

قياس و ترشيد تكاليف الخدمات الجامعية باعتماد نظام التكاليف

المستندة للنشاط ABC

دراسة حالة الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل-

Measurement and rationalization of the university services costs by applying the activity-based costing (ABC) system

Case Study- university Residence- Abderrahmane Boussaa-Jijel-

ط.د بوغدة فريد

جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل

[f.bougheda@univ-jjel.dz](mailto:f.bougheda@univ-jjel.dz)أ. زعرات فريد<sup>1</sup>

جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل

[zaratf@yahoo.fr](mailto:zaratf@yahoo.fr)

ملخص:

تهدف الدراسة إلى توضيح كيفية تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC في الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان -جيجل- كعينة من مؤسسات الخدمات العمومية، وإبراز مدى أهميته في قياس وترشيد النفقات العمومية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا النظام يؤدي إلى قياس دقيق وموضوعي لأنشطة وخدمات الإقامة الجامعية مع التعرف على الطاقات غير مستغلة، ويؤدي كذلك إلى متابعة ورقابة الأنشطة وتحليلها بما يسمح بالتعرف على المهام غير الضرورية للاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

**الكلمات الدالة:** التكاليف غير مباشرة، مسببات التكلفة، تكلفة الأنشطة، تكلفة الخدمة العمومية.

**Abstract:**

The study aims to clarify how to implement the activity-based costing (ABC) system in the university residence Abderrahmane Boussaa-Jijel as a sample of public services organizations, and highlight its importance in measuring and rationalizing public expenditures, and the study concluded that the application of this system leads to an accurate and objective measurement of university residence activities and services, the identification of unexploited energies, and also leads to the follow-up, supervision and analysis of activities, which allow the identification of unnecessary tasks in order to reduce costs by dispensing of them.

**Key words:** indirect costs, causes of cost, cost of activities, cost of public service.

## مقدمة:

تعتبر الخدمات الجامعية إحدى الدعائم الرئيسية للخدمات الاجتماعية الموجهة للطلبة باعتبار أن تقديم هذه الخدمات يعني الاستثمار في الثروة البشرية التي تعد الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأي مجتمع في الحاضر و المستقبل، وعليه فان الدولة تخصص لها أموال ضخمة في ميزانيتها السنوية كما تلحقها أحيانا باعتمادات إضافية، مما يتطلب من مديرية الخدمات الجامعية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية لتابعة نفقاتها وترشيدها، ولهذا نسعى من خلال هذا البحث تقديم إطار لبيان كيفية قياس وتحليل و رقابة تكاليف الخدمات الجامعية من اجل ترشيدها باعتماد نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC.

## إشكالية الدراسة:

تشكل التكاليف غير المباشرة جزءا من تكلفة الخدمة، وأضحى في الآونة الأخيرة تشكل نسبة عالية من إجمالي عناصر التكلفة لاسيما في مجال الخدمات العمومية، الأمر الذي يستوجب تغييرا مستمرا في نظام التكاليف الذي تعتمد عليه إدارة الخدمات الجامعية خاصة في الإقامات الجامعية لكي يضمن لها قياس دقيق وموضوعي لتكاليفها يمكنها من عملية الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات الرشيدة، وعلى هذا الأساس قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC في قياس وترشيد تكاليف الخدمات الجامعية على مستوى الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمن-جيغل-؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يطبق نظام ABC لقياس تكاليف أنشطة وخدمات الإقامة الجامعية؟
- كيف تعتمد إدارة الإقامة الجامعية على نظام ABC لترشيد نفقاتها؟
- هل يوفر نظام ABC معلومات مفيدة للإدارة تساعد في تحسين وتطوير أنشطتها؟

## أهمية وأهداف الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لأهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي وهي قضية تطبيق نظام ABC لقياس وترشيد التكاليف ولاسيما في مجال الخدمات العمومية، وعليه قمنا بتطبيق هذا النظام على الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمن-جيغل بهدف إبراز مفهوم نظام التكاليف المستندة للنشاط وأبعاده بصفة عامة، وبيان كيفية تطبيقه لقياس تكاليف خدمات الإقامة الجامعية من جهة وتحليل و رقابة أنشطتها لترشيد نفقاتها من جهة أخرى.

## منهجية وأدوات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة ارتأينا إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على مختلف المراجع والمقالات المتعلقة بموضوع الدراسة، والعمل على تطبيق نظام ABC على "الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمن-جيغل" كعينة من قطاع الخدمات الجامعية باستخدام الأدوات التالية:

- المقابلات: تعددت المقابلات مع مختلف مسؤولي مديرية الخدمات الجامعية والإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمن -جيغل- للوقوف على واقع المؤسسة و الحصول على المعلومات التي تساعدنا في الدراسة والتحليل.
- الملاحظة: باعتبارها إحدى الأدوات الهامة في البحث العلمي تم الاستفادة منها في تتبع المراحل التي تمر بها أنشطة مصالح الإقامة الجامعية محل الدراسة .

وللإلمام بأهم جوانب الموضوع تناولنا هذه الدراسة من خلال هذين المحورين:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف المستندة للنشاط ABC.

المحور الثاني: دراسة حالة الخدمات الجامعية للإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيحل

### الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت إشكالية تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط في مجال الخدمات العمومية نذكر منها:

- ✓ دراسة محمد الخطيب نمر، هواري سويسي (2013) بعنوان محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية (دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة) وتوصلت الدراسة الى انه بإمكان القائمين على القطاع بتطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها، والتعرف على الأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية مما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الإنفاق.
- ✓ دراسة سعاد حمدي (2011) بعنوان استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية -قسم الأشعة- بسكرة) وتوصلت الدراسة انه يمكن استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بتكييف خطوات تطبيقه مع طبيعة المؤسسة الصحية ومراعاة خصوصية الخدمات المقدمة.
- ✓ دراسة سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع (2008) بعنوان نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية غزة). وهدف الدراسة الوقوف على مدى أهمية نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة الإسلامية بغزة من خلال توزيع استبيانات على محاسبي ومهني الجامعة ومراجعي الحسابات، واهم ما توصلت إليه الدراسة أن نظام ABC أداة إستراتيجية فعالة ومهمة لتطوير أداء الجامعة، ولكن عملية تطبيقه تواجه العديد من الصعوبات خاصة فيما يخص تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة وتجميع المعلومات المطلوبة لتنفيذ النظام.
- ✓ 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 هو اقتراح إطار لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية بغية توضيح أثر تطبيق النظام على دقة قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة، ومن أهم ما خلص إليه الباحث أن قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة التعليمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات ودوافع رئيسية إلى الحاجة إلى تطبيق نظام ABC .

### المحور الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف المستندة للنشاط "ABC"

نظام التكاليف المستندة للنشاط ناتج عن اجتهادات العديد من المؤسسات ومكاتب الاستشارة في السبعينات وبداية الثمانينات من القرن الماضي لتطوير جودة معلومة المحاسبة التحليلية، وبعض المؤلفين ارجعوا ظهور مفهوم هذا النظام إلى الستينات من القرن الماضي مع أول مبادرة لمؤسسة<sup>1</sup> General Electric.

### أولاً- مفهوم نظام التكاليف المستندة للنشاط

1-تعريف نظام "ABC" هناك عدة تعاريف لنظام التكاليف المستندة للنشاط من أهمها مايلي:

- نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC هو طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم على توزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة<sup>2</sup>.
- تستند فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، من 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 مفاده الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.<sup>3</sup>

- نظام ABC هو طريقة قياس أداء الأنشطة، الموارد وأهداف التكاليف، حيث الموارد توزع على الأنشطة ثم الأنشطة تحقق أهداف التكاليف التي تستهلكها، فنظام ABC يحدد علاقات السببية بين مولدات التكاليف والأنشطة.<sup>4</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج الخصائص التالية لنظام ABC:

- ✓ يعمل النظام على حساب التكلفة الكلية للمنتجات والخدمات.
- ✓ يعتمد النظام على تقسيم المؤسسة الى أنشطة.
- ✓ التكاليف غير مباشرة توزع على الأنشطة، باعتبار الأنشطة مستهلكة للموارد.
- ✓ تكاليف الأنشطة تحمل للمنتجات أو الخدمات، باعتبار المنتجات مسببة الطلب على موارد الأنشطة.
- ✓ يسمح النظام بقياس أداء الأنشطة.
- ✓ يسمح النظام بقياس الكفاءة في استغلال الموارد.
- ✓ يحدد النظام علاقة السببية بين مولدات التكاليف والأنشطة.

