	12,78%	1,74%	4,54%	4,87%	13,10%	2,58%	1,44%	2,58%	5,59%	6,01%	10,80%	1,98%	1,20%	3,38%	5,54%	8,57%	13,30%
2- تسديد النفقات																	
مهام و تنقلات								100%									
مصاريف الاستقبال	100%																
مصاريف الخبرة و الأتعاب و مكتب الدراسة	100%																
3- الأدوات و الأثاث																	
اقتناء أثاث و عتاد المكاتب								100%									
صيانة و إصلاح عتاد و أثاث المكاتب																	
اقتناء أثاث و عتاد المطبخ																	100%
اقتناء عتاد					100%												

																	الأمن و الوقاية ومكافحة الحرائق
					100%												اقتناء عتاد و أثاث السمعى البصرى
	100%																اقتناء أثاث و عتاد النوم
																	4- عتاد و لوازم الإعلام الآلي
										100%							لوازم و مستهلكات الإعلام الآلي و برامجه
																	5- اللوازم
									100%								أوراق و لوازم المكتب
													100%				مواد الصيانة
														100%			مواد التنظيف
						100%											مواد صيدلانية
										100%							مصاريف الطبع و استخراج الوثائق
																	6- التكاليف الملحقة
1,13%	95%		0,19%	0,47%	0,47%	0,38%		0,19%						1,89%		0,28%	مصاريف الماء
4%	88,45%	0,28%	0,74%	0,22%	0,48%	0,58%	0,26%	0,14%	0,14%	0,13%	0,13%	2,93%	0,34%	0,13%	0,13%	0,92%	مصاريف الكهرباء
100%																	مصاريف الغاز
7,44%	7,41%	7,41%	3,70%	3,70%	3,70%	3,70%	7,41%	3,70%	3,70%	3,70%	3,70%	7,41%	3,70%	3,70%	3,70%	22,22%	مصاريف البريد

																	والموصلات والانترنت
	100%																مصاريف إيجار المباني الإدارية و المشآت لإيواء الطلبة
														100%			مصاريف تأمين مباني الإقامة الجامعية
					100%												مصاريف اقتناء الكتب و المجلات
												100%					مصاريف الحراسة والأمن
																	7-حظيرة السيارات
								100%									شراء الوقود ومواد التزيت
								100%									شراء إطارات العجلات المطاطية
								100%									تأمينات السيارات
																	8-صيانة المباني
														100%			تجفيف، ترميم وصيانة المباني الإدارية والإقامات الجامعية
														100%			مصاريف نظافة المباني الإدارية

																	الإقامات الجامعية
																	9-نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة
					100%												نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة
					100%												نشاطات رياضية
					100%												نفقات التنقلات وتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية
							100%										10-تكاليف المحطة
100%																	11-تكاليف الإطعام
		100%															12-تكاليف النقل
3,00	82,25	0,23	1,05	7,50	1,30	0,30	0,27	0,75	1,28	0,23	0,23	0,15	0,16	0,15	0,18	1,00	13-اهتلاك المباني
18,48	60,55	0,31	1,57	1,47	1,38	3,76	0,44	8,24	0,18	0,29	0,18	0,30	0,44	0,21	0,18	2,02	14-اهتلاك الجهيزات والعتاد
																100%	15-تكاليف الاستشراف

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين، مرحلة تخصيص الأعباء المباشرة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة بواسطة مسببات التكلفة نحصل على جدول التوزيع الأولي:

3- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة :

و هو جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأنشطة المساعدة و الرئيسية، وعدد أسطر بعدد عناصر التكلفة المباشرة و غير المباشرة و هذا لتجنب كثرة العمليات الحسابية.

الجدول رقم (IV-20): التوزيع الأولي يوضح تخصيص عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة على الأنشطة المستفيدة

نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات	نشاط توفير الإيواء	نشاط توفير النقل	نشاط المطامع الورقية و الالكترونية	نشاطات الرياضية	نشاط الطاهرات العلمية و الثقافية	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية الوقاية الصحية و التطهير و المراقب	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المتح	مهمات داخل الولاية و خارجها	نشاط تقديم أثاث و عداد مكتبية	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات و لوازم إعلام آلي	نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة	نشاط صيانة المباني و الأجنحة	نشاط تنظيف المباني و الأجنحة	نشاط تاجير و تأمين المباني	نشاط الإدارة و الخاسية	المبلغ الإجمالي	البيان
956 040,06	616 034,83	398 230,22	242 963,56	86 259,25	142 327,77	776 333,28	432 015,09	401 824,36	185 457,39	103 511,10	185 457,39	941 663,52	350 068,80	326 347,51	125 075,92	918 661,05	7 188 271,11	1-رواتب و علاوة المستخدمين
																		2- تسديد النفقات
								17 500,00									17 500,00	مهمات و تنقلات
																18 750,00	18 750,00	مصاريف الاستقبال
																218 750,00	218 750,00	مصاريف الخيرة و الأتعاب و مكتب الدراسة

																3- الأدوات و الأثاث			
																	12 500,00	اقتناء أثاث و عتاد المكاتب	
																		40 000,00	صيانة و إصلاح عتاد و أثاث المكاتب
																		100 000,00	اقتناء أثاث و عتاد المطبخ
																		12 500,00	اقتناء عتاد الأمن و الوقاية ومكافحة الحرائق
																		22 500,00	اقتناء عتاد و أثاث السمعي البصري
																		12 500,00	اقتناء أثاث و عتاد النوم

																		4- عتاد و لوازم الإعلام الآلي
										25 000,00								لوازم و مستهلكات الإعلام الآلي و برامجه
																		5- اللوازم
									12 500,00									أوراق و لوازم المكتب
												40 000,00						مواد الصيانة
													85 000,00					مواد التنظيف
						12 500,00												مواد صيدلانية

															30 000,00		30 000,00	مصاريف تأمين مباني الإقامة الجامعية		
																	187 500,00	187 500,00	مصاريف اقتناء الكتب و المجلات	
																90 000,00		112 500,00	الاشترك في الانترنت	
																			7-حاضرة السيارات	
																		18 750,00	18 750,00	شراء الوقود ومواد التزيت
																		12 500,00	12 500,00	شراء إطارات العجلات المطاطية
																		6 250,00	6 250,00	تأمينات السيارات

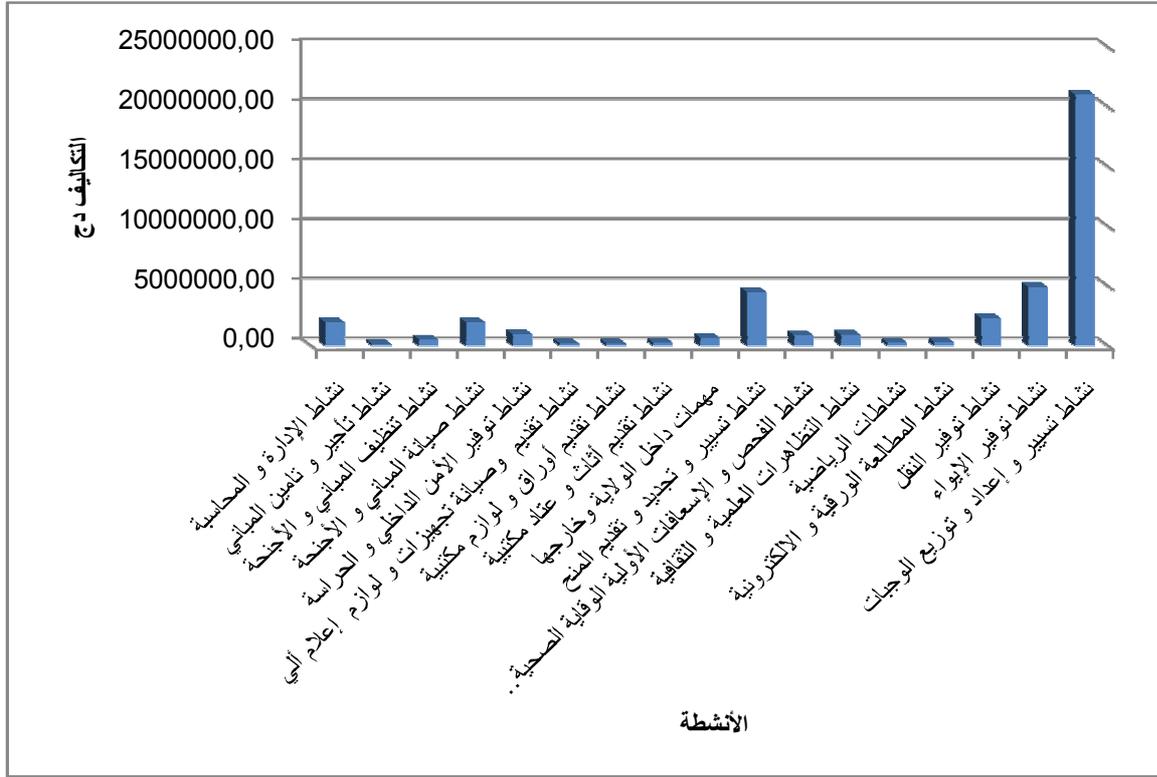
																			8- صيانة المباني
																			تجيب، ترميم وصيانة المباني الإدارية والإقامات الجامعية
																			مصاريف نظافة المباني الإدارية والإقامات الجامعية
																			9- نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة
																			نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة
																			نشاطات رياضية
																			نققات التنقلات وتنظيم التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية

21045696,32	4932806,34	2327229,05	310532,12	276664,20	945887,14	896086,97	4502401,96	683551,75	270106,97	204883,66	220932,22	988547,59	1970426,16	548385,74	165150,75	1992820,56	42 282 109,50	المجموع
-------------	------------	------------	-----------	-----------	-----------	-----------	------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	------------	-----------	-----------	------------	---------------	---------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ميزانية المؤسسة

ولتوضيح أكثر أنظر للتمثيل البياني:

الشكل رقم (3-IV): يبين حصة كل نشاط من الأعباء المباشرة وغير المباشرة عند التوزيع الأولي



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثالث : التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لمختلف أنشطة الإقامة الجامعية.

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأنشطة المساعدة، تأتي إلى عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي نقصد بها، تحويل أعباء الأنشطة المساعدة إلى الأنشطة الأساسية للحصول على الأعباء الإجمالية والنهائية للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مسببات النشاط الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل نشاط، ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأنشطة المساعدة إلى بقية الأنشطة سواء مساعدة أو أساسية مرتبطة مباشرة بالخدمة المقدمة، ولذا فإن كل نشاط رئيسي يتحمل أعباء الأنشطة المساعدة، وذلك تناسبا مع حجم الخدمات المنتفع بها.

والتوزيع الثانوي هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأنشطة المساعدة إلى الأنشطة الأساسية، ويتم تحمل نصيب كل نشاط رئيسي من أعباء الأنشطة المساعدة الأخرى على حسب مسببات النشاط، و يتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها.

التوزيع الإجمالي: وهو تجميع أعباء الأنشطة المساعدة ثم توزيعها على الأنشطة الرئيسية.

التوزيع الإفرادي: وهو توزيع أعباء كل نشاط ثانوي على حدى على الأنشطة الرئيسية.

التوزيع التنازلي: و تقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مسببات النشاط دون المراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأنشطة الثانوية المساعدة، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز المساعد الأول على الأنشطة الموالية، ثم يتم توزيع مجموع أعباء النشاط المساعد الثاني على باقي الأنشطة و هكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء، حتى يتم توزيع كل أعباء الأنشطة المساعدة على الأنشطة الرئيسية ليصبح مجموع الأنشطة المساعدة معدوما.

التوزيع المتبادل: وهو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين مختلف الأنشطة، حيث لا يتم توزيع أعباء الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأساسية، إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأنشطة، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد نشاط يقدم خدمة و يتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولا ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأنشطة المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأنشطة الأساسية، عادة ما نجد نشاطين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصفوفات، وكذلك مثل ما هو الحال في الأنشطة المساعدة.

