



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة
دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم
تخصص: علوم التسيير

الأستاذ المشرف:

◀ تومي ميلود

إعداد الطالبة:

◀ زعرور نعيمة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
◀ جامعة بسكرة	◀ رئيسا	◀ الأستاذ الدكتور: خنشور جمال
◀ جامعة بسكرة	◀ مقررا	◀ الأستاذ الدكتور: تومي ميلود
◀ جامعة بسكرة	◀ ممتحنا	◀ الدكتورة: طاهري فاطمة الزهراء
◀ جامعة باتنة	◀ ممتحنا	◀ الدكتور: عقاري مصطفى
◀ جامعة أم البواقي	◀ ممتحنا	◀ الدكتور: زبير عياش
◀ جامعة أم البواقي	◀ ممتحنا	◀ الدكتور: بريكة السعيد

الموسم الجامعي: 2014-2015

شكر وتقدير:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين أما بعد:

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى أن وفقني لإكمال هذا العمل الذي أسأله أن ينفعني به في ديني ودنياي. وعلى قاعة من لا يشكر الناس لا يشكر الله ومن باب الاعتراف بالفضل والتقدير فإنني أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور "تومي ميلود" الذي أشرف على هذه الأطروحة، والذي ما أذخر جهداً في سبيل إتمام هذه الدراسة، وعلى ما قدمه من نصح وتوجيه ومتابعة نظرية وميدانية حتى خرج هذا البحث إلى النور.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لرئيس وأعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور خنهور جمال والدكتور محاري مصطفى والدكتور زوبير عياش والدكتور بركة السعيد والدكتورة طاهري فاطمة الزهراء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لجميع عمال مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وخاصة محربي محمد جلال الدين، بودونات فيروز على ما قدمه من تسميل ومعون في سبيل إتمام هذه الدراسة، وكذلك رؤساء الأقسام على ما قدموه من عون ومساعدة.

كما أتوجه بالشكر وعظيم الامتنان لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل "زوزو عبد الله" على التوجيهات التي قدمها.

الباحثة

زحرور نعيمة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	شكر وتقدير
II	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	الملخص باللغة العربية
XI	الملخص باللغة الفرنسية
XII	الملخص باللغة الإنجليزية
XIII	المقدمة
ب	أولاً: إشكالية الدراسة
ب	ثانياً: فرضيات الدراسة
ب	ثالثاً: أهداف الدراسة
ب	رابعاً: أهمية الدراسة
ج	خامساً: المنهج المتبع في الدراسة
ج	سادساً: حدود الدراسة
د	سابعاً: الدراسات السابقة
ز	ثامناً: هيكل الدراسة
	الجزء النظري
1	الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
10	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى
13	المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف
24	المبحث الثاني: ماهية التكاليف
24	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
28	المطلب الثاني: تبويبات عناصر التكلفة
39	المطلب الثالث: تقدير التكاليف

46	خلاصة الفصل الأول
47	الفصل الثاني: مدخل للخدمة العامة
48	تمهيد
49	المبحث الأول: ماهية الخدمة العامة
49	المطلب الأول: مفهوم الخدمة
62	المطلب الثاني: مفهوم الخدمة العامة
68	المطلب الثالث: أنواع الخدمات العامة وطرق تمويلها
74	المبحث الثاني: المؤسسة العامة
74	المطلب الأول: ماهية المؤسسة العامة
80	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العامة
85	المطلب الثالث: المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة وسبل مواجهتها
88	خلاصة الفصل الثاني
89	الفصل الثالث: أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة
90	تمهيد
91	المبحث الأول: أساليب كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة
91	المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية والتكاليف المعيارية
99	المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية
103	المطلب الثالث: أساليب كمية حديثة
119	المبحث الثاني: أساليب غير كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة
119	المطلب الأول: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT
121	المطلب الثاني: أسلوب تحليل سلسلة القيمة
123	المطلب الثالث: أساليب غير كمية أخرى
138	خلاصة الفصل الثالث
	الجزء التطبيقي
139	الفصل الرابع: أساليب مثلى لترشيد تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
140	تمهيد
141	المبحث الأول: تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
141	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إتصالات الجزائر
144	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بكرة -

149	المطلب الثالث: إمكانيات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
150	المبحث الثاني: الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
150	المطلب الأول: دراسة تطور ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
158	المطلب الثاني: تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
159	المطلب الثالث: تطور العناصر المكونة لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
173	المبحث الثالث: استخدام أساليب لترشيد أمثل لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -
173	المطلب الأول: محاولة تطبيق الأساليب الكمية لحساب التكلفة في مؤسسة الدراسة
207	المطلب الثاني: تطبيق بعض الأساليب غير الكمية
210	المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
214	خلاصة الفصل الرابع
215	الخاتمة
220	قائمة المراجع
228	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
10	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	1
11	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	2
18	أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجال تطبيقها	3
23	مقارنة بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل	4
37	تبويبات التكاليف	5
52	تصنيف درجة الملموسة	6
55	بعض المشاكل الناتجة عن خصائص الخدمة وأساليب معالجتها	7
57	تصنيف الخدمات حسب طبيعة نشاط المؤسسات الخدمية	8
59	نوع العلاقة بين المؤسسة والعميل	9
61	أنواع الخدمات	10
71	أنواع الخدمات العامة	11
75	الفرق بين المؤسسات العامة والمرافق العامة	12
85	تصنيفات المؤسسات العامة	13
149	الإمكانيات البشرية لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-	14
151	تطور عناصر أصول مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال الفترة 2005-2009	15
153	تطور عناصر خصوم مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال الفترة 2005-2009	16
155	تطور عناصر أصول مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال الفترة 2010-2012	17
157	تطور عناصر خصوم مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال الفترة 2010-2012	18

158	تطور رقم أعمال مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة- خلال الفترة 2005_2012	19
160	عدد العمال التنفيذيين بمؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة -	20
160	تطور أجور مستخدمي مؤسسة الدراسة خلال الفترة (2011-2012)	21
161	مكونات التكاليف المباشرة خلال الفترة (2011-2012)	22
162	مكونات التكاليف غير المباشرة خلال الفترة (2011-2012)	23
164	تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج خلال الفترة (2011-2012)	24
167	تطور مكونات التكاليف المتغيرة خلال الفترة (2011-2012)	25
168	مكونات التكاليف الثابتة خلال الفترة (2011-2012)	26
169	تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج خلال الفترة (2011-2012)	27
175	تصور جدول توزيع الأعباء غير المباشرة	28
176	توضيح حسابات جدول توزيع الأولى للأعباء غير المباشرة	29
178	نسبة عدد المكاتب في كل قسم	30
179	نسبة عدد العمال في كل قسم	31
179	نسبة عدد المكيفات في كل قسم	32
181	نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم	33
182	مفاتيح التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة	34
185	جدول التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة	35
188	توزيع مصاريف قسم الصيانة للأقسام المعنية	36
189	نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة	37
190	جدول التوزيع الثانوي	38
191	جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة النهائي	39
192	حساب تكلفة التمويل الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية	40

192	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية	41
193	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية	42
194	حساب النتيجة لتحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية	43
195	نسبة توزيع الكهرباء على الأقسام الرئيسية	44
195	توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية	45
196	توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة	46
196	حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المتغيرة	47
197	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة	48
197	حساب الهامش على التكلفة المتغيرة	49
198	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة	50
198	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة	51
199	توزيع الأعباء المباشرة حسب أسلوب التكلفة المباشرة	52
199	حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المباشرة	53
200	حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة	54
200	حساب الهامش على التكلفة المباشرة	55
201	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة	56
201	حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة	57
204	مسببات التكلفة لأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-	58
206	معدلات التحميل لأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-	59
206	التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC	60
207	النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC	61
210	يوضح نسب المردودية للأساليب المطبقة	62

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
9	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	1
12	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية	2
20	يوضح مراحل التصنيع المتتالية	3
20	مراحل التصنيع المستقلة	4
26	العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة	5
29	التبويب الطبيعي	6
30	التبويب الوظيفي	7
31	العلاقة بين حجم النشاط وتكاليف المتغيرة	8
32	العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة	9
33	العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة	10
40	مفهوم وأهمية تقدير التكلفة	11
50	أنواع عرض السلع والخدمات	12
58	تصنيف الخدمات حسب درجة الاعتمادية	13
63	الخدمة العامة كنظام	14
73	نماذج تمويل الخدمات العامة	15
83	مصنوفة أنواع المؤسسات العامة	16
95	يوضح أعباء المحاسبة التحليلية	17
105	كيفية تخصيص التكاليف الغير مباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	18
109	كيفية تتبع التكاليف المباشرة والغير مباشرة وفق الأساليب التقليدية	19
109	كيفية تتبع التكاليف المباشرة والغير مباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	20
110	مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	21
128	موقع أسلوب التحسين المستمر بين أساليب حساب التكلفة لأغراض اتخاذ القرار	22

130	خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر	23
131	مراحل الطريقة العلمية للتحسين المستمر	24
148	الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-	25
159	تطور رقم أعمال مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-	26
165	تطور التكلفة الإجمالية حسب العلاقة بوحدة الإنتاج خلال الفترة (2011-2012)	27
165	التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدة الإنتاج لسنة 2011	28
166	التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدة الإنتاج لسنة 2012	29
170	تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج خلال الفترة (2011-2012)	30
170	التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج لسنة 2011	31
171	التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج لسنة 2012	32
174	العلاقة بين المؤسسة والعملاء	33

المخلص

جاءت هذه الدراسة للبحث عن الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، لإجابة على الإشكالية التالية: كيف ترشيد الأساليب المثلى تكاليف الخدمات العامة، والهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلي التعرف على الأساليب الكمية وغير الكمية من خلال المفهوم، الخصائص، المزايا والعيوب، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتشخيص المشكلة ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة.

والنتائج التي تم التوصل إليها تمثلت في:

- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة... الخ لمحاسبة التكاليف عرفت إنتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في إتخاذ قرارات سليمة ورشيده، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

- يمكن للمؤسسات بإعتماد أسلوب من أساليب ترشيد التكاليف والتكامل بينهم بحيث نجد أن:

✓ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يسمح بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة، وهو كذلك يساعد على بناء نظام للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهما يرتبط بأخر إرتباطا وثيقا.

✓ أما أسلوب التكلفة المستهدفة فهو يساعد على تخفيض التكلفة من خلال تحديد أولا السعر المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

✓ أما أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض تكاليف المخزونات وهذا يؤدي إلى زيادة أرباح المؤسسة، وهو يعمل على توطيد العلاقة بين الموردين والمؤسسة وعلى تحسين الجودة وفي الوقت المناسب وحسب الإحتياجات.

✓ أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيعمل على تحسين جودة الخدمات من أجل الحصول على ولاء العملاء، وتخفيض التكلفة والمنافسة بتحسين الجودة وبأقل سعر ممكن من أجل الإستيلاء على السوق والمحافظة على الإستمرارية والبقاء.

- يكمن الفرق بين الأساليب التقليدية والحديثة لحساب التكلفة في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها.

Résumé

Cette étude a pour objet de considérer les méthodes optimales pour rationaliser le coût des services publics, afin de répondre à la question suivante: Quelles sont les meilleures pratiques pour rationaliser le coût des services publics ? L'objectif principal de cette étude est d'identifier les méthodes les plus importantes qui supportent le calcul et la rationalisation des coûts et leur impact sur la répartition des coûts, et parvenir par la suite à identifier les méthodes quantitatives et non-quantifiables à travers le concept, les caractéristiques, les avantages et les inconvénients.

On a adopté la méthode d'analyse descriptive pour décrire et diagnostiquer le problème, et la méthode d'étude de cas en projetant le coté théorique sur l'établissement.

Les résultats qui ont été atteints sont comme suit:

- La méthode du coût sur la base d'activités et du coût cible et la méthode de la chaîne de valeur... etc pour la comptabilisation des coûts, ont été très répandues dans toutes les établissements, vu ce qu'elles fournissent d'informations précises sur les coûts, qui se caractérisent de la crédibilité, et ce afin d'aider l'établissement à prendre des décisions éclairées et rationnelles. On les appelle les méthodes modernes de la comptabilisation des coûts.

- Les établissements peuvent adopter l'une des méthodes de rationalisation et d'intégration entre les coûts de sorte que nous constatons que:

❖ la méthode de calcul des coûts sur la base d'activités (ABC) permet de l'identification des coûts des services sur la base des activités, ce qui contribue aussi à construire un système de gestion sur la base de la conduite des activités (ABM) et la préparation des budgets sur la base des activités (ABB). Les deux sont étroitement liés.

❖ Quant à La méthode du coût cible, elle aide à réduire le coût en sélectionnant premièrement le prix cible, puis en identifiant le coût cible.

❖ Quant à la méthode de production en temps voulu, elle contribue à réduire le coût des stocks, ce qui conduit à augmenter le bénéfice de l'établissement, ce qui vise à renforcer la relation entre les fournisseurs et l'établissement et à améliorer la qualité, en temps opportun et selon les besoins.

❖ La méthode de gestion de la qualité totale travaille à améliorer la qualité des services afin d'obtenir la fidélité des clients, et à réduire le coût et la concurrence par l'amélioration de la qualité moyennant le prix le plus bas possible afin de conquérir le marché et maintenir la continuité et la survie.

- La différence entre les méthodes traditionnelles et modernes de calcul du coût réside en la manière de la répartition et le traitement des coûts indirects.

- En vue de rationaliser le coût on doit d'abord déterminer le coût par l'adoption d'une des méthodes quantitatives ; identification et de rationalisation à la fois. On peut utiliser des méthodes non-quantitatives pour renforcer les méthodes précédentes, mais on doit tout d'abord répandre la culture du changement dans l'établissement.

Summary

This study aims to consider the best ways to streamline the cost of public services, in order to answer the following question: What are the best practices to streamline the cost of public services? The main objective of this study is to identify the most important methods that support the calculation and rationalization of costs and their impact on the distribution of costs and achieve subsequently to identify quantitative methods and non-quantitative through the concept, features, advantages and disadvantages.

We adopted the method of descriptive analysis to describe and diagnose the problem, and the method of case study, by projecting the theoretical side on the institution.

The results that have been achieved are as follows:

- The cost method based on activities and the target cost, and the method of the value chain ... etc for cost accounting, were widespread in all institutions, since they provide for specific information on costs, characterized of credibility, and to help the institution to make informed and rational decisions. We call them modern methods of cost accounting.

- Institutions may adopt one of the methods of rationalization and integration between the costs so that we find that:

- ❖ The method of calculating costs based on activities (ABC) allows the identification of the costs of services on the basis of activities, which also helps to build a management system based on the conduct of activities (ABM) and the preparation of budgets based on activities (ABB). The two are closely linked.

- ❖ As for the method of the target cost, it helps to reduce the cost by selecting, at first, the target price, then identifying the target cost.

- ❖ As to the method of production time, it helps to reduce the cost of inventory, which leads to increase the benefit of the institution, which aims to strengthen the relationship between suppliers and institution, and improving quality, timely and as needed.

- ❖ The method of total quality management is working to improve the quality of services to achieve customer loyalty, and reduce the cost and competition by improving quality through the lowest price, as possible, in order to conquer the market and maintain the continuity and endurance.

- The difference between traditional and modern methods of calculating the cost lies in the manner of distribution and processing overhead.

- In order to rationalize the cost we must first determine the cost by adopting quantitative methods; the identification and rationalization in both. We can use non-quantitative methods to strengthen the above methods, but we must first spread the culture of change within the institution.

المقدمة

إن التطور الذي يشهده العالم نتيجة للتطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الإدارية مع الأخذ بعين الإعتبار تطورها المتسارع، يعتبر كأحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال، التي تمتاز بحدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالمؤسسات إلى محاولة التكييف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الأخذ بعين الإعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، والتي تتلخص في العمل على تحقيق مكان في السوق.

ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من إعتداد طرق وأساليب للحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن المؤسسة ومحيطها لإتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى، ومن أهم هذه الطرق نجد محاسبة التكاليف والتي تكمن أهميتها في سد العجز الحاصل في المحاسبة العامة التي أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسة بالبيانات خاصة مع تعقد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها.

وتعتبر محاسبة التكاليف أداة للقيام بالتخطيط والرقابة، وهي تستخدم لتحسين أداء المؤسسة من خلال تحديد المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها وإتخاذ مجموعة الإجراءات والطرق لزيادة مردودية المؤسسة.

ونجد أن الأساليب التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات على الأسس المرتبطة بالحجوم الإنتاجية مثل: ساعات العمل، ونظرا للإنتقادات التي وجهت لهذه الأساليب نتيجة للتطورات الحاصلة، ظهرت أساليب إدارة التكلفة لمعالجة المشاكل التي واجهت المؤسسات، بحيث ساهمت في قياس تكاليف المنتجات والخدمات بشكل أكثر دقة، وبالتالي إتخاذ قرارات إدارية مبنية على أسس سليمة.

وقد أصبح أمر تطبيق أساليب إدارة التكلفة محل إهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص أو القطاع العام، وذلك بسبب التطور الملموس لتكاليف غير المباشرة، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول تطبيق أساليب لترشيد وتخفيض التكلفة في القطاع العام، وتحديدًا قطاع الإتصالات حيث يعد هذا القطاع ليس بمعزل عن كل هذه التغيرات الحادثة، بالإضافة إلى كونه يعد من بين أهم القطاعات في المجتمع من خلال توفير خدمات ذات جودة عالية وبتكلفة مناسبة.

وفي هذه الدراسة تم تطبيق بعض الأساليب الكمية وغير الكمية في مؤسسة عمومية وخاصة مؤسسة الإتصالات على إعتبارها قطاع هام.

أولاً: إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التي تسعى هذه الدراسة البحث عنها في:

كيف ترشيد الأساليب المثلى تكاليف الخدمات العامة؟

الأسئلة الفرعية:

وفي إطار تحليل عناصر الإشكالية سنحاول الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بحاسبة التكاليف، وهل وجودها ضروري بالمؤسسات الاقتصادية؟
- 2- ما معني التكلفة وما هي أهم تبويباتها، وكيف يمكن تقديرها؟
- 3- ما المقصود بالخدمات العامة، وما هي خصائصها وأنواعها؟
- 4- ما هي مختلف أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة؟
- 5- ما هي الأساليب معتمدة لترشيد التكلفة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وهل يمكن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة الدراسة؟

ثانياً: الفرضيات

- 1- وجود محاسبة التكاليف ضروري في جميع مؤسسات الاقتصادية.
- 2- أساليب محاسبة التكاليف تكشف عن وضعية المؤسسة لإتخاذ القرارات والرقابة.
- 3- تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة خدمية إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة في كل المؤسسات.
- 4- عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - مبنية على أسس تقريبية.

ثالثاً: أهداف الدراسة

بالإضافة للإجابة على إشكالية الدراسة وإختبار صحة الفرضيات المقدمة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- 1- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات.
- 2- محاولة التعريف بمختلف أساليب محاسبة التكاليف وبيان مزاياها وعيوبها.
- 3- تطبيق أساليب محاسبة التكاليف على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة.

رابعاً: أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- 1- تعتبر إمتداد للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع محاسبة التكاليف.

2- تحاول الدراسة تحديد الأساليب المثلى المساعدة على ترشيد تكاليف الخدمات العامة من خلال دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة -

3- بيان أهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الإتصالات ودورها في خدمة المجتمع، من خلال حرصها على تقديمها بالجودة والتكلفة المناسبة لجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، على إعتبار خدماتها تعتبر مهمة لأي مجتمع.

خامسا: المنهج المتبع في الدراسة

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف جوانب موضوع الدراسة وتحديد الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، وبناء على أهداف الدراسة وطبيعتها تم إستخدام **المنهج الوصفي** حيث تم وصف وتحديد عناصر الموضوع المدروس وتبيان أهم أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة - للمساعدة في ترشيد وتخفيض التكاليف وإتخاذ القرارات المناسبة والحصول على رضا العملاء، أما الأدوات المستخدمة في الدراسة تمثلت في:

أ- **المقابلات:** تعددت المقابلات مع مختلف مسؤولي مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة - للوقوف على واقع المؤسسة وتقديم أفضل الطرق والحلول من خلال المعلومات المتحصل عليها بعد الدراسة والتحليل.

ب- **الملاحظة:** بإعتبارها إحدى الأدوات الهامة في البحث العلمي تم الإستفادة من ملاحظة المراحل التي تمر العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل الدراسة.

ت- **أداة دراسة الحالة:** وهذا بإسقاط معلومات الجانب النظري على الجانب التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة - بغية محاولة تطبيق أساليب لترشيد تكاليف خدماتها.

سادسا: حدود الدراسة

يعتبر موضوع الدراسة واسعا نظرا لوجود عدة أساليب تساعد في تحديد التكاليف، لذلك تم تسليط الضوء في الجانب النظري على أهم الأساليب الكمية التالية: أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكاليف الجزئية (أسلوب التكلفة المتغيرة وأسلوب التكلفة المباشرة وأسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة هامشية) وأسلوب التكلفة المعيارية، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب المقارنة المرجعية، أما الأساليب غير الكمية تم التركيز على: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب إدارة الجودة الشاملة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة، أسلوب التحسين المستمر، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، نظرية القيود.

ولإجراء مطابقة ما جاء في الجانب النظري لهذه الدراسة وواقعه في المؤسسات انحصرا الدراسة على مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة - ومحاولة تطبيق الأساليب التي تتلائم مع طبيعة نشاطها وتتمثل

في: أسلوب التكلفة الكلية، أسلوب التكلفة المتغيرة، أسلوب التكلفة المباشرة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)، أسلوب إدارة الجودة الشاملة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

ولقد تم مواجهة الصعوبات التالية:

- صعوبة الوصول إلي المسؤولين بمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - بسبب طبيعة عملهم وإنشغالهم.
- تحفظ بعض إدارات المؤسسة بالمعلومات التي لم يتم الحصول عليها.

سابعاً: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت كل أسلوب على حدى، إلا أنه من الملاحظ بأن معظم هذه الدراسات إرتكزت على أداة الاستبيان للحصول على المعلومات، لكن هذه الدراسة إعتمدت على منهج دراسة حالة للحصول على البيانات ومحاولة تطبيق بعض الأساليب الكمية وغير الكمية في مؤسسة الدراسة، ويمكن الإشارة إلي الدراسات التالية:

أ- الدراسات العربية:

1- دراسة (حمدي شحده محمود زعرب، 2013) بعنوان مدخل متكامل لإدارة التكلفة لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث تم توزيع 24 إستبانة على شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين. ومن بين نتائج هذه الدراسة نذكر أن مدخل إدارة التكلفة إستراتيجياً يؤدي دور رئيسياً في المؤسسات الاقتصادية ويساعد في القيام بالعمليات الإدارية ويؤدي إلى تقييم وإتخاذ القرارات الإستثمارية في ظل تكنولوجيا المعلومات.

2- دراسة (قاسم عمر، ساوس الشيخ، 2012) بعنوان "إدارة تكاليف سلسلة الإمداد خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة" دراسة ميدانية.

تهدف هذه الدراسة إلي البحث عن حلول لتخفيض التكلفة في بيئة المنافسة الحالية خارج الحدود التنظيمية للمؤسسة على طول سلسلة الإمداد تعتبر مجالاً جديداً لإدارة التكلفة ويفتح أفاقاً ومجالاً أوسع لتحقيقها، بحيث تم إقتراح أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد، حيث تم إجراء دراسة ميدانية في الشركة الوطنية لصناعة الحرير SOITEXE والشركة الوطنية لنسيج وطباعة الحرير SOITINE بتلمسان.

ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها تتمثل في أن التكامل بين الأسلوبين المقترحين تتيح للمؤسستين التكامل فيما بينهما لمواجهة المنافسة داخل السوق، ومدى فعالية أساليب إدارة التكلفة عبر سلسلة الإمداد في الشركات الصناعية.

3- دراسة (عمر محمد هديب، 2009) بعنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إنتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وكذا تطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وبيان العلاقة بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن، حيث تم تصميم نموذج لقياس مدى إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها، حيث تم إستخدام المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل في كافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن للوصول إلي الشركات التي تطبق هذا النظام، وأعتمد كذلك أسلوب المقابلات الشخصية المطبقة لهذا النظام لجميع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة.

ومن نتائج هذه الدراسة نذكر أن عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة قد طبق أو شرعت بعض المؤسسات في تطبيقه، كم تم التوصل إلى أن هناك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسن الأداء المالي.

4- دراسة (نظال محمد رضا الخلف وانعام محسن حسن زويلف، 2008) بعنوان التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، مع بيان الإجراءات اللازم إتخاذها للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها، وبيان أهمية إستخدام هذا المنهج، حيث تم توزيع الإستبانة على عينة عشوائية تتكون من خمس شركات عاملة في صناعة الأدوية البيطرية للإطلاع على واقع عملية التسعير فيها كما اتخذت شركة من بين الشركات الخمسة كحالة دراسية وتم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها.

وهناك مجموعة من النتائج نذكر أهمها: أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، يعتبر منهج التكلفة المستهدفة طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية.

5- دراسة (محمد الخطيب نمر، 2006) بعنوان "إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار" دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسات، حيث تم إجراء دراسة حالة بمؤسسة توزيع وصناعة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة ومحاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة.

ومن بين نتائج الدراسة أن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية تسمح بمعرفة الخلل ومحاولة تصحيحه بهدف تحسين الأداء وزيادة الفعالية.

1- دراسة (Tandung Hugnh, Guangming Gong, Huyhanh Huynh, 2013) بعنوان دمج الميزانيات على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأسلوب الميزانية على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط كأنظمة بديلة تدعم نظام التكلفة على أساس النشاط لأنه لم يعد يقدم معلومات كافية لإتخاذ القرارات في ظروف المنافسة الحالية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام ABC وضع أصلاً لتقدير التكاليف فهو يعتبر وسيلة بديلة لتتبع التكاليف على المنتجات، وعدم وجود دعم لإتخاذ قرار على المدى القصير.

2- دراسة (Carlos Manuel Ferreira Lima, 2009) بعنوان "تطبيق مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة في التربية والتعليم العالي

الهدف من هذه الدراسة هو تقديم نموذج لتقييم التكاليف وتأثير نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مؤسسات التعليم العالي وتم التوصل إلي نتائج تتمثل في أن نظام (ABC) يسمح بإسناد كل النفقات إلي الأنشطة المتعلقة بها وهذا للحصول على معلومات موثوق بها لتطبيقها في مؤسسات التعليم العالي.

3- دراسة (yasuihiro Monden , kazuki Hamarda, 2001) بعنوان " التكاليف المستهدفة وتكلفة كايزن في شركات السيارات اليابانية

الهدف من هذه الدراسة هو شرح لمميزات نظام التكاليف المستهدفة كنظام لدعم عملية تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم نموذج جديد أما نموذج كايزن هو نظام لدعم عملية تخفيض التكاليف في مرحلة تصنيع المنتجات الحالية، ومن نتائج هذه الدراسة أن نظام التكاليف المستهدفة ونظام كايزن تستعمل لتخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتجات أو مرحلة تصنيع المنتجات الحالية.

4- دراسة (V. G. Narayanan , Ratna G. Sarbar, 1999) بعنوان ABC في الصناعات التركبية

هدفت هذه الدراسة هو تقديم وثائق تجريبية للنشاط القائم على معلومات التكاليف (ABC) على المنتج والقرارات المتخذة في المؤسسة ومن نتائج هذه الدراسة أن نظام ABC يؤثر على إتخاذ القرارات الإدارية وأن القرارات على مستوى المنتج تكون بشكل أسرع من قرارات مستوى العملاء.

5- دراسة (Rolin Cooper and Robert Kaplan, 1992) بعنوان أنظمة على أساس النشاط: قياس تكاليف إستخدام الموارد.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الإطار المفاهيمي لتصميم وإستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ومن نتائج هذه الدراسة أن نظام (ABC) وضع ليتم الوصول مباشرة لتكاليف أداء الأنشطة التنظيمية للمنتجات والعملاء لهذه الأنشطة التي يتم تنفيذها.

ت- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: بالإضافة إلي ما تم ذكره في أهمية الدراسة، فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بـ:

- 1- معظم الدراسات السابقة التي بحثت في هذا المجال ركزت على تطبيق أحد الأساليب الكمية أو غير الكمية في القطاع الصناعي، أما الدراسة الحالية فإنها تركز على جميع الأساليب الكمية وغير كمية ومحاولة تطبيق التي تتكيف مع نشاط المؤسسات الخدمية.
- 2- الباحثة تعتبر هذه الدراسة المحاولة الأولى التي تطبق الأساليب المقترحة في المؤسسات العامة بصفة عامة ومؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - بصفة خاصة.

ثامنا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات تم تقسيم البحث إلي مقدمة وفصول وخاتمة كما يلي:

الفصل الأول: بعنوان "مدخل إلى محاسبة التكاليف" تضمن مفاهيم لمحاسبة التكاليف حيث تم التطرق إلي ماهيتها من خلال التعريف والتطور التاريخي، كما تم توضيح خطوات تصميمه، كما تم إستعراض مفاهيم التكاليف من خلال التركيز على تعريفها وأركانها ومختلف تبويباتها، لكي تستطيع المؤسسة الوقوف في وجه المنافسة يجب أن تقوم بتقدير تكاليفها مسبقا وهذا ما تم التركيز عليه من خلال تحديد خطوات تقدير التكاليف وأهم طرقها.

الفصل الثاني: بعنوان "مدخل للخدمة العامة" تضمن مفاهيم أساسية للخدمة العامة حيث تم توضيح تعريف الخدمة العامة وخصائصها وأنواعها وطرق تمويلها، كما تم إستعراض ماهية المؤسسات العامة من خلال التركيز على مفهوم المؤسسات العامة وأنواعها، وكذا أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة وسبل مواجهتها .

الفصل الثالث: بعنوان "أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة" تضمن أهم أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة حيث تم التطرق إلي الأساليب الكمية لترشيد التكاليف من خلال التعريف والخطوات المتبعة وإلي مزايا وعيوب كل أسلوب، كما تم إستعراض الأساليب غير الكمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة بالتطرق إلي التعريف والخطوات ومزايا وعيوب كل أسلوب.

الفصل الرابع: بعنوان "مساهمة لترشيد تكاليف خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر- وكالة بسكرة -" تضمن محاولة لترشيد تكاليف خدمات مؤسسة الدراسة حيث تم التطرق إلي تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة من خلال نشأتها وأهدافها وكذا إستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي ودراسة وضعية المؤسسة محل الدراسة بحيث تم التعرف على أهم تكاليفها، كما تم محاولة تطبيق بعض الأساليب في مؤسسة الدراسة لتحديد النتيجة ومعرفة مردودية المؤسسة وتحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسة، وهذا لترشيد وتخفيض تكاليف الخدمات العامة.

الجزء النظري

الفصل الأول: مدخل إلى

محاسبة التكاليف

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: ماهية التكاليف

تمهيد

تعتبر المحاسبة هامة بالنسبة للمؤسسات لأنها مصدر للمعلومات وبدونها تبقى هذه الأخيرة مجردة، فإذا كانت المحاسبة العامة بحكم القانون إلزامية في كل الدول لأنها تعطي في نهاية السنة نتيجة إجمالية، أما الدور الأساسي لمحاسبة التكاليف هو إتخاذ القرارات في المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وعلى أساسها يتم إختيار الحلول وإتخاذ قرارات رشيدة.

وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة، ونظرا لزيادة المنافسة إزداد إهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

وسيتم التركيز في هذا الفصل على تحديد مفهوم محاسبة التكاليف، والإلمام بأهم جوانب الموضوع مع محاولة الإجابة عن الأسئلة التالية:

🚩 ما المقصود بمحاسبة التكاليف، وهل وجودها ضروري بالمؤسسة الاقتصادية؟

🚩 ما معني التكلفة وما هي أهم تبوياتها، وكيف يمكن تقديرها؟

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف دورا مهما خاصة في الوقت الراهن الذي يتميز بالعلومة وافتتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، بإعتبارها قاعدة لإنتاج البيانات والمعلومات الكمية والنقدية التي تساهم في زيادة كفاءة المؤسسة من خلال عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ويتم الإعتماد على محاسبة التكاليف في إعداد التقارير المالية، لأن تكلفة المنتجات تمثل عنصرا أساسيا من العناصر المساعدة لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة، وتهتم محاسبة التكاليف أساسا بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

يتمحور موضوع محاسبة التكاليف أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها في مختلف مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع وغيرها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي: "أحد فروع المحاسبة المالية، وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"⁽¹⁾ وهي "طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض إتخاذ القرارات الإدارية."⁽²⁾

ومحاسبة التكاليف كذلك "مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أية عملية من العمليات."⁽³⁾

وتعني كذلك بأنها "فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط، الرقابة وإتخاذ القرارات المختلفة."⁽⁴⁾

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، 2006، ص23.

² - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع: عمان، 2008، ص13.

³ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر: عمان، 2008، ص13.

⁴ - فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع: عمان، 2002، ص 10.

من التعاريف السابقة يستنتج أن محاسبة التكاليف تهتم بجمع وتصنيف وتخصيص تكاليف المنتجات، من أجل تقديم معلومات تساعد في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ومنه يمكن إعتبار أن محاسبة التكاليف أنها:

- ✓ مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المتخصصة.
- ✓ تهتم بمتابعة التكاليف.
- ✓ وسيلة لتحقيق أهداف معينة.

ولمحاسبة التكاليف استخدامات منها: (1)

- ✓ تحديد سعر المنتجات.
- ✓ إعطاء عناصر ومعلومات تسمح باتخاذ القرار.
- ✓ تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
- ✓ التسعير الجيد للمنتجات والخدمات.

وتظهر أهمية محاسبة التكاليف في: (2)

- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.
- ✓ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.
- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية لأغراض إتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة.
- ✓ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد إستخدامها وإستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

¹ - François Engle et Frederic klety, **cours de comptabilité analytique**, Mines Paris tech: Paris, 2005,p10.

² - كمال حسن جمعه الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهج علمي وعملي، دار الإثراء للنشر والتوزيع: عمان، 2008، ص17.