## 2- مقومات نظام التكاليف المستندة لنشاط:

**2-1- الأنشطة:** تعرف الأنشطة طبقا لنظام التكاليف المستندة للنشاط بأنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تؤدي إلى إتمام تنفيذ أعمال المؤسسة"<sup>5</sup> ويعرف النشاط أيضا بأنه "عبارة عن مجموعة من المهام المنظمة والمتراطة فيما بينها لتحقيق هدف معين"<sup>6</sup> ويمكن تصنيف الأنشطة من وجهة نظير العميل إلى نوعين مهمين كالتالي:<sup>7</sup>

- أنشطة مضيئة للقيمة: وهي تلك الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط، حيث انه اذا استبعد هذا النشاط سيؤدي في النهاية الى تخفيض قيمة المنتج الى العميل مما يؤثر سلبا على المبيعات.
- أنشطة غير مضيئة للقيمة: وهي كل الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه وبالتالي لا تضيف من قيمة المنتج، وغالبا ما تعتبر تكلفة هذه الأنشطة كتكلفة ضائعة نتيجة ما تتحمله المؤسسة من أداء هذه الأنشطة، لذلك لابد من تخفيض هذه الأنشطة حتى يمكن تخفيض التكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج للعميل.

وهناك من المؤلفين من يحدد الأنشطة مضيئة للقيمة بتلك التي تتسم بالخصائص التالية:<sup>8</sup>

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
- أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة.
- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة.

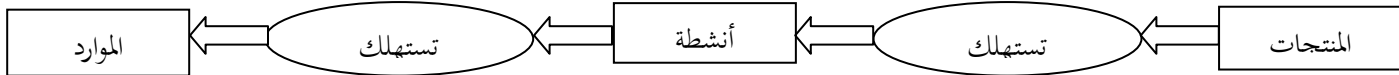
بما أن النشاط يتكون من مجموعة من المهام فان أهميته وقيمه تتوقف على أهمية وقيمة مختلف مهامه، مما يتطلب دائما تحليل الأنشطة حسب مهامها من حيث أهميتها بالنسبة للعميل ودرجة كفاءتها ومدى ضرورتها لتحقيق أهداف المؤسسة، ومن ثم يتم الاستغناء عن المهام غير مضيئة للقيمة لتخفيض التكاليف.

**2-2 مولدات (مسيبات) التكلفة:** مسبب أو مولد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة يتناول تحديد سبب حدوث النشاط،<sup>9</sup> وهناك نوعين من مولدات التكاليف حسب مراحل تحميل التكاليف في نظام ABC حيث:

- في المرحلة الأولى عند تخصيص الموارد على الأنشطة تستعمل مفاتيح لتوزيع التكاليف غير مباشرة والتي يطلق عليها بمولدات الموارد، فهي المولدات المفسرة لاستهلاك الموارد من طرف الأنشطة.
- في المرحلة الثانية عند تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات تستخدم مولدات، والتي يطلق عليها بمولدات الأنشطة، فهي المولدات المفسرة لاستهلاك الأنشطة من طرف المنتجات أو الخدمات.

**3-مبدأ نظام التكاليف المستندة للنشاط:** يركز نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على الحاجة إلى فهم عميق لسلوك التكاليف ومن ثم تحديد مسببات التكلفة غير المباشرة، فالتكاليف غير مباشرة (الموارد) لا تتحملها المؤسسة لأنها تكاليف فحسب وإنما تحدث نتيجة لمسببات لها، وبالتالي إذا ما اتخذ قرار بتخفيض ما يسبب استهلاك هذه الموارد من طرف الأنشطة فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض دائم للتكاليف، فالمنتجات لا تستهلك موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، ولذلك فإن التركيز على الأنشطة التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى الرشد في إدارة كل تكاليف المؤسسة. والشكل الموالي يوضح مبدأ تحميل التكاليف بطريقة ABC:

الشكل رقم 01: مبدأ طريقة التكاليف المستندة للنشاط في تحميل التكاليف



Source : Toufik Saada, Alain Burloud Cloude – Simon, comptabilité analytique et contrôle de gestion , 2008, p116.

وبالتالي فنظام ABC يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدة أنشطة رئيسية مع تحديد عناصر تكاليف كل نشاط، ومن ثم تحميل تكاليف تلك الأنشطة إلى المنتجات أو الخدمات وفق مسببات حدوث التكلفة.

وبناء على ما تقدم فإن جوهر نظام ABC يعكس ضرورة توفر علاقة واضحة ومحددة ذات البعدين التاليين:<sup>10</sup>

- خلق العلاقة بين الموارد المتاحة أو المستخدمة والأنشطة التي استخدمت تلك الموارد.
- خلق العلاقة بين تكاليف الأنشطة الناجمة عن استخدام الموارد والوحدات المنتجة من سلع أو خدمات أو مشاريع أو عملاء والتي استفادت من تلك التكاليف.

ثانياً-أبعاد وخطوات تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط:

**1- أبعاد تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط:** يتضمن نظام ABC إبعاداً وأغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، وينطوي هذا النظام على بعدين أساسيين وهما:

**1-1- بعد تخصيص التكلفة:** يقوم هذا النظام على فكرة أساسية وهي انه طالما أن كل أنشطة المؤسسة توجد في الواقع للمساعدة في إنتاج وتسويق المنتجات والخدمات فإنه يجب تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج،<sup>11</sup> حيث التكاليف المباشرة تحمل مباشرة للمنتجات أو الخدمات المتعلقة بها بينما التكاليف غير مباشرة تخصص للأنشطة ومن ثم تحمل للمنتجات أو الخدمات.

**1-2- بعد العمليات:** يساعد نظام ABC في الإجابة على العديد من الأسئلة ولعل أهمها: ماهي الأنشطة التي تستهلك الموارد؟ وماهي نوعية الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط؟ وفي أي الأنشطة توجد فرص تخفيض التكلفة؟ ويترتب الإجابة على هذه الأسئلة توفير معلومات مالية

وغير مالية تنفيذ في اتخاذ العديد من القرارات مثل التسعير وتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة، وهذه المعلومات تبين مسببات أداء النشاط (مسببات التكلفة) وكيفية أداء الأنشطة (مقاييس الأداء) ولذلك فهي معلومات مفيدة في مجال تفسير النشاط والأداء، وهذا يساعد في زيادة فرص تحسين الأداء.<sup>12</sup> وعليه فنظام ABC يوفر معلومات تنفيذ في التحسين المستمر لأنشطة المؤسسة التي تعتبر الأساس لأي عملية تحسين منشودة.

**2- خطوات تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط:** تتضمن عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة خمسة خطوات أساسية تتمثل فيما يلي:

**2-1- تحديد أنشطة المؤسسة:** في البداية يتم تحديد الوظائف الرئيسية للمؤسسة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، ثم دراسة وتحليل العمليات والفعاليات داخل كل قسم لتحديد الأنشطة،<sup>13</sup> ومن ثم تحدد الأنشطة الرئيسية بإعداد خريطة تدفق الأنشطة المختلفة في المؤسسة، ومستوى الدقة في تحديد الأنشطة يعتمد على حجم المؤسسة ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر من المنفعة بأقل تكلفة ممكنة لتطبيق النظام.