لاحظنا في الحالة السابقة عندما تقوم الأنشطة بتقديم خدمات دون أن تتلقى هي أي خدمة من نشاط أخرى، فتوزيع المصاريف بين هذه الأنشطة يتم بشكل سهل وعادي، وأما في حالة إذا ما قامت الأنشطة الفرعية بتقديم خدمات و تلقت في نفس الوقت خدمة، فإن المبلغ الحقيقي الذي سوف يوزع لا يكون صحيحا إلا بعد ما يتم تحديد قيمة هذه الخدمات و لكي تحسب هذه القيمة بكيفية صحيحة هناك طريقتين نلخصهما في ما يلي:

- طريقة التكاليف النظرية : وتسمى أيضا بطريقة التكلفة النموذجية ؛ وهي طريقة تعتمد على تحديد قيمة الخدمات المتبادلة بصورة نظرية قريبة من الحقيقة بواسطة حساب جبري، و تعدل هذه القيمة دوريا تبعا لتغيرات العناصر المكونة للعبء الأول للنشاط ، و يعاب على هذه الطريقة الفوارق الكبيرة التي تعطيها بسبب عمليات التقريب التي تعتمد عليها.

- الطريقة الرياضية : يعتبر استعمال هذه الطريقة هو الحل الأمثل و الأكثر سهولة و شيوعا، تعتمد على مبداء أساسي و هو تمثيل قيم الخدمات المتبادلة بمتغيرات مجهولة، ثم تحديد مجموع أعباء كل نشاط بدلالة المبالغ الأولية للتوزيع الأولي، مع إعطاء مبالغ الخدمات المتبادلة المتغيرات المجهولة المحددة من قبل، يمكن لهذا التبادل أن يتعدى الأنشطة المساعدة إلى الأنشطة الرئيسية التي كثيرا ما يستفيد بعضها من خدمات البعض، و منه نحصل بعدها على عدد المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى بعدد الأنشطة المتبادلة، ويتم حينها حساب قيمة الخدمات المتبادلة باللجوء إلى الحل الجبري العادي أو المصفوفاتي أو الآلي وذلك حسب عدد المعادلات.

1- توزيع تكاليف الأنشطة المساعدة على الأنشطة المستفيدة داخل الإقامة الجامعية:

عمدنا في هذه المرحلة إلى توزيع تكاليف الأنشطة المساعدة على الأنشطة الرئيسية وفقا لطريقة التوزيع التبادلي، وذلك بسبب وضوح العلاقة بين مختلف الأنشطة.

1-1- توزيع تكاليف نشاط الإدارة والمستخدمين: يقوم هذا النشاط بالإشراف المباشر على الأعمال الإدارية والمالية والبشرية بالإقامة و كذا المرافق التابعة لها و الواقع تحت إدارة المدير، و هناك كادر إداري يتولى ترتيب وتنظيم أعمال مكتب المدير والمصالح التابعة كالمستخدمين و المحاسبة و الوسائل العامة، فيما يتعلق بمختلف المرسلات والمقابلات ومتابعة تنفيذ ما يصدر من إدارة الإقامة من توجيهات وقرارات و تعليمات وإعداد جداول أعمال وحفظ جميع القوانين و اللوائح و المذكرات والتعليمات وجميع الوثائق المتعلقة بأعمال إدارة الإقامة، ويندرج تحت هذا النشاط الأنشطة التالية: -نشاط العلاقات العامة. -نشاط التخطيط. -نشاط الشؤون القانونية. - نشاط المالية و المحاسبة - نشاط الموارد البشرية -نشاط الشؤون الإدارية.

اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على حجم الكتلة الأجرية لكل نشاط كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة النشاط و نوعية المنصب و المسؤولية الموكلة لهم.

الجدول رقم (IV-21): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الدارة و المحاسبة والمستخدمين

النسبة %	الكتلة الأجرية	الأنشطة
15,25	637 405,21	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
5,20	217 508,24	تنظيف المباني والأجنحة
12,38	517 460,27	فحص والإسعافات والوقاية الصحية
5,58	233 362,28	صيانة المباني والأجنحة
15,02	627 744,46	توفير الأمن الداخلي والحراسة
9,83	410 729,25	توفير الإيواء
6,35	265 249,90	توفير النقل
6,89	288 002,05	تسيير وتحديد وتقديم المنح
6,41	268 009,94	مهمات داخل الولاية وخارجها
2,96	123 696,08	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
1,66	69 182,06	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
2,95	123 459,68	تقديم أثاث ولوازم مكتبية
2,00	83 475,34	تأجير وتأمين المباني
3,87	161 611,25	المطالعة الورقية والالكترونية
2,27	94 987,61	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
1,38	57 721,25	نشاطات الرياضة
100,00	4 179 604,87	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-2- توزيع مصاريف صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي: اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على عدد الأجهزة المستخدمة كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد هذه الأخيرة .

الجدول رقم (IV-22): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي

النسبة %	عدد الأجهزة	الأنشطة
16,22	6	الإدارة والمحاسبة
8,11	3	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
2,70	1	تنظيف المباني والأجنحة
2,70	1	فحص والإسعافات والأولية الوقاية الصحية
2,70	1	صيانة المباني والأجنحة
2,70	1	توفير الأمن الداخلي والحراسة
8,11	3	توفير الإيواء
2,70	1	توفير النقل
5,41	2	تسيير وتحديد وتقديم المنح
2,70	1	مهام داخل الولاية وخارجها
2,70	1	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
2,70	1	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
2,70	1	تأجير وتأمين المباني
32,43	12	المطالعة الورقية والالكترونية
2,70	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
2,70	1	نشاطات الرياضة
100	37	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-3- توزيع مصاريف نشاط التجهيزات المكتبية: اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على عدد المكاتب كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد المكاتب التي يتم فيها الاستعمال.

الجدول رقم (IV-23): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط التجهيزات المكتبية

النسبة (%)	عدد المكاتب	الأنشطة
26,83	11	الإدارة والمحاسبة
12,20	5	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
2,44	1	تنظيف المباني والأجنحة
4,88	2	الفحص والإسعافات والأولية الوقاية الصحية
2,44	1	صيانة المباني والأجنحة
2,44	1	توفير الأمن الداخلي والحراسة
14,63	6	توفير الإيواء
4,88	2	توفير النقل

12,20	5	تسيير وتجديد وتقديم المنح
2,44	1	مهمات داخل الولاية وخارجها
2,44	1	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
2,44	1	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
2,44	1	تأجير وتأمين المباني
2,44	1	المطالعة الورقية والالكترونية
2,44	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
2,44	1	نشاطات الرياضة
100,00	41	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-4- توزيع مصاريف استهلاك الأوراق و المطبوعات : ويشمل هذا المصروف إستهلاك الأوراق بمختلف الأحجام و الأنواع المستخدمة وكذا المطبوعات اللازمة لسير العمل عبر مختلف الأنشطة و المصالح، ويتم تحميل هذا الحساب للأنشطة المستفيدة كلاً بحسب ما استهلكته بناء على مستند الصرف، و لعدم إتاحة لنا هذه البيانات بصورة دقيقة، حاولنا استخدام عدد و كمية الوثائق المستخدمة في كل نشاط كمسبب للتكلفة و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم (IV-24) : يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط استهلاك الأوراق و المطبوعات

نسبة %	عدد الأجهزة	الأنشطة
12,20	5	الإدارة والمحاسبة
14,63	6	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
2,44	1	تنظيف المباني والأجنحة
7,32	3	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
2,44	1	صيانة المباني والأجنحة
2,44	1	توفير الأمن الداخلي والحراسة
14,63	6	توفير الإيواء
7,32	3	توفير النقل
14,63	6	تسيير وتجديد وتقديم المنح
2,44	1	مهمات داخل الولاية وخارجها
4,88	2	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
4,88	2	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
2,44	1	تأجير وتأمين المباني
2,44	1	المطالعة الورقية والالكترونية
2,44	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
2,44	1	نشاطات الرياضة
100,00	41	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-5- توزيع مصاريف نشاط الحظيرة : مصاريف هذا النشاط توزع على أساس عدد المهمات المتنقل على أساسها كمسبب للتكلفة على الأقسام المعنية، وهذا نظرا لتقارب المسافات المقطوعة ، سواء تعلق الأمر بنقل الطلبة للمستشفى، أو التنقل عمال الإدارة إلى مديرية الخدمات و مختلف المصالح المرتبطة بنشاط الإقامة وسط المدينة.

الجدول رقم (IV-25): توزيع مصاريف نشاط الحظيرة و المهمات

النسبة %	المهمات	الأنشطة
35,71	25	الإدارة والمحاسبة
0,00	0	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,00	0	تنظيف المباني والأجنحة
64,29	45	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
0,00	0	صيانة المباني والأجنحة
0,00	0	توفير الأمن الداخلي والحراسة
0,00	0	توفير الإيواء
0,00	0	توفير النقل
0,00	0	تسيير وتحديد وتقديم المنح
0,00	0	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,00	0	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
0,00	0	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,00	0	تأجير وتأمين المباني
0,00	0	المطالعة الورقية والالكترونية
0,00	0	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
0,00	0	نشاطات الرياضة
100,00	70	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-6- توزيع مصاريف نشاط تنظيف المباني والأجنحة: وتشمل تكلفة مهمات نظافة المباني الإدارية وأروقة الأجنحة و المطعم و الساحة كافة المرافق التي تستدعي التنظيف، كصابون الغسيل وشمع الأرضيات والمنظفات الصناعية والمقشبات والفرش وغيرها من المهمات اللازمة لإبادة الحشرات والتطهير . واتخذنا هنا المساحة المعنية بالتنظيف كمسبب لتوزيع مصاريف نشاط تنظيف المباني ، وذلك من خلال حساب نسبة المساحة المعنية الخاصة بكل نشاط من إجمالي المساحة المغطاة للإقامة الجامعية.

الجدول رقم (IV-26): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تنظيف المباني والأجنحة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,00	200	الإدارة والمحاسبة
3,00	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
0,15	30	صيانة المباني والأجنحة
0,15	30	توفير الأمن الداخلي والحراسة
82,38	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,75	150	مهام داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,18	35	تأجير وتأمين المباني
1,05	210	المطالعة الورقية والإلكترونية
1,30	260	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
7,51	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19968	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

7-1- توزيع مصاريف نشاط صيانة المباني والأجنحة: ويقوم بمهام الصيانة والتصليح الموجودات الإقامة والإمدادات والتركيبات الكهربائية والمياه وغيرها، و اعتمدنا هنا كذلك على المساحة المبنية كمسبب لحدوث التكلفة.

الجدول رقم (IV-27): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة المباني والأجنحة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,00	200	الإدارة والمحاسبة
3,00	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,16	32	تنظيف المباني والأجنحة
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
0,15	30	توفير الأمن الداخلي والحراسة
82,37	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,75	150	مهام داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي

0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,18	35	تأجير وتأمين المباني
1,05	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,30	260	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
7,51	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19970	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

8-1- توزيع تكاليف نشاط تأمين المباني: ويشمل التأمين على المباني الإدارية والأجنحة وكافة المرافق، ويمكن بالرجوع إلى عقد التأمين المبرم مع شركة التأمين للتحقق من توزيعات مبلغ التأمين، حيث يتم توزيع قسط التأمين على المباني وفقا للمساحة.

الجدول رقم (IV-28): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأمين المباني

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,00	200	الإدارة والمحاسبة
3,01	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,16	32	تنظيف المباني والأجنحة
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
0,15	30	صيانة المباني والأجنحة
0,15	30	توفير الأمن الداخلي والحراسة
82,39	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0,75	150	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
1,05	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,30	260	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
7,51	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19965	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-9- توزيع تكاليف نشاط الأمن و الحراسة : يقوم هذا النشاط بتنظيم و تحديد مواقع الحراسة في الإقامة الجامعية، وتوزيع الحراسة عليها و تنظيم دوريات الحرس بما يضمن الحفاظ على الممتلكات وسلامة الطلبة، والتحري للتأكد من الدخول و الخروج من و إلى الإقامة وفقا للتصاريح و النماذج المحددة و التنسيق مع الجهات ذات العلاقة لتوفير الحماية الأمنية للمقيمين والعاملين فيها. و اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على المساحة المتربع عليها كل نشاط كمسبب للتكلفة ، لأن هناك ارتباط واضح بين طبيعة النشاط و المساحة المغطاة.