الفرع الثاني: تطور محاسبة التكاليف

إن تاريخ وتطور محاسبة التكاليف يوضح أنه بدأ استخدامها منذ وقت طويل، ويمكن تلخيص أهم مراحل تطور محاسبة التكاليف في:

أولاً: مراحل تطور وظهور محاسبة التكاليف

المثبت تاريخياً أن محاسبة التكاليف مرت بالمرحلة التالية: (1)

المرحلة الأولى: القرن الرابع عشر (14) ميلادي تقريباً:

في هذه المرحلة ظهرت محاسبة التكاليف وتم استخدامها بالطرق البدائية.

المرحلة الثانية: الفترة ما بين القرن الخامس عشر (15) والقرن السادس عشر (16) ميلادي:

كنتيجة لزيادة النشاط التجاري وظروف المنافسة بين بعض الدول الأوروبية، بحيث تم استخدام السجلات التحليلية لحساب تكلفة المنتجات في بعض المشروعات، إستخدمتها عائلة (ميديسي) في صناعة المنسوجات الصوفية سنة 1431م، وعائلة (فرجر) في مشروعات المناجم والتعدين سنة 1577م، وخلال هذه الفترة من الزمن ظهرت محاسبة التكاليف ونتج عنه ظهور:

❖ سجلات التكاليف.

❖ نظام أوامر التشغيل.

❖ نظرية الجرد المستمر.

❖ تحليل النفقات والمصروفات.

وفي هذه الفترة تحددت لمحاسبة التكاليف معالم علمية مقبولة مازالت فعالة ومستخدمة حتى الآن.

المرحلة الثالثة: الفترة ما بين القرن السابع عشر (17) والقرن التاسع عشر (19) ميلادي

تطورت إستخدامات محاسبة التكاليف بشكل كبير في الفترة من القرن السابع عشر (17) إلى القرن الثامن عشر (18)، أما القرن التاسع عشر (19) ظهرت سجلات منظمة لحساب التكاليف في إطار نظرية القيد المزدوج، ووضعت لمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد والأسس والنظم والإجراءات العملية.

وقد صدرت خلال الفترة الأخيرة من القرن التاسع عشر (19) العديد من الكتابات في مجال التكاليف منها:

¹ - أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر: عمان، 2011، ص ص9-12.

- ❖ كتاب هنري ميتكالف في عام 1889 بعنوان: تكلفة الصنع Le Coût de Fabrication الذي انتشر في الولايات المتحدة الأمريكية.
- ❖ كتاب جارك وفيلز عام 1893 بعنوان: حسابات المصنع Les Comptes de l'usine بإنجلترا.
- ❖ كتاب نورتن عام 1895 بعنوان: التكاليف في الإنتاج المستمر coût de production en continu بإنجلترا.

وأعتبرت هذه الفترة فترة نهضة متقدمة لمحاسبة التكاليف حيث عرف نظام محاسبة تكاليف الأوامر الذي وضعه ميتكالف، وأستخدمت حسابات التكاليف في الرقابة والتحكم في عناصر التكاليف بفضل ما قدمه جارك وفيلز، وتم تطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل الذي قدمه نورتن.

المرحلة الرابعة: من بداية القرن العشرين (20)

حدث في هذه الفترة تطور ملحوظ في محاسبة التكاليف مستمد أساسا من الرواد الأوائل في المرحلة السابقة بحيث ظهرت نظريات هي:

- ❖ نظرية مراكز التكاليف: قدمها ألكسندر هاملتون عام 1901 إهتمت بتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج.
- ❖ نظرية التكاليف التاريخية: إهتمت بحصر التكاليف الفعلية التاريخية (تكاليف ما بعد التنفيذ) لتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج النهائي، بهدف قياس الأرباح.
- ❖ نظرية التكاليف المتغيرة: ظهرت لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها، وأثرها على تكلفة الوحدة، كلما تقلب حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان.
- ❖ نظرية التكاليف المستغلة: وعالجت مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية، وتكلفة الطاقة العاطلة أو غير المستغلة وحساب معامل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة.
- ❖ ظهرت عدة دراسات لكل من: تيلور، امرسون وهاريسون، نوبيل، جون وايمور وغيرهم وبناء على نتائج الدراسات السابقة قام إتحاد الطباعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عام 1909 بوضع نظام التكاليف المعيارية أو المحددة مقدما وتم تطبيقه في صناعة الطباعة الأمريكية وأعتبر أفضل نظم محاسبة التكاليف.
- ❖ واستمر التطور في مجال محاسبة التكاليف بحيث أمكن إبتكار الطرق التقديرية للقياس والتحميل للتكاليف غير المباشرة، والتي تعرف بالتكاليف الإضافية أو المحملة وطرق معالجة الفروق الناتجة عن استخدام معدلات التكاليف غير المباشرة الفعلية والتكاليف الإضافية التقديرية.

ومع زيادة التطور والمنافسة ظهرت نظم وأساليب حديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة والأساليب التقليدية وأهم هذه الأساليب: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، أسلوب كايزن وغيرها من الأساليب.⁽¹⁾

ثانياً: نتائج مراحل تطور محاسبة التكاليف

يمكن حصر نتائج تطور محاسبة التكاليف في:⁽²⁾

- ❖ وضع الطرق العلمية لمبدأ التكلفة التاريخية وتحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، القوي البشرية، والخدمات الصناعية المباشرة.
- ❖ وضع طرق قياس التكاليف غير المباشرة وتوزيعها وتحميلها على المنتج النهائي.
- ❖ وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدماً.
- ❖ طرق تحديد التكاليف الإضافية وأساليب معالجة إنحراف التكاليف الفعلية فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.
- ❖ تحول الإهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكاليف.
- ❖ ظهور الإتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
- ❖ توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.
- ❖ تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة نشاطات المؤسسة.
- ❖ مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية، في وضع نظم الموازنات التخطيطية والثابتة والمرنة لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- ❖ استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التكاليف لتطوير أساليبها وطرقها العملية.

الفرع الثالث: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف: تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ويمكن تحديد أهم أهداف محاسبة التكاليف في:⁽³⁾

- ❖ المساعدة في عملية إتخاذ القرارات: حيث تقدم محاسبة التكاليف معلومات متعلقة بالتكلفة تستخدم في عملية إتخاذ القرارات، حيث أن أي قرار إداري يترتب عن عملية اتخاذه تكلفة، وبالتالي لا بد على المؤسسة أن تتعرف على التكلفة التي تتطوي عليها عملية إتخاذ أي قرار وأخذها بعين الاعتبار، وهنا يتضح دور محاسبة التكاليف في توفير البيانات والمعلومات الملائمة لأي قرار.

¹ - محمد أبو نزار، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر: عمان، 2010، ص20.

² - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص ص12 - 13 .

³ - محمد أبو نزار، مرجع سابق، ص ص3 - 6.

❖ المساهمة في عملية التخطيط: تستخدم بيانات التكلفة في عملية التخطيط، فالمعروف أن الموازنات التقديرية والتي تعتبر أحد أدوات التخطيط الرئيسية، تتضمن الإيرادات المقدرة للفترة القادمة بالإضافة إلى التكاليف المتوقع إنفاقها في عمليات المؤسسة، وبالتالي لا بد من تقدير التكاليف والمصاريف المختلفة بشكل دقيق ليعكس الموازنة التقديرية للخطط الموضوعة من قبل المؤسسة بشكل دقيق.

❖ المساعدة في عملية الرقابة: إن استخدام التكاليف في مجال الرقابة يتمثل أساساً في مقارنة التكاليف المقدرة أو المعيارية مع التكاليف الفعلية، ففي العديد من المؤسسات الصناعية والخدماتية يتم تقدير التكاليف اللازمة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة بشكل مسبق، ليتم مقارنة تلك التكاليف مع التكاليف الفعلية المنفقة، مما يعطي مقدار الانحراف الحاصل بينهما وهذا يمثل دور رقابي على العاملين للحد من الإسراف والزيادة في التكاليف غير المبررة، حيث يتم محاسبة الأشخاص والأقسام التي يظهر لديهم إنحراف سلبي غير مبرر.

❖ المساهمة في عملية تقييم الأداء: في ظل انتشار اللامركزية والتي تتمثل في تفويض المؤسسة لبعض الأقسام بالصلاحيات والقرارات الإدارية الممنوحة لها، كان لابد من وجود نظام رقابي، وهذا أدى بدوره لتقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز، فبعضها يمثل مراكز تكلفة والبعض مراكز ربحية وكذا هناك مراكز استثمار، حيث يتم تقييم أداء هذه المراكز المختلفة بناءً على الصلاحيات الممنوحة لها، فمن بين هذه الصلاحيات نجد صلاحية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف والمصاريف الخاصة بكل مركز، ففي نهاية كل فترة مالية يتم تقييم أداء كل مركز في ضوء ما تم إنجازه، ومن ضمن العوامل التي تدخل في عملية تقييم التكاليف المنفقة في كل مركز ومدى الإلتزام في ضبط هذه التكاليف.

❖ مساعدة المحاسبة المالية (العامة): تستخدم معلومات محاسبة التكاليف في المحاسبة المالية أساساً في تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة مخزون البضاعة تامة الصنع وغيرها.

من هنا يظهر دور محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف المنتجات المصنعة أو الخدمات المقدمة والمخزون السلعي.

❖ المساعدة في تحديد تكلفة الإنتاج:⁽¹⁾ تستخدم محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية معينة أو قسم معين أو خدمة معينة، وهذا يساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرار الملائم وكذا في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

❖ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسة السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.⁽²⁾

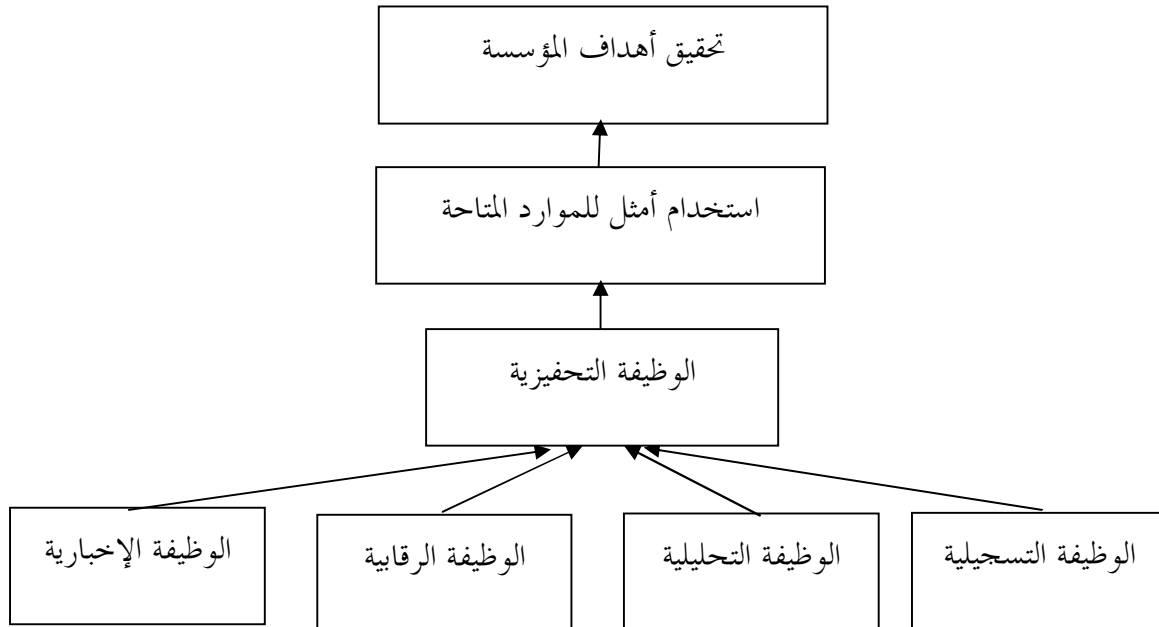
¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2006، ص17.

² - كمال حسن جمعه وآخرون، مرجع سابق، ص17.

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف: إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها ويمكن تحديد هذه الوظائف في:⁽¹⁾

- ❖ الوظيفة التسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف على تسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف والمتمثلة في المواد والأجور والمصروفات.
- ❖ الوظيفة التحليلية: وتعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.
- ❖ الوظيفة الرقابية: تقوم محاسبة التكاليف بوظيفة تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة تحتاجه كل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عنصر التكلفة وتحديد الإنحرافات وأسبابها والحد منها.
- ❖ الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، وإتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الإنحرافات وعدم تكرارها.
- ❖ الوظيفة التحفيزية: هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، فهي تعتبر كعامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا يمكن تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، وتظهر العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى النكريتي، مرجع سابق، ص 24.

¹ - إسماعيل يحيى النكريتي، مرجع سابق، ص 24-25.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى

تتمثل العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى في:

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية: تهتم المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات المالية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية متفق عليها وتركز على التكلفة التاريخية،⁽¹⁾ وتعرف بأنها " تسجل العمليات المالية وتلخيصها بقصد قياس نتيجة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية تلك الفترة." ⁽²⁾

تتمثل العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في أن هذه الأخيرة تقوم بإعداد البيانات والعمليات بصفة إجمالية، بينما تقوم محاسبة التكاليف بإعداد بيانات ومعلومات بشكل تفصيلي مما جعلها أكثر أهمية للمؤسسة في مجال اتخاذ القرارات ورسم الخطط وتقدير التكاليف المستقبلية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية ويمكن توضيح أوجه التشابه بينهما في:

الجدول (01) أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه التشابه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
يقومان بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيداً لتصوير الحسابات والمركز المالي.
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تفصيلي.	تتناول المحاسبة الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص3.

¹ - المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج: المملكة العربية السعودية، غير مؤرخ، ص3.

² - عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر: عمان، 2008، ص20.

يستخلص من هذا أن محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية لهما نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، بحيث تقدم محاسبة التكاليف المعلومات بشكل تفصيلي أما المحاسبة المالية فتقدم المعلومات بشكل إجمالي.

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فيمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (02) أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمي التقارير المالية	<ul style="list-style-type: none"> ➤ أطراف داخلية في المؤسسة. ➤ جميع المستويات الإدارية في المؤسسة. 	أطراف داخلية في المؤسسة وتتمثل في: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية.
التقارير	تعتبر تقاريرها إختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقارير إلزامية على جميع المؤسسات، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير إعداد التقارير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، من أجل اتخاذ القرارات.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وإنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

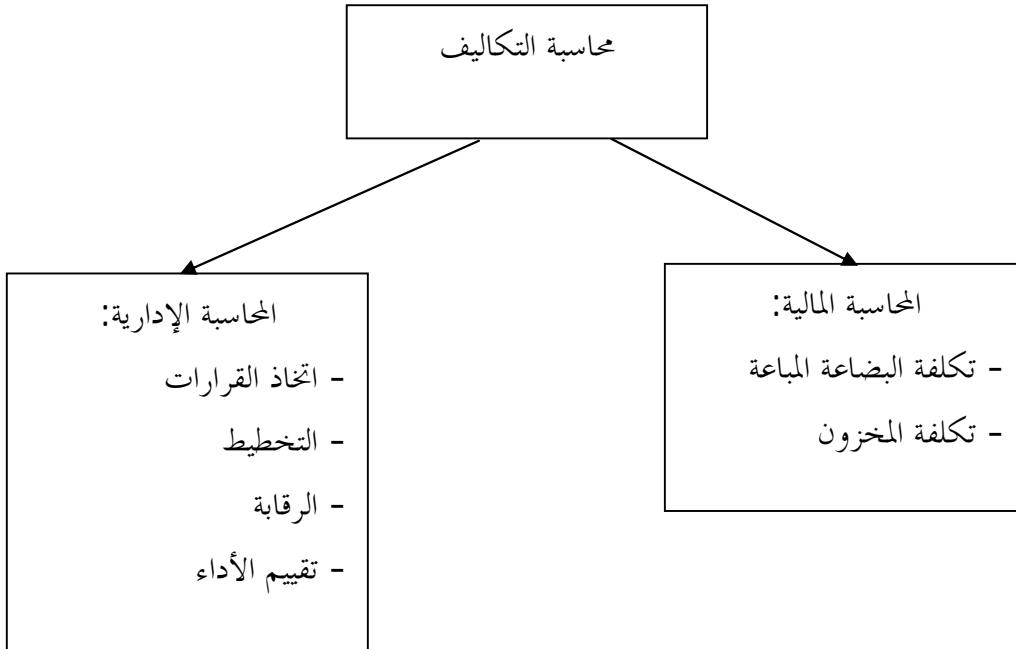
المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 4.

يستنتج أن أهم نقاط الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تتمثل في الأشخاص المعنيون بالتقارير المالية المعدة وكذا معايير إعداد هذه التقارير وكمية ونوعية المعلومات التي تتيحها كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

ثانياً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية: تعرف المحاسبة الإدارية بأنها: "أحد فروع المحاسبة تهتم بتزويد المؤسسة بالمعلومات التي تحتاجها لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل والرقابة وإتخاذ القرارات، وبالتالي فهي تخدم بشكل رئيسي الجهات الداخلية للمؤسسة." (1) وتعني كذلك "تسجيل البيانات المحاسبية والبيانات الأخرى ذات العلاقة بنشاطات المؤسسة بقصد مساعدتها على وضع الأهداف وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، وهي تركز على نشاط المؤسسة في الماضي وربطه بالمستقبل من أجل إعداد بيانات تخدم إتخاذ القرارات." (2)

أما العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي علاقة مباشرة عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها للمؤسسة وإستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم و في مساعدتها لإتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة. (3) ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

الشكل (02) العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص7.

¹ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص14.

² - عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص21.

³ - عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، مرجع سابق، ص20.

يستنتج من هذا الشكل أن محاسبة التكاليف تخدم كل من المحاسبة المالية والإدارية بتقديم معلومات للمحاسبة المالية تتعلق بتكلفة البضاعة أو الخدمة أو المخزون، أما المحاسبة الإدارية فتقدم لها تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة من ناحية التسعير والرقابة على التكاليف وإكتشاف الإنحرافات والتخطيط.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف وباقي فروع المحاسبة

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات: يعرف تدقيق الحسابات على أنه " فرع من فروع محاسبة المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة القوائم المالية." (1) أما علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأنشطة المؤسسة. (2)

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية: تعتبر المحاسبة الحكومية " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات الحكومية" (3)، حيث تقوم الدولة بتقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من صحة ومواصلات وغيرها، وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع أو خدمات. (4)

ثالثاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية: على إعتبار أن المحاسبة الضريبية تهتم بحساب الدخل الخاضع للضريبة، إعتقاداً على القوانين واللوائح المطبقة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، (5) فإن محاسبة التكاليف تساعد على حساب الضريبة المستحقة مثلاً على الدخل أو الرواتب والأجور، وذلك بتحديد التكاليف الفعلية للنشاط.

المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات فرعي، يهدف إلى إمداد المؤسسة بالبيانات الخاصة بالتكاليف التي تساعد في الرقابة وإتخاذ القرارات، فهناك مجموعة من المقومات التي يجب مراعاتها عند وضع نظام للتكاليف، والخطوات الواجب تتبعها لتصميمه.

¹ - محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2007، ص 29.

² - عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، نفس المرجع، ص 20.

³ - محمد مطر، نفس المرجع، ص 28.

⁴ - عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، نفس المرجع، ص 20.

⁵ - عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص 21.

وفي ظل التحولات الاقتصادية وفتح السوق أدى إلى زيادة المنافسة مما جعل المؤسسات تعمل على تحسين جودة الخدمات والمنتجات والعمل على تخفيض التكاليف وذلك بتوفير نظام معلومات يساعد على توفير البيانات في الوقت المناسب.

الفرع الأول: الأركان الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف

إن تصميم أي نظام للتكاليف وتحديد الأركان التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف، يتطلب ضرورة دراسة عامة للعمليات، وهيكل المؤسسة وتحديد مراكز ووحدات وعناصر التكاليف وتحديد وحدات وعناصر القياس، وهذا يؤدي إلى تحديد الأركان الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف التي تتمثل في:⁽¹⁾

أولاً: دليل مراكز التكاليف: يعتبر التنظيم الإداري أحد المقومات الأساسية لنجاح أي مؤسسة في تحقيق أهدافها بسهولة، وهذا من خلال التقسيم السليم للمؤسسة إلى أقسام وأنشطة، وتحليل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية، وتوفير المعلومات الملائمة التي تمكن من الرقابة.

عند تقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة ينبغي عدم الخلط بين مفهوم مركز التكلفة ومركز المسؤولية حيث يقصد بـ: مركز التكلفة بأنه " دائرة نشاط معين متجانس، أو خدمات من نوع معين متجانس، أو خدمة متميزة قابلة للقياس، ويمكن أن يكون مركز التكلفة ممثلاً لوحدة مسؤولية تبعا للتنظيم الإداري في المؤسسة مثل: قسم الإدارة، قسم المبيعات...إلخ."

أما مركز المسؤولية هو "عبارة عن وحدة تنظيمية تخضع لسلطة شخص معين، ويكون هذا المركز المسؤول عن أداء مهمة معينة."

ويجب أن تتوفر في مركز التكلفة الشروط التالية:

- ❖ أن يكون تحت إشراف مسؤول معين .
- ❖ يشمل مجموعة متماثلة من الآلات، تشترك في تنفيذ عملية محددة.
- ❖ يضم عاملين يمكن تحديد أجرهم، وبالتالي قياس تكلفة العمل في المركز .
- ❖ يجب توافر دليل لمركز التكلفة يتميز بالمرونة اللازمة لمقابلة أي تعديل ينشأ في المؤسسة.

ثانياً: دليل وحدات التكلفة: وحدات التكلفة هي عبارة عن " وحدات الإنتاج النهائي، سواء كانت سلع أو خدمات، وهي التي تنسب إليها عناصر نفقات الإنتاج، ومن ثم تتحدد وحدة التكلفة أساساً لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياساً نقدياً، ولذلك ينبغي أن تكون وحدة التكلفة ممثلة تمثيلاً صحيحاً للمنتجات النهائية، من حيث

¹ - أحمد كلبونة، مرجع سابق، ص ص 26 - 34.

نوعيتها ومواصفاتها الفنية، ويعبر عن وحدات التكلفة بالوزن أو الطول أو الحجم أو العدد... إلخ،" ولوضع دليل وحدات التكلفة يتم إتخاذ الخطوات التالية:

- 1- دراسة الأسلوب الفني وتسلسل العمليات التي تتم في المؤسسة.
- 2- حصر المنتجات النهائية سواء كانت سلع أو خدمات التي تقوم بها المؤسسة ودراسة العلاقة بين وحدة الإنتاج ووحدة البيع.
- 3- تقسيم المنتجات النهائية سلع كانت أو خدمات إلى مجموعات على أساس التجانس والتشابه، أو تحديد وحدات على أساس التماثل في حالة عدم التجانس.

ثالثاً: دليل عناصر التكاليف: إنتاج المؤسسة يتم على أساس مجموعة من العناصر المتناسقة، التي تكمل بعضها البعض بنسب اقتصادية محددة، حتى يتحقق المنتج النهائي أو أداء الخدمة التي قامت من أجلها المؤسسة، ويعبر الاقتصاديون عن مجموعة العناصر التي تحقق الإنتاج النهائي بعوامل الإنتاج، أما المحاسبون يطلقون عليها عناصر التكاليف.

ويتم تقسيم عناصر التكاليف في المؤسسة عادة حسب التقسيم الطبيعي إلى ثلاث مجموعات هي:

- 1- عنصر تكلفة المواد: وتتمثل في المستلزمات السلعية.
 - 2- عنصر تكلفة العمل " العمالة ": وتتمثل في المرتبات والأجور.
 - 3- عنصر تكلفة الخدمات: وهي تمثل العناصر الأخرى مثل الصيانة، الإضاءة... إلخ.
- ويمكن الفرق بين تكلفة العمل وتكلفة الخدمات في أن هذه الأخيرة تمثل كافة التكاليف المنفقة مقابل أي شيء تتحمله المؤسسة للقيام بنشاطها، أما تكلفة العمل فتقابل المجهود البشري.

الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف

من أجل أن تحقق محاسبة التكاليف الأهداف المرجوة لا بد أن تتوافر على نظام جيد ومتكامل يتم من خلاله تجميع البيانات المتعلقة بالتكلفة وتبويبها وتحليلها وتسجيلها في مستندات معينة، وذلك من أجل تسهيل الوصول إلى النتائج، ولهذا يجب أن يتوفر في نظام محاسبة التكاليف المقومات التالية:

أولاً: المستندات والدفاتر: وهي العناصر الموجودة في جميع المؤسسات إلا أنها العملية اللازمة للتطبيق وتختلف من مؤسسة لأخرى ويجب عند وضع هذه المستندات مراعاة العناصر التالية: (1)

- ❖ البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء.
- ❖ تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلباً على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة.

¹ - عاطف الأخرس، إيمان الهيتيني، سمير حمودة، أحمد الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع: عمان، 2001، ص 30.

❖ تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

ثانياً: تحديد وحدة التكلفة: وهي وحدة واحدة من المنتج أو الخدمة أو عدد معين من وحدات الإنتاج أو الخدمات.

ثالثاً: تحديد مراكز التكلفة: وهي الوحدة الفنية أو الإدارية التي تتكون منها المؤسسة والتي تتخذ أساساً لحصر عناصر التكلفة بشكل مباشر.

رابعاً: تحديد فترة التكاليف: وهي الفترة التي يتم في نهايتها حساب الإنتاج والتقرير عنه حيث يتم خلال هذه الفترة تجميع بيانات التكاليف وتبويبها وتحليلها وتسجيلها وفي النهاية يتم إتخاذ الخطوات اللازمة لحساب التكلفة، ولأغراض الرقابة يفضل أن تكون الفترة قصيرة لتتمكن المؤسسة من إكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها بسرعة وتلاشي تكرارها، وفترة التكلفة قد تكون شهر أو فصل أو نصف سنة، أي حسبما تقتضيه ظروف المؤسسة.⁽¹⁾

وتستفيد المؤسسة من قصر فترة التكاليف في:⁽²⁾

- ❖ إعداد الميزانيات التقديرية لفترات قصيرة مما يقلل من إحتتمالات الخطأ.
 - ❖ إعداد القوائم المالية لفترات دورية عدة مرات بالسنة، مما يساعد على المقارنة بين الفترات المتتالية.
 - ❖ إكتشاف الإنحرافات والأخطاء بعد مرور فترة قصيرة من وقوعها مما يجنب المؤسسة المزيد من الخسائر الناتجة عن التأخر في إكتشاف مثل تلك الإنحرافات.
- فبعد تحديد الأركان الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف والمقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف ينشأ نظام التكاليف وهو يختلف من مؤسسة إلى أخرى نظراً لاختلاف حجم المؤسسات والهيكل التنظيمي وأنواع السلع والخدمات التي تقدمها، ومما سبق يمكن تلخيص أهم خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف إلى:

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط وتشمل:

- تحديد الأهداف وذلك من خلال تحليل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية.
- تحديد المستندات والدفاتر.
- تقسيم المؤسسة إلى أقسام وأنشطة.
- تحديد وحدة التكلفة.
- تحديد دليل التكلفة.
- تحديد فترة التكلفة.

¹- كمال حسن جمعه الربيعي وآخرون، مرجع سابق، ص 32.

²- عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 33.

المرحلة الثانية: مرحلة التطبيق تتمثل في تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة موضع التنفيذ.

الفرع الثالث: نظم محاسبة التكاليف

تختلف أنظمة التكاليف المستخدمة من مؤسسة إلى أخرى تبعاً لاختلاف أنواع المنتجات ومراحل التصنيع واحتياجات المؤسسة لبيانات التكاليف، وبشكل عام يوجد نوعين من أنظمة التكاليف هي:

أولاً: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية: يستخدم هذا النظام من قبل المؤسسات التي تعتمد على تقديم خدمة أو تصنيع منتج بناءً على طلبات الزبائن، بحيث تختلف مواصفات كل طلبية عن الأخرى. أي أن إنتاج الخدمة أو السلعة يتم في ضوء المواصفات التي يطلبها العميل، وعليه فإن نظام تكاليف الأوامر يركز على تتبع التكاليف الصناعية المتفقة على كل أمر لتحديد ما يتم إنفاقه على الأمر وبالتالي مدى ربحه، ومدى مطابقة التكاليف الفعلية للأمر مع التقديرات التي تم وضعها عند تحديد سعر الطلبية أو الأمر، ويعرف الأمر الإنتاجي بأنه " طلبية ضمن مواصفات معينة لوحدة بعينها أو مجموعة من الوحدات معا".⁽¹⁾

أ- أنواع نظام الأوامر الإنتاجية: لغايات المعالجة المحاسبية تصنف الأوامر الإنتاجية من حيث درجة التصنيع التي وصلت لها إلى ثلاثة أنواع وهي:⁽²⁾

- 1- أوامر تم إحالتها على المؤسسة ولم يتم بعد البدء بتصنيعها.
- 2- أوامر تم البدء بتصنيفها ولم تنته بعد.
- 3- أوامر تم الانتهاء من تصنيعها وتنتظر التسليم للعميل.

ب- مميزات نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية: يتميز نظام تكاليف الأوامر بالمميزات التي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:⁽³⁾

- ❖ الإنتاج في نظام الأوامر "غير نمطي" يتم على أساس مواصفات خاصة بكل أمر إنتاج، ويمكن تمييز الوحدات الخاصة بكل أمر من الأوامر.
- ❖ الأقسام الإنتاجية تنفذ العمليات الصناعية على أساس أوامر تشغيل، ويتم حصر تكلفة الأمر في الأقسام المختلفة، وبعد جدول تشغيل لكل أمر إنتاجي.
- ❖ يتم حصر تكاليف الخدمات مثل الصيانة تمهيداً لتحميلها على الأقسام أو المراكز المستفيدة منها، ويكون لكل مركز إنتاج معادلات تكلفة أو تحميل مستقلة.
- ❖ يمكن تحديد الربح أو الخسارة الناتجة لكل أمر إنتاج على حدى، فور الانتهاء من عملية التشغيل للأمر.

¹- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، دار الصفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2000، ص 101.

² - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 115-116.

³ - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 239-240.

❖ تخصص إدارة التكاليف حسابات مستقلة لكل أمر إنتاج حتى يمكن تتبع عناصر التكاليف لأمر الإنتاج وتحديدتها بكل دقة وعناية، كما تمسك إدارة التكاليف حساب مرافقة تكاليف أوامر الإنتاج.

ت- أسس تحميل التكاليف حسب نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية: تعتمد عملية تحميل التكاليف غير المباشرة حسب نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية على عدة أسس متعارف عليها نذكر أهمها: (1)

❖ تكلفة الأجور المباشرة.

❖ ساعات تشغيل الآلات.

❖ التكلفة الأولية.

❖ ساعات العمل المباشرة.

❖ تكلفة المواد الأولية المباشرة.

ويمكن حصر أهم أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجال تطبيقها في الجدول التالي:

الجدول (03) أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجال تطبيقها

الأساس	مجال التطبيق
تكلفة الأجور المباشرة	تستخدمه المؤسسات ذات الكثافة العمالية، حيث تتماثل معدلات الأجور بين العاملين، ويحتاج هذا الأساس إلى تكاليف إدارية محدودة.
ساعات العمل المباشرة	تستخدمه المؤسسات ذات الكثافة العمالية، حيث تتباين معدلات الأجور بين العاملين، ويحتاج هذا المعدل إلى تكاليف إدارية أعلى قليلاً.
ساعات تشغيل الآلات	تستخدمه المؤسسات ذات الكثافة الآلية، ويحتاج إلى تكاليف إدارية أكبر من الأسس السابقة.
تكاليف المواد المباشرة	تستخدمه المؤسسات التي تتمثل تكلفة المواد المباشرة لوحدات الإنتاج، ويتم تغذية الآلات بالمواد الأولية بمعدلات موحدة.
التكلفة الأولية	مماثل لأساس تكاليف المواد المباشرة.

المصدر: أحمد كلبونة، مرجع سابق، ص 241 .

¹-أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 241.

د- مميزات المؤسسات التي تستخدم نظام تكاليف الأوامر: تتميز المؤسسات التي تستخدم نظام تكاليف الأوامر بـ: (1)

- ❖ يتم الإنتاج طبقاً لطلبات العملاء وتضم مواصفات خاصة يقومون بتحديدوها.
- ❖ يبدأ الإنتاج في أقسام متعددة دفعة واحدة ثم يتم تجميع أجزاء المنتج في مراكز الإنتاج المختلفة في قسم خاص هو قسم التجميع والفحص حيث تصبح السلعة تامة الصنع وجاهزة للتسليم للعملاء.
- ❖ في صناعة السلع كبيرة الحجم، بحيث تتكون من أجزاء عديدة يتم حساب تكلفة كل جزء منها و إصدار أمر الإنتاج لذلك الجزء وبعد الانتهاء من صناعة الأجزاء المختلفة تتم عملية التجميع ثم التسليم. وتتكون أوامر الإنتاج من نوعين هما:

النوع الأول: أوامر الإنتاج الداخلية تختص هذه الأوامر بعمليات داخل المؤسسة، وتوزع تكاليف هذه الأوامر عادة على جميع الأقسام التي تستفيد منها.

النوع الثاني: أوامر الإنتاج الخارجية تهتم بإنجاز طلبات العملاء من سلعة معينة أو خدمة.

ثانياً: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية: يقوم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية على تتبع مراحل التصنيع لكل منتج أو تقديم خدمة، بحيث تقسم مراحل تصنيع المنتج أو الخدمة، إما حسب الأقسام التي تمر بها عملية التصنيع أو تقديم الخدمة أو حسب مراحل التصنيع أو تقديم الخدمة داخل القسم الواحد حيث يتم تحديد مرحلة على ضوء أهمية التكاليف التي تتطلبها والفترة الزمنية التي تستغرقها، وتكمن الغاية الأساسية في نظام تكاليف المراحل في حصر التكاليف من مواد مباشرة وساعات عمل مباشرة وتكاليف غير مباشرة في كل قسم أو مرحلة تمر فيها عملية تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة، وتستخدم بيانات التكاليف المجمعة في نظام تكاليف المراحل من قبل المؤسسة لغايات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

فتكاليف كل مرحلة تظهر للمؤسسة حجم تكلفة المرحلة وأهميتها النسبية ومدى وجود إنحراف في التكاليف في كل مرحلة، وبالتالي إتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ذلك.