**2-2- تخصيص الموارد للأنشطة:** يتطلب تحديد تكلفة كل نشاط حصر تكاليف الموارد (التكاليف غير مباشرة للمنتجات أو الخدمات) التي تستهلك من طرف النشاط خلال فترة معينة، حيث بعد تحديد الأنشطة الرئيسية يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة على مختلف الأنشطة كالتالي:<sup>14</sup>

- التكاليف المباشرة للأنشطة تحمل مباشرة للأنشطة المتعلقة بها دون أي حساب أولي مثل مصاريف زيارة إحدى الزبائن تخصص مباشرة لنشاط فوتره ومتابعة الزبائن.
- أما التكاليف غير مباشرة للأنشطة توزع بين مختلف الأنشطة باستخدام مفاتيح توزيع ملائمة (مولدات الموارد) مثل توزيع مصاريف المستخدمين حسب عدد العمال بكل نشاط.
- 2-3- تحديد مولد (مسبب) التكلفة لكل نشاط:** بعد تخصيص الموارد للأنشطة يتم البحث عن مولد تكلفة ملائم لقياس مهام كل نشاط، بحيث يكون لهذا المولد علاقة سببية وارتباط بحدوث التكلفة، ولهذا عند اختيار مولد التكلفة الملائم يجب الاعتماد على المعيارين التاليين:
- معيار السبب-النتيجة: أي أن يكون لمولد التكلفة علاقة سببية قوية مع تكلفة النشاط، أي التغيير في حجم المولد (مسبب التكلفة) يؤدي إلى التغيير في إجمالي أعباء النشاط.
- معيار الارتباط: أي ان يكون بالإمكان ربط مولد التكلفة بخطوط منتجات معينة.

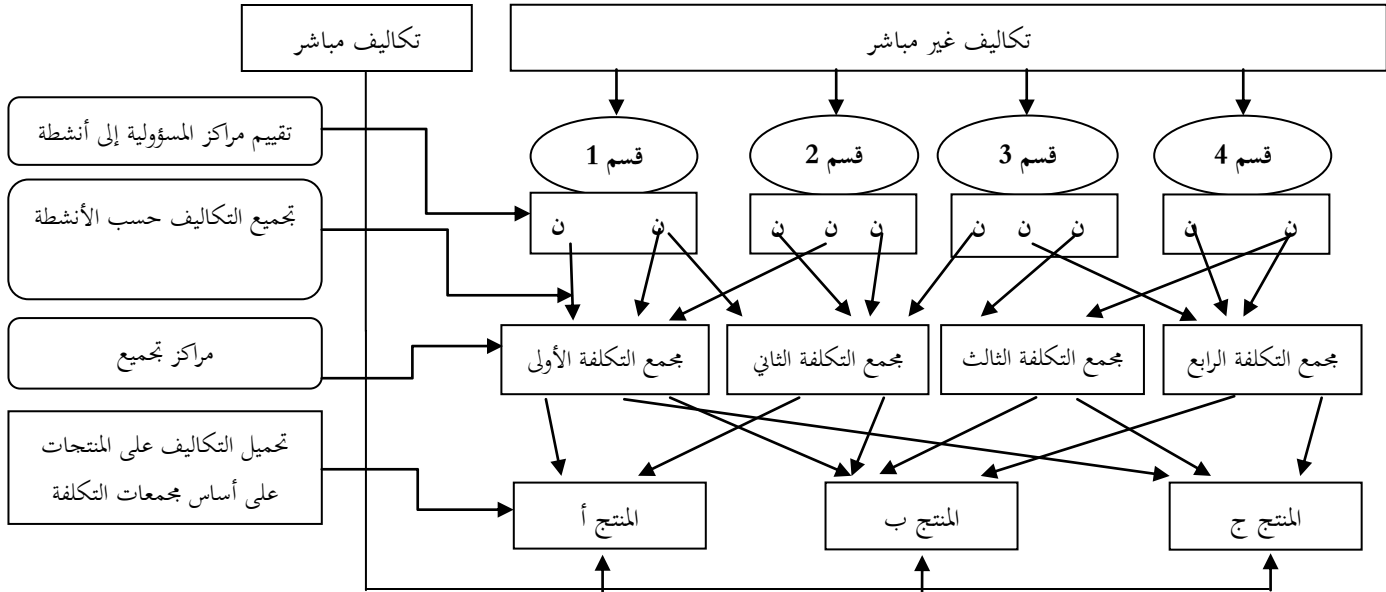
**2-4- تجميع الأنشطة وحساب تكلفة الوحدة للمولد:** بعد تحديد مولد التكلفة لكل نشاط يتم تجميع الأنشطة المتماثلة من حيث مولد تكلفتها وحساب مجموع الأعباء لكل مركز تجميع للأنشطة، ثم حساب حجم المولد (عدد وحدات المولد) لكل مركز تجميع وتكلفة الوحدة للمولد بالعلاقة التالية:<sup>15</sup>

$$\text{تكلفة الوحدة للمولد} = \frac{\text{أعباء مركز تجميع الأنشطة}}{\text{حجم المولد}}$$

**2-5- حساب تكلفة المنتجات:** نتحصل على التكلفة الكلية لكل منتج أو خدمة بجمع التكاليف المباشرة مع التكاليف غير مباشرة (أعباء مراكز تجميع الأنشطة)، حيث التكاليف غير مباشرة تحمل للمنتجات تناسبيا مع استهلاكهم لمولدات التكلفة<sup>16</sup> بالعلاقة التالية: عبء مركز التجميع المحمل لكل منتج = تكلفة الوحدة للمولد X عدد وحدات المولد المستهلكة من كل منتج.

يمكن تمثيل الخطوات السابقة لتطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: منهجية حساب النتيجة النهائية بطريقة ABC



Source : Toufik saada, Alain Burloud Cloude Simon; comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2008, p116

### 3- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة: إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تمتاز بتكلفتها المرتفعة وذلك يعد من أهم

الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، لكن لها العديد من المزايا التي يشاد بها ومن أهمها ما يلي:

- يوفر نظام ABC معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لانجاز هذه الأنشطة، حيث هذه المعلومات تساعد في تحديد الأنشطة ذات قيمة مضافة للتركيز عليها، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة لإهمالها في العملية التشغيلية أو تخفيض حجم الموارد المخصصة لها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الإدارة على إلقاء الضوء بشدة أكبر على الطاقات غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المؤسسة، وهو ما يوفر ميزة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة.<sup>17</sup>
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة، حيث يربط بين ثلاثة متغيرات وهي النشاط والموارد التي استهلكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق لهذه المسؤولية.<sup>18</sup>
- يساهم استخدام نظام ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل منتج المؤسسة الأقل تكلفة في قطاع الصناعة الذي تعمل فيه، ويتم تحقيق هذه الميزة الإستراتيجية من خلال الأساليب التالية:<sup>19</sup>
  - تحقيق النشاط بتحقيق الوقت والجهد المطلوب لانجازه.
  - حذف النشاط غير الفعال وغير الضروري.
  - اختيار النشاط الأكفأ من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة.



- عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها البعض لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

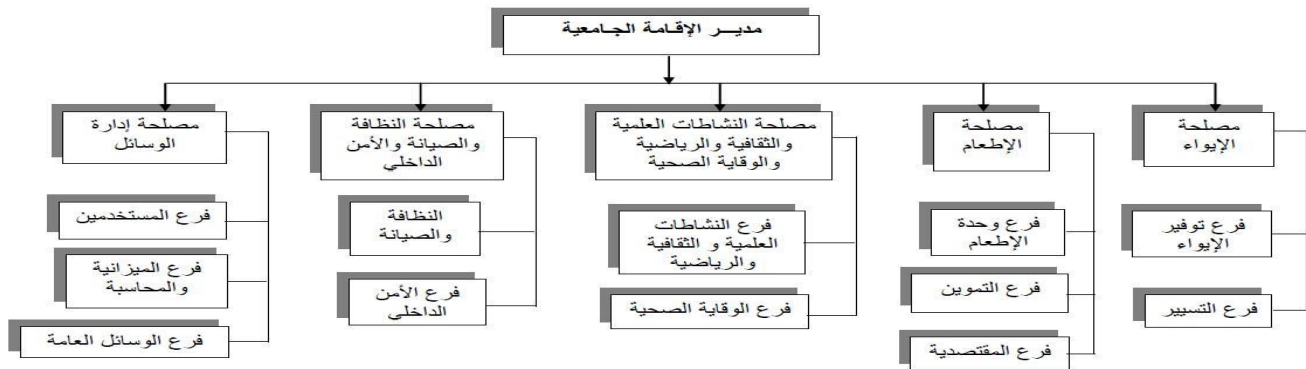
### المحور الثاني: دراسة حالة الخدمات الجامعية للإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل

لإثبات إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC لحساب تكلفة الخدمات العمومية، ارتأينا القيام بدراسة ميدانية لأحدى مؤسسات الخدمات الجامعية المتمثلة في الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل- من خلال الاطلاع على مختلف أنشطتها وتكاليفها وحساب تكلفة كل خدمة مقدمة للطلبة.