الجدول رقم (IV-29): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الأمن و الحراسة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,00	200	الإدارة والمحاسبة
3,00	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,16	32	تنظيف المباني والأجنحة
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
0,15	30	صيانة المباني والأجنحة
82,37	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتحديد وتقديم المنح
0,75	150	مهام داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
0,18	35	تأجير وتأمين المباني
1,05	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,30	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
7,51	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19970	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-10- توزيع تكاليف نشاط تأجير المباني :

الجدول رقم (IV-30): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأجير المباني

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,00	200	الإدارة والمحاسبة
3,01	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,16	32	تنظيف المباني والأجنحة
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
0,15	30	صيانة المباني والأجنحة
0,15	30	توفير الأمن الداخلي والحراسة

82,39	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتحديد وتقديم المنح
0,75	150	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
1,05	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,30	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
7,51	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19965	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

وما يمكن الإشارة إليه هو إمكانية جمع هذه الأنشطة الثلاثة السابقة، ضمن مراكز نشاط ملائمة، نظرا لاشتراكها في مسببات النشاط تحت مسمى نشاط صيانة وتأمين وتنظيف وتأجير وتوفير الأمن للمباني، ولكن أبقينا على هذا التفصيل من أجل تتبع سير التكاليف بدقة، بالرغم من كثرة الحسابات الرياضية، ولكن هذا لا يشكل مشكل في ظل وجود البرنامج التي تساعد في حل المعادلات المعقدة.

المجدول رقم (IV-31): يوضح نشاط تأمين وصيانة وتنظيف الإقامة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
1,01	200	الإدارة والمحاسبة
3,02	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,30	60	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
82,78	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتحديد وتقديم المنح
0,75	150	مهمات داخل الولاية وخارجها
0,23	45	تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام آلي
0,23	45	تقديم أوراق ولوازم مكتبة
1,28	255	تقديم أثاث وعتاد ولوازم مكتبية
1,06	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,31	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
7,55	1500	نشاطات الرياضة
100,00	19873	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول أدناه:

الجدول رقم (IV-32): نسبة الاستفادة المتبادلة للأنشطة الداعمة و الرئيسية

أنشطة رئيسية

أنشطة داعمة

البيان	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17
مجموع توزيع I	1992820,56	165150,75	548385,74	1970426,16	988547,59	220932,22	204883,66	270106,97	683551,75	4502401,96	896086,97	945887,14	276664,20	310532,12	2327229,05	4932806,34	21045696,32
X1	100	2,00	5,20	5,58	15,02	2,96	1,66	2,95	6,41	6,89	12,38	2,27	1,38	3,87	6,35	9,83	15,25
X2	1,00	100	0,16	0,15	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75	0,27	0,30	1,30	7,51	1,05	0,23	82,39	3,01
X3	1,00	0,18	100	0,15	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75	0,27	0,30	1,30	7,51	1,05	0,23	82,38	3,00
X4	1,00	0,18	0,16	100	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75	0,27	0,30	1,30	7,51	1,05	0,23	82,37	3,00
X5	1,00	0,18	0,16	0,15	100	0,23	0,23	1,28	0,75	0,27	0,30	1,30	7,51	0,50	0,23	82,37	3,00
X6	16,22	2,70	2,70	2,70	2,70	100	2,70	2,70	2,70	2,70	2,70	2,70	2,70	32,43	2,70	8,11	8,11
X7	12,20	2,44	2,44	2,44	2,44	4,88	100	4,88	2,44	14,63	7,32	2,44	2,44	2,44	7,32	14,63	14,63
X8	26,38	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44	100	2,44	12,20	4,88	2,44	2,44	2,44	4,88	14,63	12,20
X9	35,71	0	0	0	0	0	0	0	100	0	64,29	0	0	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مسببات التكلفة

ولكن في هذه المرحلة نحن بحاجة فقط للخدمات المتبادلة بين الأنشطة المساعدة فيما بينها لتحديد التكاليف النهائية للأنشطة الداعمة، وهذا لا يعني إهمال نصيب استفادة النشاطات الرئيسية و لكن هذه الخطوة تأجل إلى مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات انطلاقا من مسببات النشاط و ليس مسببات التكلفة، وحتى لا نكرر تحميل التكلفة مرتين عند توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات.

وقبل توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات يجب أخذ الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة للحصول على إجمالي تكلفة هذه المراكز المساعدة، وذلك من خلال إيجاد أو صياغة معادلات رياضية أنية توضح العلاقات المتبادلة بين الأنشطة الداعمة بين بعضها البعض، وعلى اعتبار أن (X) تمثل مركز النشاط فيمكن فرض أن :

- X1: تمثل نشاط الإدارة و المحاسبة
X2: تمثل نشاط تأجير و تأمين المباني
X3: تمثل نشاط تنظيف المباني و الأجنحة
X4: تمثل نشاط صيانة المباني و الأجنحة
X5: تمثل نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة
X6: تمثل نشاط تقديم وصيانة تجهيزات و لوازم إعلام ألي
X7: تمثل نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية
X8: تمثل نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية
X9: تمثل مهمات داخل الولاية وخارجها

ويوضح الجدول التالي الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة، وذلك بناء على موجهاً التكلفة المختارة والمحسوبة سابقا:

الجدول رقم (33-IV): نسبة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة

أنشطة داعمة									
البيان	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
مجموع توزيع I	1992820,56	165150,75	548385,74	1970426,16	988547,59	220932,22	204883,66	270106,97	683551,75
X1	100	2,00	5,20	5,58	15,02	2,96	1,66	2,95	6,41
X2	1,00	100	0,16	0,15	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75
X3	1,00	0,18	100	0,15	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75
X4	1,00	0,18	0,16	100	0,15	0,23	0,23	1,28	0,75
X5	1,00	0,18	0,16	0,15	100	0,23	0,23	1,28	0,75
X6	16,22	2,70	2,70	2,70	2,70	100	2,70	2,70	2,70
X7	12,20	2,44	2,44	2,44	2,44	4,88	100	4,88	2,44
X8	26,38	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44	100	2,44
X9	35,71	0	0	0	0	0	0	0	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مسببات التكلفة المختارة

ويمكن صياغة المعادلات للاستفادة التبادلية بين الأنشطة المساعدة وذلك بالاعتماد على الجدول السابق كما يلي:

$$X_i = \sum IX_i + \sum_{i+1}^9 P_i X_i - X_i \sum_{i+1}^9 q_i$$

حيث:

P_i : تمثل معاملات اسطر المصفوفة

q_i : تمثل معاملات أعمدة المصفوفة

انطلاقا مما سبق نجد :

$$X_1 = 1992820,56 + 0,01 X_2 + 0,01 X_3 + 0,01 X_4 + 0,01 X_5 + 0,1622 X_6 + 0,122 X_7 + 0,2638 X_8 + 0,3571 X_9 - 0,02 X_1 - 0,052 X_1 - 0,0558 X_1 - 0,1502 X_1 - 0,0296 X_1 - 0,0166 X_1 - 0,0295 X_1 - 0,0641 X_1$$

$$X_2 = 165150,75 + 0,02 X_1 + 0,0018 X_3 + 0,0018 X_4 + 0,0018 X_5 + 0,0270 X_6 + 0,0244 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,0395 X_2$$

$$X_3 = 548385,74 + 0,0520 X_1 + 0,016 X_2 + 0,0016 X_4 + 0,0016 X_5 + 0,0270 X_6 + 0,0244 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,0397 X_3$$

$$X_4 = 1970426,16 + 0,0558 X_1 + 0,0015 X_2 + 0,0015 X_3 + 0,0015 X_5 + 0,0270 X_6 + 0,0244 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,0398 X_4$$

$$X_5 = 988547,59 + 0,01502 X_1 + 0,0015 X_2 + 0,0015 X_3 + 0,0015 X_4 + 0,0270 X_6 + 0,0244 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,0398 X_5$$

$$X_6 = 220932,22 + 0,0296 X_1 + 0,0023 X_2 + 0,0023 X_3 + 0,0023 X_4 + 0,0023 X_5 + 0,0488 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,3512 X_6$$

$$X_7 = 204883,66 + 0,0166 X_1 + 0,0023 X_2 + 0,0023 X_3 + 0,0023 X_4 + 0,0023 X_5 + 0,0270 X_6 + 0,0244 X_8 - 0,3416 X_7$$

$$X_8 = 270106,97 + 0,0295 X_1 + 0,0128 X_2 + 0,0128 X_3 + 0,0128 X_4 + 0,0128 X_5 + 0,0270 X_6 + 0,0488 X_7 - 0,4346 X_8$$

$$X_9 = 683551,75 + 0,0641 X_1 + 0,0075 X_2 + 0,0075 X_3 + 0,0075 X_4 + 0,0075 X_5 + 0,0244 X_6 + 0,0244 X_7 + 0,0244 X_8 - 0,3571 X_9$$

ولصعوبة حل هذه المعادلة يدويا لكبرها فقد تم تحويلها إلى مصفوفة رياضية وذلك ليتم حلها من خلال الحساب الآلي، وقد كانت مصفوفة الاستفادة المتبادلة كما يلي:

$$\begin{aligned} [M] \times [X] &= [S] \\ \Leftrightarrow M^{-1} \cdot M \times X &= M^{-1}S \\ \Leftrightarrow X &= M^{-1} S \end{aligned}$$

حيث :

Matrice M =

$$\begin{pmatrix} 1,4178 & -0,01 & -0,01 & -0,01 & -0,01 & -0,1622 & -0,122 & -0,2638 & -0,3571 \\ -0,02 & 1,0395 & -0,0018 & -0,0018 & -0,0018 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,052 & -0,0016 & 1,0397 & -0,0016 & -0,0016 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,0558 & -0,0015 & -0,0015 & 1,0398 & -0,0015 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,1502 & -0,0015 & -0,0015 & -0,0015 & 1,0398 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,0296 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & 1,3512 & -0,0488 & -0,0244 & 0 \\ -0,0166 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,027 & 1,3416 & -0,0244 & 0 \\ -0,0295 & -0,0128 & -0,0128 & -0,0128 & -0,0128 & -0,027 & -0,0488 & 1,4346 & 0 \\ -0,0641 & -0,0075 & -0,0075 & -0,0075 & -0,0075 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 1,3571 \end{pmatrix}$$

$$S = \begin{pmatrix} 1992820,56 \\ 165150,75 \\ 548385,74 \\ 1970426,16 \\ 988547,59 \\ 220932,22 \\ 204883,66 \\ 270106,97 \\ 683551,75 \end{pmatrix} \quad X = \begin{pmatrix} x1 \\ x2 \\ x3 \\ x4 \\ x5 \\ x6 \\ x7 \\ x8 \\ x9 \end{pmatrix}$$

ومما سبق يمكن كتابة النظام على الشكل المصفوفي التالي: $[M] \times [X] = [S]$

$$\begin{pmatrix} 1,4178 & -0,01 & -0,01 & -0,01 & -0,01 & -0,1622 & -0,122 & -0,2638 & -0,3571 \\ -0,02 & 1,0395 & -0,0018 & -0,0018 & -0,0018 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,052 & -0,0016 & 1,0397 & -0,0016 & -0,0016 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,0558 & -0,0015 & -0,0015 & 1,0398 & -0,0015 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,1502 & -0,0015 & -0,0015 & -0,0015 & 1,0398 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 0 \\ -0,0296 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & 1,3512 & -0,0488 & -0,0244 & 0 \\ -0,0166 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,0023 & -0,027 & 1,3416 & -0,0244 & 0 \\ -0,0295 & -0,0128 & -0,0128 & -0,0128 & -0,0128 & -0,027 & -0,0488 & 1,4346 & 0 \\ -0,0641 & -0,0075 & -0,0075 & -0,0075 & -0,0075 & -0,027 & -0,0244 & -0,0244 & 1,3571 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} x1 \\ x2 \\ x3 \\ x4 \\ x5 \\ x6 \\ x7 \\ x8 \\ x9 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1992820,56 \\ 165150,75 \\ 548385,74 \\ 1970426,16 \\ 988547,59 \\ 220932,22 \\ 204883,66 \\ 270106,97 \\ 683551,75 \end{pmatrix}$$