أ- أنواع نظام المراحل الإنتاجية: تمر عملية تصنيع المنتجات لدى المؤسسات في العادة بمجموعة من المراحل تنقسم إلى:

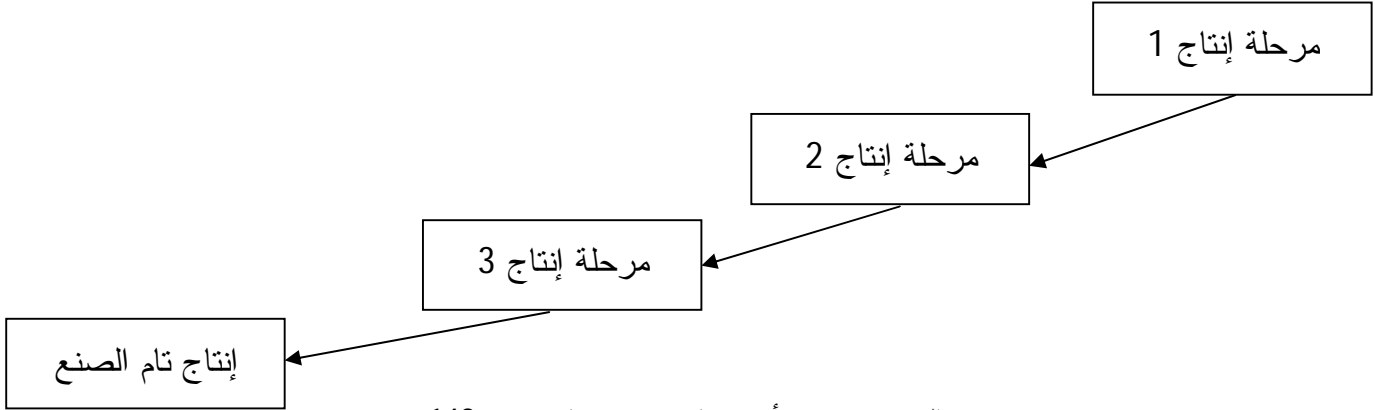
1- مراحل التصنيع المتتابعة (المتتالية): يقوم هذا النوع على ضرورة أن تمر عملية التصنيع بمراحل تصنيع متسلسلة ومتتابعة وبترتيب محدد،⁽²⁾ أي أن يمر الإنتاج أو تقديم الخدمات على عدة أقسام متتالية

¹- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 142-143.

²- محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 148.

بحيث ينتقل من مرحلة لأخرى في المرحلة (1) فإذا تم من هذه المرحلة يحول إلى المرحلة التالية ثم التي تليها وهكذا، فيكون ناتج كل مرحلة فهو مدخل للمرحلة التالية حتى يصل إلى المرحلة النهائية ويصبح جاهز للإستعمال.⁽¹⁾ ويأخذ هذا النوع الشكل التالي:

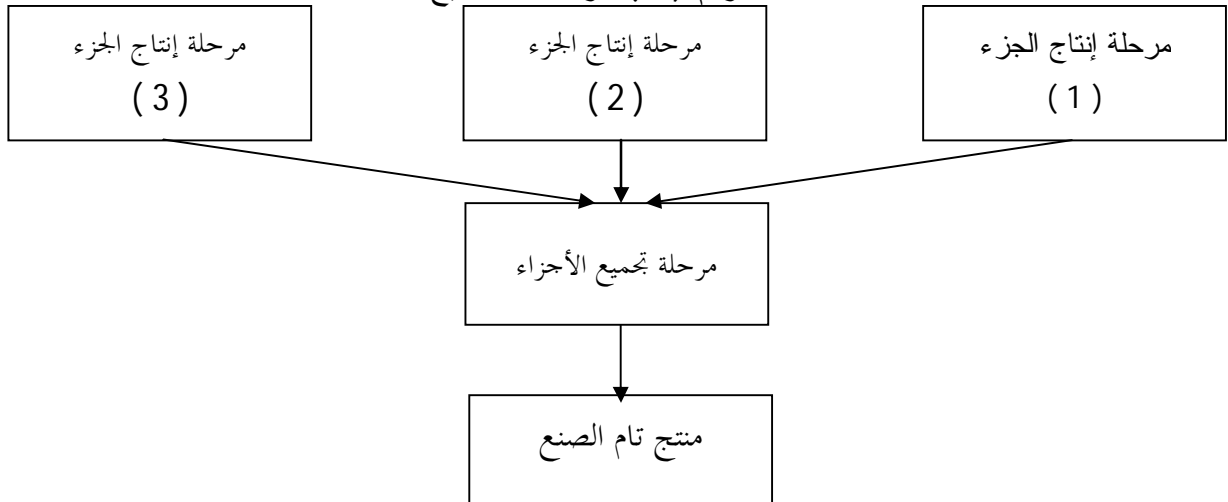
الشكل رقم (03) يوضح مراحل التصنيع المتتالية



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 149.

2- مراحل التصنيع المستقلة (المتوازية): حسب هذا النوع تكون مراحل التصنيع منفصلة ولا تتخذ تسلسل وتتابع معين، أي أن كل مرحلة يجب أن تتم بمعزل عن المراحل الأخرى وفي النهاية يتم تجميع أجزاء المنتج من المراحل المختلفة ليظهر لدينا المنتج النهائي،⁽²⁾ أي يكون الإنتاج أو تقديم الخدمات في خطوط إنتاجية مختلفة ينتج بعضها سلعة أو خدمات معينة وخطوط إنتاجية أخرى تستخدم لإنتاج سلعة أو خدمة أخرى ليتم تجميعها لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة.⁽³⁾ ويظهر هذا النوع حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (04) مراحل التصنيع المستقلة



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 150.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 189.

² - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 149.

³ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 189.

3- مراحل التصنيع المتداخلة: تتشابه المراحل الإنتاجية في نقطة أو مرحلة من مراحل الإنتاج أو تقديم الخدمات بحيث قد تشترك في مرحلة أو أكثر وتتفصل في مرحلة أو أكثر. ومهما تعددت المراحل الإنتاجية فإن ذلك لا يؤثر على تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية بحيث تعتبر كل مرحلة إنتاجية بمثابة وحدة مستقلة ويتم ترحيل الوحدات من مرحلة إلى أخرى وترحيل تكلفتها من هذه المرحلة إلى المرحلة التالية.⁽¹⁾

ب- مميزات نظام تكاليف مراحل الإنتاج: يمكن ذكر أهم مميزات نظام تكاليف مراحل الإنتاج في النقاط التالية:⁽²⁾

- ❖ يتم تلخيص وتجميع تكاليف المرحلة الواحدة بهدف إجمالي تكاليف هذه المرحلة وتكلفة الوحدة الواحدة.
- ❖ تتحدد تكلفة إنتاج المرحلة بواسطة تجميع التكاليف من تقارير تكلفة إنتاج هذه المرحلة.
- ❖ لإيجاد متوسط تكلفة الوحدة الواحدة في المرحلة يتم قسمة التكلفة الإجمالية على عدد الوحدات المحسوبة أو الوحدات المعادلة.
- ❖ يتم حساب الإنتاج تحت التشغيل على أساس معدلته مع الوحدات التامة.
- ❖ تنتقل تكلفة إنتاج الوحدات التامة في مرحلة ما إلى المرحلة التالية للتوصل إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج التام.
- ❖ يتم تحميل الوحدات السليمة التامة بقيمة تكلفة الوحدات التالفة أو المفقودة في حدود ما هو مسموح به أي أن يكون تالفا أو فقد طبيعيا.

ج- قياس تكاليف المراحل الإنتاجية: لقياس تكاليف المراحل الإنتاجية يتطلب إتباع الخطوات التالية:⁽³⁾

- ❖ تجميع تكاليف الإنتاج في الفترة: في هذه الخطوة يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل من المواد الأولية المباشرة والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس الأقسام أو مراكز التكاليف في فترة زمنية معينة.
- ❖ حصر كمية الإنتاج وتحديد مستوى الإتمام: يختلف عادة توقيت عمليات الإنتاج، عن توقيت فترة التكاليف، وكذلك فإن كمية الإنتاج أو الخدمة المقدمة في آخر فترة معينة، يتضمن وحدات تامة، ووحدات تحت التشغيل آخر الفترة، وفي هذه الحالة لا يمكن جمع عدد الوحدات التامة مع الوحدات تحت التشغيل، وذلك لانعدام التجانس بينها فمن الضروري في هذه الحالة استخدام والإستناد إلى طريقة لتحويل الوحدات

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 189.

² - نفس المرجع، ص ص 187-188.

³ - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 251-257.

غير التامة إلى ما يعادلها من وحدات تامة وذلك بإعتماد ما يسمى **الوحدات المعادلة** أو **كمية الإنتاج المعادلة***، بحيث تكون عملية حساب تكلفة الوحدة في نظام تكاليف المراحل تكون سهلة، عندما لا يكون إنتاج تحت التشغيل.

- ❖ قياس متوسط تكلفة الوحدة: بصفة عامة يمكن قياس تكلفة الوحدة من عناصر التكاليف بقسمة إجمالي تكلفة كل عنصر على كمية الإنتاج المعادل، بالنسبة لكل عنصر على حدى.
- ❖ إعداد تقرير تكاليف الإنتاج: يختلف تقرير الإنتاج باختلاف ظروف الإنتاج وعدد الأصناف المنتجة في كل مرحلة، وعدد المراحل التي يمر بها الإنتاج. بحيث يهدف إلى توضيح كيفية توزيع إجمالي التكاليف على إنتاج المرحلة المتمثل في الوحدات التامة والوحدات الباقية تحت التشغيل.

ثالثاً: مقارنة بين نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية

يختلف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية عن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية بحيث توجد أوجه تشابه وأوجه إختلاف بينهما، ويمكن ذكر أهمها في: (1)

أ- أوجه التشابه: تتمثل أهم أوجه التشابه في:

- ❖ الهدف من نظام الأوامر هو نفسه الهدف من نظام المراحل وهو تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وتزويد المؤسسة بالبيانات اللازمة.
- ❖ تستخدم حسابات المراقبة في كلا النظامين وهي حساب مراقبة المواد ومراقبة الأجور، وحساب مراقبة التكاليف غير المباشرة، وحساب الإنتاج تحت التشغيل وحساب البضاعة تامة الصنع.
- ❖ تتدفق عناصر التكاليف في كليهما في نفس الاتجاه .

ب- أوجه الاختلاف: يمكن أن تكون أهم الاختلافات بين النظامين في:

- ❖ الوحدات المنتجة في نظام الأوامر مختلفة ومتعددة بينما تكون في نظام المراحل واحدة ومتشابهة.
- ❖ التكاليف في نظام الأوامر تجمع وترحل لأمر التشغيل بينما تنسب في نظام المراحل لمرحلة تشغيلية.
- ❖ عند احتساب التكلفة يتم ذلك في الأوامر عن طريق بطاقة الأمر أما في نظام المراحل فيتم احتساب التكلفة عن طريق تقرير تكلفة الإنتاج.
- ❖ عدد الوحدات المنتجة في الأوامر يكون قليلاً في العادة والعدد كبير في نظام المراحل.
- ❖ يتم الإنتاج في الأوامر بناء على طلب مسبق من العملاء تعاقد على بيعها بينما يكون الإنتاج في المراحل بكميات كبيرة لم يتم تسويقها وبيعها.

* الإنتاج المعادل: يتمثل في ضرب عدد الوحدات من الإنتاج غير التام في نسبة التمام، وينبغي عند تحديد كمية الإنتاج المعادل التمييز بين عناصر التشكيل من الأجور والمصروفات.

1- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 188.

❖ في نظام الأوامر تحدد المواصفات من قبل المستهلكين بينما في نظام المراحل يتم ذلك عن طريق المنتج.

وفي ظل ما سبق يمكن تلخيص الفروقات بين النظامين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مقارنة بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل

المجال	نظام تكاليف الأوامر	نظام تكاليف المراحل
الشركات المستخدمة للنظام	شركات تعتمد في عملية التصنيع أو تقديم الخدمة على مواصفات محددة من الزبائن.	شركات تعتمد على مواصفات محددة مسبقاً من قبل المؤسسة.
مواصفات المنتج أو الخدمة	بناء على متطلبات الزبون	بناء على مواصفات محددة مسبقاً
مجال حساب التكلفة	الأوامر أو الطلبات	مراحل الإنتاج
كميات الإنتاج	في ضوء طلبات الزبائن	تنتج بكميات كبيرة وتخزن
قياس الانحرافات	لأمر إنتاجي	لمرحلة التصنيع أو تقديم الخدمة

المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 115.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف

في أواخر القرن العشرين وبعد الثورة الصناعية وإتساع النشاط الاقتصادي وما نتج عنه من زيادة المنافسة وكبر حجم المشاريع... إلخ، أصبح الاهتمام منصبا على تحديد تكاليف المنتجات سواء تعلق الأمر بالسلع أو الخدمات، وهذا لخدمة إتخاذ القرارات وتحديد الأسعار وبذلك تم تطوير الأساليب الخاصة بدراسة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

للفهم الجيد لمفهوم التكلفة يجب التطرق إلى تعريف التكلفة، الأركان الأساسية لها وكذا مسبباتها.

الفرع الأول: تعريف التكاليف

لقد تطور تعريف التكلفة مع تطور إحتياجات المحاسبين والاقتصاديين، وأصبح معنى **تكلفة** يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي يستخدم من أجله والمجال الذي يستخدم فيه، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها، وهذه الصفات مثل: المباشرة، المتغيرة، الأولية... وغيرها من الصفات فالمحاسبون ينظرون إلى التكلفة لإستنتاج الأرباح والخسائر من خلال الإستعانة بما يتوفر لديهم من بيانات وأرقام ومعلومات حتى الإيرادات والتكاليف، أما الاقتصاديون فإنهم ينظرون إلى التكلفة على أساس معرفة حجم الإنتاج وهل تستمر المؤسسة به أم تتوقف عنه، وهذا يعد ذاته بحاجة إلى قرار، ومن هنا فإن الاقتصاديين ينظرون إلى تكلفة الفرصة البديلة.⁽¹⁾ فكلما التكلفة تعني "شكل من أشكال التضحية المالية ويستعمل هذا المصطلح أحيانا كمرادف لعبارة النفقة، ولكن النفقات تعتبر عادة تكاليف على المكتسبات المحققة".⁽²⁾

وهناك من عرفها بأنها "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة".⁽³⁾

وفي المعنى العام هي "تضحية إختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل،⁽⁴⁾ أي مجموعة عناصر المصاريف للحصول على سلعة أو إنتاج أو أداء خدمة".⁽⁵⁾

مما سبق يستخلص أن التكلفة هي مقدار التضحية القابلة للقياس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة.

¹- طارق الحاج، فليح حسين، الاقتصاد الإداري، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص 131 .

²- بشير عباس العلق، المعجم الشامل للمصطلحات: العلوم الإدارية والمحاسبية والتمويل والمصارف انجليزي عربي، الدار الجماهيرية: ليبيا، 2000، ص ص 131-132.

³- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية: القاهرة، 2004، ص 11.

⁴- ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، تطبيقات في مجالات الصناعة و المقاولات و الخدمات، الدار الجامعية: الإسكندرية، غير مؤرخ ص 11.

⁵- Roubet.C, *Comptabilité analytique et Contrôle de gestion*, 2^{ème} Edition, Dunode : paris, 1982, p 10.

بعد التطرق لتعريف التكلفة ونظرا لأهمية التفرقة بين المصطلحات والمفاهيم المختلفة لكل من التكلفة، المصروف، الخسارة سنقوم بإيضاح كل من هذه المفاهيم في:

أولا: التكلفة: تتحمل المؤسسة تكاليف وهذا للوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة والحصول على سلع ومنتجات أو تقديم خدمات، ولهذا فإننا نجد نوعين هما: (1)

1- تكلفة مستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها و استنفذت خلال الفترة.

2- تكلفة غير مستنفذة: تعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها ولم تستنفذ بعد.

ثانيا: المصروف: يعرف على أنه: " تضحية إختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر." (2) أي " أعباء تتحملها الإدارة من خلال ممارستها لنشاطها،" (3) وتسمى التكلفة المستنفذة إذا ما قابلها إيراد مصاريف وهذا من أجل الحصول على منفعة مثل مصاريف الإدارة... إلخ.

ثالثا: الخسارة: تعرف على أنها " تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة." (4) كما تعرف على أنها "المنفعة التي تؤدي إلى إيراد أي منفعة ومنها خسارة بيع الأصول أو البضاعة التي تصاب بحريق وغيرها." (5)

بحيث إذا لم يقابل هذا الاستنفاد عائدا أو إيراد سمي خسارة، ويمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة من حيث اعتبارها مستنفذة أو غير مستنفذة من خلال الشكل التالي:

¹ - صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع: عمان، 1999، ص 25.

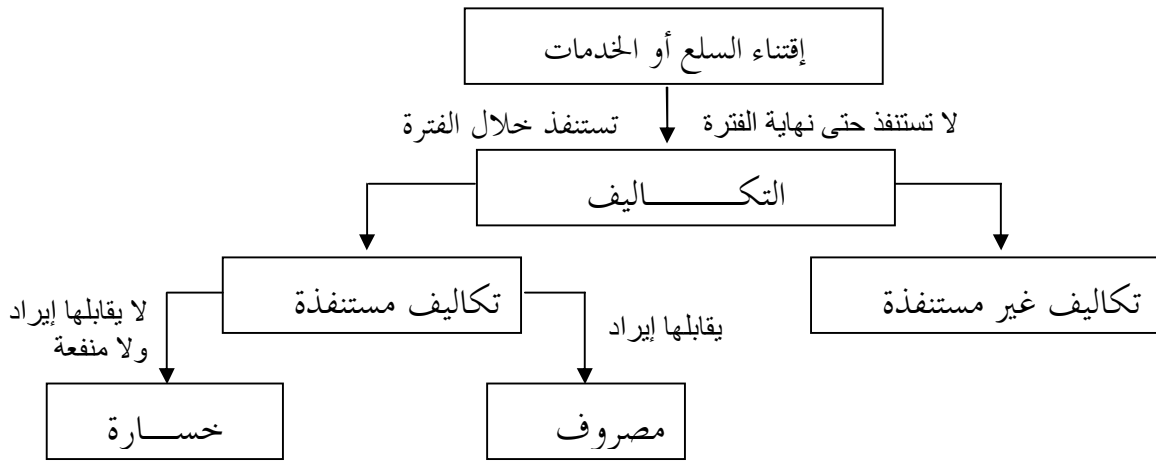
² - عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2002، ص 3.

³ - علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 1999، ص 4.

⁴ - عبد الحي عبد الحي و آخرون ، مرجع سابق ، ص 9.

⁵ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف ، مرجع سابق، ص 13

الشكل رقم (05) العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة



المصدر : صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وراذ خليل ، مرجع سابق، ص 25.

ويمكن تقسيم التكلفة إلى: (1)

1- حسب المنافع و الخدمات يترتب عنها ما يلي:

- ✓ تكلفة إيرادية: وهي التي تحقق منافع تستنفذ خلال فترة محاسبة مثل: الأجور.
- ✓ تكلفة إيرادية مؤجلة: وهي التكلفة التي تحقق موارد اقتصادية قد تبقى بالمؤسسة لأكثر من فترة محاسبة.
- ✓ تكلفة رأسمالية: وهي التي تحقق موارد اقتصادية طويلة الأجل وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.

2- حسب عنصر الزمن: نحد:

- ✓ تكلفة منتج: هي تكلفة العناصر التي تلتصق بوحدة السلعة المنتجة أو الخدمة وتسترد عند بيع السلع أو أداء الخدمة.
- ✓ تكلفة زمنية: هي التي لا ترتبط بوحدة السلعة أو الخدمة لإستخراج تكلفة نشاط معين وإنما تعتبر ذات علاقة بعنصر الزمن.

الفرع الثاني: أركان ومسببات التكلفة

أولاً: أركان التكلفة: يمكن تحديد الأركان الرئيسية للتكلفة على النحو التالي: (2)

- 1- التوضيحية: بما أن التكلفة تعتبر عبأ تتحمله الإدارة فلاشك أن الشعور المصاحب لها غالباً ما يكون الضيق وعدم الإرتياح، كما أنه من ناحية أخرى يترتب عن خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة توضيحية.

¹- محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر: عمان، 2000، ص ص 95- 100.

²- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2003، ص ص 18- 19

- 2- مبلغ نقدي: للاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.
- 3- تحقيق المنفعة: ليس من المتصور إعتبار أن تضحية نقدية ما لم تتحقق من ورائها منفعة، وفي ذلك نميز بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لن يترتب عنها أي منفعة تعتبر خسارة.
- ثانياً: مسببات التكلفة: تقسم التكلفة حسب سلوكها إلى تكاليف متغيرة وثابتة ومختلطة، بينما سلوك التكاليف مرتبط بحجم النشاط أي أن مقياس النشاط الذي يؤثر على سلوك التكلفة هو ما يطلق عليه **بمسبب التكلفة** والذي يختلف باختلاف نوع النفقة أو المصروف، ويعتبر مسبب التكلفة عاملاً تفسيرياً لتكبد التكاليف، ويجب إختيار مسبب التكلفة بشكل دقيق، بحيث تكون درجة العلاقة أو الارتباط بينهما كبير جداً، ويستخدم مسبب التكلفة عادة في عملية تحميل التكاليف على السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة، فيتم تحديد مسبب التكلفة لكل تكلفة مباشرة عادة، فالمواد المباشرة تحمل بناء على عدد الوحدات المنتجة أو كمية الإنتاج، أما تكلفة العمل المباشرة فتحمل حسب عدد ساعات العمل المباشرة اللازم لتصنيع السلعة أو تقديم الخدمة، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة كمصروف الكهرباء و الصيانة فيتم تجميعها طبقاً لأساليب التكاليف التقليدية في وعاء تكلفة واحد، ثم تحمل بناء على معدل تحميل واحد يكون مبني على مسبب لكللفة واحد. وعليه يمكن أن يكون مسبب التكلفة عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات تشغيل الآلات... أما حديثاً وبعد إدخال نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، فقد إزداد عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويستخدم مسبب التكلفة في المنشآت الخدمية أيضاً، ففي الجامعات والمدارس قد يكون مسبب التكلفة عدد الطلبة أو عدد أيام الدوام في السنة، وفي حالة البنوك قد يكون عدد العملاء أو قيمة أرصدة العملاء كمسببات للتكلفة، إلا أنه يجب ملاحظة أن المبالغ الزائدة في عدد مسببات التكلفة قد يكون سببه زيادة التكاليف اللازمة لتطبيق النظام والحاجة إلى وقت وجهد لفهم النظام وتطبيقه من قبل العاملين، كما قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في عملية حساب التكلفة. ويمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى: (1)
- 1- مسببات العمليات: وفق هذا النوع يتم تحميل التكلفة على السلع أو الخدمات تبعاً لتكرار العمليات التي تستفيد منها السلعة أو الخدمة وعلى الرغم من سهولة و بساطة هذا الأسلوب إلا أنه يؤخذ عليه عدم الدقة في عملية التحميل في غالب الأحيان.
- 2- مسببات الفترة المستغرقة: طبقاً لهذا النوع يتم تحميل الوحدات المنتجة بالنفقات المعينة بناء على الفترة اللازمة التي استغرقتها عملية الإنتاج أو عملية الإستفادة من الخدمة، ويعتبر هذا النوع أكثر دقة من الأسلوب السابق.
- 3- مسببات الإستعمال الفعلي: طبقاً لهذا النوع يتم تحميل المنتج أو الخدمة بالتكاليف الفعلية التي أنفقت عليه، وهذا الأسلوب هو أفضل الأساليب الثلاثة، إلا أنه يحتاج إلى تكلفة وجهد كبير لتحديد التكاليف الفعلية المنفقة على كل سلعة أو خدمة مقدمة.
- ويمكن إستخدام أي نوع من أنواع مسببات التكلفة الثلاثة لتوزيع معظم المصاريف غير المباشرة.

¹ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص ص 35-37

المطلب الثاني: تبويبات عناصر التكلفة:

يمكن تعريف التبويب على أنه " عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع بينها صفات وخصائص متشابهة،" (1) أي " تجميع العناصر وفقا لما لها من خصائص ولتحقيق أغراض معينة، بحيث تساعد في تحديد تكلفة السلع أو الخدمات ويستخدم كل منها في أهداف معينة،" (2) وهي كذلك " تجميع منهجي للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة." (3)

ولهذا يمكن اعتبار عملية تبويب عناصر التكاليف على أنها عملية وضع مجموعات مختلفة تحتوي كل مجموعة على عناصر لها صفات مشتركة وهذا لتسهيل عملية القياس لخدمة أهداف المؤسسة، ويمكن تبويب عناصر التكاليف إلى:

الفرع الأول: التبويب الطبيعي

يهدف هذا التبويب إلى حصر تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة للمؤسسة ككل، ويتم تبويب عناصر التكاليف في هذه الحالة إلى ثلاثة مجموعات هي:

أولاً: تكلفة العناصر المكونة للمنتوج: ويقصد بها " تكلفة المواد الخام في شكلها الطبيعي، والتي تدخل في نشاط المؤسسة،" (4)

ومن الممكن أن يأخذ عنصر المواد عدة أشكال هي: (5)

✓ مواد خام.

✓ مواد نصف مصنعة.

✓ مواد تامة الصنع والتي لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط بل يمكن إضافتها في منتصف أو نهاية العملية الإنتاجية، ويطلق على مجموع ما ينفق على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن تصبح المواد جاهزة للإستخدام "بتكلفة عنصر المواد".

ثانياً: عناصر الأجور: ويقصد به تكلفة العمل الإنساني في المؤسسة وتشمل الأجور ما يلي: (6)

✓ الأجور النقدية: هي المبالغ والعوائد التي يتقاضها العامل نظيراً ما يقدمه من خدمات.

✓ المزايا العينية: وهي كافة المبالغ التي تدفع للعاملين بهدف تحفيزهم فهي إما تكون:

¹ - محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 21

² - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة: النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، الدار الجامعية: القاهرة، 2000، ص 192.

³ - "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر: عمان 2007، ص 35.

⁴ - أحمد كليونة وآخرون، مرجع سابق، ص 33.

⁵ - محمود علي الجبالي، مرجع سابق، ص 21.

⁶ - نفس المرجع، ص 22.

❖ إجبارية: مثل المساهمة في الضمان الاجتماعي والتقاعد.

❖ إختيارية: مثل النقل، السكن، الصحة...إلخ.

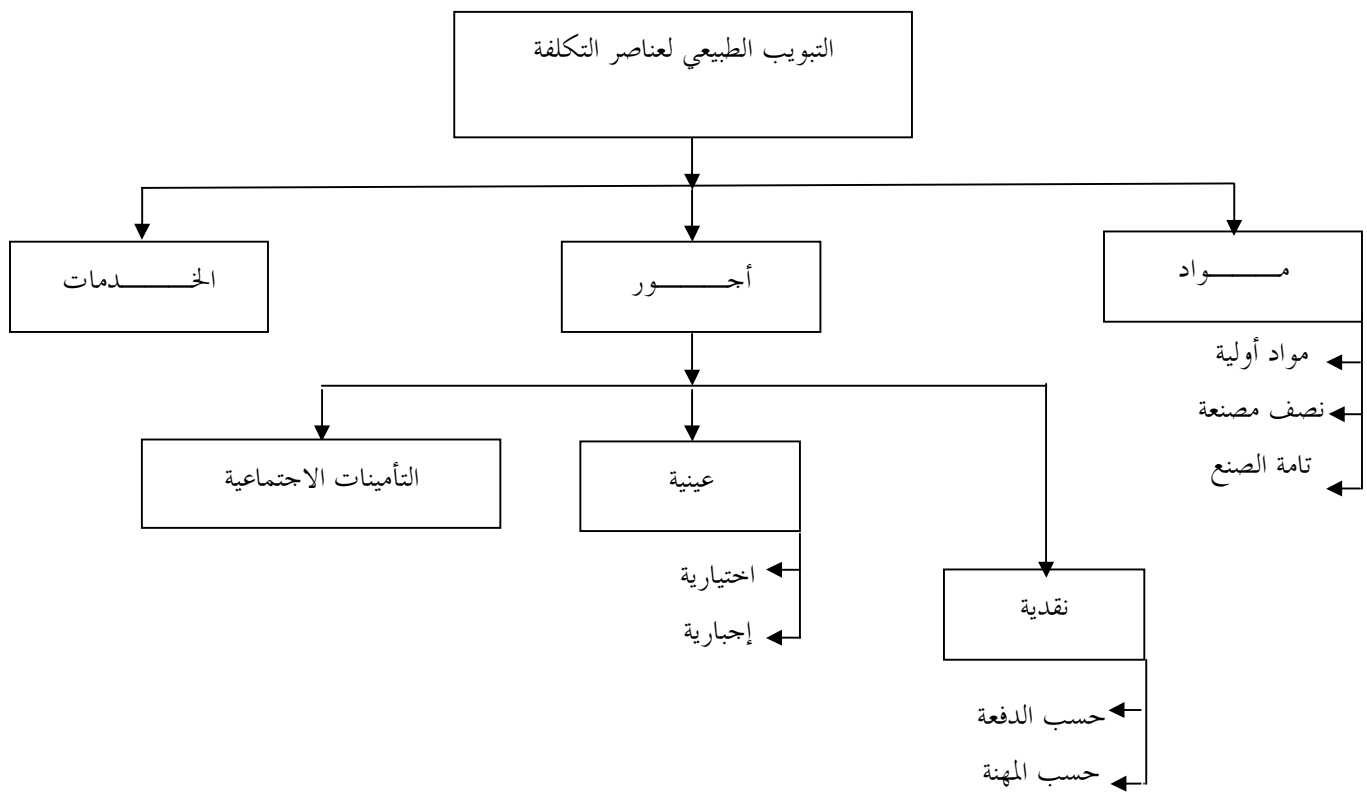
✓التأمينات الاجتماعية: وهي المبالغ التي تتحمل المؤسسة وتقتطع من أجر العامل.(1)

ثالثا: تكلفة الخدمات: وهي "تكلفة يتم صرفها لتساعد على إتمام النشاط في المؤسسة وتتمثل في: تكلفة القوى

المحركة، الصيانة، الإضاءة.."(2)

ويأخذ هذا التبويب الشكل التالي :

الشكل رقم (06) التبويب الطبيعي



المصدر : محمود علي الجيالي، قصي السمراي، مرجع سابق، ص20.

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

يهدف هذا التبويب بالدرجة الأولى إلى حصر تكلفة كل وظيفة على حدى في المؤسسات الصناعية

الوظائف الأساسية هي: (3)

✓ وظيفة الإنتاج .

¹ - صالح عبد الله الرزاق وآخرون، مرجع سابق ، ص 38.

² - "محمد تيسير" عبد الحكيم الرحيبي، مرجع سابق، ص 38.

³ - عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص37.

✓ وظيفة التسويق.

✓ وظيفة الإدارة .

بحيث تتضمن كل مجموعة على ما يخصها من تكاليف المواد والأجور، والخدمات الأخرى وتوزيع هذه التكاليف حسب الوظائف الرئيسية في المؤسسة، ويواجه بعض الصعوبات أهمها: (1)

أ- عدم الإتفاق في الرأي بين المحاسبين على عناصر التكاليف التي تدخل في نطاق كل وظيفة.

ب- وجود العديد من عناصر التكاليف لا يمكن تخصيصها لوظيفة واحدة.

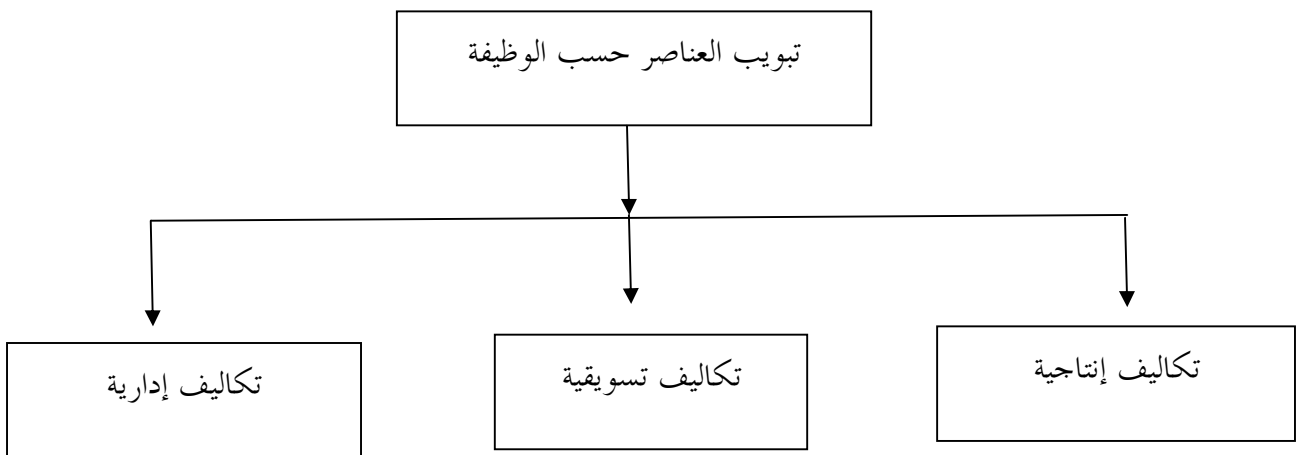
وحسب الوظائف السابقة يتم تقسيم التكاليف إلى: (2)

أولاً: تكاليف إنتاجية: ويقصد بها كل التكاليف التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات.

ثانياً: تكاليف تسويقية: وتعني كافة النفقات التي تتعلق بوظيفة التسويق.

ثالثاً: تكاليف إدارية: ويقصد بها " جميع التكاليف المحققة من خلال مزاوله النشاط مثل: الإدارة العامة وإدارة الشؤون الإدارية والأفراد وإدارة المشتريات كالمواد المستخدمة في المؤسسة مثل: الأدوات الكتابية والمطبوعات، ومواد صيانة موجودات المؤسسة، كذلك الرواتب والأجور المستحقة للعاملين في المؤسسة، كما يدخل ضمن هذه التكاليف الديون المعدومة وفوائد القروض والخصم الممنوح، بإعتبارهم مصاريف تمويل، ولأنها تعكس سياسة المؤسسة." (3) ويأخذ هذا التبويب الشكل التالي :

الشكل رقم (07) التبويب الوظيفي



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 20.

¹ - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 39.

² - هاشم أحمد عطية وآخرون، مرجع سابق، ص 193.

³ - كمال حسن جمعه الريبي وآخرون، مرجع سابق، ص 34.