### أولاً: التعريف بالإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل مع تحديد طبيعة أنشطتها وتكاليفها

**1- التعريف بالإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل:** الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل-، هي مؤسسة ذات طابع إداري حكومي تأسست بموجب المرسوم التنفيذي 34-95 المؤرخ في 22-03-1995 المتضمن إنشاء وتنظيم وتسيير الديوان الوطني للخدمات الجامعية والقرارات التطبيقية له، خاصة القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1995/08/29، وفتحت أبوابها سنة 1996 بجوار القطب الجامعي جيجل لجامعة محمد الصديق بن يحيى، وتوسع لحوالي 2000 طالبة وبها 15 جناح ومقر للإدارة، مطعم، نادي، ملعبين، عيادة، مسجد، قاعة متعددة الرياضات وقاعة للعرض وكذلك مخزين يحتويان متطلبات الإقامة احدهما خاص بالأثاث والعتاد والثاني خاص بالأدوات و اللوازم، ويسهر على تسيير المؤسسة مدير معين من طرف مدير الخدمات الجامعية ويساعده في ذلك رؤساء المصالح، وتضم خمسة مصالح وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل-



المصدر: رئيس قسم الموارد البشرية بمديرية الخدمات الجامعية-جيجل-

**2- تحديد الأنشطة الرئيسية للإقامة:** من خلال الهيكل التنظيمي، وبعد تتبع مراحل النشاط في مختلف المصالح تبين لنا انه يمكن تحديد الأنشطة الرئيسية لمصالح الإقامة وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 1: أنشطة مصالح الإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان-جيجل-

| المصالح       | الأنشطة                                          |
|---------------|--------------------------------------------------|
| إدارة الوسائل | طلبات الشراء والتمويل إبرام الاتفاقيات العقود    |
|               | دفع حقوق ومستحقات الغير                          |
|               | تخزين لوازم وعتاد المكتب والإعلام الآلى وتوزيعها |
|               | مراقبة حركة الموظفين وسيرتهم المهنية             |



|                                                  |                                                  |                                                |                                        |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------|
| إعداد<br>اعتمادا على<br>إدارة الإقامة            | تخزين العتاد، الأثاث والتجهيزات وتوزيعها         | الإطعام                                        | المصدر: من<br>الباحثين<br>وثائق داخلية |
|                                                  | تسيير حظيرة السيارات (الخرجات والمهمات)          |                                                |                                        |
|                                                  | إعداد الطلبات والعقود                            |                                                |                                        |
|                                                  | مراقبة جودة المواد الغذائية وتخزينها             | الإيواء                                        |                                        |
|                                                  | تحضير وتقديم الوجبات                             |                                                |                                        |
|                                                  | منح الغرف للطلبات                                |                                                |                                        |
|                                                  | توزيع عتاد ولوازم النوم على غرف الإقامة وتخزينها | النظافة والصيانة والأمن الداخلي                |                                        |
|                                                  | غسل و تنظيف الأغطية والافرشة                     |                                                |                                        |
|                                                  | الأمن الداخلي                                    |                                                |                                        |
|                                                  | صيانة                                            | النشاطات الرياضية، الثقافية والوقاية<br>الصحية |                                        |
|                                                  | نظافة                                            |                                                |                                        |
|                                                  | فحص                                              |                                                |                                        |
|                                                  | إسعافات الأولية(العيادة،المستشفى)                |                                                |                                        |
| إعداد نشاطات تثقيفية،رياضية وعروض ترفيهية ورحلات |                                                  |                                                |                                        |

**3- تحديد وتبويب تكاليف الخدمات المقدمة في الإقامة:** إن نظام المحاسبة العمومية الذي تعتمد عليه إدارة الإقامة الجامعية كغيرها من الإدارات العمومية لا يفرق بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، فهي في نظره اعتمادات لتغطية نفقات بغض النظر عن نوعها، وبالتالي سنحاول تبويب التكاليف حسب ميدان التكلفة إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة للخدمات التي تقدمها الإقامة الجامعية للطلبة اعتمادا على معلومات من إدارة الإقامة وميزانية التسيير للإقامة الجامعية (الملحق رقم 1) كالتالي:

**- التكاليف المباشرة:** وهي التكاليف المتعلقة بخدمة واحدة، حيث مبلغ كل عنصر من هذه التكاليف يحمل بالكامل للخدمة المتعلقة به، وبنود هذه التكاليف ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 2: التكاليف المباشرة لخدمات الإقامة

| التكاليف المباشر                                                                                               | الخدمات                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| - الاستهلاك من المواد الغذائية - اهتلاكات عتاد وأدوات الطبخ وغرف التبريد - أجور موظفي المطعم                   | الإطعام                       |
| - اهتلاك أثاث وعتاد الغرف ولوازم النوم - أجور موظفي الإيواء                                                    | الإيواء                       |
| -بدلات وأثاث الرياضة اقتناء العتاد - اهتلاك وسائل المعلوماتية والسمعي البصري - أجور المنشطين و موظفين النشاطات | النشاطات<br>الثقافية،الرياضية |
| - اهتلاك العتاد الطبي - المواد الصيدلانية - أجور أطباء وممرضين العيادة                                         | الوقاية الصحية                |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من مصلحة إدارة الوسائل بالإقامة

- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف المتعلقة بعدة خدمات، أي المشتركة في تأدية مختلف خدمات الإقامة الجامعية، وتمثل هذه التكاليف فيما يلي:

- ✓ الاستهلاك اليومي من عتاد إعلام ألي ولوازم مكتبية
- ✓ مصاريف الهاتف والانترنت
- ✓ مصاريف الكهرباء، الماء، الغاز
- ✓ مصاريف الصيانة الداخلية والخارجية
- ✓ مصاريف النظافة
- ✓ مصاريف الأمن
- ✓ أجور موظفي الإدارة، عمال الصيانة، النظافة والأمن الداخلي (المدير، رؤساء المصالح...)
- ✓ مصاريف تأمين المباني والتجهيزات
- ✓ مصاريف تسيير حظيرة السيارات (الصيانة، مواد التزيت وقطع الغيار..)