وبالاستعانة ببرنامج MATLAB تحصلنا على M-1 ومنه نجد

$$M^{-1} \cdot M \times X = M^{-1}S$$

$$\begin{pmatrix} x1 \\ x2 \\ x3 \\ x4 \\ x5 \\ x6 \\ x7 \\ x8 \\ x9 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0,721776341 & 0,01046448 & 0,01046448 & 0,01046448 & 0,01046448 & 0,09563141 & 0,07840842 & 0,13962544 & 0,18992435 \\ 0,015278778 & 0,9625285 & 0,00219046 & 0,00219046 & 0,00219046 & 0,02209267 & 0,02062203 & 0,02008707 & 0,00402038 \\ 0,037421486 & 0,00232567 & 0,96266371 & 0,00232567 & 0,00232567 & 0,02501105 & 0,02301289 & 0,02435736 & 0,00984689 \\ 0,040036419 & 0,00227067 & 0,00227067 & 0,96260871 & 0,00227067 & 0,02534981 & 0,02328968 & 0,02485664 & 0,01053497 \\ 0,105469711 & 0,00321934 & 0,00321934 & 0,00321934 & 0,96355738 & 0,03401936 & 0,03039787 & 0,03751451 & 0,02775273 \\ 0,01681909 & 0,00211532 & 0,00211532 & 0,00211532 & 0,00211532 & 0,74327562 & 0,0293986 & 0,01645376 & 0,00442568 \\ 0,009923028 & 0,00199892 & 0,00199892 & 0,00199892 & 0,00199892 & 0,01664215 & 0,74762503 & 0,01500392 & 0,00261109 \\ 0,017264606 & 0,00898074 & 0,00898074 & 0,00898074 & 0,00898074 & 0,01747146 & 0,02846552 & 0,70170266 & 0,00454292 \\ 0,036010541 & 0,00609636 & 0,00609636 & 0,00609636 & 0,00609636 & 0,02050647 & 0,01877995 & 0,02039864 & 0,74634099 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 1992820,56 \\ 165150,75 \\ 548385,74 \\ 1970426,16 \\ 988547,59 \\ 220932,22 \\ 204883,66 \\ 270106,97 \\ 683551,75 \end{pmatrix}$$

إذن يكون شعاع أعباء الأنشطة المساعدة كالآتي:

$$X = M^{-1} S$$

x1	=	1681531,24
x2		214372,791
x3		633301,706
x4		2004687,07
x5		1214192,48
x6		218992,242
x7		189806,273
x8		269719,343
x9		618202,25

وتمثل هذه النتائج المتحصل عليها إجمالي تكاليف الأنشطة الداعمة بعد التبادل مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المراد تحميلها على الأنشطة الرئيسية:

دج	218992,242	:x6	دج	1681531,24	:x1
دج	189806,273	:x7	دج	214372,791	:x2
دج	269719,343	:x8	دج	633301,706	:x3
دج	618202,25	:x9	دج	2004687,07	:x4
			دج	1214192,48	:x5

و بعد إيجاد التكلفة النهائية للأنشطة الداعمة ، في حين تبقى تكاليف الأنشطة الرئيسية كما هي كما هو في التوزيع الأولي ، و هنا يمكن الاختلاف الجوهري بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة الأقسام المتجانسة ، و هذا يهدف حساب تكلفة كل مركز أو نشاط على حده ، وهذا لا معناه إهمال نسبة استفادة الأنشطة الرئيسية من الأنشطة المساعدة و إنما يتم إدراج نسب جديدة و تحول من النسب السابقة إلى النسب الجديدة ، والتي يتم حسابها على أساس (100%) .

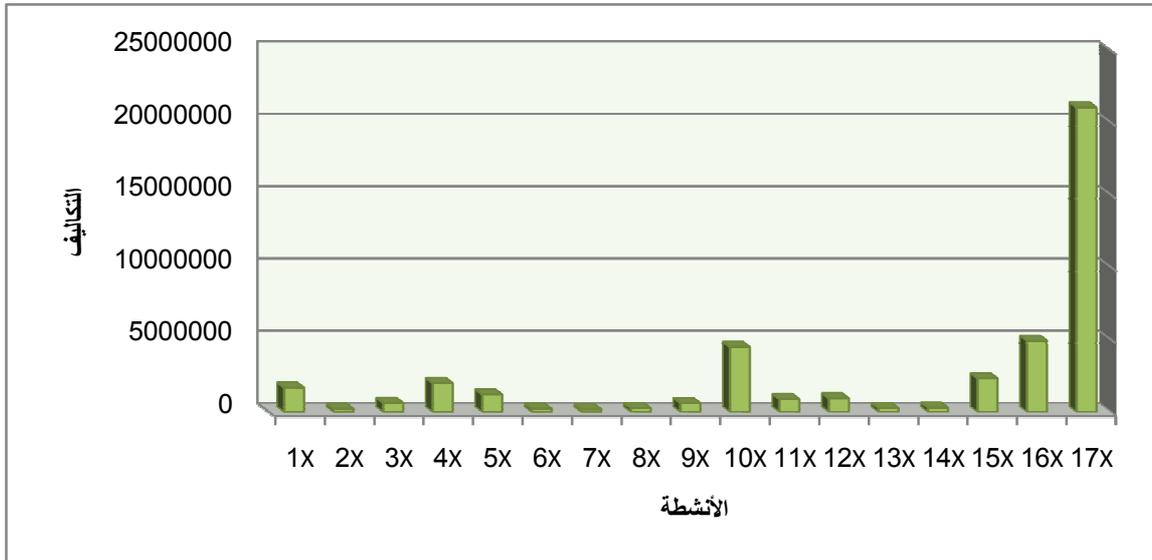
الجدول رقم (34-IV): قيمة الاستفادة المتبادلة بين الأنشطة الداعمة

أنشطة رئيسية								أنشطة داعمة										
X17	X16	X15	X14	X13	X12	X11	X10	X9	X8	X7	X6	X5	X4	X3	X2	X1	البيان	
21045696,32	4932806,34	2327229,05	310532,12	276664,20	945887,14	896086,97	4502401,96	683551,75	270106,97	204883,66	220932,22	988547,59	1970426,16	548385,74	165150,75	1992820,56	مجموع توزيع I	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	164219,31	75576,75	42527,93	75832,94	384800,94	142955,34	133220,03	51238,47	-2561923,69	X1	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1876,13	3201,93	575,35	575,35	375,23	375,23	400,24	-250150,64	2501,51	X2	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5353,30	9136,30	1641,68	1641,68	1070,66	1070,66	-713773,21	1284,79	7137,73	X3	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16072,69	27430,72	4928,96	4928,96	3214,54	-	2143025,34	3428,84	3857,45	21430,25	X4
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10530,76	17972,49	3229,43	3229,43	-1404100,75	2106,15	2246,56	2527,38	14041,01	X5	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8938,50	8938,50	8938,50	-331055,54	8938,50	8938,50	8938,50	8938,50	53697,21	X6	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6761,66	13523,32	-277117,15	13523,32	6761,66	6761,66	6761,66	6761,66	33808,29	X7	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10391,64	-425886,97	10391,64	10391,64	10391,64	10391,64	10391,64	10391,64	112348,98	X8	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-907695,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	324138,15	X9	
21045696,32	4932806,34	2327229,05	310532,12	276664,20	945887,14	896086,97	4502401,96	618202,25	269719,343	189806,273	218992,242	1214192,48	2004687,07	633301,706	214372,791	1681531,24	مجموع التوزيع الثانوي	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج المصفوفة

ويمكن تمثيل ما سبق بيانياً وذلك للتوضيح أكثر

الشكل رقم (4-IV): حصة كل نشاط من الأعباء المباشرة وغير المباشرة في الإقامة الجامعية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على الجدول السابق

المطلب الرابع : تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية المقدمة للطلبة باستخدام مسببات النشاط من النوع الثاني:

- تمثل هذه المرحلة، المرحلة ما قبل الأخيرة في تخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة والرئيسية على الخدمات النهائية المقدمة للطلاب، ولكن هذه الخطوة سيتم فيها أيضاً تطبيق مرحلتي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتخصيص التكاليف، وسيتم ذلك من خلال خطوتين:
- الخطوة الأولى:** تحديد تكلفة أنشطة الدعم ومسبباتها. وذلك من خلال :
- تحديد وتجميع أنشطة الدعم في مجموعات تكلفة واحدة إن أمكن ذلك.
 - تحديد محركات أو مسببات التكلفة.
 - تحديد مقدار استفادة الخدمات المقدمة من مسببات التكلفة.
- الخطوة الثانية:** من خلالها يتم تتبع التكاليف من مجموعات التكلفة إلى الخدمات، وذلك عن طريق:
- تحديد تكلفة الأنشطة المساعدة.
 - إيجاد معدلات تحليل التكاليف غير المباشرة بناءً على مسببات التكلفة، وهنا يجب الإشارة إلى أنه يمكن دمج التكاليف المباشرة وغير مباشرة كما تم طرحه سابقاً.
 - تتبع تكاليف من مجموعات التكلفة إلى الخدمات.

1- تحديد موجهات النشاط من النوع الثاني للأنشطة المساعدة لتحميلها على الخدمات النهائية.

إن موجهات التكلفة المناسبة والتي تمكن الباحث، من الحصول على بياناتها للأنشطة المساعدة هي كما يلي:

الجدول رقم (IV-35): مسيات الأنشطة الداعمة

الرقم	الأنشطة	موجه التكلفة
01	نشاط الإدارة و المحاسبة	عدد العاملين
02	نشاط تأجير و تأمين المباني	المساحة المؤمنة(م ²)
03	نشاط تنظيف المباني و الأجنحة	المساحة المنظفة(م ²)
04	نشاط صيانة المباني و الأجنحة	المساحة المبنية(م ²)
05	نشاط توفير الأمن الداخلي و الحراسة	المساحة المحروسة(م ²)
06	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات و لوازم إعلام ألي	عدد الأجهزة المستخدمة
07	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	حجم الاستخدام
08	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية	عدد المكاتب
09	مهام داخل الولاية و خارجها	أمر بمهمة (متوسط القيمة)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

ويتم استخراج النسب المئوية، بنفس الطريقة السابقة كالتالي:

1-1- بالنسبة لنشاط تنظيف المباني والأجنحة: واتخذنا هنا المساحة المعنية بالتنظيف كمسبب لتوزيع مصاريف نشاط تنظيف المباني ، وذلك من خلال حساب نسبة المساحة المعنية الخاصة بكل نشاط من إجمالي المساحة المغطاة للأنشطة الرئيسية و هي التي تمثل في نفس الوقت الخدمات النهائية المقدمة و المراد حساب تكلفتها.

الجدول رقم (IV-36): يوضح حصة كل نشاط معني من تكاليف نشاط تنظيف المباني والأجنحة

النسبة %	المساحة (م ²)	الأنشطة
8,54	600	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,85	60	فحص الإسعافات الأولية والوقاية الصحية
82,00	5760	الإيواء توفير
0,64	45	النقل توفير
0,75	53	وتجديد وتقليم المنح تسيير
2,99	210	الورقية والالكترونية المطالعة
3,70	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
0,51	36	الرياضة نشاطات
100,00	7024	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-2- بالنسبة لنشاط صيانة المباني والأجنحة: واعتمدنا هنا كذلك على المساحة المبنية كمسبب لحدوث التكلفة.

الجدول رقم (IV-37): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة المباني والأجنحة

النسبة %	المساحة المبنية (م ²)	الأنشطة
6,15	1200	وإعداد وتوزيع الوجبات تسير
0,51	100	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
84,28	16450	الإيواء توفير
0,23	45	النقل توفير
0,27	53	وتجديد وتقديم المنح تسير
1,08	210	الورقية والالكترونية المطالعة
1,33	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
6,15	1200	الرياضة نشاطات
100,00	19518	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-3- بالنسبة لنشاط الإدارة: اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على عدد العمال لكل نشاط كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة النشاط و عدد العمال.

الجدول رقم (IV-38): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الإدارة

النسبة %	عدد العمال	الأنشطة
34,88	30	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
10,47	9	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
20,93	18	توفير الإيواء
9,30	8	توفير النقل
10,47	9	تسيير وتجديد وتقديم المنح
6,98	6	المطالعة الورقية والالكترونية
4,65	4	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
2,33	2	نشاطات الرياضة
100,00	86	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-4- بالنسبة لنشاط صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على عدد الأجهزة المستخدمة كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد هذه الأخيرة .