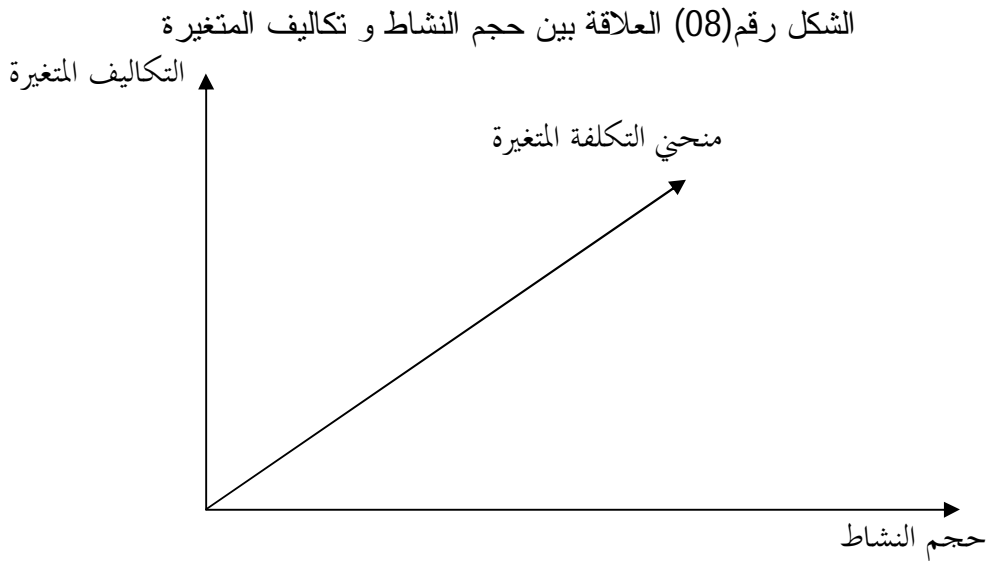
الفرع الثالث: التبويب حسب العلاقة بحجم الإنتاج:

يعتبر هذا التبويب من التبويبات الهامة والشائعة في المؤسسات، يتم بموجبها التعرف على مدى تغير التكاليف مع تغير حجم النشاط في المؤسسة،⁽¹⁾ ويمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط في المؤسسة إلى:

أولاً: التكاليف المتغيرة: وتعرف على أنها " التكاليف التي ترتبط طردياً مع حجم الإنتاج، بحيث تزداد إذا زاد حجم الإنتاج، وتقل إذا قل حجم الإنتاج مثل ذلك تكاليف المواد الأولية... إلخ،"⁽²⁾ أي تتغير طردياً مع تغير حجم الإنتاج سواء بالزيادة أو النقصان، فهي تكاليف تزول مع زوال النشاط التابع لها.⁽³⁾ ومن خصائصها:⁽⁴⁾

- ❖ أنها متغيرة في مجموعها ثابتة للوحدة الواحدة مع تغيرات حجم الإنتاج (حيث تزداد بزيادته وتتناقص بانخفاضه وتختفي باختفائه).
- ❖ إنها كلف إنتاجية مرتبطة بدلالة الإنتاج.
- ❖ سهولة الرقابة و السيطرة عليها.
- ❖ أنها تختفي بتوقف الإنتاج وإختفائه.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين التغير في حجم النشاط وحجم التكاليف المتغيرة في الشكل التالي:



المصدر: " محمد تيسير "عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 50.

¹ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 15.

² - طارق الحاج وآخرون، مرجع سابق، ص 134.

³ - Serge Bellut Maitriser, *les cout d'un projet , le management par la valeur*, ed: AFNOR: saint Denis, 2002, p 43 .

⁴ - محمود علي الجبالي وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

ثانياً: التكاليف الثابتة: تعرف على أنها "التكاليف التي تبقى في مجموعها ثابتة بغض النظر عن التغيير في حجم النشاط".⁽¹⁾
ويمكن تقسيمها إلى: ⁽²⁾

أ- التكاليف الثابتة الإختيارية: تشمل التكاليف التي يمكن للمؤسسة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل الرواتب والأجور، تكاليف الإعلان.

ب- التكاليف الثابتة الإلزامية: وتتمثل في التكاليف التي يصعب على المؤسسة التخلص منها في الأجل القصير بدون الأضرار بمصالحها والتأثير في قدرتها على الإستمرار مثل: الإيجار والإهلاك، بحيث تعتبر جميع التكاليف الثابتة إختيارية قبل تحملها فمثلا يمكن للمؤسسة إستئجار معدات و لكن إذا قررت المؤسسة بشرائها بعقود قابلة للإلغاء بدلا من شرائها يصبح الإهلاك في هذه الحالة تكلفة إلزامية .

ومن خصائصها أنها: ⁽³⁾

❖ ثابتة للمجموع و متغيرة للوحدة الواحدة.

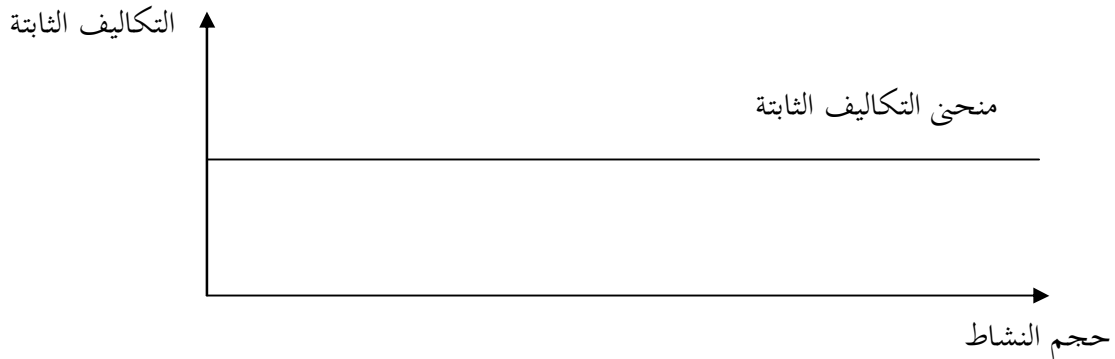
❖ كلفة زمنية.

❖ صعوبة السيطرة الرقابة عليها (لأنها ضمن قرارات متخذة من المؤسسة وغير قابلة للتخفيض).

❖ لا تختفي بإختفاء الإنتاج .

وعليه يمكن القول أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى التكاليف الثابتة على حالها والشكل التالي يوضح التكاليف الثابتة كما يلي:

الشكل رقم (09) العلاقة بين حجم النشاط و التكاليف الثابتة



المصدر: طارق الحاج، فليح حسين، مرجع سابق، ص 133.

¹- محمد أبو نصار، مرجع سابق ص 18.

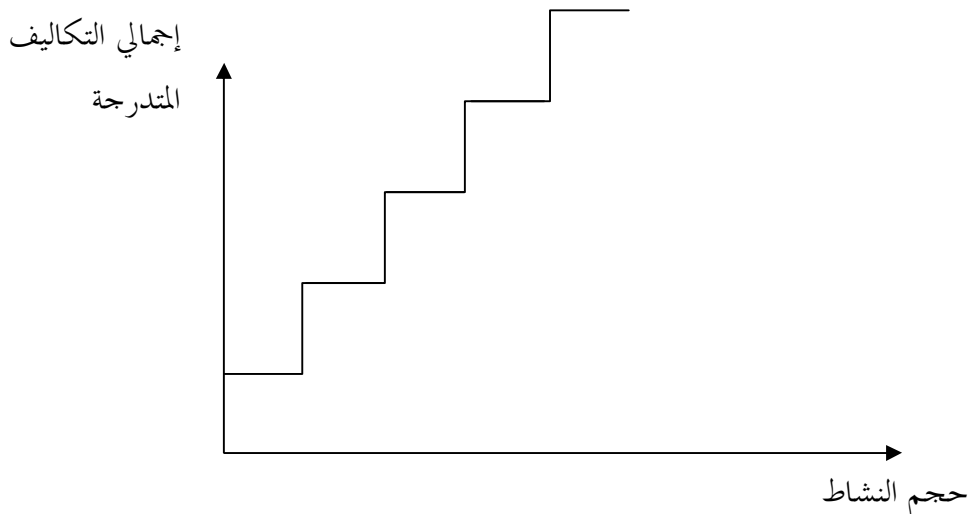
²- محمود علي الجبالي وآخرون، مرجع سابق، ص 25.

³- نفس المرجع، ص 25.

ثالثاً: التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وتسمى كذلك بالتكلفة المختلطة وهي " تكاليف تتغير مع حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، بحيث تشمل التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة، وعلى جزء متغير وجزء ثابت مما يستلزم الأمر فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة في هذه الحالة"،⁽¹⁾ وتتميز هذه التكاليف بالمرونة حيث يكون جزء منها ثابت والجزء الآخر متغير تبعاً لتغير حجم الإنتاج، مثال ذلك فاتورة الهاتف فإن جزء منها هو الإشتراك الشهري ويعتبر ثابتاً لأنه يرتبط بعامل الزمن أما أجور المكالمات التي تزيد عن ذلك فهي تكلفة متغيرة.⁽²⁾ ونظراً لوجود جزء ثابت وجزء متغير في التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة يستلزم فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة، وذلك باستخدام طرق علمية من بينها طريقة المربعات الصغرى.

رابعاً: التكاليف المتدرجة: وتعني " التكاليف التي تتغير مع التغير في مجموعها، وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط."⁽³⁾ وتوضح العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة في الشكل التالي:

الشكل رقم (10) العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 22.

الفرع الرابع: تبويبات أخرى

هناك العديد من التبويبات نذكر منها:

أولاً: التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط: تقسم التكاليف حسب هذا التبويب إلى:

¹ - سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري، ط 2، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية: مصر، 1998، ص 272.

² - عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 31.

³ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 21.

أ- تكاليف مباشرة: وتعني " كافة التكاليف التي يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة لمنتج معين بشكل واضح ومباشر".⁽¹⁾

وتتصف التكاليف المباشرة بالخصائص التالية:⁽²⁾

❖ وجود علاقة إرتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي.
❖ سهولة تخصيص وتحميل عنصر التكلفة على وحدة الإنتاج بكل دقة، دون الرجوع إلى قواعد أو إجراءات حكيمة.

❖ يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها والتعبير عنها بوحدة نقدية.

ب- تكاليف غير مباشرة: ويقصد بها " مجموع المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة ولا يوجد إرتباط مباشر بينهما وبين السلعة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب المنتج أو الخدمة من هذه التكاليف بدقة".⁽³⁾

ثانياً: التبويب حسب تحميلها على الإيرادات: حسب هذا التبويب يتم إعتبار التكاليف التي تتحملها المؤسسة إما:⁽⁴⁾

أ- تكلفة منتج: وتعني " التكلفة القابلة للتخزين أي تعتبر أصل من أصول المؤسسة لحين بيعها فتحول عندها إلى مصروف وتتكون هذه التكلفة من جميع التكاليف المنفقة على الإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بالإضافة إلى المواد والعمل... وغيرها، بحيث يتم حصر هذه التكاليف وتحميلها للكميات المنتجة خلال الفترة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة."

ب- تكلفة الفترة: وهي " التكاليف التي تتحملها المؤسسة إلا أنها لا ترتبط بشكل مادي بعملية التصنيع، كما أن معظمها تتحملها المؤسسة بمرور الزمن ولكن على أساس الإنتاج، ومن البنود التي تعتبر تكاليف فترة المصاريف الإدارية والتسويقية، بحيث تتحملها مباشرة وهذا من أجل الوصول إلى صافي الربح أو الخسارة."

ثالثاً: التبويب حسب وقت حسابها: يعتمد تبويب التكاليف حسب وقت حسابها على البيانات التي تشتمل عليها هذه التكاليف وتنقسم إلى:

أ- التكاليف التاريخية: وتعني " التكلفة الفعلية التي حدثت في الماضي وتتمثل في القيمة النقدية الممنوحة للحصول على بضائع أو خدمات".⁽⁵⁾

¹ - عاطف الأخرس و آخرون ، مرجع سابق ص 41.

² - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 39.

³ - عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 42.

⁴ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 26- 27.

⁵ - أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2007، ص

ب- التكاليف المستقبلية: تستخدم عدة مصطلحات منها التكاليف المخططة، المقدره مقدما، التقديرية، المعيارية وهي " تكاليف يتم تحديدها من واقع التحليل والتنبؤ لفترة أو فترات في المستقبل، وهذا التحديد يتم قبل حدوث الوقائع أو الأحداث الفعلية، بمعنى أنها تمثل ما يتوقع أن يحدث مستقبلا، ولذلك فإنها تعتبر توقعات ليست حقائق واقعية، وإن قياسها ما هو إلا تقدير، ولكن تعتبر مهمة بالنسبة للمؤسسة لاعتبارها وسيلة للرقابة والبحث عن الأخطاء أو الانحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة." (1)

رابعاً: التبويب حسب إمكانية الرقابة عليها: يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج بحيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية أو مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعه سلفا لهذه التكاليف والتعرف على الانحرافات في العمل والتكاليف والقيام بتصحيح هذه الانحرافات في الوقت المناسب وتنقسم إلى: (2)

أ- تكاليف خاضعة للرقابة: تعرف على أنها " تكاليف يمكن التحكم فيها قبل البدء بعملية الإنتاج وبالتالي يمكن تعديلها قبل وقوعها."

ب- تكاليف غير خاضعة للرقابة: وتعني "التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد المؤسسة عليها ولا بد من تنفيذها بالكمية والسعر المتفق عليه."

وهناك معيار آخر لتصنيف التكاليف إلى قابلة وغير قابلة للرقابة وهو المدى الزمني والذي يتمثل في أنها تكون غير قابلة للرقابة إذا كان من غير الممكن للمؤسسة بتغييرها في المدى المحدد بعد هذه المدة تصبح قابلة للرقابة، فمثلا تكون تكلفة بناء مشروع ما خاضعة لرقابة وقت الإنشاء و بعد الانتهاء تصبح غير خاضعة للرقابة. (3)

خامساً: التبويب لغرض التخطيط و إتخاذ القرار: تستخدم المعلومات التكاليفية في معظم القرارات الإدارية وذلك لمساعدة المؤسسة على فحص و اختبار بديل من البدائل المتاحة، ولهذا فإن هذا التبويب يساعد على التخطيط وإتخاذ القرار المناسب، (4) وتنقسم التكاليف حسب هذا التبويب إلى :

أ- التكلفة التفاضلية : ويقصد بها "التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي أن إختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها وبعبارة أخرى فإن هذه التكاليف ستكون مختلفة في حالة إستخدام أي بديل من البدائل المعروضة و بناء عليه فإنه ستحدد أفضل القرارات بالنسبة للمؤسسة." (5)

ولهذا يمكن إعتبار التكلفة التفاضلية هي الفرق بين تكاليف بديلين على الأكثر.

1- أحمد كلبونة، مرجع سابق، ص 66.

2- عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 32.

3- عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 50.

4- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية: القاهرة، 2004، ص 156.

5- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، مرجع سابق، ص 54.

ب- تكلفة الفرصة البديلة : وتعني " عن الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا تم اختبار إجراء معين بدلا من إجراء آخر." (1) ولهذا يمكن إعتبار أن عملية المفاضلة في حالة وجود بدائل كثيرة فإنه يتم إختيار أعلى عائد بينهم وفي حالة عدم وجود بدائل نقول أن تكلفة الفرصة البديلة تساوي الصفر.

ت- التكلفة الغارقة: تعرف على أنها " تكاليف تاريخية نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يمكن تغييرها لا في الحاضر ولا في المستقبل أو التحكم فيها والرقابة عليها." (2) ولهذا التكلفة الغارقة تعتبر متساوية بين جميع البدائل لأنها لا تؤثر في عملية المفاضلة ولا يمكن إستردادها إلا بإستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي .

ث- التكلفة النقدية: تعرف بأنها " التكاليف التي تنفق نقدا سواء تم إنفاقها في الماضي أو سوف يتم إنفاقها في الفترة موضع التحليل." (3) وتعتبر ذات أهمية عند دراسة المفاضلة بين القرارات المعروضة (4) ويمكن إعتبار التكلفة النقدية للمبالغ المنفقة في الماضي أو في فترة الدراسة ذو أهمية بالنسبة للمفاضلة بين البدائل المعروضة لإتخاذ القرار المناسب إعتقادا على هذه التكلفة لأنها معيار للتفرقة بينهم.

ج- التكاليف الضمنية: تعتبر نوعا من تكلفة الفرص البديلة، وهي ليست مدفوعة في عملية مبادلة حدثت ولكنها متصلة ببعض عمليات المؤسسة، بالرغم من أنها لا تسجل في الدفاتر ولكن لا ينبغي إهمالها. (5)

سادسا: التبويب حسب طبيعة الحسابات: تعرف التكاليف وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها " أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاك أو الإحتياطات (المؤونات) وخسائر القيمة." (6)

أي مؤسسة تنشط في مجال اقتصادي وتهدف إلى تحقيق ربح تتطلب تكاليف معينة لتحقيق أهدافها بحيث تختلف التكاليف باختلاف النشاط، (7) ويمكن حصر هذه الأعباء بالنسبة لأي مؤسسة وفق النظام المحاسبي المحاسبي المالي الجزائري في: (8)

¹ - ري أنس جاريسون ، إريك نورين ، ترجمة محمد عاصم الدين زايد ، أحمد حامد الحاج ، المحاسبة الإدارية، دار المريح للنشر: الرياض، 2002، ص 43.

² - سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص 269 - 270.

³ - أحمد كليونة وآخرون، مرجع سابق، ص 80.

⁴ - أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، مرجع سابق، ص 58.

⁵ - طارق الحاج وآخرون، مرجع سابق، ص 132.

⁶ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار بن عكنون: الجزائر، 2009، ص 81.

⁷ - ليوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من المعايير الدولية المحاسبية ، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية: الجزائر، 2009، ص 192.

⁸ - النظام المحاسبي المالي الصادر بموجب المرسوم 165/08 المؤرخ في 2008/05/26 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 / 11 (الجريدة الرسمية رقم 2008/27).

ح / 60 المشتريات المستهلكة.

ح / 61 الخدمات الخارجية.

ح / 62 الخدمات الخارجية الأخرى.

ح / 63 أعباء المستخدمين.

ح / 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

ح / 65 الأعباء التشغيلية (التشغيلية) الأخرى.

ح / 66 الأعباء المالية.

ح / 67 العناصر غير العادية.

ح / 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

ح / 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

ويمكن تلخيص مختلف التبويبات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05) تبويبات التكاليف

التصنيف	أنواع التكاليف التي يتضمنها التصنيف
التبويب الطبيعي	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تكلفة المواد. ➤ تكلفة الأجور. ➤ تكلفة الخدمات.
التبويب الوظيفي	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تكاليف إنتاجية. ➤ تكاليف تسويقية. ➤ تكاليف إدارية.
التبويب حسب العلاقة بحجم الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تكاليف متغيرة. ➤ تكاليف ثابتة. ➤ تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة.

<p>➤ تكاليف متدرجة.</p>	
<p>➤ تكاليف مباشرة. ➤ تكاليف غير مباشرة.</p>	<p>التبويب حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط</p>
<p>➤ تكلفة المنتج. ➤ تكلفة الفترة.</p>	<p>التبويب حسب تحميلها على الإيرادات</p>
<p>➤ التكاليف التاريخية. ➤ التكاليف المستقبلية.</p>	<p>التبويب حسب وقت حسابها</p>
<p>➤ تكاليف خاضعة للرقابة. ➤ تكاليف غير خاضعة للرقابة.</p>	<p>التبويب حسب إمكانية الرقابة عليها</p>
<p>➤ التكلفة التفاضلية. ➤ تكلفة الفرصة البديلة. ➤ التكلفة الغارقة. ➤ التكلفة النقدية. ➤ التكاليف الضمنية.</p>	<p>التبويب لغرض التخطيط و اتخاذ القرار</p>
<p>ح / 60 المشتريات المستهلكة، ح / 61 الخدمات الخارجية، ح / 62 الخدمات الخارجية الأخرى، ح / 63 أعباء المستخدمين، ح / 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة. ح / 65 الأعباء العملياتية (التشغيلية) الأخرى، ح / 66 الأعباء المالية، ح / 67 العناصر الغير العادية، ح / 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، ح / 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.</p>	<p>التبويب حسب طبيعة الحسابات</p>

المصدر: اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثالث: تقدير التكاليف:

من بين تبويبات التكاليف نجد تبويبها حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى ثابتة ومتغيرة ومختلطة ومتدرجة، فهناك سهولة ليست بنفس الدرجة في تقدير جميع أنواع التكاليف حسب هذا التوزيع ولكن إذا تعلق الأمر بالتكاليف المختلطة على إعتبار أنها تتكون من جزئين جزء ثابت وجزء متغير، فبدون فصل هذين الجزئين عن بعضهما لا تستطيع المؤسسة وضع الموازنات التخطيطية أو تقدير التكاليف اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، لذلك من الضروري القيام بفصل هذه التكاليف إلى متغيرة وثابتة.

الفرع الأول: دور تقدير التكاليف

يساعد تقدير التكاليف في تحقيق: (1)

- أولاً: النتبؤ بالتكاليف المستقبلية: تقوم المؤسسة بتقدير التكاليف بدقة لعدة أسباب أهمها:
- أ- تسهيل التحليل فتقدير التكاليف يعتبر أمر هام جداً للمؤسسات التي تتنافس على أساس التكاليف، فبالتالي يرشد تقدير تكاليف المؤسسة في تحديد الأساليب الإدارية المعاصرة التي تستخدمها، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بالتوظيف الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق النجاح وتحقيق الأهداف المسطرة.
- ب- التقدير يسهل للمؤسسة تحديد الفرص الممكنة لتقليل التكاليف.
- ت- يسهل تحديد التكلفة المستهدفة والتكاليف على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمة بتحديد الحد الأدنى المتوقع لتكليفه خلال دورة الحياة.

ثانياً: تحديد المسببات الرئيسية للتكاليف: وتتمثل هذه المسببات في الأنواع التالية:

- ❖ مسببات التكلفة التي تعتمد على الأنشطة.
- ❖ مسببات التكلفة التي تعتمد على الحجم.
- ❖ مسببات التكلفة الهيكلية.
- ❖ مسببات التكلفة التنفيذية.

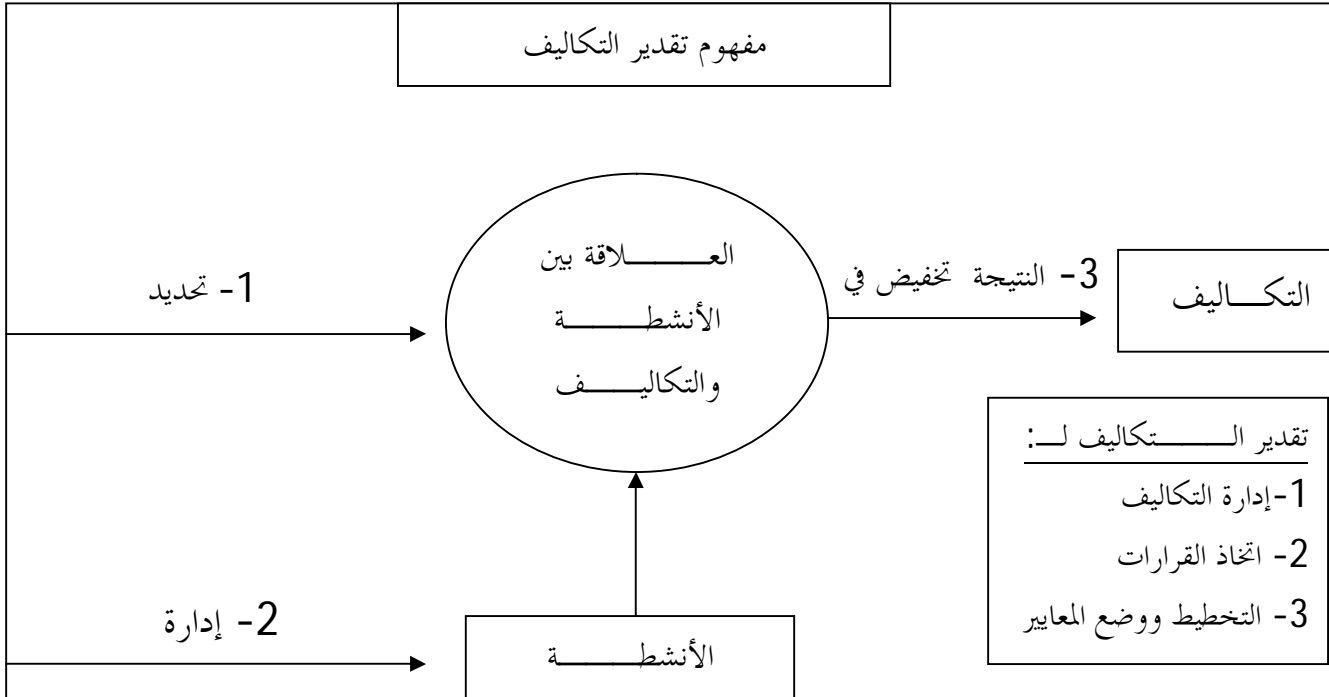
العلاقة بين التكاليف ومسببات التكاليف التي تعتمد على الأنشطة أو الحجم غالباً ما يكون أفضل أسلوب يتناسب معها هو استخدام الطرق الخطية، أم مسببات التكاليف الهيكلية تتضمن خطة وقرارات طويلة الأجل وبالتالي يكون لها تأثير إستراتيجي على المؤسسة.

ثالثاً: إستخدام التقدير لتحديد أو تعريف مسببات التكلفة: إن الطريقة العملية لتحديد مسببات التكاليف هي أن تعتمد على حكم مصممي المنتج والمهندسين وموظفي التصنيع أو مقدم الخدمة لأنهم يدركون طبيعة المنتج

¹ - عبد الحي عبد مرعي و آخرون، مرجع سابق، ص 306 - 308.

أو الخدمة والعمليات التي يمر بها وهم أفضل من لديهم معلومات تخص مسببات التكلفة، ويلعب تقدير التكاليف في بعض الأحيان دورا إستكشافيا وفي بعض الأحيان الأخرى دورا متضامنا أو متعاوننا لتثبيت القرارات. ويتضح مفهوم وأهداف تقدير التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (11) مفهوم وأهداف تقدير التكلفة



المصدر: عبد الحي عبد مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص305.

يتجلى مما سبق أن مفهوم تقدير التكاليف يتمثل في تحديد العلاقة بين أنشطة المؤسسة والتكاليف بما يعرف بمسببات التكاليف، من خلال قيام المؤسسة بجميع أنشطتها من (تخطيط، تنظيم، رقابة...)، وكننتيجة لما سبق يتم التوصل إلى تخفيض في التكاليف من أجل إتخاذ القرارات ووضع المعايير المناسبة لمقارنتها بالأداء الفعلي وإكتشاف الانحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

الفرع الثاني: خطوات تقدير التكاليف:

هناك ستة خطوات رئيسية تستخدم عادة لتقدير التكاليف وهي:⁽¹⁾

أولاً: تحديد التكلفة: يبدو أن تحديد التكلفة المعنية التي سيتم تقديرها بديهي، فإن التطبيق العملي يتطلب من المحاسبين الإجابة عن الأسئلة التقليدية التالية:

¹ - عبد الحي عبد مرعي وآخرون، نفس المرجع، ص ص 309 - 312.

❖ ما هي التكلفة ؟

❖ ما هو المستوى الإجمالي للتكلفة ؟

❖ ما هو مسبب التكلفة ؟

ثانياً: تحديد مسببات التكلفة: تعتبر مسببات التكلفة هي العوامل المسببة والمؤدية لها والتي تستخدم في تقدير التكلفة وتعد هذه المرحلة الخطوات الرئيسية لتقدير التكاليف.

ثالثاً: تجميع معلومات مناسبة ودقيقة: يقوم المحاسب بعد تحديد مسببات التكلفة بتجميع المعلومات المتعلقة بالتكلفة ومسبباتها، وهذه المعلومات يجب أن تكون مناسبة ودقيقة.

ويقصد بملائمة المعلومات أن تكون ذات صلة بالفترة الزمنية محل الدراسة وتكون محسوبة بنفس الأسس المحاسبية، وكل المعاملات تكون مسجلة بدقة في الفترة الزمنية التي حدثت فيها، وتعتمد دقة المعلومات على طبيعة المصدر الذي تحصل عليها منه وعادة يتم الإعتماد على المعلومات من داخل المؤسسة وتختلف دقة هذه المعلومات باختلاف مصادرها.

رابعاً: تمثيل المعلومات ببيانياً: الهدف من التمثيل هو تحديد النماذج غير العادية، فعند ظهور أي إنحراف أو عدم خطية في تمثيل المعلومات ببيانياً يجب أن تتوخى الحذر في إجراء تقديرات التكلفة.

خامساً: إختيار وتطبيق طرق التقدير المناسبة: هناك العديد من طرق تقدير التكاليف سنتطرق لها لاحقاً، وتختلف تلك الطرق في قدراتها في تحقيق أدق تقدير للتكلفة نتيجة إلى تكلفة الخبرة والموارد المستخدمة في التقدير.

سادساً: تقييم دقة تقدير التكلفة: تعتبر من الخطوات الحاسمة في التقرير مع أن نأخذ في الاعتبار احتمال وجود خطأ، ويعني أن نأخذ ما يلي:

❖ الكمال والملائمة لمسببات التكلفة التي تم اختبارها في الخطوة الثانية لتقدير التكلفة.

❖ ملائمة و دقة المعلومات المختارة في الخطوة الثالثة.

❖ دراسة الرسم البياني في الخطوة الرابعة.

❖ دقة الطريقة المختارة في الخطوة الخامسة.

الفرع الثالث: المتطلبات الواجب توفرها لتطبيق طرق التقدير

تتوقف النتائج التي يتم التوصل إليها على جودة البيانات والمعلومات المستخدمة في التحليل، وفي البداية يجب تبرير وجود علاقة سببية بين العامل التابع وبين العامل أو العوامل المستقلة لأنه بدون وجود مثل هذه العلاقة فإنه لا فائدة من النتائج التي يتم التوصل إليها، ولإستخدام المعلومات في التقدير يجب الإعتماد على الأمور التالية:

أولاً: وجود سجلات صحيحة: يجب أن تكون المعلومات المستخدمة صحيحة فعند إستخراجها من السجلات المحاسبية يجب التأكد من سلامة التسجيل وصحة عمل التسويات الجردية الملائمة لفصل نتائج الفترات المحاسبية المتعاقبة عن بعضها بطريقة سليمة.⁽¹⁾

ثانياً: دقة المعلومات: تعتمد كل طرق تقدير التكاليف على دقة المعلومات المستخدمة سواء كانت مالية أو خاصة بالتشغيل، فتعتبر معلومات داخلية من الممكن أن تطلب المؤسسة عمل تقارير للتأكد من دقة هذه المعلومات، أما إذا كانت اقتصادية فهي معلومات خارجية فتقوم المؤسسة بتحديد مدى إمكانية الإعتماد على هذه المعلومات عن طريق تحديد مصدرها وتحديد مدى إمكانية الوثوق والإعتماد على هذا المصدر.

ثالثاً: اختيار المدة الزمنية: وتنقسم إلى:

أ- الأوقات الزمنية غير المتوافقة: المعلومات الخاصة بكل متغير يجب أن تكون لنفس الفترة الزمنية لأن العديد من المشاكل ممكن أن تحدث نتيجة لسبب من الأسباب التالية:

- ❖ يتم في المحاسبة إستخدام طريقة القيود النقدية بدلا من طريقة القيود الحسابية التراكمية.
- ❖ التأخر في تسجيل المعاملات يجعل المعلومات المتاحة للمحاسب الإداري غير كاملة وغير دقيقة.
- ❖ من الممكن أن تكون المعلومات المتاحة بها أخطاء نتيجة لتسجيل المعاملات الخاصة بفترة محاسبية معينة في فترة محاسبية أخرى.

ب- طوال الفترة الزمنية: الفترة الزمنية ممكن أن تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية أو سنوية فإذا كانت الفترة الزمنية:

- ❖ قصيرة جدا فإن فرصة وجود مشكلة عدم توافق في الفترات الزمنية للمعلومات المتاحة تكون كبيرة نتيجة لأي تأخر في تسجيل المعاملات أي خطأ التسجيل.
- ❖ طويلة جدا فإن العلاقات الهامة بين المعلومة من الصعب حصرها وبالتالي عند إستخدام طريقة تحليل الإنحدار فإنه في هذه الحالة لا يعكس قوة تفسيرية كبيرة، أي كلما طالت الفترة الزمنية كلما أدى ذلك إلى تقليل عدد المعلومات المطلوبة لتحسين الخطأ المعياري ومدى الإعتماد على النتائج المتحصل عليها من الإنحدار، ولذلك يجب على محاسب التكاليف أن يحدد أي فترة زمنية تحقق الحصول على إنحدار ممكن الإعتماد على نتائجها والتي يجب أن تكون أكثر دقة.⁽²⁾

¹ - "محمد تيسير" عبد الحكيم الرحيبي، مرجع سابق، ص 89.

² - عبد الحي عبد الحي مرعي و آخرون، مرجع سابق، ص 341-343.

الفرع الرابع: طرق تقدير التكاليف

هناك طرق لتقدير التكاليف أهمها: (1)

أولاً: طريقة الدالة الخطية : تعتمد هذه الطريقة على الرجوع إلى سجلات المؤسسة والحصول منها على التكاليف شبه المتغيرة الفعلية خلال الفترات الماضية لسنة مثلا وبشكل شهري، وتحديد مستوى النشاط الخاص لنفس الفترة، ويتم إختيار مستوى النشاط العادي، بحيث يراعي أن يكون أكثر ارتباطا مع المصروف المعني وهذا ما يطلق عليه بمسبب التكلفة بعد ذلك يتم تحديد أعلى مستوى نشاط أدناه ضمن المشاهدات المختارة ومبالغ التكاليف المرتبطة بكل منها، وتعتمد هذه الطريقة على المعادلة التالية:

$$Y=a+b \times h$$

حيث

y: التكاليف شبه المتغيرة الكلية.

a : التكاليف الثابتة.

b: معدل التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط.

h: مستوى النشاط.

ويتم تحديد معدل التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط بالمعادلة التالية:

$$b = \frac{\text{فرق التكاليف (أقصى - أدنى)}}{\text{فرق النشاط (أقصى - أدنى)}}$$

ورغم سهولة تطبيق هذه الطريقة إلا أنها تعاني من عدة عيوب هي:

- ❖ عدم دقتها أحيانا نظرا لإحتمال تأثرها بالمشاهدات المتطرفة.
- ❖ اقتصرها في عملية الحساب على مشاهدتين فقط، وإهمالها لباقي المشاهدات الأخرى.
- ❖ إعتماؤها على مشاهدات تاريخية قد لا تعكس ما يمكن أن تكون عليه التكاليف في المستقبل.