**4- تحديد مولدات (مسيبات) تكاليف الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة الرئيسية، تم اختيار مولد التكلفة لكل نشاط الذي يعتبر المسبب الرئيسي لتحمل النشاط لكل أو جزء من عناصر التكاليف غير مباشرة من اجل تقديم الخدمة للطلبة، وكذلك تجميع الأنشطة ذات مسيبات تكلفة متماثلة في مراكز واحدة وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 3: مسيبات التكلفة ومراكز تجميع الأنشطة

| مركز تجميع الأنشطة                                                                                                                                                                                                        | مسيب التكلفة              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| - طلبيات الشراء والتمويل إبرام الاتفاقيات العقود - منح الغرف للطلبات<br>- إعداد نشاطات تثقيفية، رياضة وعروض ترفيهية ورحلات سياحية -<br>تحضير وتقديم الوجبات - إعداد الطلبيات والعقود                                      | عدد الطلبات               |
| دفع حقوق ومستحقات الغير                                                                                                                                                                                                   | عدد الفواتير              |
| مراقبة حركة الموظفين وسيرتهم المهنية                                                                                                                                                                                      | عدد العمال                |
| - الأمن - النظافة - الصيانة                                                                                                                                                                                               | عدد التدخلات              |
| - الإسعافات الأولية (العيادة، المستشفى) - الفحص                                                                                                                                                                           | عدد المرضى                |
| - غسل و تنظيف الأغطية والأفرشة - توزيع وتخزين عتاد و لوازم النوم على<br>غرف الإقامة - مراقبة جودة المواد الغذائية وتخزينها - تخزين العتاد، الأثاث<br>والتجهيزات وتوزيعها - تخزين لوازم وعتاد مكتب والإعلام الآلي وتوزيعها | عدد عمليات الخروج والدخول |
| تسيير حظيرة السيارات                                                                                                                                                                                                      | عدد المهمات والخرجات      |

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات من مصلحة إدارة الوسائل بالإقامة

## ثانيا- حساب تكاليف أنشطة وخدمات الإقامة الجامعية

## 1- حساب التكاليف المباشرة لكل خدمة: بالاعتماد على ميزانية التسيير لشهر نوفمبر (الملحق رقم 1) وأجور الموظفين (الملحق رقم 2)

قمنا بحساب التكاليف المباشرة للخدمات المقدمة من طرف الإقامة الجامعية وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 4: تحديد التكاليف المباشرة للخدمات الجامعية

| الخدمات                     | التكاليف المباشرة                                      | المبالغ       | المجموع     |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------|---------------|-------------|
| الإطعام                     | الاستهلاك من المواد الغذائية                           | 17.468.520,36 | 18239466,65 |
|                             | اهتلاكات عتاد وأدوات الطبخ، غرف التبريد                | 7.756,52      |             |
|                             | أجور موظفي المطعم                                      | 763.189,77    |             |
| الإيواء                     | اهتلاك أثاث وعتاد الغرف ولوازم النوم                   | 7.815,74      | 351900,86   |
|                             | أجور موظفي الإيواء                                     | 344.085,12    |             |
| النشاطات الثقافية والرياضية | بدلات وأثاث الرياضة اقتناء أجهزة، وسائل المعلوماتية... | 675.500,00    | 1040945,8   |
|                             | اهتلاك الوسائل الموسيقية وعتاد السمعي، البصري          | 3.236,12      |             |
|                             | أجور المنشطين و الموظفين النشاطات                      | 362.209,68    |             |
| الوقاية الصحية              | اهتلاك العتاد الطبي                                    | 4.065,86      | 310208,17   |
|                             | المواد الصيدلانية                                      | 27.830,00     |             |
|                             | أجور الأطباء وممرضى العيادة                            | 278.312,31    |             |

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تكلفة استهلاك المواد الغذائية كبيرة جدا، فهي بنسبة 87.59% من مجموع التكاليف المباشرة للإقامة، مما يستوجب على إدارة الإقامة التركيز على متابعة ومراقبة هذا البند (استهلاك المواد الغذائية) باستمرار للتحكم في تكلفتها والعمل على تخفيض قيمتها قدر الإمكان مع مراعاة الجودة، وذلك بتحسين عملية البحث والتفاوض مع الموردين على أسعار الشراء مع متابعة وترشيد عملية الاستهلاك لهذه المواد الغذائية من جهة، والرقابة المستمرة عن مدى شرعية وشفافية الصفقات المبرمة لشراء هذه المواد ومدى الالتزام بمعايير التخزين والاستهلاك من جهة أخرى.

2- حساب التكاليف غير مباشرة لكل خدمة: لحساب التكلفة غير مباشرة لكل خدمة نقوم بتحميل التكاليف غير مباشرة للأنشطة ثم نقوم بتحميل تكاليف الأنشطة للخدمات.

**2-1- حساب تكاليف الأنشطة والتكاليف الوحيدة لمسبباتها:** بعد تحديد الأنشطة الرئيسية للإقامة الجامعية والتكاليف غير مباشرة بالنسبة للخدمات (من بين هذه التكاليف ماهي مباشرة للأنشطة ومنها غير مباشرة للأنشطة)، يتم تحميل هذه التكاليف للأنشطة باستخدام مفاتيح التوزيع حسب نسبة استفادة كل نشاط من هذه التكاليف، ومن ثم جمع التكاليف المحملة لكل نشاط لتحصل على تكلفة النشاط (وفق الملحق رقم 3)، وفي الخطوة الموالية يتم جمع تكاليف الأنشطة المتماثلة من حيث مسببات التكلفة في مراكز (تسمى بمراكز تجميع الأنشطة) ثم حساب تكلفة الوحدة لسبب التكلفة بتقسيم تكلفة مركز تجميع الأنشطة على عدد مسببات التكلفة وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 5: حساب تكاليف مراكز تجميع الأنشطة وتكلفة مسببات أنشطتها

| تكلفة الوحدة<br>لمسبب التكلفة | عدد<br>مسببات<br>التكلفة | تكلفة مركز تجميع<br>الأنشطة | تكلفة النشاط                                                 | الأنشطة                                                                                                                                                                                        | مسبب<br>التكلفة                 |
|-------------------------------|--------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| 24.856,72                     | 76                       | 1.889.110,70                | 130297,69<br>501306,36<br>542365,36<br>621381,05<br>93760,24 | - طلبيات الشراء والتمويل إبرام الاتفاقيات العقود<br>- منح الغرف للطلبات<br>- إعداد نشاطات تثقيفية، رياضة وعروض<br>ترفيهية ورحلات سياحية.<br>- تحضير وتقديم الوجبات<br>- إعداد الطلبيات والعقود | عدد الطلبات                     |
| 4.401,65                      | 27                       | 118.844,59                  | 118844,59                                                    | دفع حقوق ومستحقات الغير                                                                                                                                                                        | عدد الفواتير                    |
| 2.458,02                      | 64                       | 157.313,09                  | 157313,09                                                    | - مراقبة حركة الموظفين وسيرتهم المهنية                                                                                                                                                         | عدد العمال                      |
| 15.016,08                     | 71                       | 1.066.142,26                | 348458,36<br>341224,31<br>376459,59                          | - الأمن<br>- النظافة<br>- الصيانة                                                                                                                                                              | عدد<br>التدخلات                 |
| 2.676,88                      | 82                       | 219.504,38                  | 110469,74<br>109034,74                                       | - إسعافات(العبادة، المستشفى)<br>- فحص                                                                                                                                                          | عدد المرضى                      |
| 8.947,75                      | 111                      | 993.200,33                  | 218167,94<br>249784,25<br>255578,95<br>269669,19             | - غسل و تنظيف الأغطية والافرشة<br>- توزيع وتخزين عتاد و لوازم النوم على غرف<br>الإقامة وتوزيعها.<br>- مراقبة جودة المواد الغذائية وتخزينها<br>- تخزين لوازم وعتاد مكتب والإعلام الآلي،         | عدد عمليات<br>الخروج<br>والدخول |
| 3.041,46                      | 38                       | 115.575,54                  | 115575,54                                                    | تسيير حظيرة السيارات                                                                                                                                                                           | عدد المهمات<br>والخرجات         |

المصدر: من إعداد الباحثين

إن حساب تكاليف الأنشطة بهذه الطريقة يسمح للإدارة بالتعرف على تكلفة كل نشاط، حيث إذا تبين لها أن نشاط معين ليس بالأهمية أن يتحمل ذلك المبلغ تقوم بإعادة النظر في مهامه لتخفيض تكلفته.