الجدول رقم (IV-39): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط صيانة وتجهيزات الإعلام الآلي

النسبة %	عدد الأجهزة	الأنشطة
12,50	3	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
4,17	1	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
12,50	3	توفير الإيواء
4,17	1	توفير النقل
8,33	2	تسيير وتحديد وتقديم المنح
50,00	12	المطالعة الورقية والالكترونية
4,17	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
4,17	1	نشاطات الرياضة
100,00	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-5- بالنسبة لنشاط نشاط التجهيزات المكتبية اعتمدنا في توزيع هذا المصروف على عدد المكاتب كمسبب للتكلفة على الأنشطة، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد المكاتب التي يتم فيها الاستعمال.

الجدول رقم (IV-40): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط التجهيزات المكتبية

النسبة (%)	عدد المكاتب	الأنشطة
21,74	5	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
8,70	2	الفحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
26,09	6	توفير الإيواء
8,70	2	توفير النقل
21,74	5	تسيير وتحديد وتقديم المنح
4,35	1	المطالعة الورقية والالكترونية
4,35	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
4,35	1	نشاطات الرياضة
100,00	23	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-6- بالنسبة لنشاط استهلاك الأوراق و المطبوعات ويتم تحميل هذا الحساب للأنشطة المستفيدة كلا بحسب ما استهلكته بناء على مستند الصرف، و لعدم إتاحة لنا هذه البيانات بصورة دقيقة، حاولنا استخدام عدد وكمية الوثائق المستخدمة في كل نشاط كمسبب للتكلفة و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم (IV-41): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط استهلاك الأوراق و المطبوعات

النسبة %	عدد الأجهزة	الأنشطة
22,22	6	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
11,11	3	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
22,22	6	توفير الإيواء
11,11	3	توفير النقل
22,22	6	تسيير وتجديد وتقديم المنح
3,70	1	المطالعة الورقية والالكترونية
3,70	1	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
3,70	1	نشاطات الرياضة
100,00	27	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

1-7- بالنسبة لنشاط الحظيرة و المهمات مصاريف هذا النشاط توزع على أساس عدد المهمات المتنقل على أساسها كمسبب للتكلفة على الأقسام المعنية، وهذا نظرا لتقارب المسافات المقطوعة ، سواء تعلق الأمر بنقل الطلبة للمستشفى، أو التنقل عمال الإدارة إلى مديرية الخدمات و مختلف المصالح المرتبطة بنشاط الإقامة وسط المدينة.

الجدول رقم (IV-42): توزيع مصاريف نشاط الحظيرة و المهمات

النسبة %	المهمات	الأنشطة
0	0	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
100	45	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
0	0	توفير الإيواء
0	0	توفير النقل
0	0	تسيير وتجديد وتقديم المنح
0	0	المطالعة الورقية والالكترونية
0	0	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
0	0	نشاطات الرياضة
100	45	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

8-1 - بالنسبة لنشاط تكاليف نشاط الحراسة و اعتمدنا هنا كذلك على المساحة المحروسة كمسبب لحدوث التكلفة.

الجدول رقم (IV-43): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط الحراسة

النسبة %	المساحة المبنية (م ²)	الأنشطة
6,15	1200	تسيير وإعداد وتوزيع الوجبات
0,51	100	فحص والإسعافات الأولية الوقاية الصحية
84,28	16450	توفير الإيواء
0,23	45	توفير النقل
0,27	53	تسيير وتجديد وتقديم المنح
1,08	210	المطالعة الورقية والالكترونية
1,33	260	التظاهرات العلمية والثقافية والنادي
6,15	1200	نشاطات الرياضة
100,00	19518	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

9-1 - بالنسبة لنشاط تأمين المباني والأجنحة: و اعتمدنا هنا كذلك على المساحة المؤمنة كمسبب لحدوث التكلفة.

الجدول رقم (IV-44): يوضح حصة كل نشاط من تكاليف نشاط تأمين المباني والأجنحة

النسبة %	المساحة المبنية (م ²)	الأنشطة
6,15	1200	إعداد وتوزيع الوجبات تسيير
0,51	100	فحص والإسعافات الأولية والوقاية الصحية
84,28	16450	الإيواء توفير
0,23	45	النقل توفير
0,27	53	وتجديد وتقديم المنح تسيير
1,08	210	الورقية والالكترونية المطالعة
1,33	260	والثقافية والنادي التظاهرات العلمية
6,15	1200	الرياضة نشاطات
100,00	19518	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

2- تخصيص تكلفة مجتمعات الأنشطة و استخراج تكلفة المسبب الواحد.

لا يمكن تخصيص تكلفة مجتمعات الأنشطة مباشرة على وعاء تكلفة الطالب، و ذلك لعدم توفر مسببات تربط المجتمعات مباشرة بالتكلفة المستهدفة، و بما أن كل مجمع تكلفة يختلف عن الأخر من حيث نوعية الخدمات المقدمة من أجل توفير خدمة كاملة للطالب. مما يؤدي بناء إلى تعدد مسببات التكلفة على حسب هذا الاختلاف.

هذه المرحلة نتم بتجميع تكاليف الأنشطة الرئيسية كانت أو الثانوية و التي تساهم مساهمة مباشرة في تقديم الخدمة للطالب، وذلك تبعاً لنوع كل خدمة ووفقاً للتقسيمات المعتمدة سابقاً للأنشطة، وبعدها عملية التجميع سوف يتم قياس نصيب الخدمة الواحدة من التكاليف المباشرة و غير المباشرة، و الذي تم دمجها في دراستنا هذه، نظراً لأن معظم تكاليف القطاع غير مباشر هذا من جهة، و تسهيل الدراسة من جهة أخرى، لأن الهدف هو حساب تكلفة الطالب بناء على تكاليف الأنشطة المحملة بالتكاليف المباشرة و غير المباشرة، وبالتالي التكاليف غير المباشرة أصبحت لا تشكل أي عائق في تحميل التكاليف، لأن الباحث تمكن من إيجاد حل لمشكل تحميل التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال التخصيص المباشر لعناصر التكاليف من خلال خلق أنشطة تتوافق و طبيعة التكاليف و بالتالي جعلها تصب في وعاء بمقاس دقيق للتكاليف غير المباشرة الموجودة، وأصبح هنا المنظور الحاكم هو تكاليف النشاط و لا تصنيف التكاليف إلى المباشرة و غير المباشرة. و يمكن حساب نصيب الخدمة الواحدة من التكاليف المباشرة و غير المباشرة وذلك وفقاً لمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة النشاط (المسبب)} = \text{إجمالي تكاليف النشاط} / \text{مقياس النشاط}$$

وقد اعتمدنا لكل نشاط مقياس النشاط الذي يلاءم طبيعة عمله حيث اعتمدنا على عدد الطلبة المستفيدين من الخدمة في كل مركز كمقياس مناسب لقياس معدل التكاليف المباشر و غير المباشر، ويمكن فصل التكاليف المباشرة من الجدول بسهولة، لأنها مقتصرة على قيمة المنحة المقدمة، و متوسط قيمة المواد الغذائية الموجهة للطالب في كل وجبة فقط، أما باقي التكاليف فهي غير مباشرة، و هذا ما يعزز دراستنا في هذا الموضوع.

الجدول رقم (IV-45): تحديد إجمالي مسببات التكلفة لمختلف أنشطة الإقامة و معدل مسبب التكلفة

الرقم	توصيف النشاط	تكلفة النشاط	طبيعة مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	معدل مسبب التكلفة (دج)
01	نشاط الإدارة و المحاسبة	1681531,24	عدد العاملين	84	20018,23
02	نشاط تأجير و تأمين المباني	214372,791	المساحة المؤمنة(م ²)	19518	10,98
03	نشاط تنظيف المباني والأجنحة	633301,706	المساحة المنظفة(م ²)	7024	90,16
04	نشاط صيانة المباني والأجنحة	2004687,07	المساحة المبنية(م ²)	19518	102,71
05	نشاط توفير الأمن الداخلي والحراسة	1214192,48	المساحة المحروسة(م ²)	19518	62,21
06	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام ألي	218992,242	عدد الأجهزة المستخدمة	24	9124,68
07	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	189806,273	حجم الاستخدام	27	7029,86

11726,93	23	عدد المكاتب	269719,343	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية	08
13737,83	45	أمر بمهمة (متوسط القيمة)	618202,25	مهمات داخل الولاية وخارجها	09
2251,20	2000	عدد الطلبة المستفيدين	4502401,96	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	10
1493,48	600	عدد الفحص	896086,97	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية الوقاية الصحية والتطهير والمراقب	11
1891,77	500	عدد الطلبة المنخرطين	945887,14	نشاط التظاهرات العلمية والثقافية	12
230,55	1200	عدد الطلبة المنخرطين	276664,2	نشاطات الرياضية	13
194,08	1600	عدد المشاركين	310532,12	نشاط المطالعة الورقية والالكترونية	14
1163,61	2000	عدد الطلبة	2327229,05	نشاط توفير النقل	15
2466,40	2000	عدد الطلبة	4932806,34	نشاط توفير الإيواء	16
10522,85	2000	عدد الطلبة	21045696,32	نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات	17

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

بعد الحصول على عدد الإجمالي للمسببات و حساب معدل التجميل لكل نشاط، يمكننا تحديد نصيب كل خدمة نهائية من مختلف المسببات، و هذا انطلاقا مما سبق.

الجدول رقم (IV-46) : تبيان نصيب كل خدمة هائية من استهلاك مختلف المسببات النشاط

الرقم	توصيف النشاط	طبيعة مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	معدل مسبب التكلفة (دج)	خدمة تقديم الوجبات الغذائية	خدمة توفير السكن	خدمة توفير النقل	خدمة توفير المنحة	خدمة تقديم العلاج	خدمة الترفيه البدني	توفير خدمة المطالعة الورقية و الالكترونية	خدمة الترفيه العلمي و الثقافي
01	نشاط الإدارة و المحاسبة	عدد العاملين	84	20018,23	30	18	8	9	7	2	6	4
02	نشاط تأجير و تأمين المباني	المساحة المؤمنة(م ²)	19518	10,98	1200	16450	45	53	100	1200	210	260
03	نشاط تنظيف المباني والأجنحة	المساحة المنظفة(م ²)	7024	90,16	600	5760	45	53	60	36	210	260
04	نشاط صيانة المباني والأجنحة	المساحة المبنية(م ²)	19518	102,71	1200	16450	45	53	100	1200	210	260
05	نشاط توفير الأمن الداخلي والحراسة	المساحة المحروسة(م ²)	19518	62,21	1200	16450	45	53	100	1200	210	260
06	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام ألي	عدد الأجهزة المستخدمة	24	9124,68	3	3	1	2	1	1	12	1
07	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	حجم الاستخدام	27	7029,86	6	6	3	6	3	1	1	1
08	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية	عدد المكاتب	23	11726,93	5	6	2	5	2	1	1	1
09	مهمات داخل الولاية وخارجها	أمر بمهمة (متوسط القيمة)	45	13737,83	0	45	0	0	0	0	0	0
10	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	عدد الطلبة المستفيدين	2000	2251,20	0	0	0	2000	0	0	0	0
11	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية الوقاية الصحية والتطهير والمراقب	عدد الفحص	600	1493,48	0	0	0	0	600	0	0	0
12	نشاط التظاهرات العلمية والثقافية	عدد الطلبة المنخرطين	500	1891,77	0	0	0	0	0	0	0	500
13	نشاطات الرياضية	عدد الطلبة المنخرطين	1200	230,55	0	0	0	0	0	1200	0	0
14	نشاط المطالعة الورقية والالكترونية	عدد المشاركين	1600	194,08	0	0	0	0	0	1600	0	0
15	نشاط توفير النقل	عدد الطلبة	2000	1163,61	0	0	2000	0	0	0	0	0
16	نشاط توفير الإيواء	عدد الطلبة	2000	2466,40	0	2000	0	0	0	0	0	0
17	نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات	عدد الطلبة	2000	10522,85	2000	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

في هذه الخطوة يتم حساب التكلفة الإجمالية و الشهرية و اليومية لكل خدمة مقدمة ، و هذا استناد لمسيبات التكلفة المستخدم