ثانياً: طريقة الإنتشار: إن أهم ما يميز هذه الطريقة بالمقاربة مع طريقة النقطة العليا والدنيا إنها تأخذ بعين الإعتبار جميع المشاهدات عند تقدير التكاليف شبه المتغيرة، وتقوم هذه الطريقة على إستخدام الرسم

¹ - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص ص 38-45.

البياني بحيث يستخدم المحور العمودي لتمثيل مبلغ التكاليف شبه المتغيرة الكلية بينما يستخدم المحور الأفقي لتمثيل مستوى النشاط.

إن أهم ما يأخذ على هذه الطريقة هو الحصول على نتائج مختلفة إذا ما تم استخدامها من طرف أشخاص مختلفين، ويعود ذلك إلى الاختلاف بين الأفراد في عملية رسم خط الانتشار ليتوسط نقاط المشاهدات كما يؤخذ عليها اعتمادها على مشاهدات تاريخية ولا تعكس المصاريف المتوقعة في المستقبل.

ثالثاً: طريقة مستويات الإنتاج: تقوم هذه الطريقة على حصر التكاليف شبه المتغيرة للعنصر المعني عند مستويات إنتاجية مختارة وذلك في واقع السجلات التاريخية للمؤسسة، ومن ثم تقدير التكاليف المتغيرة والثابتة عند مستوى الإنتاج المطلوب باستخدام أسلوب النسبة والتناسب.

وأهم ما يؤخذ على هذه الطريقة إنها تستخدم بيانات تاريخية قد لا تعكس واقع التكلفة الفعلي في المستقبل، كما أنها تعاني من اعتمادها على الحكم الشخصي كونها تترك عملية تحديد مستويات الإنتاج للتقدير الشخصي والتي قد يختلف من شخص لآخر.

رابعاً: طريقة تحليل الانحدار (المربعات الصغرى): تعتبر هذه الطريقة من أفضل وأدق الطرق التي يمكن استخدامها لتقدير التكاليف بحيث أنها تأخذ بالإعتبار جميع المشاهدات، كما أنه لا يتدخل بطريقة حسابها التقدير الشخصي، ويعتبر مستوى النشاط عامل مستقبل والتكاليف شبه المتغير عامل تابع، حيث يتم إيجاد مدى الارتباط بين المتغيرين ومستوى الميل.

المتغير التابع: وهو التكلفة المراد تقديرها.

المتغير المستقل: وهو مسبب التكلفة الذي يتم استخدامه لتقدير قيمة المتغير التابع، نواجه هنا حالتين هما:

❖ عندما يوجد مسبب تكلفة واحد يسمى تحليل الانحدار بتحليل الانحدار البسيط.

❖ عندما يوجد إثنين أو أكثر من مسببات التكلفة يسمى الانحدار المتعدد.

وتشمل معادلة الانحدار على مدى التقاطع مع خط الصادات وكذلك الميل، وتأخذ معادلة الانحدار الشكل

التالي:

$$y = a + bX + e$$

حيث

y: قيمة المتغير التابع أو قيمة التكاليف شبه المتغيرة الكلية.

a: تكاليف ثابتة وتسمى أيضا بالمدى الثابت أو مدى التقاطع مع خط الصادات والتي تمثل قيمة y عندما

يكون $x=0$.

x : قيمة المتغير المستقل أو قيمة مسبب التكلفة من الممكن وجود واحد أو أكثر من مسببات التكلفة.

b: التكلفة المتغيرة للوحدة و كذلك تسمى معامل المتغير المستقل.

e: خطأ التقدير يمثل المسافة بين خط الإنحدار وأي نقطة من نقاط المعلومات (نقاط المشاهدات) وتتميز هذه الطريقة بأنها:

❖ طريقة إحصائية دقيقة لتقدير التكلفة.

❖ تعطينا تقدير محدد للتكلفة وأقل خطأ تقدير.

يوجد العديد من مقاييس تحليل الإنحدار الإحصائية تساعد محاسبي التكاليف في تقدير التكلفة نذكر أهمها: (1)

أ- معامل التحديد R^2 : يعتبر مقياس لقوة العلاقة بين المتغير التابع والمستقل أي يحدد مدى إمكانية الاعتماد على الإنحدار، وتكون قيمته قريبة من (1) بحيث يعكس إمكانية الاعتماد على نتائجه.

ب- معامل الارتباط $\sqrt{R^2}$ أو (R): يعتبر مقياس لقوة العلاقة بين المتغير التابع والمستقل وهو رقم يقع بين -1 ، +1 وعندما تكون قريبة من الصفر فهذا يعني وجود نقص أو إنعدام العلاقة بين المتغيرين.

ت- الخطأ المعياري للتقدير (SE): هو مقياس لدقة التقدير الناتجة من الإنحدار وهو المدى المحيط بالتقدير الناتج من الإنحدار والذي من المؤكد وقوع القيمة الحقيقية غير المعروفة داخله، بحيث يستخدم لقياس مدى دقة الإنحدار.

خامسا: طريقة تحليل الحسابات الشخصية : تعتمد هذه الطريقة على خبرة الشخص الذي يقوم بعمل تحليل الحسابات التي تظهر في دفاتر المؤسسة، فمن واقع خبرته الشخصية يقوم بدراسة كل حساب والعمليات المالية التي تتكون منها، وبعدها يحدد النسبة المئوية لكل من التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تكون هذا الحساب، ويعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد على خبرة ووجهة نظر المحاسب الذي يقوم بإعداد التحليل ومن ثم تخضع لتحيزه الشخصي بالإضافة إلى ذلك، نجد أن هذه الطريقة تعتمد على ملاحظة واحدة وهي البيانات التي تم تحليلها ومن ثم تهمل تذبذبات التكاليف من سنة إلى أخرى إلا بالقدر الذي يذكره الخبير الذي قام بعمل التحليل. (2)

¹ - عبد الحي عبد مرعي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 327- 336.

² - "محمد تيسير" عبد الحكيم الرحبي، مرجع السابق، ص ص 74- 75.

خلاصة الفصل الأول

يتضح من مضمون الفصل أن محاسبة التكاليف تهتم بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو خدمة، كما تمت الإشارة إلى أن العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى هي علاقة تبادلية.

أما فيما يخص معنى التكلفة فتعتبر مقدار التضحية القابلة للقياس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة، ولها عدة أركان، وتتمثل أهم تبويبات عناصر التكلفة في التبويب الطبيعي أو الوظيفي أو حسب العلاقة بحجم الإنتاج، حيث أن لتقدير التكاليف دور مهم يتمثل أساسا في:

✚ التنبؤ بالتكاليف المستقبلية

✚ تحديد المسببات الرئيسية للتكاليف.

وهناك عدة طرق تساعد على تقدير التكاليف تتمثل في:

✚ طريقة تحليل الحسابات الشخصية.

✚ طريقة الدالة الخطية.

✚ طريقة تحليل الانحدار (المربعات الصغرى).

✚ طريقة الانتشار.

✚ طريقة مستويات الإنتاج.

الفصل الثاني: مدخل إلى

الخدمة العامة

المبحث الأول: ماهية الخدمة العامة

المبحث الثاني: المؤسسة العامة

تمهيد

يعتبر قطاع الخدمات بالنسبة لكل الدول في الوقت الحالي من أهم القطاعات التي احتلت أهمية كبيرة، خاصة مع زيادة الطلب على جميع الخدمات خاصة الخدمات التعليمية، الصحية، المصرفية وغيرها، وأصبحت لا تقل أهمية عن السلع المادية.

أما الخدمة العامة فهي تسعى إلى تلبية حاجات ضرورية لأفراد المجتمع، ولقد إرتبط مفهوم الخدمة العامة بنشأة الدولة لأنها في البداية كانت تقدم الخدمات التقليدية كالأمن والدفاع، ولكن مع التطورات الحاصلة وإشتداد المنافسة أصبحت تهتم بتقديم الخدمات التي قد يفشل نظام السوق في إشباعها كلياً أو جزئياً على اعتبار أنها خدمات ضرورية لأفراد المجتمع.

وللإمام بأهم جوانب هذا الموضوع سنحاول الإجابة عن الأسئلة التالية:

✚ ما المقصود بالخدمات العامة، وما هي خصائصها وأنواعها؟

المبحث الأول: ماهية الخدمة العامة

لقد أدى التطور الحاصل في مختلف المجالات وخاصة الاقتصادية منها إعطاء أهمية إلى قطاع الخدمات، لأنها لا تقل أهمية عن السلع المادية، بحيث زاد إهتمام المؤسسات الخدمية بمختلف الطرق الفعالة لتأدية الخدمات، ونظرا لإرتباط مفهوم الخدمة العامة بنشأة الدولة وزيادة درجة تدخلها في إشباع الحاجات العامة للمجتمع في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية بغرض زيادة رفاهية المجتمع وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الخدمة

الفرع الأول: تعريف الخدمة

اختلفت جهات نظر الكتاب في تحديد تعريف الخدمات حيث تعرفها جمعية التسويق الأمريكية (AMA) أنها "أنشطة ومنافع تعرض للبيع أو التي تقدم مرتبطة مع السلع المباعة"،⁽¹⁾ أي "منفعة تؤدي أو توزع من قبل وحدة إنتاج خدمة لفرد معين أو مجموعة من الأفراد أو لجهة أخرى يترتب عليها مخرجات غير ملموسة"،⁽²⁾ فهي "نشاط أو أداء عمل يقدمه شخص لشخص آخر، على اعتبار أنه غير ملموس، ولا ينتج عنه ملكية أي شيء، وقد يرتبط إنتاجه أو لا يرتبط بمنتج مادي".⁽³⁾

يستخلص من هذا أن الخدمة تتحدد من خلال الخصائص التي تتعلق بها وتميزها عن السلع المادية منها: اللاملموسية، وعدم القدرة على التخزين، بالإضافة إلى تواجد العميل، وسيتم التطرق إلى هذه الخصائص الخدمة لاحقا.

ويمكن النظر إلى طبيعة الخدمات ولفهم العلاقة بينها وبين السلع المادية، والسبب في ذلك هو الترابط والتزامن الوثيق بينهما، خاصة في مرحلة التسليم والتميز وبشكل عام يتراوح عرض المؤسسة من سلع بحتة إلى خدمات بحتة من جانب آخر، فقد تقوم المؤسسة بعرض الخدمات، أو يمكن أن يكون عنصر الخدمة ثانويا أو رئيسيا من العرض الكلي، كما قد تقوم بعرض سلع بحتة.⁽⁴⁾

*-AMA : American Marketing Association.

¹- ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، التسويق المصرفي (مدخل استراتيجي، كمي، تحليلي)، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2001، ص 19.

²- عصام الدين أمين أبو عقلة، التسويق (مفاهيم، الإستراتيجية)، ج 1، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع: الإسكندرية، 2002، ص 445.

³- Kotler et Dubois, **Marketing Management**, 11^{ème} Edition, Detphine Manceau : paris, 1999, p 463.

⁴- بشير عباس العلق، محمود جاسم الصميدعي، أساسيات التسويق الشامل والمتكامل، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2002، ص 393.

وعلى هذا الأساس هناك من يحدد أربعة أنواع لعرض السلع والخدمات، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (12) أنواع عرض السلع و الخدمات

سلع حقيقية (بحة)	خدمات يعتمد تقديمها على مساندة السلع	السلعة
سلع مرتبطة بخدمات	خدمات صرفة (بحة)	الخدمة

المصدر: ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 22.

يتضح من هذا التقسيم أنه توجد:

✓ سلع حقيقية (بحة): لا يرتبط تقديمها بأي خدمة.

✓ سلع مرتبطة بخدمات: أي يكون هنا للخدمات دور إسنادي.

✓ خدمات يعتمد تقديمها على مساندة السلع: أي يكون للسلع هنا دور إسنادي.

✓ خدمات صرفة (بحة): لا يرتبط تقديمها بأي سلعة.

أما Kotler et Dubois قسم عرض الخدمات إلى خمس (05) أنواع هي:⁽¹⁾

- ❖ منتجات ملموسة بحة: تتمثل في المنتجات الملموسة بحيث لا يرافقها أي خدمات مثل الصابون والسكر... إلخ.
- ❖ منتجات ملموسة مرفقة بخدمات متعددة: وتتمثل في تقديم منتج ملموس مصحوبا بمجموعة من الخدمات مثل شراء سيارة مع خدمات الصيانة والضمان.
- ❖ المنتج - الخدمة: وتتمثل في تقديم أجزاء متساوية من المنتجات والخدمات معا مثلا خدمات المطاعم.
- ❖ خدمات مرفقة بمنتجات أو خدمات أخرى: تتمثل في تقديم خدمات رئيسية مصحوبة ببعض المنتجات الإضافية مثل خدمات النقل الجوي تتضمن خدمة النقل مصحوبة بمنتجات مكملة مثل الطعام، الصحف... إلخ.

¹ - Kotler et Dubois, Op.Cit, pp 463- 464.

❖ الخدمة البحثية: وتتمثل في تقديم خدمات بشكل أساسي مثل خدمات المحامي، الطبيب.

الفرع الثاني: خصائص الخدمة

تتصف الخدمة بخصائص تميزها عن السلع المادية تتمثل في:

أولاً: اللاملموسية: ويقصد بها "أنه لا يمكن لمس الخدمة، رؤيتها، تذوقها... قبل الإقدام على شرائها، وهذه الخاصية يطلق عليها بعدم الملموسية." (1) هذا يعني أن الخدمة تمثل "جهد أو عمل يقدم من طرف شخص أو فرد إلى شخص آخر أو مؤسسة لمؤسسة أخرى." (2) ويرى باتسون (Bateson) أن اللاملموسية هي الصفة المهمة التي تميز السلع عن الخدمات وتشمل كل من: (3)

أ- اللاملموسية الواضحة: أي التي لا يمكن لمسها من قبل العميل.
ب- اللاملموسية الذهنية: أي التي من الصعب على المستهلك أضرارها ذهنياً، وهو يرى بأن هاتين الصفتين مسؤولتان عن بعض الخصائص التي تميز الخدمة عن السلعة المادية هي:

- ❖ الخدمات غير قابلة للمس .
- ❖ صعوبة وضع معايير نمطية دقيقة للخدمات.
- ❖ تسويق الخدمات لا تتضمن عملية إنفصال الملكية.
- ❖ عملية الإنتاج والإستهلاك غير قابلة للفصل (التلازم).
- ❖ لا يوجد تخزين أو جرد للخدمة.
- ❖ إختلاف أدوار الوسطاء في تسويق الخدمات عن دورهم في تسويق السلع.
- ❖ العميل جزء من عملية الإنتاج، وبالتالي إما أن يذهب مقدم الخدمة للعميل أو يأتي العميل لموقع مقدم الخدمة.

ويمكن تقسيم الخدمات التي تمتاز بعدم اللاملموسية إلى: (4)

- 1- الخدمات تمتاز بعدم الملموسية الكاملة مثل خدمات الأمن والحماية والمتاحف.
- 2- الخدمات تعطي قيمة مضافة للشيء الملموس مثل خدمات التأمين و عقود الصيانة.
- 3- الخدمات تعمل على توفير شيء مادي ملموس كالخدمات ومحلات التجزئة.

¹- محمد محمود مصطفى، التسويق الاستراتيجي للخدمات، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان 2003، ص 60.

²- محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة ودار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان، 1999، ص 217.

³- هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2008، ص 23، 24.

⁴- نفس المرجع، ص ص 22 - 23.

وتختلف درجة الملموسية من خدمة إلى أخرى كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (06) تصنيف درجة الملموسة

خدمات المستهلك	خدمات المنتج	درجة الملموسة
المتحف وكلاء التوظيف، أماكن الترفيه، التعليم، خدمات النقل والسفر، المزايدات العلنية	الأمن والحماية، أنظمة الاتصالات، التمويل.	الخدمات التي تتصف بعدم الملموسية بشكل كامل وأساسي
خدمات التنظيف، التصليح، التأمين، العناية الشخصية	التأمين، عقود الصيانة، الاستشارات الهندسية والإعلانات وتصميم العبوات والأغلفة	الخدمات التي تعطي قيمة مضافة للسلع الملموسة
متاجر التجزئة، البيع الآلي، الخدمات البريدية، العقارات، التبرعات الخيرية	متاجر الجملة، وكلاء النقل، المستودعات، البنوك	الخدمات التي توفر منتجات مادية ملموسة

المصدر: هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 23.

إن وجود خاصية اللاملموسية في الخدمات يؤدي إلى ظهور عدة مشكلات، ولهذا يتم اللجوء إلى أشياء ملموسة للتعبير عن الخدمة تتمثل في: (1)

- أ- موقع تقديم الخدمة: وتتضمن نظافة الموقع داخليا وخارجيا شبابيك الاستقبال متعددة الخدمات.
- ب- مقدم الخدمة: وتتمثل أساسا في المظهر اللائق المناسب للعمل، الاستقبال الجيد.
- ت- مستوى تجهيزات مكان تقديم الخدمة: وتعني استخدام أجهزة وتقنيات متطورة تعطي صورة حسنة حول المؤسسة مثل: الشبابيك الآلية والموزعات الآلية... إلخ.
- ث- المعلومات: أي يجب أن تكون الكتابات واللافتات الخاصة بالمعلومات حول خدمات المؤسسة واضحة ومفهومة المعنى.
- ج- التسعيرات: يجب أن تحدد بدقة عند الحاجة إليها من طرف المستهلك.

ثانيا: التلازمية (عدم الانفصال): وتعني "درجة الارتباط بين الخدمة ذاتها وبين الشخص الذي يتولى تقديمها." (2) أي أنه ما يميز الخدمة هو وجود مقدمها والمستفيد منها في أن واحد عند التقديم، لذلك فإن

¹ - ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 36.

² - هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 24.

الخدمات تقدم وتستهلك في نفس الوقت، وهذا مالا ينطبق على السلع المادية، وهذه الخاصية تعني وجود علاقة مباشرة بين مقدم الخدمة والمستفيد منها، بحيث يتطلب ذلك في الغالب ضرورة حضور طالب الخدمة إلى مكان تقديمها.⁽¹⁾

ويترتب عن خاصية التلازمية ما يلي:⁽²⁾

- 1- يكون تقديم الخدمة في الوقت الذي يقع الطلب عليها بوجود المستفيد وطبقا لإحتياجاتها.
 - 2- يعتبر التوزيع المباشر هو الأسلوب الذي يمكن إستخدامه لإيصال الخدمات إلى طالبها.
 - 3- يعتبر عرض هذا النوع من الخدمات غير مرن، خاصة في حالة ما إذا زاد الطلب عليها مثل الطبيب.
- ومما سبق يستنتج أن تواجد مقدم الخدمة والمستفيد منها له تأثير على الخدمة، وهذا ما يدفع بالمؤسسة المقدمة للخدمة إلى توجيه قدراتها نحو تدريب وتطوير مهارات مقدمي الخدمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية من خلال طريقة تقديم هذه الخدمات.

بالإضافة إلى ضرورة وجود تعليمات مكتوبة تبين الأدوار والأنشطة، الواجب القيام بها من قبل الطرفين، وبالتالي تصبح الأمور واضحة لكل طرف من خلال الخبرة أو من خلال عملية الإتصال والترويج المسبقة لها.

وهذا يعني أن إنجاز الخدمات قد يتأثر بالعامل الإنساني في ثلاثة مستويات هي:

- ❖ البيئة التي تحدث فيها عملية الإنتاج والاستهلاك.
- ❖ الأشخاص المشاركين.
- ❖ العميل أو المستهلك.

ثالثاً: عدم التجانس في المخرجات: تعني خاصية عدم التجانس أو التماثل: "عدم القدرة على تمييز الخدمات خاصة تلك التي يعتمد تقديمها على العنصر البشري بشكل واضح، وهذا يعني أنه يصعب على مقدم الخدمة أن يتعهد بأن تكون خدماته متماثلة ومتجانسة في كل مرة من مرات تقديمها وبالتالي فهو لا يستطيع ضمان مستوى جودة معين لها مثلما يفعل منتج السلع."⁽³⁾

¹ - بشير عباس العلق، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 30.

² - محمد صالح المؤذن، مرجع سابق، ص 223.

³ - ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 32.

ولعل ذلك يعود إلى المحددات المؤثرة في مخرجات إنتاج الخدمة، ممثلة بالمواد التي تتطلبها الخدمة، التوقيت، السرعة، الأدوات المستخدمة... إلخ. إذ أن جميعها تنعكس على معيارية الأداء للخدمة المقدمة، لذلك فإن اعتماد التغذية العكسية عن طريق استقصاء آراء المستهلكين ومعرفة مقترحاتهم حول الخدمات المقدمة بإتجاه تحسينها إذا ما كان هنالك أي إختلال في عدم الرضا التام للمستهلك عنها يعد هو الطريق الأنسب لتقليص حدة التباين.⁽¹⁾

ومن خلال هذه الخاصية يتضح أن عنصر الخطأ يكون بدرجة أكبر منه في حالة إنتاج سلعة مادية مما يزيد من صعوبة التأكد من نوعية الخدمة، مما يوجب على مؤسسة الخدمات أن تعمل على:⁽²⁾

- ❖ الإختيار الجيد للموظفين وتدريبهم على أفضل طرق تقديم الخدمات.
- ❖ تنميط خطوات وإجراءات تقديم الخدمات في جميع أنحاء المؤسسة.
- ❖ متابعة مستوى رضا العملاء عن خدمات المؤسسة، وذلك من خلال معلومات المرتدة واستقصاءات العملاء، وذلك لتحديد مواطن الضعف في تقديم الخدمة والعمل على تصحيحها.
- ❖ قياس مستوى كفاءة التجهيزات بموضع أداء الخدمة وذلك لتقديم خدمات تتصف بالجودة.

فالخدمات لا تتصف بالتمائل حتى إذا كانت مخرجات لنفس المؤسسة، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل منها:⁽³⁾

- 1- مستوى الكفاءة المهنية ونمط تعامل مقدم الخدمة الذي يمكن أن يختلف من فترة إلى أخرى.
- 2- مستوى وعي المستفيد من الخدمة وسلوكه.
- 3- مستوى كفاءة التجهيزات موضع أداء الخدمة.

يستنتج من هذه الخاصية أن جودة الخدمة تتوقف على مقدمها ومكان وزمان تقديمها، لذلك فإن الكثير من المؤسسات الخدمية تعطي أهمية كبيرة لإختبار الكفاءات والقيام بتدريبها من أجل تقديم مستوى خدمة يرضي المستهلكين.

رابعاً: عدم القدرة على التخزين: تعتبر الخدمات كل "أداء أو جهد وليس شيء مادي ملموس، فإنه من المستحيل تخزينها لخلق ما يعرف بالمنفعة الزمنية، وذلك كما هو الحال في السلع."⁽⁴⁾ أي أنه لا يمكن تخزين الخدمة.

¹ - تامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع: عمان، 2005، ص ص 23، 24.

² - محمد محمود مصطفى، مرجع سابق، ص 55.

³ - أحمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، ط 4، مكتبة الأنجلو المصرية: القاهرة، 1999، ص 33.

⁴ - سعيد محمد المصري، إدارة وتسويق الأنشطة الخدمية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2001، ص: 168.

خامساً: الملكية: خاصية الملكية مبررها الأساسي من كون الخدمة ينتفع منها مستخدمها ولا يمكنه من التمتع بحق ملكيتها مثل غرفة فندق، التليفون العمومي، خدمات الكمبيوتر، بحيث يكون الدفع بهدف الاستعمال أو الاستئجار.⁽¹⁾

أما الإنتاج السلعي فإن صاحبه يمكن تملكه أو إستعماله أو تخزينه وبيعه في وقت لاحق. أما الإنتاج الخدمي بما أنه منفعة يمكن لأصحابها الحصول عليها وإستخدامها لوقت محدد دون أن يمتلكها.

يستنتج ما سبق أن الخدمة هي ذلك المنتج الذي يتصف بعدم الملموسية والتلازم أي إنفصال الخدمة عن مقدمها، وعدم التماثل أي تتصف بالإختلاف والتنوع وعدم القدرة على التخزين كما أنها لا يمكن كذلك تملكها. ويمكن عرض ملخص لهذه الخصائص وما تتضمنه من مشاكل وبعض الطرق لمعالجتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) بعض المشاكل الناتجة عن خصائص الخدمة وأساليب معالجتها

الخصائص	بعض التطبيقات	بعض طرق المعالجة
عدم الملموسية	<ul style="list-style-type: none"> ➤ صعوبة توفير عينات. ➤ وجود قيود كثيرة على عنصر الترويج في المزيج التسويقي. ➤ صعوبة تحديد السعر والنوعية مقدما. ➤ إستخدام السعر كمؤشر للجودة. ➤ صعوبة تقييم الخدمات المتنافسة. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ التركيز على الفوائد. ➤ زيادة إضفاء الملموسية للخدمة. ➤ إستخدام الأسماء التجارية. ➤ إستخدام التوصية الشخصية كمدخل لبيع الخدمة. ➤ تطوير الشهرة. ➤ تخفيض تعقيدات الخدمة.
التلازم	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تتطلب تواجد مقدم للخدمة. ➤ البيع المباشر. ➤ محدودية نطاق العمليات. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تعلم العمل في مجموعات كبيرة. ➤ العمل بسرعة. ➤ تحسين أنظمة تسليم الخدمات.
الاختلاف وعدم التجانس	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تعتمد المعايير على من هو مقدمها و متى تقدم. ➤ صعوبة التأكد من النوعية. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ تدريب عدد أكبر من الموظفين الأكفاء. ➤ الحرص على إختيار وتدريب الموظفين .

¹ - تامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص 24.

<p>➤ توفير مراقبة مستمرة ومؤسسة.</p>		
<p>➤ أتمنة العمليات قدر المستطاع. ➤ المحاولة المستمرة لإيجاد توافق بين العرض والطلب (كتخفيض الأسعار في حالة إنخفاض الطلب وإستخدام نظام الحجوزات)</p>	<p>➤ لا يمكن تخزينها. ➤ مشاكل التذبذب في الطلب.</p>	<p>الزوال والفناء</p>
<p>➤ التركيز على مميزات عدم الملكية مثل (توفير نظام دفع).</p>	<p>➤ يسمح للمستهلك بإستخدام الخدمة ولكن دون امتلاكها.</p>	<p>الملكية</p>

المصدر: هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 31.

الفرع الثالث: أنواع الخدمات

تصنف الخدمات إلى أنواع عديدة وفق معايير مختلفة منها:

أولاً: حسب طبيعة نشاط المؤسسة الخدمة لقد تم تعريف الخدمة على أنها عمل أو حدث أو إنجاز يتضمن تحويل المدخلات إلى مخرجات ويتضمن هذا المعيار أربعة تصنيفات وهي:⁽¹⁾

- أ- أعمال ملموسة أو نشاطات موجهة إلى الأفراد مثل: خدمات الطيران، العمليات الجراحية.
- ب- أعمال ملموسة أو نشاطات موجهة للسلع و الممتلكات المادية الأخرى مثل: خدمات الشحن وخدمات الصيانة والتنظيف.
- ت- أعمال غير ملموسة أو نشاطات موجهة إلى فكر الأفراد وعقولهم مثل: خدمات التعليم والإذاعة والتلفزيون.
- ث- أعمال غير ملموسة أو نشاطات موجهة نحو ممتلكات الأفراد مثل: خدمات التأمين والاستثمارات.

ويمكن تلخص الأعمال التي تدخل ضمن معيار طبيعة نشاط المؤسسة الخدمية في الجدول التالي:

¹ - هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 34.

الجدول رقم (08) تصنيف الخدمات حسب طبيعة نشاط المؤسسة الخدمية

الممتلكات	الأشخاص	المعيار
خدمات موجهة للسلع والممتلكات المادية الأخرى: <ul style="list-style-type: none"> ➤ الشحن الجوي. ➤ تصليح وصيانة المعدات. ➤ خدمات التنظيف. 	خدمات موجهة مباشرة نحو أجسام الأفراد: <ul style="list-style-type: none"> ➤ العناية الصحية. ➤ النقل للأفراد. ➤ المطاعم. 	نشاطات ملموسة
خدمات موجهة نحو ممتلكات (موجودات) غير ملموسة: <ul style="list-style-type: none"> ➤ البنوك. ➤ خدمات قانونية. ➤ المحاسبة. ➤ التأمين. 	خدمات موجهة نحو فكر وعقول الأفراد: <ul style="list-style-type: none"> ➤ التعليم. ➤ الإذاعة. ➤ خدمات معلوماتية. ➤ المتاحف. 	نشاطات غير ملموسة

المصدر: هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص36.

ثانياً: حسب مشاركة العميل (الزبون): حسب هذا المعيار يمكن تقسيم الخدمات المقدمة إلى: (1)

- أ- خدمات تتطلب حضور العميل: هناك بعض الخدمات تتطلب حضور العميل ومشاركته في الحصول على الخدمة مثل العمليات الجراحية خدمات النقل.
- ب- خدمات لا تتطلب حضور العميل: نجد أن هناك بعض الخدمات لا تتطلب حضور العميل ومشاركة العميل في الحصول على الخدمة مثل تصليح السيارات.

ثالثاً: حسب درجة الإعتمادية: حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الخدمات إلى: (2)

- أ- خدمات تعتمد على الأفراد: وتعني الخدمات التي يعتمد في تقديمها على أساس الأفراد كما تنتوع هذه الخدمات حسب أداء أفرادها، من قبل أفراد ماهرين أو غير ماهرين أو مهنيين.

¹ - ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص27.

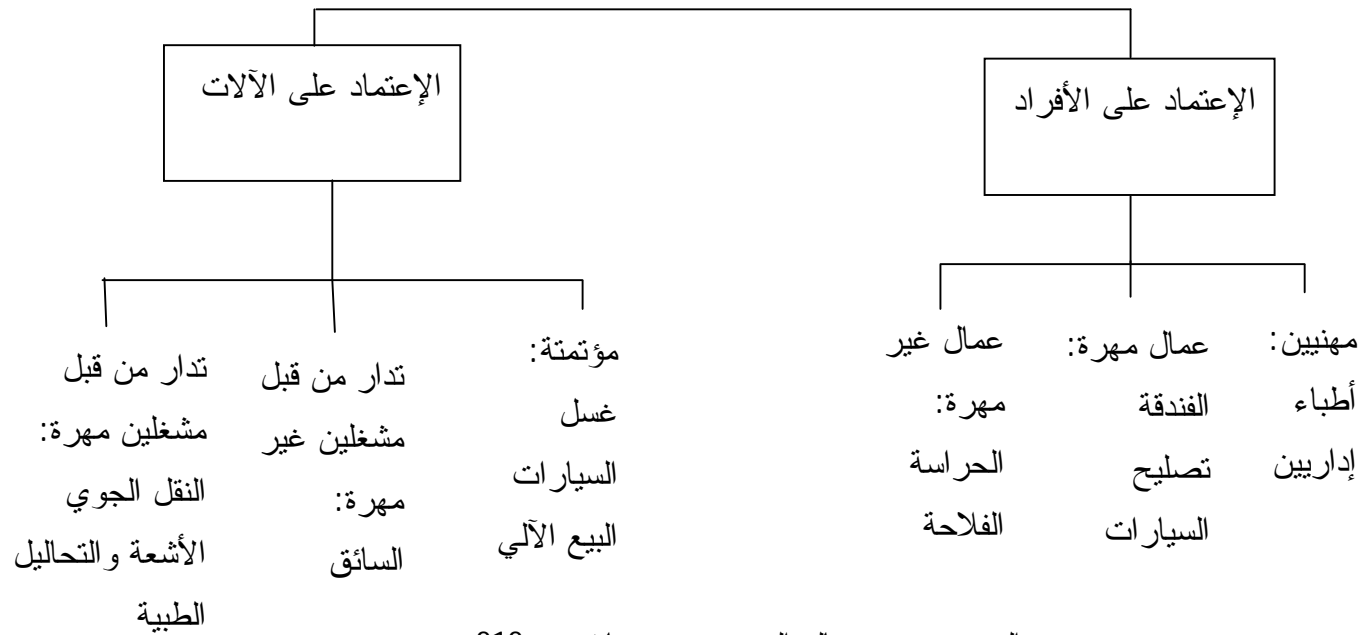
² - بشير عباس العلق، محمد جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 397.

ب- خدمات تعتمد على الآلات: وتعني أن هناك بعض الخدمات تعتمد في تقديمها على الآلات بدرجة كبيرة، كما أن هذه الخدمات التي يتم الإعتماد في تقديمها على الآلات هي الأخرى تنقسم إلى خدمات يتم الاعتماد على الآلات يشغلها الأفراد إما يملكون مؤهلات والخبرات أو لا يملكون ذلك.

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (13) التصنيف الخدمات حسب درجة الاعتمادية

الخدمات حسب درجة الاعتمادية



المصدر: محمد صالح المؤمن، مرجع سابق، ص 212.

رابعاً: حسب نوع العلاقة بين المؤسسة والعميل: تقسيم إلى: (1)

أ- تقديم الخدمات على أساس منتظم: وتعني أن يحصل العميل على الخدمة بصورة دائمة ومستمرة وهذا يعني إمكانية وجود علاقة رسمية بين مقدم الخدمة والعميل مثل التأمين والبنوك أو عدم وجود علاقة رسمية مثل التلفزيون، الإذاعة.

ب- تقديم الخدمات على أساس منقطع: وتعني أن يحصل العميل على الخدمة بصورة متقطعة وهذا كذلك يعني وجود علاقة رسمية مثل خدمات الإشتراك في المجالات أو وجود علاقة غير رسمية مثل إستئجار السيارات.

¹ - هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 38.

كما أن لطبيعة العلاقة بين مقدم الخدمة والعميل أهمية أخرى فيما يتعلق بالتسعير، ففي الحالات التي يتم فيها تقديم الخدمات على أساس منتظم، هناك في الغالب تكلفة واحدة تغطي جميع الخدمات المتعاقد عليها مثل تحصيل رسوم التأمين أو النقل...، أما الخدمات التي تتضمن سلسلة من العمليات المتقطعة فتحدد السعر يكون مرتبط بعدد هذه العمليات ونوعها مثل خدمات إستئجار سيارة أو دفع فواتير الهاتف. ويمكن تلخيص كل ما سبق ذكره في الجدول التالي:

الجدول رقم (09) نوع العلاقة بين المؤسسة والعميل

المعيار	وجود علاقة رسمية	لا توجد علاقة رسمية
خدمات منتظمة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ التأمين. ➤ الاشتراك بالهاتف. ➤ التسجيل بالكلية. ➤ البنوك. ➤ جمعية حماية البيئة. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ محطة الإذاعة. ➤ حماية الشرطة. ➤ التلفزيون.
خدمات متقطعة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ الاشتراك بالمجلات. ➤ بطاقات اشتراك مع وسائل التنقل العامة. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ استئجار السيارة. ➤ خدمات البريد. ➤ دفع الفواتير.