**2-2- تحميل تكاليف الأنشطة للخدمات:** لحساب التكلفة غير مباشرة لكل خدمة نقوم بتحميل تكاليف الأنشطة للخدمات بضرب تكلفة الوحدة لمسبب التكلفة (المحسوبة في الجدول السابق) في عدد مسببات التكلفة الخاصة بالخدمة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 6: تحميل تكاليف مراكز تجميع الأنشطة إلى الخدمات حسب عدد مسبباتها

| الوقاية الصحية |              | النشاطات الثقافية والرياضية |              | خدمة الإيواء |              | خدمة الإطعام |              | الخدمات<br>مسببات تكلفة الأنشطة |
|----------------|--------------|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------------------------|
| التكلفة        | عدد المسببات | التكلفة                     | عدد المسببات | التكلفة      | عدد المسببات | التكلفة      | عدد المسببات |                                 |
| 323.137,36     | 13           | 397.707,52                  | 16           | 298.280,64   | 12           | 869.985,2    | 35           | مسبب عدد الطلبات                |
| 13.204,95      | 03           | 39.614,85                   | 09           | 4.401,65     | 01           | 61.623,1     | 14           | مسبب عدد الفواتير               |
| 14.748,12      | 06           | 41.786,34                   | 17           | 39.328,32    | 16           | 98.320,8     | 40           | مسبب عدد العمال                 |
| 180.192,96     | 12           | 135.144,72                  | 09           | 300.321,6    | 20           | 450.482,4    | 30           | مسبب عدد التدخلات               |
| 160.612,8      | 60           | 10.707,52                   | 04           | 18.738,16    | 07           | 29.445,68    | 11           | مسبب عدد المرضى                 |
| 62.634,25      | 07           | 80.529,75                   | 09           | 80.529,75    | 09           | 769.506,5    | 86           | مسبب عدد عمليات الخروج والدخول  |
| 60.829,2       | 20           | 30.414,6                    | 10           | 12.165,84    | 04           | 12.165,84    | 04           | مسبب عدد المهمات والخرجات       |
| 815359,64      |              | 705905,3                    |              | 753765,96    |              | 2291529,59   |              | المجموع                         |

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ أن التكلفة غير مباشرة لخدمة الإطعام هي الأكبر بنسبة 50.18% مما ينذر بأهمية مضاعفة الرقابة على مهام الأنشطة في مجال خدمة الإطعام للتحكم في تكاليفها، والتقييم المستمر لمدى إمكانية التخلي على بعض مهام الأنشطة في مجال خدمة الإطعام دون التأثير على حجم وجودة الخدمة المقدمة حيث ذلك سيؤدي إلى انخفاض التكاليف.

**3- حساب التكلفة الكلية لكل خدمة:** لحساب التكلفة الكلية لكل خدمة نجمع التكلفة المباشرة مع التكلفة غير المباشرة وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 7: حساب التكلفة الكلية لخدمات الإقامة الجامعية

| الخدمات الجامعية                             | التكاليف      | خدمة الإطعام | خدمة الإيواء | النشاطات الثقافية والرياضية | الوقاية الصحية |
|----------------------------------------------|---------------|--------------|--------------|-----------------------------|----------------|
| التكاليف المباشرة                            | 18239466,65   | 351900,86    | 1040945,8    | 310208,17                   |                |
| التكاليف غير مباشرة                          | 2291529,59    | 753765,96    | 705905,3     | 815359,64                   |                |
| التكلفة الإجمالية الشهرية للخدمة             | 20.530.996,17 | 1.105.666,82 | 1.746.851,1  | 1.125.567,81                |                |
|                                              | 81935*        | 60.000**     |              |                             |                |
| تكلفة خدمة كل طالبة مقيمة لليوم الواحد       | 501,15°       | 18,43        | 29,11        | 18,76                       |                |
| تكلفة الخدمات المقدمة لكل طالبة لليوم الواحد | 567,45        |              |              |                             |                |
| تكلفة خدمة كل طالبة مقيمة للشهر الواحد       | 15.034,5      | 552,9        | 873,3        | 562,8                       |                |
| تكلفة الخدمات المقدمة لكل طالبة للشهر الواحد | 17.023,5      |              |              |                             |                |

\* عدد الوجبات لشهر نوفمبر (غداء وعشاء) حسب المعلومات المقدمة من إدارة الإقامة ومصالحة الإطعام.

\*\* عدد الطالبات (2000) مضروبة في عدد أيام الشهر (30 يوم).

المصدر: من إعداد الباحثين

- تكلفة الوجبة الواحدة في اليوم =  $81935 / 20.530.996,17 = 250,57$  دج. أما تكلفة خدمة الإطعام لليوم الواحد لكل طالبة (تضم وجبة الغداء والعشاء) فهي =  $2 \times 250,57 = 501,15$  دج.
  - تكلفة خدمة كل طالبة مقيمة لليوم الواحد (الإيواء، النشاطات الثقافية والرياضية، الوقاية الصحية) = التكلفة الإجمالية الشهرية لكل خدمة / 60000.
  - تكلفة خدمة كل طالبة مقيمة للشهر الواحد = تكلفة خدمة كل طالبة مقيمة لليوم الواحد  $\times 30$  يوم.
- كان عدد المرضى خلال الشهر 82 مريض فقط، وبالتالي فتكلفة خدمة الوقاية الصحية للمريض الواحد =  $82 / 1125567,81 = 13726,44$  دج، إلا أن أغلب تكاليف خدمة الوقاية الصحية ثابتة (التكاليف غير مباشرة والتكاليف المباشرة المتمثلة في أجره الطبيب والممرض) وبالتالي من غير العدالة تحميلها بالكامل لتكلفة خدمة المريض لان الطاقة الإستيعابية للعيادة خلال الشهر أكثر من 82 مريض بكثير، فالجزء الذي لا يتحمله المريض من تكاليف هذه الخدمة يعتبر كطاقة عاطلة (غير مستغلة) مما يستوجب على إدارة الخدمات الجامعية التصرف حيال ذلك كإنشاء عيادة واحدة لمجمع من الاقامات الجامعية بدل عيادة واحدة لكل إقامة.

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة خدمة الإطعام هي المغطية لأغلب تكاليف الخدمات بنسبة 88.31% يأتي بعدها خدمة النشاطات الرياضية والثقافية بنسبة 5.13%، تليها خدمة الوقاية الصحية بنسبة 3.31% بعدها خدمة الإيواء بنسبة 3.25%. إلا أن أعباء اهتلاك المباني غير متضمنة في التكاليف، وبالتالي لو أضفنا أعباء اهتلاك المباني لتكلفة خدمة الإطعام والإيواء لكانت أكبر خاصة تكلفة خدمة الإيواء لكانت أكبر بكثير، ولكن أعباء الاهتلاكات ثابتة ولا يمكن رقباتها.

نلاحظ من خلال النسب السابقة أن خدمة الإطعام هي الأساس مما يعني الكثير لإدارة الإقامة لتكون لديها الكفاءة العالية على التحكم في تكلفتها، ولتحقيق ذلك يتطلب منها تحليل دقيق لأنشطة الإطعام للتمييز بين الأنشطة مضيعة القيمة والأنشطة غير مضيعة القيمة، وكذلك التركيز على المتابعة والرقابة المستمرة لمهام جميع الأنشطة في مجال الإطعام.

### الخلاصة:

تقوم مديرية الخدمات الجامعية بالإقامة الجامعية بوساعة عبد الرحمان - جيغل بتوزيع الاعتمادات المالية على مختلف المصالح بدون اعتماد أي نظام للمحاسبة التحليلية من أجل متابعة وترشيد نفقاتها مما قد يؤثر سلباً على تكلفة وجودة الخدمات المقدمة، وعلى هذا حاولنا تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC لقياس ورقابة تكاليف الإقامة الجامعية، حيث توصلنا بعد تطبيق هذا النظام إلى النتائج التالية:

- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة كل نشاط وخدمة، مع التعرف على الأنشطة والخدمات المكلفة من أجل التركيز عليها من حيث متابعتها ورقابتها وتحليل عناصر تكاليفها.

- التعرف على الطاقات غير مستغلة من أجل إعادة النظر في الطريقة المثلى لاستغلالها.