الجدول رقم (IV-47) : التكاليف الشهرية واليومية للطالب في الإقامة الجامعية

الرقم	توصيف النشاط	معدل مسبب التكلفة (دج)	خدمة تقديم الوجبات الغذائية	خدمة توفير السكن	خدمة توفير النقل	خدمة توفير المنحة	خدمة تقديم العلاج	خدمة الترفيه البدني	توفير خدمة المطالعة الورقية و الالكترونية	خدمة الترفيه العلمي والثقافي
1	نشاط الإدارة و المحاسبة	20018,23	600546,9	360328,14	160145,84	180164,07	140127,61	40036,46	120109,38	80072,92
2	نشاط تأجير و تأمين المباني	10,98	13176	180621	494,1	581,94	1098	13176	2305,8	2854,8
3	نشاط تنظيف المباني والأجنحة	90,16	54096	519321,6	4057,2	4778,48	5409,6	3245,76	18933,6	23441,6
4	نشاط صيانة المباني والأجنحة	102,71	123252	1689579,5	4621,95	5443,63	10271	123252	21569,1	26704,6
5	نشاط توفير الأمن الداخلي والحراسة	62,21	74652	1023354,5	2799,45	3297,13	6221	74652	13064,1	16174,6
6	نشاط تقديم وصيانة تجهيزات ولوازم إعلام ألي	9124,68	27374,04	27374,04	9124,68	18249,36	9124,68	9124,68	109496,16	9124,68
7	نشاط تقديم أوراق و لوازم مكتبية	7029,86	42179,16	42179,16	21089,58	42179,16	21089,58	7029,86	7029,86	7029,86
8	نشاط تقديم أثاث و عتاد مكتبية	11726,93	58634,65	70361,58	23453,86	58634,65	23453,86	11726,93	11726,93	11726,93
9	مهمات داخل الولاية وخارجها	13737,83	0	618202,35	0	0	0	0	0	0
10	نشاط تسيير و تجديد و تقديم المنح	2251,2	0	0	0	4502400	0	0	0	0
11	نشاط الفحص و الإسعافات الأولية	1493,48	0	0	0	0	896088	0	0	0
12	نشاط التظاهرات العلمية والثقافية	1891,77	0	0	0	0	0	0	0	945885
13	نشاطات الرياضية	230,55	0	0	0	0	0	276660	0	0
14	نشاط المطالعة الورقية والالكترونية	194,08	0	0	0	0	0	310528	0	0
15	نشاط توفير النقل	1163,61	0	0	2327220	0	0	0	0	0
16	نشاط توفير الإيواء	2466,4	0	4932800	0	0	0	0	0	0
17	نشاط تسيير و إعداد و توزيع الوجبات	10522,85	21045700	0	0	0	0	0	0	0
	اجمالي التكلفة الشهرية لخدمات الإقامة الجامعية		22039610,75	9464121,87	2553006,66	4815728,42	1112883,33	869431,69	304234,93	1123014,99
	التكلفة الشهرية للطالب الواحد		734653,69	315470,73	85100,22	160524,28	37096,11	28981,06	10141,16	37433,83
	التكلفة اليومية للطالب الواحد		367,33	157,74	42,55	80,26	61,83	24,15	6,34	74,87

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

3- حساب التكلفة الشهرية واليومية للطالب في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة.

في هذه الخطوة حساب التكلفة اليومية والشهرية لكل من الطالب الواحد و الإقامة الجامعية ككل، وذلك من خلال جمع كافة تكاليف الخدمات النهائية المقدمة للطالب.

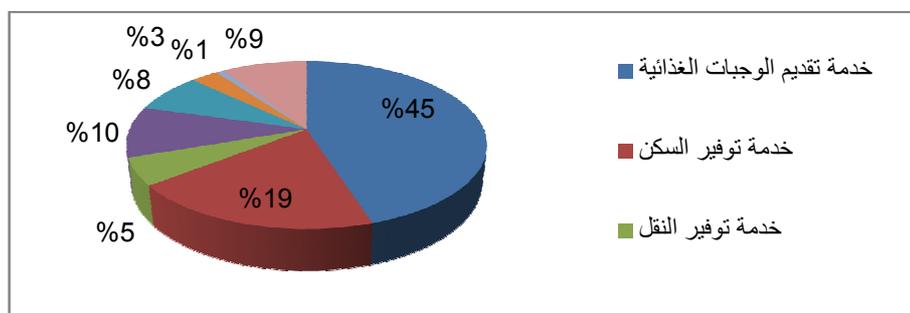
الجدول رقم (IV-48): حساب التكلفة الشهرية واليومية للطالب

النسبة	التكاليف (دج)	الخدمات المقدمة
45,07%	367,33	خدمة تقديم الوجبات الغذائية
19,35%	157,74	خدمة توفير السكن
5,22%	42,55	خدمة توفير النقل
9,85%	80,26	خدمة توفير المنحة
7,59%	61,83	خدمة تقديم العلاج
2,96%	24,15	خدمة الترفيه البدني
0,78%	6,34	توفير خدمة المطالعة الورقية و الالكترونية
9,19%	74,87	خدمة الترفيه العلمي و الثقافي
100%	815,06	إجمالي التكلفة اليومية للطالب
	1630116,17	إجمالي التكلفة اليومية للإقامة
	24451,74	إجمالي التكلفة الشهرية للطالب
	48903485,24	إجمالي التكلفة الشهرية للإقامة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل من خدمة تقديم الوجبات الغذائية وتوفير السكن تحتلاني النسبة الأكبر من إجمالي تكلفة الطالب، أي 45.07%، 19.35% على التوالي، وهذا طبيعي نظرا لأهميتهما وتكرارهما اليومي. ويمكن ما سبق بيانيا، وذلك للتوضيح أكثر

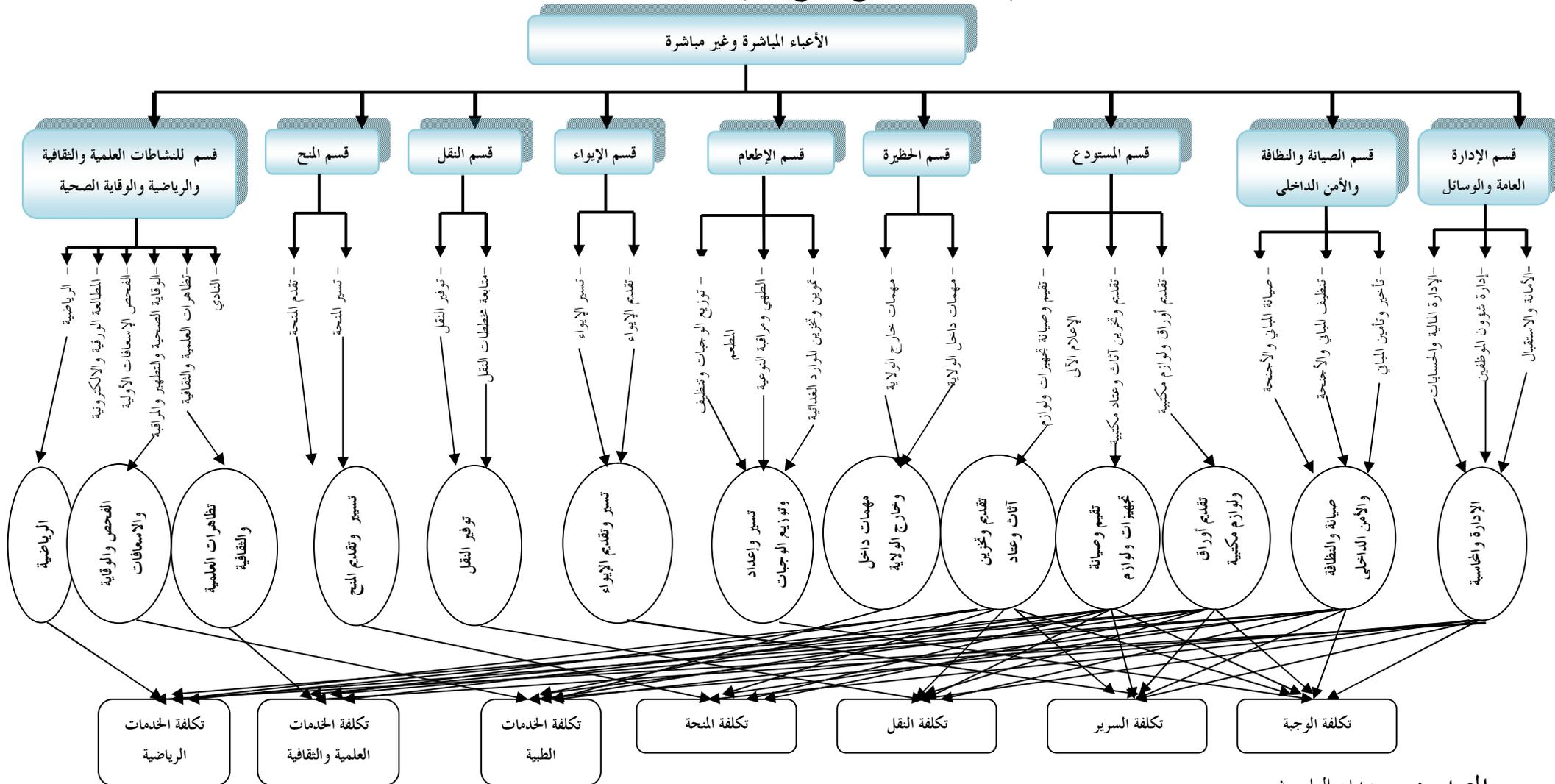
الشكل رقم (IV-5): حصة كل خدمة من التكلفة اليومية للطالب



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الجدول السابق

ويمكن تلخيص تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الإقامة الجامعية، نور الرسم البياني أذناه:

الشكل رقم (IV-6): اقتراح نموذج لنظام ABC في الإقامات الجامعية



المصدر : من عداد الباحث

خلاصة الفصل:

لقد تمكنا من خلال هذا الفصل أن نسلط الضوء على أهم الأنظمة الحديثة المستخدمة في قياس وتحليل تكاليف المؤسسات العمومية، ألا وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وقد اتضح لنا أن هذا الأخير يختلف في فلسفة عمله عن الأنظمة الكلاسيكية متجاوزا بذلك الكثير من سلبياتها ونقائصها والتي تمثلت في مجموعة من الانتقادات المفاهيمية و التقنية، مما أفقدها مرونة مواكبة التغيرات و تطورات المحيط الحالي، إذ أصبح بقاء المؤسسات و استمرارها فيه مشروط بتوفر قدرات تسييرية تجعلها قادرة على الصمود و التأقلم.

ومن خلال الواقع العملي تبين لنا أن اعتماد هذا النظام على مفهوم النشاط قدم للمسيرين تصور كاملا عن كيفية تسيير الأنشطة و العمليات داخل المؤسسة مما اكسب التحليل أبعاد مختلفة و هذا انطلاقا من المدخل التشغيلي أو الأفقي المتعلق أساسا لإرضاء العملاء و خلق القيمة و تحسين الخدمة على مستوى المؤسسة ككل عوض التنظيم العمودي التقليدي القائم على توزيع المسؤوليات.

خاتمة

خاتمة

لقد تمكنا من خلال هذا البحث أن نسلط الضوء على إحدى أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات، والمتمثل في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وقد اتضح لنا أن هذا النظام يختلف على الأنظمة الكلاسيكية في آلية عمله وفلسفته متجاوزا بذلك الكثير من سلبياتها وثرغاتها المرتبطة من الناحية التقنية والنظرية، مما أفقدها القدرة على مواكبة ومسايرة التغيرات والتطورات التي يتسم بها المحيط، إذ أصبح يتوقف بقاء المؤسسات واستمرارها مرهون بمدى امتلاكها لموارد بشرية، تجعلها قادرة على بناء مزايا تنافسية مستمرة تمكنها من مواجهة منافسيها.