المصدر: هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص 39.

خامساً: حسب جهة تقديم الخدمة وأهدافها: حيث تقسم إلى:

أ- حسب جهة تقديم الخدمة: تقسم إلى: (1)

- 1- خدمات تقدم من طرف جهات عامة: وتعني أن هذه الخدمات تقدمها مؤسسات عامة تابعة للدولة.
- 2- خدمات تقدم من طرق جهات خاصة: وتعني أن هذه الخدمات تقدمها مؤسسات خاصة.

ب- حسب أهداف مقدمي الخدمة: نجد: (2)

1- خدمات تهدف إلى تحقيق ربح: تتولى تقديم هذه الخدمات مؤسسات اقتصادية.

¹ - عصام الدين أمين أبو علقة، مرجع سابق، ص 454.

² - ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، مرجع سابق، ص 27.

2- خدمات لا تهدف إلى تحقيق ربح: هناك الكثير من المؤسسات العامة تهدف إلى عدم تحقيق الربح في تقديم خدماتها.

سادسا: حسب طبيعة العرض والطلب: تنقسم الخدمات إلى: (1)

أ- حسب مستوى الطلب مقارنة بالعرض: تنقسم الخدمات حسب هذا المعيار إلى:

- 1- خدمات يكون فيها الطلب أكبر من العرض .
- 2- خدمات يكون فيها الطلب أصغر من العرض.
- 3- خدمات قد لا يزيد الطلب على العرض.

ب- حسب تقلبات الطلب: هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى تقلبات الطلب تتمثل أهم هذه الأسباب:

- 1- عادات العميل أو تفضيلاته.
- 2- أعمال بواسطة أطراف أخرى يشترك في تقديمها أكثر من جهة.
- 3- أحداث غير متوقعة مثل حالات الطقس، الأعراض الصحية.

بحيث نجد أن هناك أربع (04) أنواع من الخدمات هي:

- ❖ خدمات ذات طلب جد متقلب.
- ❖ خدمات ذات تقلبات منخفضة.
- ❖ خدمات ذات طلب متذبذب.
- ❖ خدمات تتميز بالثبوت.

ويمكن تلخيص الأنواع السابقة من الخدمات حسب المعايير المختلفة في الجدول التالي:

¹ - هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص ص 45-46.

الجدول رقم(10): أنواع الخدمات

التصنيف	أنواع الخدمات التي يتضمنها التصنيف
حسب طبيعة نشاط المؤسسة الخدمة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات ملموسة. ➤ خدمات غير ملموسة.
حسب مشاركة العميل	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات تتطلب حضور العميل. ➤ خدمات لا تتطلب العميل.
حسب درجة الإعتمادية	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات تعتمد على الأفراد. ➤ خدمات تعتمد على الآلات.
حسب نوع العلاقة بين المؤسسة والعميل	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات منتظمة. ➤ خدمات متقطعة.
حسب جهة تقديم الخدمة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات تقدم من مؤسسات عامة. ➤ خدمات تقدم من مؤسسات خاصة.
حسب أهداف مقدمي الخدمة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات تهدف إلى تحقيق ربح. ➤ خدمات لا تهدف إلى تحقيق ربح.
حسب طبيعة العرض والطلب	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات حسب العرض والطلب. ➤ خدمات حسب تقلبات الطلب.

المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: مفهوم الخدمة العامة

تقدم الخدمة العامة من أجل إشباع حاجات المجتمع، بحيث تقوم على مجموعة من المبادئ ولها خصائص مميزة عن باقي السلع.

الفرع الأول: تعريف الخدمات العامة

يعرف مصطلح الخدمة العامة على أنه: " كلمة أصلها دينية وقد حفظت على فكرة إنه قطاع ذو أهمية حيوية للجميع، والتي لا يمكن تفويضها إلا من طرف السلطة العليا، لشخص أو تنظيم الذي يستحق ثقتها." (1)

أما الخدمات العامة تعرف على أنها: "نشاط يقدم من طرف شخص يمثل الدولة بهدف تحقيق المنفعة العامة،" (2) أي "تستعمل لإشباع الحاجات العامة، والتي تنتج وتشعب بواسطة الدولة." (3) وهي كذلك " الأنشطة التي لها الأهمية وتتولى الدولة توفيرها، لتحقيق الفعالية الاقتصادية أو المساواة في التوزيع." (4)

ويمكن تعريف الخدمة العامة من خلال محورين هما: (5)

أولاً: مفهوم الخدمة العامة كعملية: يمكن إعتبار الخدمة التي تقدمها المؤسسات العامة على أنها تمثل عمليات ذات طابع تكاملي، تنطوي على مدخلات وتشغيل ومخرجات، وبالنسبة للمدخلات فإن هناك ثلاثة أنواع يمكن أن تجري عليها عمليات التشغيل لإنتاج الخدمة هي:

أ- الأفراد: يمثل الأفراد طالبي الخدمة أحد أنواع المدخلات في عمليات الخدمة العامة، أي عندما تؤدي هذه العمليات على الفرد بذاته.

ب- الموارد: بحيث يمكن أن تصبح مختلف الموارد والأشياء هي أحد أنواع المدخلات في عمليات الخدمة المقدمة في المؤسسات العامة، أي عمليات الخدمة التي يتم إجراؤها على الأشياء، وليس على الأفراد، وتسمى عمليات الأشياء المملوكة.

ت- المعلومات: تمثل أحد أنواع المدخلات في عمليات الخدمة العامة ويطلق عليها عمليات تشغيل المعلومات، ويعكس هذا النوع الجانب الحديث للخدمة العامة، كمحصلة للتطوير في تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

بتاريخ: 2012/09/08، الساعة: 18:30، hammandz.yoo7.com/T1089.topic...

²-René Chapus, **droit administratif Général**, 15^{ème} Edition, Edition montchrestion: paris, 2001, p 597.

³- محمد رشيد عبد الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 7.

⁴- كيرون وولشن، ترجمة محسن إبراهيم الدسوقي، الخدمات العامة والبيات السوق، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2003، ص 28.

⁵- ثابت عبد الرحمن إدريس، المدخل الحديث في الإدارة العامة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2001، ص ص 407 - 408.

ثانياً: مفهوم الخدمة العامة كنظام: إنطلاقاً من مفهوم النظام يمكن النظر إلى الخدمة التي تقدمها المؤسسات العامة كنظام يتكون من أجزاء مختلفة تشمل ما يلي:

أ- نظام عمليات تشغيل أو إنتاج الخدمة: وفق هذا النظام تتم عمليات التشغيل على مدخلات الخدمة لإنتاج العناصر الخاصة بالخدمة.

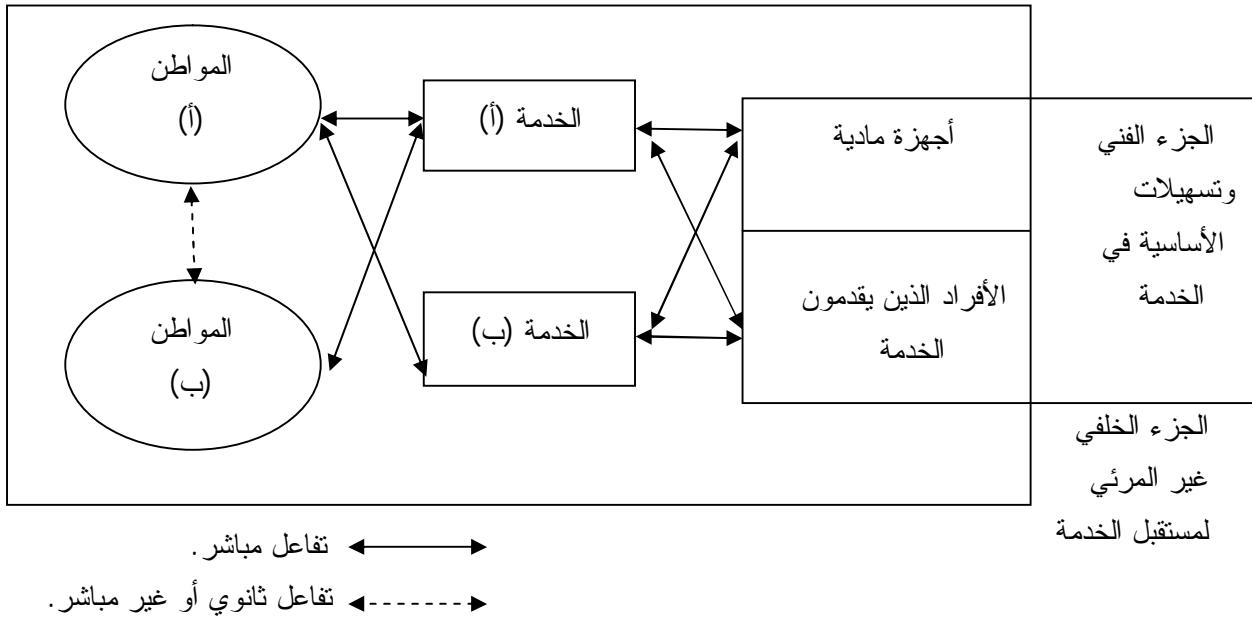
ب- نظام تسليم الخدمة: وفق هذا النظام يتم تجميع نهائي لعناصر الخدمة، ثم التسليم النهائي للخدمة، وإيصالها للمواطن طالب الخدمة.

ويتضمن مفهوم الخدمة كنظام شكلين هما:

- ❖ خدمة عامة مرئية لمستقبل الخدمة أي المواطن.
- ❖ خدمة عامة غير مرئية ويطلق عليها جوهر الخدمة الفني.

والشكل التالي يوضح مفهوم الخدمة العامة كنظام فيما يلي:

الشكل رقم (14) الخدمة العامة كنظام



المصدر: ثابت عبد الرحمن إدريس، مرجع سابق، ص 409.

يتضح مما سبق أن الجزء المرئي للمواطن من الخدمة يتمثل في عملية التشغيل لإنتاج الخدمة وتشمل الأجهزة المادية والأفراد الذين يقدمون الخدمة، وعملية التسليم النهائي لها، أما الجزء غير المرئي للخدمة يتمثل في الجزء الفني وتسهيلات الأساسية للخدمة.

وحتى تكون الخدمات العامة متجانسة اقتصاديا يتعين توفر شروط معينة منها: (1)

- 1- أن تكون مرونة الإحلال بين الخدمات كبيرة نسبيا.
 - 2- تماثل ظروف العرض بين الخدمات والمؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع، وبمعنى آخر أن تتماثل التكاليف وخصائصها.
 - 3- أن الخدمات التي يتم تقديمها تكون في سوق واحد وليس في عدة أسواق منفصلة، والسوق الواحد يعني أن يسود لنفس الخدمات سعر واحد داخل نفس السوق.
- وتوافر أي شرط من هذه الشروط يعتبر شرطا ضروريا وليس كافيا حتى تكون خدمات متجانسة من الناحية الاقتصادية.

وبشكل عام يمكن لتسيير الخدمات العامة أن يأخذ أشكالا مختلفة أهمها: (2)

- التسيير المباشر: وفي هذا النوع من التسيير فإن جماعة عمومية تتولى بنفسها تقديم الخدمة العامة، ويمكن أن تكون:
 - عن طريق الدولة التي تقوم بتلبية الحاجات العامة الأساسية للمجتمع وهو الدور الذي تحمله الدولة منذ ظهورها، والذي يطلق عليها المركزية الإدارية.
 - عن طريق الجماعات المحلية التي تتولى تقديم الخدمات العامة في إطار اللامركزية الإقليمية، وهذا التسيير أصبح في الوقت الحالي ضروري.
 - التسيير عن طريق مؤسسات عمومية: المؤسسات العمومية تقدم خدمات عامة متخصصة، ووجودها يدخل في إطار تقسيم العمل الذي تقوم به الدولة، فمثلا الخدمات الطبية والجراحة تتولى المستشفيات تقديمها، فهذه المؤسسات تسيير مباشرة لتقديم الخدمات الموكلة لها في إطار تطبيق مبدأ التخصيص.
 - التسيير عن طريق المؤسسات الخاصة: يمكن للدولة في بعض الحالات تفويض مهام تقديم بعض الخدمات إلى المؤسسات الخاصة عن طريق عقود امتياز مع ضرورة إشراف ورقابة الدولة عليها.
- وهكذا نرى أن معنى الخدمة العامة لا يحقق دائما عن طريق الإنتاج العام وإنما عن طريق إستعداد الدولة لتوفير ما يلزم من موارد الإنفاق عليها ووضع الشروط والقواعد الكفيلة لتقديمها.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام (مالية عامة)، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003، ص ص 66-67.

² Dider linotte, Raphael Romi, **Service public et droit économique**, édition du suris lasseur: Paris, 2003, pp 52-55.

وإذا كان توفير الخدمات العامة لا يعني بالضرورة الإستناد إلى الإنتاج العام، فإن تمويلها لا يعني بالضرورة الإستناد على الموارد العامة لأنه بإستثناء الحاجات الأساسية لوجود المجتمع، لأن هذه الخدمات تجمع بين المنفعة الخاصة والعامة ولهذا فإن المستفيد يشارك في تمويلها وهذا من خلال دفع مقابل الإنتفاع منها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مبادئ الخدمات العامة

تم التطرق لهذه المبادئ في الدراسات المتعلقة بالقانون الإداري، وتحددت في القانون الفرنسي تحت اسم قانون "رولان" Droit de Rolland وتمثل في:

➤ مبدأ المساواة.

➤ مبدأ الإستمرارية.

➤ مبدأ التكيف.

أولا مبدأ المساواة: يعتبر مبدأ المساواة من المبادئ الأساسية التي تثير إنشغال المجتمعات المعاصرة كمبدأ الديمقراطية، العدالة أمام القانون والمصرح بها في المراسيم المتعلقة بحقوق الإنسان والمواطن.⁽²⁾ وهي تعني كذلك مساواة الأفراد في الإنتفاع من الخدمات العامة، متى توافرت الشروط التي يحددها القانون للحصول على الخدمات العامة وتكون من خلال المساواة أو التسوية بينهم في المعاملة تحقيقا لمبدأ المساواة أمام القانون،⁽³⁾ ويرتبط مبدأ المساواة بمبدأ حيادية الخدمة أي توفير الخدمة بطريقة مماثلة دون إعتبار للإتجاهات السياسية والدينية والمصالح الخاصة.⁽⁴⁾ ولكن يشترط في هذا المبدأ أن يتم دفع الرسوم والتسعيرات الخاصة بالخدمات بصورة متعادلة دون التفريق بين الأغنياء والفقراء ويدخل هذا ضمن قاعدة " أخلاقية الإدارة " التي تحكم تقديم الخدمة لتحقيق المنفعة العامة.⁽⁵⁾ ولهذا يمكن إعتبار مبدأ المساواة يعني العدالة في المعاملة ولا يعني مجانية الخدمة، وهو ما يمكن التعبير عنه في الخدمات الاقتصادية التي تقدم بمقابل.

ثانيا مبدأ الإستمرارية: ويعني أن الخدمات العامة هي خدمات جوهرية تنظم للأفراد شؤونهم على أساسها، ولذلك لا بد من إستمرار سيرها بإنتظام حتى لا يحدث خلل وإضطرب في حياة الناس ويمكن تصور ذلك مثلا عند توقف الماء أو الكهرباء،⁽⁶⁾ بحيث تهدف الخدمات العامة إلى تلبية حاجات ذات منفعة عامة، ومن

¹ - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2001 ص ص 342، 345.

² - Alain Serge Mescheriakoff, **Droit de service publics**, 2eme edition, presses universities de France: Paris, 1999, p 397.

³ - علي شريف، إدارة المنظمات الحكومية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 1999، ص 55.

⁴ - Maris Christine Rounalt, **Droit Administratif**, Galino edition: Paris, 2001, p235.

⁵ - Alain Serge Mescheriakoff, *ibid*, p 397.

⁶ - مطلق الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003، ص 152.

أجل تحقيق هذا الهدف يشترط عدم إنقطاعها لهذا فإن مبدأ الإستمرارية يعتبر مبدأً أساسياً لقيام الخدمة العامة.⁽¹⁾

وبالتالي فإن تحقيق المنفعة العامة يتطلب أن تكون مستمرة ودائمة، فإنقطاع الخدمات العامة يشكل ضرراً، لذا تعمل السلطات العامة على تجنب كل ما من شأنه أن يعرقل تقديم الخدمات العامة.⁽²⁾ ومن بين حالات عدم الإنتظام مشكلة الإضراب في المؤسسات العمومية، بحيث ذهبت بعض القوانين إلى تحديد قانون الإضراب أو منعه في بعض القطاعات، فهو يعتبر بالنسبة لمقدم الخدمة خطأ يعاقب عليه إدارياً أو أكثر من خطأ وإنما جريمة كما قال "ديقوي" "Duguit".⁽³⁾

ثالثاً مبدأ التكيف أو المرونة:

يقصد بمبدأ التكيف أو المرونة بأن المنفعة العامة تتطور بتطور الزمن لذا تستجيب المؤسسة العامة لهذه التغيرات حتى تتمكن من تقديم خدمات بأحسن طريقة،⁽⁴⁾ فهذا المبدأ يعتبر شرطاً أساسياً لمتابعة تطور الحاجات العامة، وهو ما يبرر التغيرات التي تحدث على سير الخدمات وذلك تبعاً للتغيرات التكنولوجية.

الفرع الثالث: خصائص الخدمات العامة

تتميز الخدمات العامة بمجموعة من الخصائص تجعل من نظام السوق غير قادر على تلبية مثل هذه الخدمات، الأمر الذي يتطلب تدخل الدولة لتوفيرها، بحيث تتماشى مع إعتبارات الكفاءة الاقتصادية مع الأخذ بعين الإعتبار تحقيق الرفاهية الاجتماعية، وفيما يلي عرض وتحليل لأهم هذه الخصائص.

أولاً: وجود الآثار الخارجية: تتميز الخدمات العامة بظاهرة وجود الآثار الخارجية سواء في جانب الإنتاج أو جانب الاستهلاك، فقد تكون هذه الآثار موجبة في صورة منافع تعود على المجتمع، أو سالبة في صورة تكاليف إضافية يتحملها المجتمع بجانب التكاليف الخاصة بإنتاجها، وهذه المنافع والتكاليف الإضافية أو الخارجية لا يستطيع نظام السوق إظهارها فهو لا يعكس سوى المنافع والتكاليف الخاصة.⁽⁵⁾

وهناك العديد من الخدمات يتولد عنها منافع إضافية أو خارجية ضخمة، مثل خدمات الري، الصرف والطرق... إلخ، ورغم أن هذه الخدمات لها منافع اجتماعية ضخمة مقارنة بمنافعها الخاصة، إلا أن القطاع الخاص قد يحجم عن الإستثمار فيها، لأنها منخفضة المنافع الخاصة، وكذا إرتفاع درجة المخاطرة المرتبطة

¹ - Maris Christine Rounalt, Op. cit, p236.

² - Didier linotte, Raphael Romi, , op.cit, p75.

³ - René chapus, op. cit, p 608.

⁴ - مطلق الذنبيات، مرجع سابق، ص 157.

⁵ - سعيد عبد العزيز عثمان، قراءات في اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2000، ص 41..

بها، وكذلك لإحتياجها مبالغ ضخمة جدا لتنفيذها. كما تقوم الدولة بإنتاج بعض الخدمات التي لها منافع خارجية، مثل خدمات التعليم والصحة، لأن هذه الخدمات تكون تكلفتها إنتاجها مرتفعة نسبيا مما يدفع نظام السوق إلى تحديد أسعارها عند مستويات مرتفعة تعجز الطبقات الفقيرة من إشباع إحتياجاتها من تلك الخدمات. (1) لأنها تعتبر حيوية للاقتصاد القومي وينجم عنها منافع خارجية ضخمة جدا فإن الأمر يستلزم قيام الدولة بإنتاجها لتتماشى الكميات المتاحة منها مع إعتبرات الكفاءة الاقتصادية. (2)

وهناك بعض الخدمات الأخرى التي تكون لها منافع خارجية ضخمة مثل التعليم، الصحة، حيث يتولد على تعليم فرد في المجتمع إرتفاع المستوى الثقافي في ذلك المجتمع وإنخفاض نسبي في الجرائم، كما أن الخدمات الصحية ترفع من إنتاجية الفرد وهذه تزيد من الإنتاجية القومية بدورها ويستفيد أفراد المجتمع عموما من إرتفاع مستوى الناتج القومي. (3)

ثانيا: عدم القدرة على الاستبعاد: وتعني أن المنفعة التي يستمدتها كل فرد لا يمكن تجزئتها، وأن زيادة المنافع التي يحصل عليها أحد الأفراد لا تؤثر على المنافع التي يتمتع بها الآخرون وبالطبع سوف يختلف ذلك جوهريا في حالة السلع التي تخضع لمبدأ الاستبعاد حيث أن زيادة منفعة أي فرد سوف تكون على حساب الآخرين. (4)

ووجود هذا المبدأ يجعل مستهلكي هذه الخدمات ينكرون تفضيلاتهم الحقيقية لهذه الحاجات الاجتماعية. (5)

ثالثا: عدم وجود تنافس في الإستهلاك: تتميز الخدمات العامة بخاصية عدم وجود ظاهرة الإستهلاك التنافسي أي يوجد ما يطلق عليه **بظاهرة الإشتراك في الإستهلاك**، وهذا يعني أن المنفعة التي يستمدتها أحد الأفراد من إستهلاك خدمة ما لا يؤثر على المنافع التي يتمتع بها الآخرين.

بمعنى أن زيادة إستهلاك أحد الأفراد لا يترتب عليه نقص إستهلاك الآخرين، من ثم فإذا كانت الخدمة متاحة لأحد المستهلكين فإنها سوف تكون متاحة في نفس الوقت لبقية المستهلكين بنفس القدرة وذلك دون تحمل نفقات إضافية. (6) ولذلك يكون تخصيص الموارد غير الكفاء إذا ما تم إستبعاد آخرين من الحصول على منفعة خدمة معينة، ذلك أن التخصيص الكفاء للموارد يستلزم تساوي السعر مع التكلفة الحدية وفي حالتنا

1- سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام (مالية عامة)، مرجع سابق، ص 35.

2- سعيد عبد العزيز عثمان، قراءات في اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، مرجع سابق، ص 43.

3- المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2004، ص 39.

4- سعيد عبد العزيز عثمان، قراءات في اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، مرجع سابق، ص 57.

5- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مركز الإسكندرية للكتاب: الإسكندرية، 2001 ص 465.

6- سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام (مالية عامة)، مرجع سابق، ص 51.

هذه تكون التكلفة الحدية للسماح بمستهلك إضافي لمثل هذه الخدمات مساوية للصفر وهكذا يجب أن يكون السعر أيضا مساويا للصفر.⁽¹⁾

المطلب الثالث: أنواع الخدمات العامة وطرق تمويلها

الفرع الأول: أنواع الخدمات العامة

سيتم عرض أهم تصنيفات الخدمات العامة، اعتمادا على مجموعة من المعايير والأسس المختلفة منها:

أولا: حسب خصائص الخدمات العامة: حسب هذا المعيار يمكن تقسيم الخدمات العامة إلى نوعين هما:⁽²⁾

➤ خدمات عامة اجتماعية.

➤ خدمات عامة جديرة بالإشباع.

أ- خدمات عامة اجتماعية: وهي تلك الخدمات التي لا تخضع لخاصية الاستبعاد يجعلها غير قابلة للتسعير أي يتاح بها لجميع أفراد المجتمع بغض النظر عن المقابل، وبالتالي لا يمكن استبعادهم أو حرمانهم من الإنتفاع بهذه السلع والخدمات مثل الحاجة لأمن والدفاع، وهذا يزيد من مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع كله، إذن خضوع الخدمات العامة الاجتماعية لخاصية عدم الاستبعاد يجعلها غير قابلة للتسعير، وبالتالي فشل نظام السوق تماما في إشباعها الأمر الذي يستلزم ضرورة تدخل الدولة لإنتاج هذه الخدمات وتقديمها لأفراد المجتمع مجانا والبحث عن الوسائل الملائمة لتوفيرها.

ب- خدمات عامة جديرة بالإشباع: تسمى كذلك بالحاجات المستحقة وهي تلك الحاجات التي تخضع لمبدأ الاستبعاد حيث أن الكميات التي يستطيع نظام السوق توفيرها أقل بكثير من الكميات المثلى التي تتفق مع التفضيلات والرغبات الحقيقية للأفراد، ونظرا لارتفاع تكلفة إنتاج مثل هذه الخدمات فإن أسعار السوق لها سوق تكون مرتفعة مما قد يحرم منها أصحاب الدخل المنخفض من الاستفادة بها بالرغم من المنافع الخارجية المصاحبة لتقديم هذه الخدمة.

الأمر الذي يتطلب تدخل الدولة كمكاملة للقطاع الخاص لتوفير الكميات المثلى التي تتفق مع تفضيلات أفراد المجتمع مثلا: تدخل الدولة في إنشاء المدارس، السكنات، المستشفيات... الخ.

¹ - المرسي السيد حجازي، مرجع سابق، ص 48 .

² - سعيد عبد العزيز عثمان، قراءات في اقتصاديات المشروعات العامة، مرجع سابق، ص 63- 64.

ثانياً: حسب مدى قابلية الخدمة العامة للتجزئة: حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين نوعين من الخدمات العامة هي:

➤ خدمات عامة قابلة للتجزئة.

➤ خدمات عامة غير قابلة للتجزئة.

أ- خدمات عامة قابلة للتجزئة: هذا النوع من الخدمات العامة قابلة للقياس حسب مدى إنتفاع المستفيد منها ويمكن تقدير ثمنها وبالتالي دفع ثمن مقابل لها، وبحيث نجد أن هذا النوع من الخدمات يشبه الخدمات الخاصة مثل الخدمة التي يقدمها الطبيب للمريض، المحامي لموكله من حيث قابليتها للتجزئة.⁽¹⁾

ب- الخدمات العامة غير قابلة للتجزئة: وهي الخدمات التي لا يمكن تقسيمها إلى وحدات منفصلة، ولذلك فإنه يتعذر أن تكون قابلة للبيع، ويرجع عدم قابليتها للتجزئة إلى طبيعتها، فبعضها لا يمكن تنظيمها ولا تأديتها إلا لصالح المجتمع ككل مثل الدفاع والأمن، وهذا ما يعبر عنه بأن الخدمة غير قابلة للتجزئة لسبب فني يستلزم أن تكون شاملة وعامة لكل أفراد المجتمع، إلا أن هناك خدمات مثل الاستفادة من الطرق يمكن تجزئتها من ناحية الفنية ولكن لا يمكن تجزئتها من الناحية الاقتصادية.⁽²⁾

ثالثاً: حسب الهدف من الخدمة العامة: يمكن تقسيم الخدمات العامة حسب الهدف أو الغرض منها إلى:

➤ خدمات عامة سيادية.

➤ خدمات عامة اجتماعية.

➤ خدمات عامة اقتصادية.

أ- خدمات عامة سيادية: وهي ما تعرف بالخدمات التقليدية للدولة، أي الخدمات التي تواجه لتلبية الحاجات العامة في المجالات التقليدية للدولة، وتعتبر خدمات إلزامية للحفاظ على كيان الدولة وإدارتها وتنظيم العلاقة بين أفراد المجتمع مثل خدمات الدفاع، الأمن.. الخ.⁽³⁾

بحيث لا يمكن التخلي عنها للقطاع الخاص لأنها تعبر عن سيادة الدولة ولهذا سميت الخدمات السيادية.

ب- الخدمات العامة الاجتماعية: ويقصد بها مجموعة السلع والخدمات التي تواجه لتلبية الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية لأفراد المجتمع، أي تهدف إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية بصورة عامة.⁽⁴⁾

¹ - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 13.

² - محمد جمال ذنبيان، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان 2003، ص ص 60-61.

³ - المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2000، ص 100.

⁴ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر: الإسكندرية، 2000، ص 38.

فالإضافة إلى أن هذه الخدمات تؤدي إلى رفع المستوى الثقافي والصحي وزيادة رفاهية المجتمع نجد أيضا أنه ينتج عنها الرفاهية الاقتصادية من خلال زيادة إنتاجيتها لأن الدولة هي التي تتكفل بتوفيرها مثل التعليم، الصحة، السكن.

ت- الخدمات العامة الاقتصادية: وهي الخدمات التي تقوم الدولة بتقديمها من أجل تحقيق أهداف اقتصادية بصورة أساسية، أي تتميز بضخامة إستثماراتها وطول فترة الإعداد لها وتحتاج إلى تخطيط مسبق، ومن أمثلتها: خدمة الإمداد بالمياه، الطرق، الكهرباء... الخ.⁽¹⁾

رابعاً: حسب نوع النشاط الممارس من طرق الدولة: حسب هذا المعيار يمكن تقسيم الخدمات العامة إلى نوعين:

➤ خدمات عامة إدارية وتنظيمية.

➤ خدمات عامة تجارية وصناعية.

أ- خدمات عامة إدارية وتنظيمية: وهي الخدمات التي يتم تقديمها من طرف المؤسسات العمومية الإدارية والتنظيمية وهذه المؤسسات تتولى تقديم هذه الخدمات ولا يمكن للمؤسسات الخاصة أن تقدمها، وذلك لعجزها عن تقديم مثل هذه الخدمات.⁽²⁾

بالنسبة لهذا النوع من الخدمات نجد نوعين من المؤسسات وهي:

➤ المؤسسات العمومية الإدارية: وتعني أنها المؤسسات التي تدخل في نطاق الوظيفة الإدارية للدولة مثل خدمات الدفاع والأمن.

➤ المؤسسات العمومية التنظيمية: وتعني المؤسسات التي يتعلق نشاطها برقابة وتوجيه النشاط المهني مثل النقابات المهنية والغرف التجارية.⁽³⁾

ب- الخدمات العامة التجارية والصناعية: وهي الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة الاقتصادية ذات نشاط تجاري أو صناعي تقوم بإنتاج منتجات في شكل سلعي أو خدمي ويصاحب إنتاجها أو إستهلاكها منافع

¹ - حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، ج 2، الدار الجامعية: الإسكندرية، 1999، ص ص 306 - 307.

² - محمد جمال ذنبيان، مرجع سابق، ص 143.

³ - المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، مرجع سابق، ص 28.

خارجية، لتحقيق النفع العام بالإضافة إلى النفع الخاص مثل الكهرباء، الماء... إلخ، لأنها تتعلق برفاهية المجتمع وتتولى الدولة القيام بها أو تركها للقطاع الخاص للقيام بها، ولكن في حدود رقابتها وملكيته⁽¹⁾.

ويمكن تلخيص أنواع الخدمات العامة في الجدول التالي:

الجدول رقم (11) أنواع الخدمات العامة

التصنيف	الأنواع التي يتضمنها التصنيف
حسب خصائص الخدمات العامة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات عامة اجتماعية. ➤ خدمات عامة جديدة بالإشباع.
حسب مدى قابلية الخدمة العامة للتجزئة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات عامة قابلة للتجزئة. ➤ خدمات عامة غير قابلة للتجزئة.
حسب الهدف من الخدمة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات عامة سيادية. ➤ خدمات عامة اجتماعية. ➤ خدمات عامة اقتصادية.
حسب نوع النشاط الممارس من طرف الدولة	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خدمات عامة إدارية وتنظيمية. ➤ خدمات عامة تجارية وصناعية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

ويمكن تقسيم أنواع الخدمات العامة إلى المجموعات التالية:⁽²⁾

❖ المجموعة الأولى: تضم سلع وخدمات ينطبق عليها نظام السوق وتعني أنه يمكن تقديمها عن طريق السوق، ومن يرغب في الحصول على مثل هذه السلع عليه القيام بالدفع وإلا فإنه سيستبعد من الحصول على هذه الخدمات ومنافعها، ويشمل كل أنواع السلع والخدمات التي ينتجها أي مجتمع ويطلق عليها السلع والخدمات الخاصة، لأنها تنتج وتقدم من القطاع الخاص وتعرض وتباع في الأسواق، ويقوم كل فرد بالدفع حسب الكمية التي حصل عليها، إذا فالكمية محددة والمنفعة محددة.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، مرجع سابق، ص 29.

² - زين العابدين بن عبد الله بري، خصخصة المشروعات العامة (منظور اقتصادي)، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر: السعودية، 2005، ص 5-6.

- ❖ المجموعة الثانية: سلع وخدمات يحتاج إليها أي مجتمع بشكله الكامل وإستهلاك هذه السلع والخدمات يتم بصورة جماعية وليس فردية، ومنافعها تعود على المجتمع ككل، إذا لا يمكن تحديد الكمية أو مقدار المنفعة التي تعود على كل فرد من أفراد المجتمع، لأن المبدأ في مثل هذه السلع هو المجانية، فمثل هذه الخدمات لا يمكن تقديمها من القطاع الخاص مثل الدفاع والأمن.
- ❖ المجموعة الثالثة: سلع وخدمات يستفيد منها الفرد ويستفيد منها المجتمع في آن واحد مثل خدمات التعليم والصحة، ونجد انه من الصعب تحديد مقدار مسؤولية الدولة بالمقارنة مع مسؤولية الفرد نظرا لصعوبة تحديد مقدار المنفعة التي تعود على كل من الدولة والفرد من خلال حصوله على هذه الخدمات.

الفرع الثاني: طرق تمويل الخدمات العامة

تتعدد طرق تمويل الخدمات العامة للخدمات حسب درجة تدخل الدولة في صيغة تقديم هذه الخدمات، تتمثل أهم طرق تمويل هذه الخدمات في:

- ❖ نموذج الدعم الحكومي.
- ❖ نموذج الإسناد للقطاع الخاص.
- ❖ نموذج الشراكة مع القطاع الخاص.

ويقصد بـ: (1)

أولاً: نماذج الدعم الحكومي: ينقسم الدعم الحكومي للخدمات العامة إلى نوعين هما:

أ- الدعم الحكومي الكامل: ويتميز هذا النوع من الدعم بما يلي:

- تمتلكه الحكومة وتديره وتشغل المرافق العامة وتقوم بتقديم خدماته المجانية لأفراد المجتمع.
- تتولي أعمال وأنشطة المؤسسات العامة هيئة وطنية سيادية ويتم تمويل جميع أوجه إنفاقه من موازنة الدولة.

ب- الدعم الحكومي الجزئي: ويتميز بـ:

- تملكه الحكومة وتديره المؤسسات العامة وتقوم بتأدية خدمات برسوم رمزية لأفراد المجتمع.
- تتولي أعمال وأنشطة المؤسسات العامة هيئة مستقلة إداريا وماليا ويتم تمويل نفقاتها من مواردها ذاتيا مع التزام الحكومة بدعم هذه الهيئة جزئيا من موازنة الدولة.