- إمكانية تحليل أنشطة المؤسسة والتحكم في تكاليفها بمتابعة مهام كل نشاط والعمل على الاستغناء عن المهام غير الضرورية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

بناء على الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات الموالية لمديرية الخدمات الجامعية:

- إنشاء فرع للمحاسبة التحليلية إلى جانب فرع الميزانية والمحاسبة على مستوى مصلحة إدارة الوسائل من أجل قياس ورقابة تكاليف الأنشطة والخدمات لترشيد النفقات.

- إنشاء عيادة واحدة لمجمع من الاقامات الجامعية بدل عيادة لكل إقامة لتجنب الطاقات غير مستغلة في أنشطة الوقاية الصحية.

- التدقيق في مهام أنشطة خدمة الإطعام ومتابعتها ورقابتها باستمرار لترشيد النفقات، وإن كان من الصعوبة القيام بذلك فمن الأفضل على الديوان الوطني للخدمات الجامعية اللجوء إلى المناولة في تقديم خدمة الإطعام.



## الملاحق:

## الملحق رقم 01: ميزانية التسيير لشهر نوفمبر 2018

| الياب                                       | المادة | تعيين                                                                                       | الاعتمادات الممنوحة | استهلاكات في شهر نوفمبر |
|---------------------------------------------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------|
| 11.23                                       | 1      | مهمات وتنقلات                                                                               | 50.000,00           | 4.167,00                |
|                                             | 2      | مصاريف الخبرة و الأتعاب ومكتب الدراسات                                                      | 100.000,00          | -                       |
| مجموع الباب 11.23 تسديد النفقات             |        |                                                                                             |                     |                         |
| 12.23                                       | 1      | اقتناء وعتاد وأثاث المكاتب بما فيها اقتناء الأثاث المنزلي لمستخدمي الإدارات والمؤسسات ..... | 110.000,00          | 10.200,00               |
|                                             | 2      | صيانة وإصلاح عتاد وأثاث المطبخ                                                              | 400.000,00          | 36.350,00               |
|                                             | 3      | اقتناء الأدوات                                                                              | 50.000,00           | 6.000,00                |
|                                             | 4      | صيانة وإصلاح عتاد الطباعة و الاستنساخ                                                       | 20.000,00           | 1.250,00                |
|                                             | 5      | اقتناء عتاد الأمن والوقاية ومكافحة الحرائق                                                  | 300.000,00          | 25.000,00               |
|                                             | 6      | صيانة وإصلاح عتاد الأمن والوقاية ومكافحة...                                                 | 200.000,00          | 36.520,00               |
|                                             | 7      | صيانة وإصلاح عتاد السمعي البصري                                                             | 20.000,00           | 4.850,00                |
| مجموع الباب 12.23 الأدوات و الأثاث          |        |                                                                                             |                     |                         |
| 13.23                                       | 1      | اقتناء عتاد الإعلام الآلي                                                                   | 50.000,00           | 4.000,00                |
|                                             | 2      | لوازم و استهلاك الإعلام الآلي و برامج                                                       | 100.000,00          | 12.000,00               |
| مجموع الباب 13.23 عتاد ولوازم الإعلام الآلي |        |                                                                                             |                     |                         |
| 14.23                                       | 1      | أوراق ولوازم المكتب                                                                         | 300.000,00          | 25.000,00               |
|                                             | 2      | مواد الصيانة والتنظيف                                                                       | 950.000,00          | 126.250,00              |
|                                             | 3      | مواد صيدلانية                                                                               | 250.000,00          | 27.830,00               |
|                                             | 4      | مصاريف الطبع و الاستنساخ                                                                    | 100.000,00          | 8.875,00                |
| مجموع الباب 14.23 اللوازم                   |        |                                                                                             |                     |                         |
| 15.23                                       | 1      | ماء، كهرباء، الوقود والغاز فيها الاستهلاك المنزلي                                           | 8.110.500,00        | 675.875,00              |
|                                             | 2      | مصاريف البريد و المواصلات                                                                   | 150.000,00          | 22.500,00               |
|                                             | 3      | تامين مباني الإقامة الجامعية                                                                | 415.000,00          | 36.580,00               |
|                                             | 4      | توثيق                                                                                       | 4.500,00            | -                       |
|                                             | 5      | الاشتراك في الانترنت                                                                        | 820.000,00          | 71.500,00               |
| مجموع الباب 15.23 التكاليف الملحقه          |        |                                                                                             |                     |                         |
| 17.23                                       | 1      | شراء الوقود و مواد التزيت                                                                   | 50.000,00           | 7.670,00                |
|                                             | 2      | صيانة وتصليح السيارات وشراء قطع الغيار                                                      | 224.500,00          | 18.700,00               |
|                                             | 3      | تأمينات السيارات                                                                            | 21.000,00           | 1.750,00                |
|                                             | 4      | مصاريف المراقبة التقنية للسيارات                                                            | 4.500,00            | 375,00                  |
| مجموع الباب 17.23 حظيرة السيارات            |        |                                                                                             |                     |                         |
| 18.23                                       | 1      | تجهيز، ترميم وصيانة المباني الإدارية والاقامات                                              | 6.518.000,00        | 28.495,00               |
| 568.200,00                                  |        |                                                                                             |                     |                         |

|               |                |                                               |          |             |
|---------------|----------------|-----------------------------------------------|----------|-------------|
| 40.000,00     | 500.000,00     | تحفة وصيانة المساحات الخضراء                  | 2        |             |
| 85.800,00     | 982.000,00     | مصاريف تنظيف المباني الإدارية للإقامة         | 3        |             |
| 694.000,00    | 8.000.000,00   | صيانة المباني                                 | 18.23    | مجموع الباب |
| 325.000,00    | 1.500.000,00   | نشاطات ثقافية لفائدة الطلبة                   | 1        | 19.23       |
| 226.000,00    | 1.500.000,00   | نشاطات رياضية لفائدة الطلبة                   | 2        |             |
| 124.500,00    | 1.000.000,00   | نفقات التنقلات وتنظيم التظاهرات لفائدة الطلبة | 3        |             |
| 675.500,00    | 4.000.000,00   | نشاطات ثقافية ورياضية وعلمية لفائدة الطلبة    | 19.23    | مجموع الباب |
| 17.468.520,36 | 139.748.162,88 | التغذية                                       | بند وحيد |             |
| 17.468.520,36 | 139.748.162,88 | التغذية                                       | 21.23    | مجموع الباب |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف فرع الميزانية و المحاسبة للإقامة.

### الملحق رقم 02: تصنيف مستخدمي الإقامة ورواتبهم

| المرتبات (الاجور) | تصنيف رتب مستخدمي الإقامة الجامعية | سلم الرتب |
|-------------------|------------------------------------|-----------|
| 34.159,92         | متصرف رئيسي                        | 14        |
| 32.856,75         | متصرف                              | 12        |
| 32.856,75         | منشط جامعي من المستوى الأول        | 12        |
| 34.793,01         | منشط جامعي من المستوى الثاني       | 13        |
| 27.521,38         | محاسب رئيسي                        | 10        |
| 28.869,65         | تقني سامي في الإعلام الآلي         | 09        |
| 26.5425,23        | تقني في الإعلام الآلي              | 08        |
| 22.680,87         | كاتبة مديرية                       | 09        |
| 21.473,51         | عون إدارة                          | 07        |
| 22.426,97         | حارس جامعي رئيسي                   | 07        |
| 22.398,53         | حارس جامعي                         | 05        |
| 23.101,16         | عامل مهني خارج الصنف               | 06        |
| 21.717,81         | عامل مهني من الصنف الأول           | 05        |
| 20.879,47         | عامل مهني من الصنف الثاني          | 03        |
| 19.979,74         | عامل مهني من الصنف الثالث          | 01        |
| 18.072,87         | سائق سيارة                         | 02        |
| 53.932,96         | طبيب عام في الصحة العمومية         | 16        |
| 35.990,96         | ممرض للصحة العمومية                | 09        |
| 25.720,77         | ملحق رئيسي للإدارة                 | 10        |
| 24.018,68         | ملحق إدارة                         | 09        |
| 19.979,74         | عون وقاية و امن من المستوى الأول   | 05        |
| 17.451,50         | عامل مهني من المستوى الأول         | 01        |
| 18.683,80         | عامل مهني من المستوى الثاني        | 03        |
| 17.451,50         | عون خدمة من المستوى الأول          | 01        |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من قسمي الموارد البشرية والمالية والمحاسبة بمديرية الخدمات الجامعية جيجل