ومما سبق يمكننا القول أن اعتماد المؤسسات لنظام ABC، سيساعدها من تجاوز الكثير من الصعوبات المتعلقة بالأنظمة التقليدية، والمؤسسات العمومية كغيرها من المؤسسات الاقتصادية، مطالبة بتبني أنظمة حديثة للتكاليف بهدف ضبط وترشيد المال العام، وخاصة إذا ما تعلق الأمر بالمؤسسات الضخمة ذات الصلة المباشرة بالخدمات الحساسة المقدمة للمجتمع كالصحة والتعليم، والتي تخصص لميزانيتها أموال ضخمة كل ما مر قانون للمالية وتضاف إليها اعتمادات بحجة عدم كفاية الموارد، مما يستوجب إلزامية تبني الأنظمة الحديثة للتكاليف، ومن خلال هذا البحث اتضح لنا إمكانية تطبيق نظام ABC في المؤسسات العمومية بما حققه من إيجابيات في ضبط وتحديد الأنشطة المستهلك للتكاليف بصورة فوق العادة وتبسيط التركيز فيها بغرض تحديد مواطن الإسراف والتبذير، والعمل على تذليلها وإعادة توجيه قيمة الضياع لاستغلالها لتغطية تكاليف نشاطات أخرى، أو تحسين النشاطات الموجودة أو فتح المجال للمقاولة من الباطن في تقديم الخدمات العمومية، ويتضح ذلك جليا في قطاع الخدمات الجامعية من خلال خصوصية خدمة الإطعام والاحتفاظ بخدمة والإيواء، وبذلك يسهل تسيير ومراقبة هذه المؤسسات المقاولاتية .

نتائج اختبار الفرضيات :

- أن النظام الحالي المتبع والقائم على توزيع المصاريف الإدارية والعمومية على أساس اعتمادات، لم يعد كافيا و ملائما لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الملائمة، وتحديد تكلفة الخدمات المقدمة. أظهرت النتائج أنه يمكن قبول هذه الفرضية، حيث تبين لنا أن هذا النظام يختلف في آلية عمله عن الأنظمة الكلاسيكية، بما فيها نظام المحاسبة العمومية متجاوزا بذلك الكثير من نقائصها و عيوبها سواء المتعلقة بالجانب التقني أو المفاهيمي ، مما جعلها غير قادرة على مواكبة التغيرات و التطورات التي عرفها المحيط الراهن، إذ أصبح بقاء المؤسسات واستمرارها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى امتلاكها لأنظمة تكاليفية، تجعلها قادرة على خلق ميزة تنافسية وذلك من خلال ترشيد نفقاتها.

• يمكن نظام ABC من توضيح بنية التكاليف بشكل أكثر دقة، من خلال تحديد التكلفة على أساس النشاط والتركيز على الأنشطة كونها أغراض تكلفة أساسية، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة مع إمكانية تسعير الخدمات المقدمة بشكل دقيق ومستمر؛ باعتباره نظاما مساعدا لنظام المحاسبة العمومية المعتمد والمطبق حاليا في قطاع الخدمات الجامعية.

أظهرت النتائج أنه يمكن قبول هذه الفرضية، حيث تمكنا من خلال اعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، التحكم في تحميل التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وسهل، كما أن الفلسفة التي يعتمد عليها النظام تستند على خلق آليات فعال لتتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة المولدة للخدمات المقدمة، وذلك من خلال الربط بين التكلفة والنشاط والخدمة، بالتفصيل الذي يمكن المسيرين من تحديد هوية التكاليف بدقة متناهية، مما يساعد على سهولة مراقبتها.

• توجد معوقات جوهرية تحول دون تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية.

أظهرت النتائج أنه يمكن قبول هذه الفرضية، حيث أنه من خلال عملية التطبيق لم تكن هناك أية صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر، ودليل ذلك هو نجاح تطبيق هذا النظام في قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، وهذا لا يعني أن عملية التطبيق كانت سهلة وخالية من أية عقبات، فخلال عملية التطبيق واجهتنا صعوبات عملية في الحصول على المعلومات التكاليفية، بالشكل الذي يمكن من خلاله تطبيق نظام ABC بسهولة ويسر، مما اضطررنا إلى التعامل مع كم هائل من المعلومات تحويلها بالشكل الذي يمكن من خلاله الاستفادة منها في عملية التطبيق، الأمر الذي استغرق منا وقتا طويلا لانبجاز هذه الدراسة الميدانية.

• يؤدي تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية، التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة الخاصة بتسعير الخدمات الجامعية.

أظهرت النتائج أنه يمكن قبول هذه الفرضية، وذلك بسبب القدرة العالية التي يقدمها نظام ABC على توفير المعلومات المالية الدقيقة المتعلقة بجميع تكاليف الإقامة الجامعية، مما يهيئ المناخ لاتخاذ قرارات الإدارية السليمة وخاصة إذا ما تعلق الأمر بتعديل قيمة المساهمة التي يدفعها الطالب من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بناء على أسس علمية سليمة، كما يعمل على توفير معلومات غير مالية من خلال توفير بنك معلومات حول الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير أداء الإقامة التي تم التطبيق عليها، وبالتالي القدرة العالية على فهم العمليات وتحديد ما هو مفيد منها، وما هو عديم الفائدة، وبالتالي إعادة هندسة العمليات وفق معلومات تحليلية عن الأنشطة.

على ضوء ما ورد في هذا البحث من معلومات فإنه يمكن استخلاص النتائج الآتية :

- يعد قصور النظام المحاسبي العمومي المعتمد حاليا في قطاع الخدمات الجامعية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها عاملا رئيسيا ولد الحاجة إلى تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- هناك تعدد وتنوع خدمات قطاع الخدمات الجامعية، الأمر الذي يتطلب بالضرورة إلى تبني نظام يرشد تكاليفها وخاصة في ظل ضخامة ميزانيتها ، والتفكير بجدية والأخذ في الحسبان تقلبات أسعار البترول مادام هو المورد الرئيسي لإيرادات الدولة.
- قدرة نظام ABC على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة، بشكل دقيق للخدمات الجامعية المقدمة،
- يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أساسا ملائما لاتخاذ قرارات إدارية، تمكن من عملية تسعير الخدمات المقدمة للطلبة، وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة.
- قدرة نظام ABC على قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بأقسام الإقامة الجامعية، وقد تعكس الطاقة غير المستغلة عدم الكفاءة في جدولة مواعيد الإيواء والإطعام والنقل.
- أظهرت النتائج أن نظام التكاليف المبني على أساس التكلفة، يمد الإقامة الجامعية بتقارير عن تكلفة كل الأنشطة التي يؤديها كل قسم من أقسامها على حدا.
- كما يزود الإدارة بتقارير حول مساهمة كل قسم بالتكلفة لكل خدمة مقدمة.
- يمكن تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة إلى تفعيل الرقابة على الموارد، من خلال الربط بين الأنشطة والموارد والمسؤول عن أداء هذه الأنشطة.
- عدم اهتمام نظام المحاسبة العمومية المتبنى من قبل القطاع العمومي غير الهادف للربح، لقياس تكلفة المنتجات أصلا، وهذا ما يفتح الباب بمصرعيه لمنهجة التبذير و اللامبالاة وإسراف للمال العام.
- يحتاج تطبيق النظام إلى تفهم الإدارة ووعيها وتأهيل الموارد البشرية واستخدام الوسائل التقنية، وتكييف النظام المحاسبي الحالي حسب متطلبات نظام ABC، وهذا ناتج عن ملاحظتنا لغياب الروح للبحث عن المستجدات في تقنيات التسيير بصفة عامة ورفضها رفضا قاطعا، بحجة عدم جدوتها من منظوره الضيق والصحيح في بعض الأحيان، مادامت الجهات الوصية لا تعطي أدنى اهتمام لترشيد المال العام مند عقود من الزمن، بالرغم من المبالغ الضخمة الموجهة للقطاع وبشكل متزايد من سنة إلى أخرى، وهذا يفتح الباب لأكثر من سؤال حول طبيعة السياسة المتبناة في القطاع.
- نقص الإطارات المتخصصة ونقص تكوينهم وكفاءتهم، وأغلب مسؤولي الإقامة هم عبارة عن موظفين في رتبة عون متعدد للأشغال مكلفين بمهام أكبر بكثير منهم كمخزني أو رئيس الإطعام ، وهذا ما يؤدي إلى خلق العديد من المشاكل التسييرية والاجتماعية داخل الإقامة ويهدد الهدف الذي أنشأت من أجله هذا

من جهة، وتكسب العمال فوق الطاقة بشكل غير مبرر اقتصاديا ومبررا اجتماعيا بهدف القضاء على البطالة على حساب خدمة الطالب من جهة أخرى.

- من خلال الدراسة الميدانية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، اتضح لنا وجود العديد من المشكلات التي تلزم عملية التطبيق العملي ومن أهمها صعوبة القبول والاستجابة للنظام بسبب ابتعاد الهيكلة التنظيمية والمحاسبية كل البعد عن انتهاز أنظمة التكاليف، والصعوبات الخاصة بتجميع البيانات المطلوبة لتنفيذ هذا النظام، والصعوبات المتعلقة بتحديد التكاليف الملائمة وتقسيم المجمعات، ومن هنا نرى أن التحول إلى نظام ABC يحتاج إلى فترة انتقالية يتم من خلالها شرح النظام للمسؤولين والعاملين بالإقامة، حتى يمكن الاستفادة الكاملة منه.

- طبيعة الهيكل التنظيمي الحالي للإقامة لا يساعد على تطبيق النظام، لأنه مفصلا أساس على مقاس توزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات وطبيعة الخدمات المقدمة للطلبة، وأهم الجانب التكاليفي بشكل تام.

- إعادة تجميع أسعار الخدمات المقدمة بالشكل الذي لا يضر الطالب ولا يثقل عاتق ميزانية القطاع، فكيف لأسعار ثابتة منذ السبعينيات لم تتغير بالرغم من ارتفاع معدلات التضخم بوتيرة سريعة، وإعادة توجيه الزيادة المفروضة لصيانة وتجديد المرافق الضرورية لإقامة الطالب هذا من جهة، وتكوين روح المسؤولية لدى الطالب من جهة أخرى.

التوصيات :

اتضح لنا من خلال النتائج السابقة أهمية تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية، واستنادا على ما سبق يمكن تقديم بعض المقترحات التي من شأنها أن ترتقي بأداء العمل داخل القطاع، وتعبيد الطريق لتبني النظام، وذلك على مستويين:

• على المستوى العام :

- اتخاذ قرار إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي، وذلك من خلال إرساء مرسوم قانوني يجبر على تطبيق هذا النوع من المحاسبة.

- تأهيل المؤسسات العمومية ماليا وفنيا وبشريا وتسويقيا، بما يمهد لتهيئة المناخ الملائم لاعتماد هذا النوع من الأنظمة.

- يجب نشر الوعي التكاليفي، وذلك عن طريق توعية الجهات الوصية والمسؤولين ومحاربة الذهنية الرجعية وخاصة في القطاع العمومي غير الهادف للربح، وذلك من خلال إبراز الأهمية الممكن جنيها من انتهاز أنظمة تسييرية حديثة، كما يولوا لها أهمية بالدرجة الأولى من الناحية القانونية والمعيشية وللاقتصاد الوطني ككل.

- إعادة تأهيل وتدريب الكوادر العاملين في القطاع على أسس علمية وفنية متطورة وحديثة، لتكون أكثر جاهزية لمواكبة المستجدات التي تحدثها المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في تحسين الخدمة العمومية.

- التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار، لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة والكامنة، التي يجب اكتشافها والعمل على استغلالها فيما يحقق التحسن المستمر.
- إعادة تكييف نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع متطلبات تطبيق النظام، أو إنتاج نظام محاسبة تحليلية خاص بالمؤسسات العمومية.
- محاولة تكييف التشريعات والقوانين المنظمة لعمل القطاع بالشكل الذي يسمح من تطبيق النظام بكفاءة وفعالية، وبما يتناسب مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الراهنة.
- وضع حد لظاهرة تضخم القوانين والقرارات وتعدد جهات الاختصاص و تداخل المهام، والأخذ بالمكائيم الاقتصادية التي تحكمها قوانين السوق.
- على مستوى الإقامة الجامعية :

- ضرورة تطبيق نظام ABC في قطاع الخدمات الجامعية لما له من دور فعال في ترشيد الإنفاق العام، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة.
- حصر نشاط العيادات في مركز طبي جامعي واحد من أجل تقليص نفقات العلاج، مقارنة بالمؤسسات الطبية الخاصة.
- محاولة تصنيف الإقامات على حسب تصنيف المعاهد والكليات وتكون بجانبها، بغرض تخفيض تكاليف النقل والإطعام.
- إعادة النظر في قيمة المنحة وذلك بتخصيصها للطلبة المعوزين أو المحتاجين إليها فعلا، وهذا بالنظر للحالة المعيشية لأسرة الطالب من حيث المداخيل.
- خصوصية خدمة الإطعام نظرا لما يشوبها من مشاكل متعلقة بالتنوع والتبذير والسرقات، وتقديمها للطالب على شكل منحة الإطعام.
- إلغاء ما يسمى بالنقل الجامعي في وسط المناطق الحضرية والاقتران على المناطق المعزولة وفئة الطلبة المعوزين على شكل منحة النقل.
- تفعيل النظام الداخلي التعويضي للأضرار المتسبب فيها الطلبة.
- فرض على الطلبة التزود بمستلزمات النوم الخفيفة كالمطرح والمخدة والبطانية.... وهذا ما يجنب القطاع تكلفة الشراء و التحديد والتنظيف.
- إدخال تقنيات حديثة في مجال تحديد سقف استهلاك الكهرباء بإعتماد البطاقات الكهربائية وهذا لتجنب التبذير، ويلزم الطالب بتسديد الاستهلاك الزائد عن المطلوب، وكذلك إستعمال الحنفيات الحرارية لتجنب ترك الحنفيات مفتوحة طوال الوقت.