¹ - الملتنقى العربي الأول، إدارة المشروعات الحكومية وخصخصة الخدمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: القاهرة، 2007، ص ص 179-181.

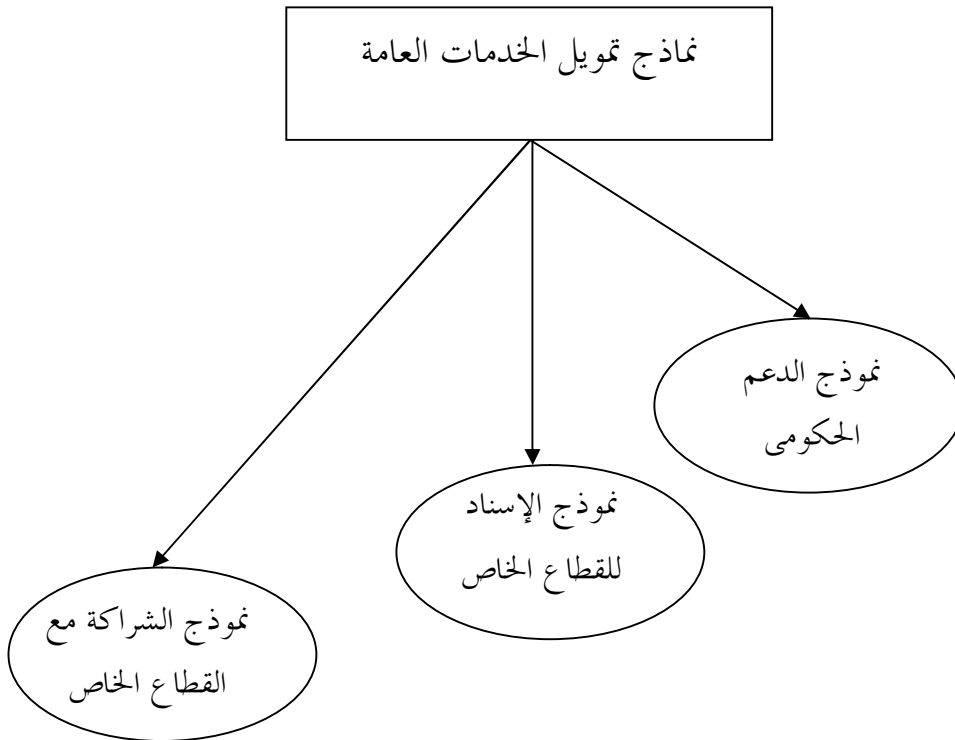
ثانياً: نموذج الإسناد للقطاع الخاص: يتمثل في أن الدولة تملك البنية التحتية وتحدد إستراتيجيات العمل، غير أن القطاع الخاص يقوم بالإدارة والتشغيل لفترة محددة قانوناً ويأخذ النموذج شكل عقود الإمتياز بحيث ترجع هذه المؤسسة إلى الدولة بعد الفترة المحددة قانوناً، وتمول هذه المؤسسة بعيداً عن الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: نموذج الشراكة مع القطاع الخاص: وتعني أن يملك القطاع الخاص مؤسسة العامة يتم نشاءها بتمويل خاص، يتولى إدارتها وتشغيلها، تخضع لإشراف حكومي.

يقوم هذا النموذج وفقاً لنمط هيئة المالك وبمشاركة القطاع العام، أما القطاع الخاص يهتم بجمع أوجه الإنفاق ما عدا الإنفاق على أعمال الرقابة، المتابعة وكذا الإشراف العام الذي يتم تمويله من الموازنة العامة للدولة.

ويمكن توضيح جميع أنواع طرق تمويل الخدمات العامة في الشكل التالي:

الشكل رقم (15) نماذج تمويل الخدمات العامة.



المصدر: الملتقى العربي الأول، إدارة المشروعات الحكومية وخصخصة الخدمات، مرجع سابق، ص 179.

المبحث الثاني: المؤسسة العامة

إن التطورات الاقتصادية والمشاكل الاجتماعية وما صاحبها قد قدم العديد من المبررات لزيادة درجة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي تحقيقاً لأهداف المجتمع بأقصى قدر ممكن من الفعالية، وهذا التدخل أدى إلى ظهور المؤسسات العمومية التي تتولى تقديم هذه الخدمات.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة العامة

تعتبر المؤسسات العامة حجر الأساس لقيام أي دولة بتقديم الخدمات العامة للمواطنين من صحة، تعليم، سكن... إلخ.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة العامة

يعرف معهد إدارة المشروع (PMI)* المؤسسة العامة على أنها: "الجهود المؤقتة الموجهة نحو توليد المنتج المنفرد أو الخدمة المنفردة والمقصود هنا بالمؤقتة أن لكل مشروع نهاية أما المنفردة فتعني أن المنتجات والخدمات التي تنتجها تختلف عن منتجات المؤسسات الأخرى".⁽¹⁾ وتعني أنها "جهاز يعمل على توجيه وقيادة الجهود البشرية لتحقيق أهداف عامة".⁽²⁾

وتعتبر "أداة تعتمد عليها الدولة في توظيف الموارد القومية البشرية والمالية والمادية والطبيعية، لتقديم الخدمات العامة وتعزيز فعالية الاقتصاد".⁽³⁾

أما بالنسبة للمرفق العام فيقوم بتقديم نشاط أو خدمة ترتبط بحاجات المجتمع، ويتولى هذا النشاط الحكومة أو أحد أشخاص القانون العام، كما أن هذه الخدمات يتم تقديمها بشكل مستمر ومنظم.⁽⁴⁾

ويمكن تلخيص أهم الفروقات بين المرافق العامة والمؤسسات العامة من خلال:⁽⁵⁾

❖ تمارس المؤسسات العامة نشاطات ذات طبيعة اقتصادية، تجارية أو صناعية، أما المرافق العامة فتعمل غالباً في مجال الخدمات العامة.

* PMI : Project Managemen Institute

1- عبد الستار محمد العلي، إدارة المشروعات العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص23.

2- محمد شوقي احمد شوقي، محمد العزازي احمد إدريس، الإدارة الحكومية الجديدة، دار الكتب والوثائق القومية: القاهرة، 2007، ص5.

3- أحمد سيد مصطفى، تقييم الأداء المؤسسي للمشروعات الخدمية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: القاهرة، 2007، ص3.

4- سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة دراسات نظرية وتطبيقية، مرجع سابق، ص 22.

5- محمد قاسم القريوتي، مقدمة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2012، ص ص 190-191.

❖ تأخذ الموازنات العامة للمؤسسات العامة طابع الموازنات التجارية بينما تأخذ موازنات المرافق العامة شكل الموازنة العامة للدولة بحيث تتحمل الدولة خسائرها في حالة الخسارة وتؤول إليها الأرباح في حالة تحقيقها.

- ❖ تمارس الدولة رقابة أقل على المؤسسات العامة مما تمارسها على المرافق العامة.
- ❖ إتاحة فرص العمل لتشغيل القوي العاملة الفائضة أكبر في المؤسسات العامة.

ويمكن تلخيص أهم الفروقات في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) الفرق بين المؤسسات العامة والمرافق العامة

المجال	المؤسسات العامة	المرافق العامة
النشاط	اقتصادي، تجاري، صناعي	إداري (تقديم خدمات)
الموازنة	موازنة تجارية	الموازنة العامة للدولة
الرقابة	أقل	أكثر

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

يستنتج مما سبق أن المؤسسات العامة تتصف بـ: (1)

- ❖ وحدة إنتاجية اقتصادية تنشأ لإنتاج وتوفير سلع وخدمات.
- ❖ ملكية الدولة للمؤسسات كليا أو جزئيا.
- ❖ تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي أي أن ميزانيتها مستقلة عن الموازنة العامة للدولة.
- ❖ اهتمامها بالقطاع الحكومي (العام).
- ❖ عدم التركيز على الربحية والتركيز على تقديم الخدمة.
- ❖ الاهتمام بالسياسات العامة للدولة في مختلف جوانب الحياة.

كما تخضع المؤسسات العامة للرقابة من طرف الدولة ويمكن أن تأخذ الأنواع التالية: (2)

أولا: رقابة تعاقدية: من خلال أدوات متعددة كالترخيص وحقوق الإمتياز وغيرها.

ثانيا: التحديد المباشر: للكمية وسعر السلعة أو الخدمة المقدمة أو عن طريق تحديد سقف للسعر لا يتعداه.

¹ - صلاح محمود ذياب، إدارة المشروعات والمركز الصحية الحديثة، دار الفكر: عمان، 2009، ص 28.

² - نفس الموجه، ص 27.

ثالثاً: تكوين لجان شبه قضائية: للإشراف على تشغيل المشروعات العامة التي تعمل في عدة مجالات.

الفرع الثاني: مراحل ظهور المؤسسات العامة ومبررات وجودها

أولاً: مراحل ظهور المؤسسات العامة: تتمثل المراحل التي مرت بها المؤسسات العامة في: (1)

1- تحول المؤسسات العامة إلى الدور الإنمائي: اهتمت العديد من المؤسسات في هذه المرحلة بالنشاط الاقتصادي في أواخر الحرب العالمية الثانية أدى هذا إلى زيادة عدد المؤسسات العامة في الدول النامية كنتيجة لتحول من الدور التنظيمي المتعلق بالوظائف الأساسية إلى الدور الإنمائي المرتبط بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وإستخدام الموازنة العامة كأداة للتدخل، وخلال هذه المرحلة حققت الدول انجازات إنمائية كبيرة تقاس بعدة مؤشرات منها الصحة، التعليم... الخ.

2- تحول المؤسسات العامة من الدور الإنمائي إلى الدور التصحيحي: بالرغم من تلك الإنجازات، فإن مساهمة المؤسسات العامة في عملية التنمية والتطوير والتجديد كانت دون المستوى المتوقع، الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في دور الدولة خاصة في الأوضاع الاقتصادية الدولية في الثمانينات، حيث عانت العديد من الدول النامية من أزمة المديونية الخارجية وإنخفاض أسعار السلع التصديرية الرئيسية، مما أدى إلى زيادة دور الدولة في تحقيق التنمية المتمثلة في تحسين نوعية الحياة كمستويات أعلى من الصحة والتعليم.

3- التخصيص في إطار التصحيح وإعادة الهيكلة: وتتمثل هذه المرحلة في تحسين أداء المؤسسات العامة، وذلك بتحديد مجالات العمل وترك المجالات الأخرى للقطاع الخاص، في ظل آلية السوق.

إن أهم أسباب إنشاء المؤسسات العامة تتمثل في: (2)

❖ الأسباب الإدارية: من أهمها:

- ✓ وجود مشكلة أو حاجة مطلوبة لدى المجتمع تدفع بالدولة للتحرك في إنشاء مؤسسة عامة لتلبيتها.
- ✓ رغبة الدولة في تنظيم قطاع معين من القطاعات وذلك بهدف زيادة إنتاجيته أو تحسين مستوى الخدمة من أجل تحقيق المصلحة العامة.
- ✓ إن طبيعة بعض المؤسسات العامة تتطلب التحرر من الروتين وتبسيط الإجراءات، وخاصة في التخصصات الإنتاجية.

¹ - محمد شوقي أحمد شوقي ، محمد العزازي احمد إدريس، مرجع سابق، ص ص20-23.

² - أمل الفرخان، أيمن عودة المعاني، محمود عودة أبو فارس، إدارة المؤسسات العامة، مطبعة الجامعة الأردنية: عمان، 2001، ص ص31-33.

- ✓ تحقيق أعلى من المرونة والقدرة على الاستجابة والتكيف وسرعة الإنجاز بكفاءة وفعالية وخاصة في المجالات التي تتطلب التغيير السريع.
- ✓ توفير الإستقلال الإداري والمالي لبعض المؤسسات العامة في إدارة شؤونها كي تتمكن من إدخال الأساليب الحديثة في مجال التنظيم والإدارة والإنتاج لضمان إنجاز الأهداف بكفاءة.
- ✓ استقطاب الكفاءات والمهارات المتخصصة اللازمة لإنجاز العمل بشكل فعال.

❖ أسباب اقتصادية ومالية: ومن أهمها:

- ✓ توفير عوائد مادية تدعم خزينة الدولة.
- ✓ تنشيط الاقتصاد الوطني وزيادة الإنتاجية وتحسين نوعيتها.
- ✓ مسؤولية الدولة المبادرة بإنشاء مؤسسات ضرورية وخاصة ذات الحجم الكبير.
- ✓ الحفاظ على مستوى الأسعار.
- ✓ الحفاظ على توازن ميزان المدفوعات.
- ✓ وضع سياسة اقتصادية فعالة من أجل توفير موارد وتعبئتها في المؤسسات الإنتاجية.

❖ أسباب اجتماعية: تتمثل في:

- ✓ زيادة فرص العمل المتاحة مما يقلص من حجم البطالة والفقير في المجتمع.
- ✓ التوسع في تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وخاصة التعليم والصحة والنقل ومشاريع البنية التحتية بشكل عام.
- ✓ دعم عملية التنمية الاقتصادية.
- ✓ توجيه الموارد وتحسين نوعيتها من أجل إحداث التطوير.

❖ أسباب سياسية: وتتمثل أساسا في تدخل الدولة بصورة مباشرة في عمليات الإنتاج والتنمية الاقتصادية باعتبارها هدف الدولة في إنشاء المؤسسات العامة.

ثانيا: مبررات وجود المؤسسات العامة: هناك العديد من الإعتبارات التي تبرر تدخل الدولة وقيام المؤسسات العامة ويمكن ذكر أهمها:⁽¹⁾

أ- الإعتبارات التمويلية: تحتاج الدولة إلى موارد مالية لتقوم بالإنفاق على إشباع الحاجات العامة وتلبية الإحتياجات المتزايدة للمجتمع لذا تقوم الدولة بإنتاج وتوفير السلع والخدمات الضرورية.

¹ - محمد شوقي أحمد شوقي، محمد العزازي احمد إدريس، مرجع سابق، ص ص 35-37.

ب- الإعتبارات الإستراتيجية: وتتمثل في سيطرة الدولة على الصناعات الضرورية اللازمة لسلامة الأمن القومي كصناعة الأسلحة مثلا، وذلك من أجل الحفاظ على سرية المعلومات عن أنواع وكميات الأسلحة الموجودة، ولعل هذا التدخل في الأنشطة الاقتصادية يعود إلى تحديد ما يسمى بالمصلحة العامة.

ت- الإعتبارات الاجتماعية: تقوم الدولة هنا بتوفير السلع والخدمات الضرورية لأفراد المجتمع والتي يتعذر عادة توفيرها بالقدر الكافي خصوصا لذوي الدخل المحدود، وفي هذه الحالة تقوم الدولة بتوفيرها مجانا أو بأسعار تقل عن تكلفتها الإنتاجية، ومثال ذلك خدمات الصرف الصحي وأيضا الرعاية الصحية والتعليم.

ث- الإعتبارات الاقتصادية: تحاول الدولة تحقيق أهداف رفع كفاءة الاقتصاد بواسطة المساهمة في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية وتحقيق الإستقرار الاقتصادي ومحاربة الضغوط التضخمية والإنكماشية بواسطة:

- ❖ السيطرة على الاقتصاد القومي والسيطرة على بعض أوجه الاقتصاد الأساسية.
- ❖ إنشاء بعض الوحدات النموذجية للإنتاج، وإقامة ورش الإنتاج لتدريب العاملين على المهارات المختلفة في جميع المجالات.
- ❖ القيام ببعض المؤسسات من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية للداخل.
- ❖ إقامة مؤسسات عامة وتوفير العمل وزيادة الاستثمار القومي من خلال زيادة الإستثمار العام، بهدف تحقيق التوازن بين حجم الطلب الكلي الفعال مع العرض الكلي عن مستوى العمالة الكاملة.

ثالثا: أركان المؤسسات العامة: تقوم المؤسسات العامة على ثلاثة أركان رئيسية هي: (1)

أ- الشخصية المعنوية: إن الإعتراف بالشخصية المعنوية للمؤسسات العامة يجعلها تتمتع باستقلال قانوني، ويترتب عنها ما يلي:

1- الاستقلال المالي والإداري: يعني أن المؤسسة العامة لها مواردها المالية، ويمكن القول أن الهدف من وراء استقلال المؤسسة من الناحية المالية هو تحريرها من القواعد التي تحكم أجهزة الدولة ويمكنها العمل بحرية ومرونة وعلى أسس تجارية، أما أوجه الاستقلال المالي للمؤسسة العامة يتمثل في حقها في أن تضع ميزانيتها منفصلة عن الميزانية العامة للدولة ، ويحق لها كذلك الاقتراض من البنوك التجارية أو أي جهة أخرى قصد التمويل.

¹ - أمل الفرحان وآخرون، مرجع سابق، ص ص 49 - 53.

- 2- الممثل الشخصي للمؤسسة العامة: باعتبار المؤسسة العامة شخصا معنويا لا تستطيع التعبير عن إرادتها مباشرة، لذلك فهي بحاجة لشخص طبيعي للقيام بمهام التمثيل لدى الغير والتعبير باسمها عن إرادتها، وغالبا ما يكون هذا الشخص هو مديرها العام.
- 3- المواطن المستقل: ويقصد به المكان الذي تقع فيه المؤسسة العامة، ويتحدد المكان عادة في قانون الإنشاء، ولإعطاء المرونة في هذا المجال غالبا ما ينص قانون الإنشاء على إمكانية إنشاء فروع للمؤسسة إذا اقتضت الحاجة في مناطق أخرى غير المكان المحدد كمركز لإدارتها.
- 4- الحق في التقاضي: يترتب على أن للمؤسسة العامة شخصية معنوية حقها في التقاضي، وذلك بقيام ممثليها برفع الدعاوى باسمها وبتلقى الدعاوى المرفوعة ضدها.
- 5- تحمل الالتزامات: حيث تقوم المؤسسة العامة بتعويض الضرر الناجم عن الأفعال الخاطئة التي يرتكبها مسؤوليها أثناء مباشرة مهامهم.

- ب- التخصص: يحدد القانون المنشئ للمؤسسة العامة الغرض الذي أنشئت لأجل تحقيقه، ويتوجب على المؤسسة أن يقتصر نشاطها على خدمة الغرض الذي أنشئت من أجله، فتمارس من الأعمال وتكتسب من الحقوق ما يمكنها من تحقيق هدفها.
- ت- إشراف ورقابة السلطة المركزية: يعتبر استقلال المؤسسة العامة وعدم تبعيتها للسلطة المركزية من الأسس التي تقوم عليها المؤسسة، غير أن استقلالها التام قد يسبب للدولة كثيرا من المشكلات ويضر بمصلحة المؤسسة والمواطنين، ولهذا فقد وضعت المؤسسة العامة تحت إشراف ورقابة تسمى الرقابة الإدارية أو الوصاية الإدارية تمارسها السلطة المركزية.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسات العامة

تسعى المؤسسات العامة إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تلخيصها في:⁽¹⁾

أولاً: الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في:

- ❖ تعظيم الربح: إن استمرار المؤسسة العامة مرهون بتحقيقها لمستوى أدنى من الأرباح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها وبالتالي توسيع نشاطها حتى تصمد أمام المؤسسات الأخرى، وإستعمال الربح المحقق لتسديد الديون وتوزيع الأرباح.
- ❖ تلبية متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسات العامة لنتائجها يمر عبر عملية بيع إنتاج أو تقديم خدمات وهو ما يغطي طلبات المجتمع.
- ❖ عقلانية الإنتاج: يتم ذلك بإستعمال الترشيح لعوامل الإنتاج والتخطيط الجيد والإشراف على عمالها.

¹ -المؤسسات العمومية وأساليب إدارتها نقلا من الموقع: www: منتدى فتحي نت، 2013/01/22، 11:30.

ثانياً الأهداف الاجتماعية: تتمثل في:

- ❖ ضمان مستوى مقبول من النتائج: يعتبر العمال في المؤسسات العامة المستفيدين الأوائل من نشاطها ويتقاضون أجور تضمن لهم تلبية حاجتهم.
- ❖ تحسين مستوى معيشة العمال: نظراً لتطور المجتمعات جعل العمال أكثر حاجة لمنتجات جيدة مما يدعو المؤسسة لتنويع الإنتاج وتحسينه وتوفير إمكانيات مالية للعمال حتى يسهل عليهم إقتنائها.
- ❖ إقامة أنماط إستهلاكية: تسعى المؤسسات العامة إلى تقديم منتجات وخدمات جديدة للمستهلكين.
- ❖ السهر على تنظيم وتماسك العمال.
- ❖ توفير تأمينات ومرافق للعمال: تتمثل في التأمينات الاجتماعية والمساكن الوظيفية أو العادية بالإضافة إلى المرافق العامة مثل: تعاونيات الإستهلاك والمطاعم.

ثالثاً: الأهداف الثقافية والرياضية: وتتمثل في:

- ❖ تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى.
- ❖ تخصيص الوسائل الرياضية مما يجعل العامل في صحة جيدة فيؤدي دوره كامل في الإنتاج وتقديم الخدمات.

رابعاً: الأهداف التكنولوجية: تتمثل أساساً في البحث والتنمية بحيث تعمل المؤسسات العامة على إدارة مصلحة الوسائل الإنتاجية عملياً.

ويمكن تلخيص أهم أهداف المؤسسات العامة في الدول النامية إلى:⁽¹⁾

- ✓ القيام بمشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- ✓ القيام ببعض الخدمات الضرورية والأنشطة الاقتصادية التي لا يقبل عليها القطاع الخاص.
- ✓ تحقيق عائد مادي.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العامة

هناك عدة أنواع للمؤسسات العامة نظر لتنوع الخدمات بحيث نجد تزايد في هذه المؤسسات نظر لتطور احتياجات أفراد المجتمع والتطورات التكنولوجية ويمكن التمييز بين الأنواع التالية:

أولاً: حسب طبيعة القانونية: يمكن تقسيم المؤسسات العامة إلى:

¹ - أحمد عثمان طلحة، إدارة المشروعات العامة في الدول النامية (منظور استراتيجي)، دار الحامد: عمان، 2008، ص 94.

➤ مؤسسات عامة تابعة للوزارة.

➤ مؤسسات عامة تابعة للجماعات المحلية.

➤ مؤسسات مختلطة.

ويقصد بـ: (1)

أ- مؤسسات عامة تابعة للوزارة: أي المؤسسات الوطنية وتكون أحجامها كبيرة تسير من طرف الوزارة التي أنشأتها اعتمادا على مسؤول تعيينه للقيام بذلك، على أن يقدم تقارير دورية للجهة الوصية على نشاطها.

ب- مؤسسات عامة تابعة للجماعات المحلية: تنشأ من طرف البلدية أو الولاية أو تكون مشتركة بينهما، تخضع في إدارتها للجهة التي أنشأتها.

ت- مؤسسات مختلطة: تنشأ بين طرفين هما الدولة و القطاع الخاص بالإتفاق بين الطرفين على القيام بمشروع معين، يساهم الطرفين في رأس ماله وغالبا ما تكون مساهمة الدولة هي الأكبر وذلك حفاظا وضمانا للصالح الاقتصادي والاجتماعي.

وتكون المؤسسات المختلطة في شكل شركات التي تعني "مؤسسات يملكها أكثر من شخص وتخضع لشروط قانونية خاصة كتوفر الرضا بين الشركاء، مساهمة كل شريك بجزء من رأس المال إما في شكل نقدي أو عيني أو حصة عمل". (2) وتأخذ أحد الأشكال التالية:

1- شركات الأشخاص: تنشأ عن طريق اندماج عدد من الشركات وتنقسم إلى:

➤ شركات التضامن: هي من أهم شركات الأشخاص، وللشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولين من غير تحديد عن ديون الشركة. (3)

➤ شركات التوصية البسيطة: تشمل شركاء متضامنون يمكنهم إدارة الشركة وهم مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية شخصية، وكذا شركاء موصون أي تتحدد مسؤولياتهم بقدر حصصهم، ولا يمكن أن يقوموا بإدارة الشركة. (4)

2- شركات الأموال: وهي شركات تقوم على الإعتبار المالي وليس على الإعتبار الشخصي أي أنها تهتم بجمع رأس المال اللازم لتكوين الشركة وتنقسم إلى:

¹- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية: الجزائر، 1998، ص 26.

²- نفس المرجع، ص 26.

³- القانون التجاري، المادة 551 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 138.

⁴- القانون التجاري، المادة 563 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 140.

- شركات ذات المسؤولية المحدودة: هي شركة تتألف من شخصين أو أكثر، كما أن الشركاء يتحملون الخسارة إذا تحققت في حدود نسبة مساهمة كل واحد منهم في رأس مال الشركة.⁽¹⁾
- شركات المساهمة: تتكون من مجموعة أشخاص يقدمون حصصا من رأس المال على شكل أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول، ويكون كل شريك مسؤول عن ديون الشركة بمقدار ما يملكه من الأسهم.⁽²⁾

ثانيا: حسب المعيار الاقتصادي: يمكن تقسيم المؤسسات إلى:

- مؤسسات القطاع الأول.
- مؤسسات القطاع الثاني.
- مؤسسات القطاع الثالث.

ويقصد بـ: (3)

- أ- مؤسسات القطاع الأول: جميع المؤسسات المتخصصة في الزراعة بمختلف أنواعها.
- ب- مؤسسات القطاع الثاني: مختلف المؤسسات التي عمل في تحويل المواد الطبيعية أساسا إلى منتجات قابلة للإستعمال أو الإستهلاك النهائي أو الوسيط.
- ت- مؤسسات القطاع الثالث: جميع المؤسسات التي تنشط خارج القطاعين السابقين، وتشمل المؤسسات الخدمية والمؤسسات المالية، وكذا التجارية.

ثالثا: حسب المعيار الجغرافي: تقسيم المؤسسات إلى:

- مؤسسات وطنية.
- مؤسسات محلية.

ويقصد بـ: (4)

- أ- مؤسسات وطنية: هي مؤسسات عامة تقدم خدمات لكافة المواطنين.
- ب- مؤسسات محلية: هي مؤسسات تقتصر خدماتها على منطقة معينة من الدولة، وهذا بهدف الإرتقاء بمستوى الخدمة في منطقة معينة.

¹- القانون التجاري، المادة 564 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 142.

²- القانون التجاري، المادة 593 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008، ص 150.

³- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 25.

⁴- أمل الفرحان وآخرون، مرجع سابق، ص 38.

وهناك من قسم المؤسسات العامة إلى: (1)

- أ- مؤسسات اقتصادية: وهي المؤسسات التي تضم عناصر الإنتاج (العمل مع وسائل الإنتاج) بغية الحصول على سلع أو خدمات تخصص لاستهلاك المواطنين ولمصلحتهم وينبغي أن يتم استخدام عناصر بشكل عقلاني وأن توظف الناتج الفائض على نحو ملائم داخل المجتمع، ويمكن أن تكون خدمية كالتأمينات أو صناعية أو تجارية أو مالية كالبنوك.
- ب- مؤسسات عمومية إدارية: هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية، كما تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي مقابل قيامها بالمهام المحددة من السلطة الوصية مثل البلدية والدائرة.
- ت- مؤسسات مختلطة: ويمكن التمييز بين:

➤ المؤسسات العامة المملوكة ملكية كاملة للدولة.

➤ المؤسسات المختلطة المملوكة ملكية جزئية للدولة بحصة لا تقل عن 50% من رأس المال المملوك.

ويمكن توضيح هذه الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم (16) مصفوفة أنواع المؤسسات العامة

المنظمات الحكومية				4	الضغوط السياسية والاجتماعية
مؤسسات المصلحة العامة	مؤسسات عامة خدمية			3	
	مؤسسات عامة اقتصادية	مؤسسات عامة	مؤسسات المختلطة	2	
			المؤسسات الخاصة	1	
	1	2	3	4	

الضغوط الاقتصادية

المصدر: أنواع المؤسسات نقلا عن: www.islammemo.cc/article1 بتاريخ 2013/01/15، 11:30.

تقدم هذه المصفوفة أهم أنواع المؤسسات العامة ومدى تأثير الضغوط السياسية والاجتماعية والضغوط الاقتصادية عليها بحيث يمثل كل موقع من هذه المصفوفة ما يلي: (2)

❖ الموقع (1- 4): يمثل المنظمات الحكومية التي تخضع تماما للضغوط والقوي السياسية والاجتماعية والرقابة المباشرة وغير المباشرة، إلا أنها لا تتأثر بالضغوط الاقتصادية.

¹ -أنواع المؤسسات نقلا عن: www.islammemo.cc/article1 بتاريخ 2013/01/15، 11:30.

² - أنواع المؤسسات نقلا عن: www.islammemo.cc/article1 بتاريخ 2013/01/15، 11:30.

- ❖ الموقع (1- 3): يمثل مؤسسات المصلحة العامة التي تخضع إلى حد كبير من الضغوط السياسية والاجتماعية والرقابة، إلا أنها لا تتأثر بالضغوط الاقتصادية وقوي السوق وضغوطه.
- ❖ الموقع (2- 3): يمثل مؤسسات عامة خدمية بحيث تخضع إلى حد كبير من الضغوط والقوي السياسية والاجتماعية والرقابة، كما أنه يتأثر باعتبارات اقتصادية وقوي السوق وضغوطه بحيث يعتمد في تمويل أنشطته على مصادر الدولة وبدرجة أقل من مصادر تمويل خارجية.
- ❖ الموقع (2- 2): يمثل مؤسسات عامة اقتصادية تخضع بدرجة متساوية من الضغوط السياسية والاجتماعية وكذا الضغوط الاقتصادية ومصادر تمويلها تكون ذاتية (داخلية وخارجية) من أجل التكيف مع متغيرات السوق.
- ❖ الموقع (3- 2): يمثل المؤسسات العامة التي تتأثر بدرجة ملموسة من الضغوط السياسية والاجتماعية أما الضغوط الاقتصادية تكون أكبر، وذلك يعني زيادة ضغوط السوق ويفترض الاعتماد بدرجة كبيرة على مصادر تمويل الداخلية وبدرجة أقل على المصادر الخارجية.
- ❖ الموقع (4- 2): يمثل المؤسسات المختلطة بحيث تتأثر بدرجة ملموسة من الضغوط السياسية والاجتماعية والرقابة إلا أنه يخضع تماما للاعتبارات الاقتصادية.
- ❖ الموقع (4- 1): المؤسسات الخاصة بحيث تخضع خضوعا تاما إلى الضغوط الاقتصادية وضغوط السوق، إلا أنها تعتبر بعيدة بدرجة كبيرة عن الضغوط السياسية والاجتماعية والرقابة الحكومية، بحيث تمتاز باستقلالها المالي والإداري عن الدولة.

ويمكن تلخيص أنواع المؤسسات العامة في الجدول التالي:

الجدول رقم (13) تصنيفات المؤسسات العامة

التصنيف	أنواع الموجودة في كل تصنيف
حسب طبيعة القانونية	<ul style="list-style-type: none"> ➤ مؤسسات عامة تابعة للوزارة. ➤ مؤسسات عامة تابعة للجماعات المحلية. ➤ المؤسسات المختلطة.
حسب المعيار الاقتصادي	<ul style="list-style-type: none"> ➤ مؤسسات القطاع الأول. ➤ مؤسسات القطاع الثاني. ➤ مؤسسات القطاع الثالث.
حسب المعيار الجغرافي	<ul style="list-style-type: none"> ➤ مؤسسات وطنية. ➤ مؤسسات محلية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة وسبل مواجهتها

مع التحولات الاقتصادية وإنفتاح الأسواق تواجه المؤسسات العامة كغيرها من المؤسسات مجموعة من المشاكل.

الفرع الأول: المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة

يمكن تحديد أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات العامة في:

- أ- النظرة التقليدية لدور الدولة بحيث يرى الكثير من أفراد المجتمع أن الدولة ملزمة بتقديم بعض الخدمات على إعتبار أنها ضرورية لكل المجتمع.
- ب- الضغوط السياسية والاجتماعية تجعل من المؤسسات العامة تعاني من حالة تضخم مثل: التوظيف المستمر يؤدي إلى تضخم وظيفي واستنفاد إيرادات الدولة بدلا من إستغلالها في مجالات ذات منفعة اقتصادية.
- ت- تفشي بعض أوجه الإنحراف والفساد مثل: تلقي الرشوة أو التغاضي عن تطبيق القانون على الحالات المخالفة.
- ث- ندرة الموارد المالية ويتطلب ذلك قيام الدولة بالإصلاح والتطوير والحد من ممارسات الفساد.

- ج- تشابك الإختصاصات تعني وجود تداخل في الصلاحيات ومسؤوليات بعض المؤسسات والأجهزة الأمر الذي يستدعي معالجة الوضع.⁽¹⁾
- ح- المشاكل الاقتصادية الناتجة عن قلة رأس المال وإرتفاع تكلفة الإنتاج والتغيرات الاقتصادية المستمرة.
- خ- المنافسة من قبل مؤسسات القطاع الخاص.
- د- المشاكل الإدارية الناتجة عن عدم الكفاءة والعيوب التنظيمية.
- ذ- المشاكل الاجتماعية الناتجة عن العادات والتقاليد والقيم السائدة في المجتمعات، والتي تنعكس سلباً على أداء المؤسسات العامة في أغلب الأحيان.⁽²⁾

الفرع الثاني: سبل مواجهة الصعوبات التي تواجه المؤسسات العامة

يمكن للمؤسسات العامة أن تواجه هذه الصعوبات من خلال القيام بما يلي:⁽³⁾

أولاً: الإنفتاح على المجتمع: لقد كان تركيز المؤسسات العامة في السابق على ما يحدث داخلها ولكن يتوقع أن ينتقل تركيزها في المستقبل على الخارج، وبالتحديد على المواطنين وذلك بالاهتمام برضا المواطنين وجودة الخدمات المقدمة.

ثانياً: التغيير الجذري: على المؤسسات العامة تغيير الأسلوب المعتمد من الأسلوب المركزي ونمط الإتصالات من أعلى إلى أسفل، بحيث سيكون عليها أن تتعامل مع المواطنين بشكل جديد، ويقتضي هذا التحول على المؤسسات العامة أن تقوم بعد أمور هي:

- ❖ تشجيع المشاركة الشعبية مما يستلزم تغيير الاتجاهات السلبية المحافظة وغير الودية لبعض العاملين في الجهاز الإداري إتجاه المواطنين.
- ❖ أن يقوم المديرون في المؤسسات العامة بدعم المواطنين والتفاهم معهم حول سبل حل المشاكل وليس ممارسة التحكم والتسلط.
- ❖ أن تعمل على توفير الشعور بالثقة لدى المواطنين بقدرتهم على إتخاذ القرارات وتحمل المسؤولية.