### الملحق رقم 03: توزيع التكاليف غير مباشرة على الأنشطة

| التكاليف                                                                            | انشطة الإقامة |            | مبالغ التكاليف | طلبات الشراء والتمويل إبرام الاتفاقيات العقود |            | دفع حقوق ومستحقات الغير |            | مراقبة حركة الموظفين وسيرتهم المهنية |            | تخزين لوازم وعقاد مكتب والإعلام الآلي ، الأثاث والتجهيزات وتوزيعها |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------|------------|----------------|-----------------------------------------------|------------|-------------------------|------------|--------------------------------------|------------|--------------------------------------------------------------------|------------|
|                                                                                     | مباشرة        | غير مباشرة |                | مباشرة                                        | غير مباشرة | مباشرة                  | غير مباشرة | مباشرة                               | غير مباشرة | مباشرة                                                             | غير مباشرة |
| غير المباشرة للخدمات                                                                |               |            |                |                                               |            |                         |            |                                      |            |                                                                    |            |
| الاستهلاك اليومي من عتاد إعلام ولوازم مكتبية                                        |               | 7.680,00   | 51.200,00      |                                               |            | 5.120,00                |            | 7.680,00                             |            |                                                                    | 2.560,00   |
| مصاريف الهاتف والانترنت                                                             |               | 29.040,00  | 145.200,00     |                                               |            | 21.780,00               |            | 21.780,00                            |            |                                                                    | 7.260,00   |
| مصاريف الأمن                                                                        |               |            | 25.000,00      |                                               | /          | /                       |            | 1.250,00                             |            |                                                                    | 2.500,00   |
| مصاريف تسيير حظيرة السيارات (الصيانة،مواد التزييت وقطع الغيار                       |               |            | 32.662,00      |                                               | 3.266,20   | 1.633,10                |            | 1.633,10                             |            |                                                                    | 1.633,10   |
| مصاريف تامين المباني والتجهيزات                                                     |               |            | 36.580,00      |                                               | 914,5      | 914,5                   |            | 914,5                                |            |                                                                    | 5.487,00   |
| الكهرباء،الماء، الغاز                                                               |               |            | 675.875,00     |                                               | 16.896,9   | 16.896,9                |            | 16.896,9                             |            |                                                                    | 33.793,75  |
| الصيانة الداخلية والخارجية                                                          |               |            | 693.170,00     |                                               | /          | /                       |            | 34.658,5                             |            |                                                                    | 138.634,00 |
| مصاريف النظافة                                                                      |               |            | 212.050,00     |                                               | 5.301,25   | 5.301,25                |            | 5.301,25                             |            |                                                                    | 10.602,5   |
| أحور موظفي الإدارة، عمال الصيانة، النظافة والأمن الداخلي (المدير، رؤساء المصالح...) |               |            | 2.687.953,66   |                                               | 67.198,84  | 67.198,84               |            | 67.198,84                            |            |                                                                    | 67.198,84  |
| الاجموع                                                                             |               |            | 4.559.690,66   |                                               | 103.918,84 | 72.318,84               |            | 101.960,09                           |            |                                                                    | 267.169,19 |
|                                                                                     |               |            |                |                                               | 26.378,85  | 46.525,75               |            | 55.353,00                            |            |                                                                    | 269.669,19 |
|                                                                                     |               |            |                |                                               | 130.297,69 | 118.844,59              |            | 157.313,09                           |            |                                                                    |            |

| مباشرة     | الأمن الداخلي |            | تخصير وتقدم الوجبات |            | إعداد الطلبات والعقود |           | مراقبة جودة المواد الغذائية وتخزينها |            | تسيير حظيرة السيارات (المرحلات والمهمات) |           |
|------------|---------------|------------|---------------------|------------|-----------------------|-----------|--------------------------------------|------------|------------------------------------------|-----------|
|            | غير مباشرة    | مباشرة     | غير مباشرة          | مباشرة     | غير مباشرة            | مباشرة    | غير مباشرة                           | مباشرة     | غير مباشرة                               | مباشرة    |
|            | 1.280,00      |            | 1.280,00            |            |                       | 5.120,00  | 2.560,00                             |            | 2.560,00                                 |           |
|            |               | 21.780,00  | /                   |            | 3.630,00              | /         | /                                    |            |                                          | 7.260,00  |
|            |               | 2.500,00   |                     | 3.750,00   | /                     |           | 1.250,00                             |            | 2.500,00                                 |           |
|            |               | 1.633,10   | /                   |            | /                     |           | /                                    |            |                                          | 4.899,30  |
|            | 914,5         |            | 914,5               |            | 914,5                 |           | 3.658,00                             |            | 3.658,00                                 |           |
|            | 16.896,9      |            | 135.175,00          |            | 16.896,9              |           | 33.793,75                            |            | 16.896,9                                 |           |
|            | 34.658,5      |            | 34.658,5            |            | /                     |           | 69.317,00                            |            | /                                        |           |
|            | /             |            |                     | 42.410,00  | /                     |           | 10.602,5                             |            | 10.602,5                                 |           |
| 268.795,36 |               | 268.795,36 |                     | 403.193,05 |                       | 67.198,84 |                                      | 134.397,70 |                                          | 67.198,84 |
| 268.795,36 | 53.749,90     | 294.708,46 | 172.028,00          | 449.353,05 | 21.441,4              | 72.318,84 | 121.181,25                           | 134.397,70 | 36.217,4                                 | 79.358,14 |
|            | 348.458,36    |            | 621.381,05          |            | 93.760,24             |           | 255.578,95                           |            | 115.575,54                               |           |

| منح الغرف للطلّابات | إعدادات أنشطة ثقافية، رياضية وعروض ترفيهية وحالات سياحية |            | إسعافات الأولية (العيادة، المستشفى) |          | فحص        |           | صيانة      |            | نظافة      |            |
|---------------------|----------------------------------------------------------|------------|-------------------------------------|----------|------------|-----------|------------|------------|------------|------------|
|                     | غير مباشرة                                               | مباشرة     | غير مباشرة                          | مباشرة   | غير مباشرة | مباشرة    | غير مباشرة | مباشرة     | غير مباشرة | مباشرة     |
|                     |                                                          | 5.120,00   | 1.280,00                            |          | 1.280,00   |           |            | 1.280,00   |            | 1.280,00   |
| 7.260,00            |                                                          | 7.260,00   | 3.630,00                            |          | /          |           |            | 7.260,00   |            | 7.260,00   |
| 2.500,00            |                                                          | 2.500,00   |                                     | 2.500,00 | 625,00     |           |            | 625,00     |            | /          |
| /                   |                                                          | 6.532,40   | 6.532,40                            |          | /          |           |            | 1.633,10   |            | 816,55     |
| 3.658,00            |                                                          | 3.658,00   | 1.829,00                            |          | 1.829,00   |           |            | 914,5      |            | 914,5      |
| 67587,50            |                                                          | 101.381,25 | 16.896,9                            |          | 16.896,9   |           |            | 50.690,63  |            | 16.896,9   |
| 103.975,5           |                                                          | 69.317,00  | /                                   |          | /          |           |            | 34.658,5   |            | 34.658,5   |
|                     |                                                          | 10.602,5   | 10.602,5                            |          | 21.205,00  |           |            | 10.602,5   |            | 10.602,5   |
|                     |                                                          | 268.795,36 | 67.198,84                           |          |            |           |            |            |            |            |
| 184.981,00          |                                                          | 316.325,36 | 107.969,64                          | 2.500,00 | 41.835,90  | 67.198,84 | 268.795,36 | 107.664,23 | 268.795,36 | 72.428,95  |
| 501.306,36          |                                                          | 542.365,36 | 110.469,64                          |          | 109.034,74 |           |            | 376.459,59 |            | 341.224,31 |