أفاق و نقاط بحثية مستقبلية :

وفي الأخير، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل، ويمكن صياغتها على النحو التالي :

- تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع العام غير الهادف للربح.
- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعدة لمراقبة التسيير وتحسين الأداء في المؤسسة العمومية.
- تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف المبني على أسس الأنشطة (ABCM) في قطاع الخدمات الجامعية بشقيه البيداغوجي والخدمي.
- نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية في القطاع العام.
- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الخدمة العمومية وتدنية أسعارها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

أ- كتب

1. إبراهيم أحمد الصعيدي، نظم المعلومات المحاسبية، بدون ناشر، 1998.
2. إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع، طبعة 1، مصر، سنة 2002.
3. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2002.
4. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006.
5. إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، دار النشر، بدن سنة نشر.
6. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2009.
8. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002 ..
9. بوعلام بوشاشي، الفكر في المحاسبة العامة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 1995.
10. ثابت، عبد الرحمن إدريس، المدخل الحديث في الإدارة العامة، بدون بلد النشر، الدار الجامعية، 2001.
11. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
12. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
13. رضوان حلوة حنان، نزار فليج البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
15. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008.
16. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

17. السيد عبد المقصود ديان، وزنيات محمد محرم، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992.
18. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية، مصر، 2001.
19. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
20. عبد المطلب عبد الحميد، التمويل المحلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
21. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003.
22. عطية هاشم أحمد، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
23. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.
24. على رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
25. علي زغدود، المؤسسات العمومية الإدارية، تعريفها، طبيعتها القانونية، الشخصية المعنوية، الجزائر، المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية، بدون تاريخ نشر.
26. فلاح حسين الحسينين، الإدارة الاستراتيجية، مصر، 2000.
27. فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
28. فوزي غرايبة، محاسبة التكاليف: المبادئ، الإجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979.
29. فوزي، غرايبة، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، ط2، 1979.
30. قادة أقاسم، قدي عبد المجيد، الوجيز في المحاسبة الوطنية، أطلس للنشر، الجزائر، 1993.
31. كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004.
32. مجمع اللغة العربية في القاهرة، المعجم الوسيط، الجزء 1، دار عمران، الطبعة الثالثة، القاهرة، 1985.
33. محمد أحمد حجازي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
34. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
35. محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلومصرية، مصر، بدون سنة نشر.

36. محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
37. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003.
38. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
39. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
40. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
41. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
42. المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
43. مرسي محمد منير، عبد الغني النوري، تخطيط التعليم واقتصادياته، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977.
44. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1999.
45. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
46. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
47. هايري بوكان، محاسبة التسيير، ترجمة أحمد شعرون، دار الأفاق، الجزائر، 2003.
48. هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، ج1، ط2، دار المريخ للنشر، السعودية، 2003.
- ب-المذكرات والرسائل الجامعية
49. إبراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005.
50. أيت عيسى حسين، انعكاسات تدهور الظروف المعيشية في الاقامات الجامعية على التحصيل العلمي للطلبة، رسالة ماجستير في علم الاجتماع التربوي، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003-2004.
51. بن نوار بومدين، النفقات العامة على التعليم، دراسة حالة قطاع التربية الوطنية بالجزائر 1980- 2008، ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010-2011.

52. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعات الكوابل الكهربائية- بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010-2011.
53. حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
54. خالد أمين، عبد الله، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2005.
55. درحمون 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.
56. رفاع شريفة، نحو إدماج مفهوم الأداء في الخدمة العمومية في الدول النامية نحو تسيير عمومي جديد وفق نظرية الإدارة العمومية الحديثة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008.
57. زهير شلال، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
58. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات الحاسوبية، مذكرة ماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، غ منشورة جامعية، الجزائر، 2004.
59. سالي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009-2010.
60. بن عيسى ليلي، أهمية التسيير العمومي الجديد في قطاع التعليم العالي، دراسة حالة: جامعة محمد خيضر بسكرة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005-2006.
61. سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- ENICAB، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005.

62. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني 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.
63. عشور عبد الكريم، دور الإدارة الالكترونية في ترشيد الخدمة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية والجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010.
64. فتيحة لماني، إجراءات تنفيذ عمليات الميزانية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، المركز الجامعي، المدية، الجزائر، 2006.
65. محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.
66. مدني بن بلغيث، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة **MAG-MOS** وحدة ورقلة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 1998.
67. نمر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة **توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH)**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.
- ج-القوانين والقرارات
68. الجريدة الرسمية، عدد 24 أفريل 1995.
69. القانون 90/21، المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35.
70. القانون 21/90، المؤرخ في 24 محرم 1411هـ الموافق لـ 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
71. المرسوم التنفيذي رقم 313/91، الصادر في 7 سبتمبر 1991، والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريد الرسمية، عدد 43، 1991.
72. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها.
73. المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 5 ماي 1993، المحدد لكيفيات إحداث الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها.

د-الدوريات والمجلات

74. البتانوني علاء، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 1.
75. جوهر علي صالح، كلفة التعليم للطلاب بالمؤسسة التعليمية، مجلة كلية التربية، جامعة منصورية، 1998.
76. حوليات جامعة الجزائر، عدد 07، 1993.
77. دليل الخدمات الجامعية بورقلة لسنة 2012/2011
78. زعرب حمدي شحده، مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة أبحاث البرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 21، العدد 3.
79. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف كأس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جانفي 2007.
80. طلال جيحان العلكاوي، تقييم آثار ومعوقات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر، جامعة البتراء الخاصة، المجلد 08، العدد 01، الأردن، أفريل 2004.
81. الغروري علي مجدي، استخدام منهج التكلفة المبنية على أساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، تجارة المنصورة، العدد 2.
82. مبارك صلاح الدين، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 29، العدد 1.
83. محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2005.
84. موسى درغام ماهر، وإبراهيم شقفة خليل، حساب تكلفة الخدمات العلاجية وفق نظام تكاليف الأنشطة في مستشفيات غزة الأروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلس الخامس عشر، العدد A-1، 2008.
85. يوسف محمد محمود، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، مجلد 32، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995.

و-المقابلات:

86. مقابلة شخصية مع المحاسب العمومي الرئيسي للإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، في 16 ماي 2012

ي-المواقع الالكترونية

87. مجلة المحاسب، علاقة المحاسبة بالمحاسبة الوطنية، متاح على الخط:

<http://www.m7asbh.com/acc/>

88. كرار عبد الإله الخالدي، مبادئ المحاسبة: المحاسبة نظام للمعلومات، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة، جامعة الكوفة، 2010، متاح على الخط:

https://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.attdc.kuiraq.com%2Fapplication%2F8-2010%2Fkarar-abdulelah.pps&ei=-QlQUvPmle-M4gS8yYH4DA&usg=AFQjCNGV1ZaB0d0gyLAtAV1M_10wXD9ntg&sig=2=RjtpYX3KfjNC0mosVtTLw&bvm=bv.53537100,d.bGE

89. <http://www.onou.dz/Page-Ar/Index-ar.htm> 14/08/2012

2-المراجع باللغة الأجنبية :

90. Adolph Matz, J.Curry, Cost accounting: planning and control, South Western Publishing, OHIO, 1972.

91. Béatrice, et Farncis, Garanduillat, Comptabilité de gestion- méthode et modernes de l'analyse de coûts, guation éatieur Paris, France, 2004.

92. Carla Mendoza et autres, Coûts et décisions, Gualino édition, Paris, 2002.

93. Cohen, E, et Henry C, Service Public, Secteur Public, Editions, La Documentation Française, Paris Rapport n°3 du Conseil d'Analyse Economique, Paris, 1998.

94. Cooper R, Kaplan R. S., The Design of Management System, New Jersey, Prentice Hall, 1991.

95. Denkin, Edward B. and Maher, Michael W; Cost accunting, 2en Ed, Irwin 1991.

96. Denoix de saint Marc, R, Le service public, la Documentation Française, Paris, 1996.

97. Didier Linotte et Raphael Romi, service public et Droit Administratif et Economique, 5eme, édition, juris-Classeur, Paris, 2003.

98. Dominique Roux, Daniel Soulier, "Gestion", Edition presse Universitaires de France, Paris, 1992.

99. Douglas Yates, Managing in public and private organization, Similarities and differences, in Steven Ott et al., public management, Chicago, Lyecum Book/Nelson j-Hall Publichers, 1991.

100. G. Gelbert, P. Piger, Compatibilité analytique, Édition Économica, Paris, 1994.

101. H Bouquin, **Comptabilité de gestion**, Edition economica, Paris, 2000, p94.
102. Hélène Lonin et al., **le contrôle de gestion**, 2eme édition, Editions Dunod, Paris, France, 2003.
103. J. C. Martinet et Dimalta, **Droit budgétaire**, édition, LTTC, 1999.
104. J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, **Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation**, Presse universitaire, Gronble, Paris, 2000.
105. Jaques Magnent, **Comptabilisé publique**, presses universitaires de France, 1978.
106. Lasary, **Comptabilité analytique** E.S.Salem, Alger, 2001.
107. Lévque, Econmie De la Réglementation, Editions la Découverte, Collection Repères, Paris, 1998.
108. Martimand C. et Lorenzi J.H., La Régulation des services Publics, concilier équité et efficacité, ASPE Europe ESKA, Collection Rapports Officiel, Paris, 1995.
109. Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7eme édition, Edition Econmica, Paris-France, 2000.
110. Michel M, **Costaccounting**, 5th edition. MacGrow-Hill Book company, N.Y. USA, 1997.
111. Mikker. G et al., **The Hidden Factory Harvarol business**, espt, 1985.
112. P. Lassegue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, édition Dalloz, Paris, F, 1996.
113. P. Lorino, **Méthodes et pratique de la performance**. Edition d'organisation, Paris 2001.
114. Pabarnager, P. Moutan, **Comptabilité de gestion**, Edition Hachette Livre, Paris, 1997.
115. Petty I, **New Development in Management Accounting, The big Picture, Fifth Asian-Pacific conference on international Accounting Issues**, Mexico City, Mexico, November 3-6, 1993.
116. RADP, MESRS, **Reforme des couvres universitaires**, 1996.
117. SACI D., **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, L'expérience Algérienne, O.P.U. Alger 1991.
118. Stoffacs, C, **Service Public. Question d'avenir**, Rapport de la commission du Commissariat Générale du Plan 1995, éditions Odile Jacob, La Documentation Française, Paris.
119. Temmare, M Hamid, **Stratégie de développement indépendant, Le Cas de l'Algérie, Un Bilan**, OPU, Alger 1983.
120. Whilt, S.Y., Whilt J.D., **What Professional Services Fims can learn form Manufacturing**, Management Accounting, 1988.
121. Xavier Boun et al., **Les Nouveaux visages du contrôle de gestion**, Editions Donos, Paris, France, 2000.
122. Yong-wookim, Glenn ballard, **Activity Based costing and its application to lean construction**, proceeding of the 9th annual conference of

the International Group for construction, National University of Singapore,
August, 2001.

الملاحق