ثالثاً: ترشيح الجهاز الإداري في المؤسسات العامة: تهدف هذه الإستراتيجية التي تبنتها دول نيوزلندا وأستراليا وكندا إلى تقليص حجم المؤسسات العامة وزيادة كفاءتها من خلال إتباع أساليب منها:

¹ - محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص ص 281-282.

² - أحمد عثمان طلحة، مرجع سابق، ص 94.

³ - محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص ص 284-286.

-
- ❖ إتباع أسلوب التعاقد في تعيين المديرين، مما يوفر المرونة في تعيينهم وإنهاء خدماتهم وتحديد رواتبهم، ويوفر لهم حوافز للعمل على تحقيق النتائج وهو جوهر الإصلاح.
 - ❖ التأكيد على أسلوب الإدارة بالأداء والنتائج، حيث تحديد المسؤولية لتنتقل من المسؤولية عن المدخلات والأموال إلى المخرجات ونوعيتها.

خلاصة الفصل الثاني

يتضح من مضمون الفصل أن الخدمة العامة هي نوع من الخدمات تقدم لتلبية حاجات عامة وضرورية، بحيث تسعى من خلالها لتلبية حاجات عامة ضرورية لأفراد المجتمع، و تتصف هذه الخدمات بالعديد من الخصائص التي تميزها عن الخدمات الأخرى كعدم القدرة على الاستبعاد وعدم وجود تنافس في الاستهلاك، ووجود الآثار الخارجية، ونظرا لأهمية هذا النوع من الخدمات تمت الإشارة إلى مختلف أنواع الخدمات العامة حسب: الخصائص إلى خدمات عامة اجتماعية وخدمات عامة جديدة بالإشباع، ومدى قابليتها للتجزئة فهناك خدمات عامة قابلة للتجزئة وخدمات غير قابلة للتجزئة، أما حسب الهدف منها فهناك خدمات عامة سيادية وخدمات عامة اجتماعية وخدمات عامة اقتصادية، أما حسب نوع النشاط الممارس من طرف الدولة فهناك خدمات عامة إدارية وتنظيمية وخدمات عامة تجارية وصناعية.

الفصل الثالث: أساليب ترشيد

تكاليف الخدمات العامة

المبحث الأول: أساليب كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة

المبحث الثاني: أساليب غير كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة

تمهيد

إن مصطلح الترشيد يعني الرشاد أو التحكم ويعرف على أنه "هي تلك القرارات التي تحقق أهداف المؤسسة بكفاءة، ويقصد بالكفاءة أن تكون المخرجات أكبر من المدخلات التي تساهم في تحقيقها، وربط الرشاد بالكفاءة في تحقيق الأهداف ناتج من أن أهداف المؤسسات ليست متماثلة، بمعنى أن تحقيق أقصى الأرباح ليس هو الهدف الوحيد لكافة المؤسسات فهناك مؤسسات لا تهدف للربح وهي التي تهتم بتقديم الخدمات التي يحتاجها أفراد المجتمع وهذا هو هدفها، ونجاح المؤسسة يقاس بمدى تحقيق الأهداف العامة المحددة سواء كانت اقتصادية أو غير اقتصادية،" (1) وانطلاقاً من مفهوم الرشاد نصل إلى أن ترشيد التكاليف هو عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لإكتشاف الإنحرافات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق.

وسنحاول في هذا الفصل البحث عن أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة الكمية منها وغير الكمية.

وللإلمام بأهم جوانب الموضوع سنحاول الإجابة عن التساؤل التالي:

ما هي مختلف أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة؟

¹ - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط2، دار وائل للنشر: عمان، 2010، ص 27.

المبحث الأول: أساليب كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة

سيتم التطرق للأساليب الكمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة من خلال تحديد وتحليل كل أسلوب.

المطلب الأول: أسلوب التكلفة الكلية والتكاليف المعيارية

يعتبر أسلوب التكلفة الكلية والتكاليف المعيارية من الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكل أسلوب يتمثل في:

الفرع الأول: أسلوب التكلفة الكلية (الحقيقية)

يعتبر هذا الأسلوب أول الأساليب في محاسبة التكاليف، يقوم بتحميل المنتج سواء سلعة كانت أو خدمة بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة الكلية:

ظهر هذا الأسلوب بفرنسا، وسمي بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي، وتعرف على أنها: "تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية".⁽¹⁾

ويقوم هذا الأسلوب على عدة مبادئ منها:⁽²⁾

- 1- تحميل وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المؤسسة.
- 2- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية.
- 3- تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة.
- 4- تجميع عناصر التكاليف في أربع مجموعات بحيث يمكن قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها.
- 5- تميز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية سواء كانت سلعة أو خدمة بشكل مباشر بينما تحمل هذه المنتجات بنصيبها من عناصر التكلفة غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية أو تقديرية.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2005، ص 32.

² - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 234.

6- يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع.

ثانياً: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية: تتمثل الخطوات المعتمدة لحساب التكلفة الكلية في:

أ- توزيع الأعباء غير المباشرة: قبل التطرق إلى طرق التوزيع يجب التفرقة بين: (1)

الأعباء المباشرة وتعني "الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث أنها عناصر مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها." والأعباء غير المباشرة التي يقصد بها "مجموع المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة، ولا يوجد ارتباطاً مباشراً بينها وبين السلعة المنتجة أو الخدمة المؤداة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة أو الخدمة من هذه التكاليف بدقة، وهي ضرورية لإتمام عملية الإنتاج، ويتم تحميلها وفقاً لوحدة القياس"، وتصنف هذه التكاليف إلى: تكاليف صناعية غير مباشرة وتكاليف تسويقية غير مباشرة وتكاليف إدارية غير مباشرة، ويمكن تقسيم المراكز الموجودة في المؤسسات المختلفة إلى نوعين هي: مراكز تشغيلية أو إنتاجية وتشمل كافة الأقسام والوحدات التي تساعد في تنفيذ أهداف المؤسسة، أما مراكز الخدمات فهي تقدم خدمات لتسهيل عمليات المراكز التشغيلية، ويعني ذلك أنه يجب توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز التشغيلية التي تستفيد من خدماتها، ويمكن تقسيم مراكز التكلفة في المؤسسة إلى نوعين هما:

➤ مراكز الإنتاج.

➤ مراكز الخدمات.

وسيتم الإشارة إلى توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج في:

توزيع تكاليف مراكز الخدمات: يعني عملية توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية، وتتمثل أسباب وطرق التوزيع في: (2)

➤ أسباب توزيع تكاليف مراكز الخدمات: هناك عدة أسباب لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز

الإنتاج المختلفة وأهم هذه الأسباب:

✓ قياس تكلفة المنتجات والخدمات وإظهارها بالميزانية، وتحديد هذه التكلفة بصورة عادلة يتطلب تحميلها بنصيبها من تكاليف مراكز الخدمات.

✓ التزويد بالمعلومات لإتخاذ القرارات المناسبة، فعند إتخاذ قرار تسعير المنتجات يجب توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية للتوصل إلى تكلفة المنتجات الكلية والخدمات وبالتالي إتخاذ قرار تسعيرها بحيث تغطي كافة التكاليف على المدى البعيد.

¹ - رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 27.

² - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص ص 309 - 312.

➤ طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات: يوجد ثلاثة طرق شائعة الاستعمال لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج وهي:

✓ الطريقة المباشرة للتوزيع: تعتبر من أكثر الطرق شائعة الإستعمال لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات نظرا لسهولةها وبموجبها يتم التوزيع مباشرة على أساس نسبة إستفادة مراكز الإنتاج من الخدمات التي تؤديها تلك المراكز، ويتم تجاهل إستفادة مراكز الخدمات من خدمات بعضها البعض، أي توزيع التكاليف على مراكز الإنتاج المستفيدة من تلك الخدمات مع تجاهل الخدمات المقدمة لمراكز الخدمات الأخرى.

✓ طريقة التوزيع التنازلي: يتم بموجب هذه الطريقة الإعتراف الجزئي بتبادل الخدمات فيما بين مراكز الخدمات، بحيث يتم في البداية ترتيب مراكز الخدمات وفقا لمعيار معين، وتوزع تكاليف مركز الخدمة ذات الترتيب الأول على كافة المراكز المستفيدة من خدماته سواء كانت مراكز إنتاج أو مراكز خدمات أخرى، وبعد ذلك يتم توزيع تكاليف المركز الثاني على جميع المراكز الأخرى عدا المركز الأول، ويتم إتباع هذا الإجراء حتى يتم توزيع مراكز الخدمة ذات الترتيب الأخير على مراكز الإنتاج.

✓ طريقة التوزيع التبادلي: يتم بموجب هذه الطريقة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على كافة المراكز المستفيدة من تلك الخدمات بما فيها المراكز التي تتلقى خدمات من مراكز خدمات أخرى، بمعنى آخر أنه يتم الاعتراف الكلي بحقيقة التبادل للخدمات فيما بين جميع مراكز الخدمات بالإضافة لمراكز الإنتاج، ولهذا فإن عملية توزيع التكاليف تعتمد على نماذج رياضية خاصة بها وقد يتطلب حلها اللجوء إلى طريقة المصفوفات أو طريقة السمبلكس.

وهناك من يقسم التوزيعات بين الأقسام الثانوية (الخدمات) والأقسام الرئيسية (الإنتاجية) إلى نوعين هما:
- التوزيع الأولي: يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق إستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.

- التوزيع الثانوي: يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام، أو تبادلي بين الأقسام، ويتم إستخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقا لمعادلات رياضية.

ب- حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة الصافية: يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية كما يلي: (1)

1- في المؤسسة التجارية: تحسب مختلف التكاليف في المؤسسة التجارية كما يلي:

تكلفة الشراء للفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة/عدد الوحدات المشتراة

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، ج1، دار المحمدية العامة: الجزائر، 1999، ص 15.

تكلفة الوحدات المشتراة تحسب بعلاقة التكلفة الوسطية المرجحة، أو تقييم بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، أو بطريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً.

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة).

2- في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية): تحسب مختلف التكاليف كما يلي:

تكلفة الشراء المواد الأولية للفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة

تكلفة الوحدات المشتراة تحسب بعلاقة التكلفة الوسطية المرجحة، أو تقييم بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، أو بطريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً.

تكلفة الإنتاج للفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج الفترة / عدد الوحدات المنتجة تحسب بنفس طرق تقييم تكلفة الوحدات المشتراة.

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع مباشرة وغير المباشرة.

3- حساب النتيجة الصافية: تحسب النتيجة كما يلي:

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية ± فرق

الأقسام ± فرق التحميل ± فرق الجرد للمواد ± فرق الجرد للمنتجات.

وتحسب أعباء المحاسبة التحليلية وفق العلاقة التالية: (1)

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.

وأعباء المحاسبة التحليلية تسمى كذلك الأعباء المعتبرة وهي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة وتتكون من:

➤ الأعباء غير المعتبرة: هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تؤخذ في المحاسبة

التحليلية، لأن تحميلها في المحاسبة التحليلية قد يجرّد التكاليف من معناها وتشمل: إهلاك مصاريف

التأسيس، مؤونات الخسائر، مؤونات المنازعات القضائية، مؤونات تأمين القروض وهي مرتبطة مباشرة

بدورة عادية أو دورات خارج الاستغلال العادي وبظروف إستثنائية. (2)

➤ العناصر الإضافية: هي الأعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة

وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولا تدخل في تقييم عناصر الأصول

بالميزانية وتتمثل في: (3)

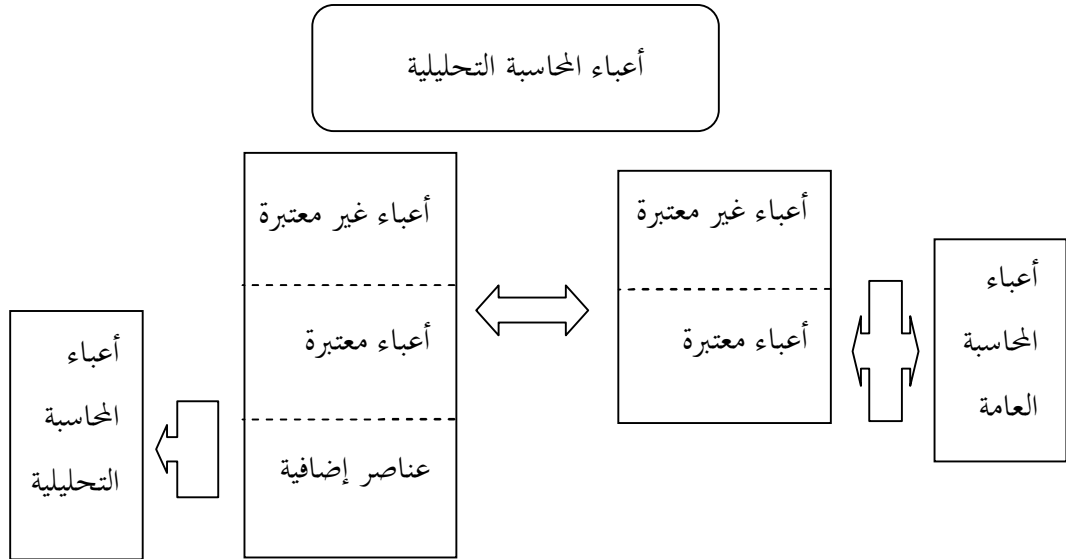
¹ - P. Barnager, P. Moutan, **Comptabilité de gestion**, Edition Hachette livre : paris, 1997, p 41.

² - N. Guedg et coll, **le contrôle de gestion**, 2^{ème} éd, Edition d'organisation: paris, 1998, p 137.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 22.

- العائد على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند إستخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن إستعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.
 - الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبأ في المحاسبة العامة، بالمقابل ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي يتم الحصول على سعر التكلفة ذو معني ومقارنته مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة عامة، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجره صاحب المؤسسة.
- يمكن توضيح أعباء المحاسبة التحليلية في الشكل التالي:

الشكل رقم (17) يوضح أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 21.

بالنسبة لفرق التحميل هو فرق الفواصل الناتج عن حساب تكلفة شراء أو إنتاج الوحدة ويكون إما بالزيادة أو النقصان.

فرق الجرد للمواد والمنتجات ينتج هذا الفارق عن جرد المخزونات من مواد ومنتجات، ويمكن تعريف الجرد على أنه إجراء داخلي تقوم به المؤسسة للتأكد من أرصدة الحسابات الدفترية للمؤسسة (الاسمية والحقيقية والوهمية)، ومدى مطابقتها للواقع وفقا لنماذج خاصة بكل حساب يتم تعبئتها وتوثيقها. (1)

ويتم حساب المخزون النهائي وفق العلاقة التالية: (2)

¹ - باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع: عمان 2008، ص 12.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، 73.

بالنسبة للمواد: مخزون آخر مدة (المحاسبي) = مخزون أول مدة + المشتريات - الاستعمالات.

أما بالنسبة للمنتجات فيحسب كما يلي:

مخزون آخر المدة (المحاسبي) للمنتجات = مخزون أول المدة + الإنتاج النصف المصنع - استعمالات النصف مصنع في الإنتاج التام.

ويتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي تحصل على ما يسمى بفرق الجرد للمواد والمنتجات ويحسب كما يلي:

قيمة فرق الجرد = مخزون آخر مدة الحقيقي - مخزون آخر مدة المحاسبي.

ويمكن أن يكون الفرق:

* موجب فيضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية.

* سالب يطرح من النتيجة التحليلية الصافية.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الكلية: يعتبر هذا الأسلوب من أولي أساليب محاسبة التكاليف، وتعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائية بكافة عناصر التكاليف، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسوء كانت متغيرة أو ثابتة.

أ- مزايا أسلوب التكلفة الكلية: يتميز هذا الأسلوب بالمزايا التالية: (1)

- ❖ يساعد المؤسسة على تحديد نتيجة النشاط الجاري من ربح أو خسارة بشكل صحيح بسبب مقابلة إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد أخذ تغيرات المخزون بعين الاعتبار.
- ❖ يساعد على تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل.
- ❖ يجب أن لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية.

ب- عيوب أسلوب التكلفة الكلية: من بين الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب: (2)

- ❖ يقوم على أساس اعتبار تكلفة الإنتاج أصل وتكلفة الوحدة هي كل ما ينفق عليها، وهي في ذلك تطبيق مفهوم التحميل الشامل للتكلفة على الوحدات المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمات.
- ❖ لا يمكن هذا الأسلوب من تحليل العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط بإعتبار أن التكلفة الوحدة المنتجة تجمع بين التكلفة الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس الثبات والتغير في التكاليف.
- ❖ الأسلوب يتعارض مع مبدأ إستقلال الفترات المحاسبية بإعتبار أنه يتم تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل أو تام الصنع على أساس تكلفة الإنتاج الكلية.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 234.

² - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 142 - 144.

- ❖ تسعير المنتجات في ظل أسلوب التكلفة الكلية يؤدي إلى سعر بيع الوحدة متغيراً من فترة لأخرى وذلك بسبب تحمل تكلفة الوحدة بنصيب من التكاليف الثابتة وهذه التكاليف تتذبذب في اتجاه عكسي للتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى تغير سعر الوحدة باختلاف تغير حجم الإنتاج .
- ❖ فشل الأسلوب في مد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تمكنها من الرقابة على تكاليف أو المساعدة في إتخاذ القرارات السليمة.

الفرع الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية

يعتبر أحد الأساليب المناسبة لتقييم أداء المؤسسات، وظهر بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن بعدها توسع استخدامه في المؤسسات.

أولاً: مفهوم أسلوب التكاليف المعيارية:

أ- تعريف أسلوب التكاليف المعيارية: تعرف بأنها "التكاليف المحددة مقدماً على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية"⁽¹⁾، ويهدف أسلوب التكاليف المعيارية إلى:⁽²⁾

- 1- تحديد الإنحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
- 2- تحليل الإنحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها.
- 3- تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

ب- معايير أسلوب التكاليف المعيارية: يمكن تعريف كلمة "معياري" في القاموس كقياس أو كنموذج للمقارنة، أما الأدب المحاسبي فيعبر عن التكلفة المعيارية على أساس أنه مقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع أو مستوى يتم المقارنة به، وتتم عملية المقارنة على أساس صريح وسليم، وفكرة المقارنة لا يقصد بها أن التكلفة المعيارية تحل محل التكلفة التاريخية.⁽³⁾

ويمكن تقسيم المعايير المعتمدة في أسلوب التكلفة المعيارية إلى:⁽⁴⁾

- 1- المعايير المثالية: تمثل أحسن أداء يمكن للأفراد والمعدات الموجودة في المؤسسة تحقيقه، أو الوصول إليه في الظروف المثالية أو كاملة طوال الوقت، وعندما يصل مستوي الإنتاج إلى الحد الأقصى، فهذه المعايير تفترض أقصى كفاءة للتشغيل بدون وجود أعطال أو أخطاء من جانب العاملين.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

² - عبد الناصر إبراهيم نو، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 29.

³ - عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية: مصر، 2008، ص 198.

⁴ - فيصل جميل السعادية، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة لنشر والتوزيع: عمان، 2008، ص 83.

2- المعايير الأساسية: وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ويطلق عليها أحيانا المعايير طويلة الأجل.

3- المعايير الممكن تحقيقها: وهي الأكثر استخداما وهي تقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية والحالية، أي ليست مثالية وإنما واقعية، والسبب لأنها تسمح بمشاكل واختناقات في الإنتاج

ثانيا: تحديد الانحرافات: يقوم أسلوب التكاليف المعيارية على ثلاثة أنشطة رئيسية، وهي إعداد المعايير ثم تجميع التكاليف الفعلية وهذا من أجل حصر التكاليف لمقارنتها مع التكاليف المعيارية بغية الوصول إلى الانحرافات التي تساعد في إتخاذ القرارات، وهناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الانحرافات المتعلقة بها هي:

أ- انحرافات المواد: تحسب كما يلي: (1)

الانحرافات الإجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية.

وتنقسم إلى:

1- انحراف الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي).

انحراف الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي).

2- انحراف الكميات = ثمن الوحدة المعياري × (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية).

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري).

ب- انحرافات اليد العاملة المباشرة: وتنقسم إلى: (2)

1- انحراف في الوقت = معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية - المدة الفعلية).

2- انحراف معدل الأجر = المدة الفعلية × (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي)

3- الانحراف الكلي = انحراف كمية الساعات + انحراف معدل الأجور.

ت- انحرافات المصاريف غير المباشرة: تنقسم إلى:

1- انحرافات الميزانية المرنة: تعرف بأنها "التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين

لعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة" وتحسب كما يلي:

التكلفة المرنة للساعة = مجموع التكاليف المرنة/المدة الفعلية.

التكلفة المرنة للساعة = (التكلفة المتغيرة للساعة/المدة المتوقعة) + (التكاليف الثابتة الإجمالية/المدة الفعلية).

2- انحرافات الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري).

3- انحراف الكفاءة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن

الفعلي).

¹ - محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2001، ص 104.

² - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 228، 229.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المعيارية: من بين المزايا والعيوب نذكر:

أ- المزايا: يحقق أسلوب التكاليف المعيارية المزايا التالية: (1)

- 1- الحصول على المعلومات الفورية عند الحاجة إليها.
- 2- العمل على تحسين شروط الإستغلال وذلك من خلال تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.
- 3- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الإنحرافات الخاصة بها، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

ب- العيوب: إن لهذا الأسلوب عدة عيوب تتمثل في: (2)

- 1- صعوبة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تتبع الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- 2- المعلومات غير دقيقة وتسجيل إنحرافات غير صحيحة يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة.

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية

يساعد هذا الأسلوب في تحديد النتائج وإتخاذ القرارات ويشمل:

الفرع الأول: أسلوب التكاليف المتغيرة

يقوم هذا الأسلوب على أساس إعتبار التكاليف المتغيرة هي التكاليف الخاصة بالنشاط ولا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة.

أولاً: تعريف أسلوب التكاليف المتغيرة: يطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهو يقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج في نهاية الفترة عند إستخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، ويعرف أسلوب التكاليف المتغيرة على أنه "أسلوب يعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير". (3)

ثانياً: مبادئ أسلوب التكلفة المتغيرة: يقوم هذا الأسلوب على عدة مبادئ أهمها: (4)

- 1- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط.
- 2- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو إستغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- 3- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.

¹ – Gérard Melyon , **Comptabilité analytique**, 2^{ème} éd, Edition Bréal: Paris, 2001, p 207.

² – هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، مرجع سابق، 350.

³ – بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 213.

⁴ – farid makhlouf., **Comptabilité analytique**, Pages Bleues : Alger, 2006, p 82.

- 4- يتم إستبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى هذه التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكلفة الوحودية.
- 5- يسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.
- 6- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وبيعية وإدارية وتمويلية.
- 7- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر.
- 8- يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل الأول وآخر المدة والتام الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المتغيرة: تتمثل أهم المزايا والعيوب في:

- أ- المزايا: يتميز هذا الأسلوب بالمزايا التالية: (1)
 - 1- تساعد في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة إما سلعة أو خدمات وذلك عن طريق الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وإعتبار التكاليف المتغيرة فقط هي التكاليف الخاصة بالنشاط، بإعتباره هو المسؤول عنها أما التكاليف الثابتة فإنها بمثابة تكاليف زمنية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر.
 - 2- الفصل بين مجموعتي التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وإثبات كل منها بطريقة مستقلة، يمكن من ربط عناصر التكاليف المتغيرة بالمستويات التنفيذية المسؤولة عن رقابتها، الأمر الذي يترتب عليه إمكانية التحكم في عناصر التكاليف وزيادة فعالية الرقابة عليها، بالإضافة إلى تتبع حجم التكاليف الثابتة ودراستها لتخفيضها إلى أدنى حد الأمر الذي ينعكس أثره على نتائج نشاط المؤسسة.
 - 3- يوضح هذا الأسلوب نتيجة أعمال الفترة المحاسبية، والنشاط البيعي بصورة أفضل، وتمكن من إظهار الربح الحدي سواء للمؤسسة ككل أو تحليله حسب المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات.
 - 4- يوفر المعلومات الملائمة التي تساعد المؤسسة في التخطيط ورسم السياسات الإنتاجية والتسعير المنتجات وفي إتخاذ القرارات الأخرى الهامة.
 - 5- يوفر المعلومات المتعلقة بالعلاقة بين حجم الإنتاج والإيرادات والتكاليف والأرباح بحيث تسهل وتساعد في إعداد الموازنات التخطيطية لكافة أوجه النشاط.
- ب- العيوب: من بين الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب ما يلي: (2)
 - 1- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.
 - 2- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

¹ - أحمد كليونة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 161-162.

² - كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 84.

الفرع الثاني: أسلوب التكاليف المباشرة

يقوم هذا الأسلوب على تحميل الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط.

أولاً: تعريف أسلوب التكاليف المباشرة: إن أساس التحليل والتقييم في أسلوب التكاليف المباشرة يعتمد على التكلفة المباشرة، ونجد تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج،⁽¹⁾ أي تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط.

ثانياً: خصائص أسلوب التكاليف المباشرة: إن لأسلوب التكاليف المباشرة خصائص نذكرها: (2)

- 1- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- 2- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المؤسسة.
- 3- تحليل التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة.
- 4- يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل أو تام الصنع، وسواء في أول أو آخر الفترة، على أساس التكاليف المباشرة فقط.
- 5- فائض الإيرادات يتم الوصول إليه عن طريق مقابلة التكاليف المباشرة للوحدات المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة، بالإيرادات الناتجة من بيعها.
- 6- الربح الصافي يتم الوصول إليه بعد تغطية فائض الإيرادات لكافة التكاليف غير المباشرة.
- 7- ثبات تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة من سلع أو خدمات فلا تتأثر بزيادة أو انخفاض حجم الإنتاج.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المباشرة: تتمثل أهم المزايا والعيوب في: (3)

- أ- المزايا: إن تطبيق أسلوب التكاليف المباشرة له مزايا أهمها:
 - 1- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
 - 2- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
 - 3- تؤدي إلى إستبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات حساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.
- ب- العيوب: يمكن إجمال الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب في:
 - 1- إن إستبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.

¹ - كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، نفس المرجع، ص ص 80- 79.

² - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 243.

³ - Patrick piget, **comptabilité analytique**, 3^{ème} éd, Edition Economisa: Paris, 2001, P 87.

2- إن هذا الأسلوب يفشل في خدمة إدارة المؤسسة كأداة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

الفرع الثالث: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة الهامشية

أولاً: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

أ- تعريف أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: يقوم التحميل العقلاني للتكاليف على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، وتحسب بالعلاقة التالية: (1)
التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية X (مستوى النشاط الحقيقي/مستوى النشاط العادي)
معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي/المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.
بالنسبة لفرق التحميل العقلاني نجد:

➤ فرق التحميل للتكاليف الثابتة ونجد حالتين:

✓ حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد (<1) معناه وجود ربح أي زيادة الفعالية ويتم إضافته إلى النتيجة التحليلية.

✓ حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد (>1) معناه وجود تكلفة عاطلة يجب طرحها من النتيجة التحليلية.

➤ فرق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة التحليلية، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة التحليلية.

ب- مزايا وعيوب أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا وعيوب هذا الأسلوب في: (2)

1- المزايا: تتمثل مزايا هذا الأسلوب في:

❖ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف.

❖ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

❖ يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذا الأسلوب أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم إستغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

❖ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لإستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.

2- العيوب: تتمثل عيوب هذا الأسلوب فيما يلي:

❖ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

¹ - بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 213.

² - عبد الحكيم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل: عمان، 2000، ص ص 200 - 201.

- ❖ لا تساعد إدارة المؤسسة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- ❖ حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.

ثانيا: أسلوب التكلفة الهامشية: من بين الأساليب التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها وهو أسلوب التكلفة الهامشية.

- أ- تعريف أسلوب التكلفة الهامشية: تعرف التكلفة الهامشية "الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة"⁽¹⁾
- ب- مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الهامشية: تتمثل المزايا والعيوب في:
- 1- المزايا: تتمثل في: (2)

- ❖ له أهمية كبيرة في توجيه عملية اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- ❖ فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- ❖ قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم.

- ❖ تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.
- 2- العيوب: من بين الانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب نذكر: (3)

- ❖ تشمل التكلفة الهامشية على التكاليف المتغيرة فقط.
- ❖ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

المطلب الثالث: أساليب كمية حديثة

ظهرت الأساليب الكمية الحديثة لمعالجة مشكل تخصيص التكاليف بسبب تطور التكاليف غير المباشرة، وهي تساعد في قياس وتحديد تكاليف الخدمات بدقة، وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات على أسس سليمة، وتتمثل أهم الأساليب الكمية الحديثة التي تساعد في ترشيد تكاليف الخدمات العامة في:

الفرع الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)*

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من الأساليب الحديثة المساعدة على ترشيد التكلفة من خلال قياس تكاليف الخدمات بشكل دقيق وبالتالي إتخاذ قرارات صائبة.

¹ - Patrick piget, Op-cit, P113.

² - بويعقوب عبد الكريم، نفس المرجع، ص 199.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 181.

*-ABC : Activity Based Costing.

أولاً: ماهية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضعت محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية، بحيث ظهر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على يد الأكاديميين من أمثال: روبين كوبر، وروبرت كابلان كأسلوب بديل لأساليب التكاليف السابقة التي إستمر الإعتماد عليها دون أي تغيير.⁽¹⁾ وقد تكامل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مع الأساليب الأخرى لإدارة التكاليف مثل: تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing، التكلفة المستهدفة Target Costing، تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة، إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب Zéro Defect، نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب. Just in Time، تكاليف دورة حياة المنتج، تكلفة الجودة الشاملة.⁽²⁾

أ- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

1- تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يعرف على أنه "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح،"⁽³⁾ أي أنه "يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة (Cost pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجبات مبنية على العلاقة السببية."⁽⁴⁾ ويعرف كذلك بأنه "أسلوب يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تحسب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها."⁽⁵⁾ مما سبق يستنتج أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) هو أسلوب يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة ثم توزيعها على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة اعتماداً على مسببات التكلفة المناسبة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي، أو الخدمة المقدمة مما يؤدي إلى إتخاذ القرارات الإدارية السليمة والإبتعاد عن الأحكام الشخصية.

إن مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يعني ضرورة تصميم نظام يقوم على تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة المسببة لها أي توزيعها على أساس الأنشطة وهذا يسهل عملية تخصيص

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2006، ص 70.

² - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 303.

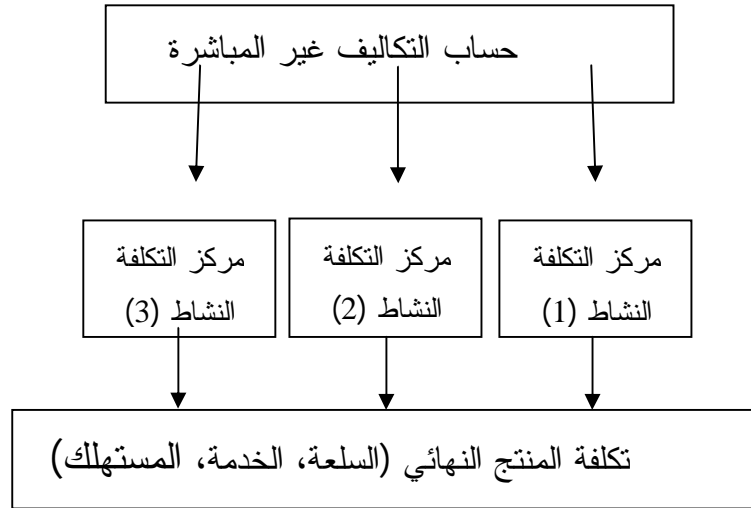
³ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2000، ص ص 21-22.

4-Horngren, Charl. T & others, **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, 10th Ed, prentice-hall international, 2000, p140.

⁵ - زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: مصر، 2005، ص 394.

تكاليف كل نشاط على المنتج أو الخدمة حسب درجة إستفادتها المتوقعة من ذلك النشاط، وتتضح كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كما يلي:

الشكل رقم (18) كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.



Souris: Drury Colin, **Management Accounting for Business**, 3rd, Bath: uk patrick bond, 2005, p145.

وقد إنبثق عن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبين هما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM^(*) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB^(*) وسيتم التطرق لكل أسلوب في:

❖ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM: يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كإطار يتم الإعتماد عليه لتحليل الأنشطة لتتمكن المؤسسة الإستفادة منها في عدة مجالات. ويمكن تعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على أنها "عملية تحليل الأنشطة لمساعدة إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات".⁽¹⁾ أي إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل الزبون وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة، ولهذا يمكن التمييز بين نوعين من الأنشطة هي:⁽²⁾

- الأنشطة التي تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها تضيف قيمة إلى السلع أو الخدمات التي يشتريها مثل نشاط شراء المواد الأولية ونشاط فحص النوعية...إلخ.
 - الأنشطة التي لا تضيف قيمة: ويقصد بها الأنشطة التي يميزها العملاء على أنها لا تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي يشتريها مثل نشاط التخزين، النقل من مكان إلى آخر.
- ويمكن القول بأن الأنشطة التي تضيف قيمة لا يمكن إستبعادها، بينما الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن إستبعادها دون أن تؤثر على نوعية السلع أو الخدمات المقدمة، فمن جهة أخرى هناك أنشطة عديمة القيمة

* - ABM : Activity Based Management.

* - ABB : Activity Based Budgeting.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع: عمان، 2007، ص 31.

² - حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل إسمنت الإشراف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، 2008، ص ص 114 - 115.

من جهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها بصورة كاملة بل يمكن تخفيض حجمها أو أن يتم إنجازها بكفاءة مثل: النشاط الإداري ونشاط الأفراد ونشاط المحاسبة، ويتمثل الهدف من هذا الأسلوب في التسيير هو وصول رغبات الزبائن إلى أعرق نقطة في المؤسسة والزبائن هم وحدهم القادرين على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

❖ أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB: يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة من بين الأساليب التي تحسن أداء المؤسسة، بحيث تميل إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "تركز على النشاطات وتقوم بتحليلها أكثر وهذا يساعد في عملية التغذية العكسية من أجل تحقيق الأهداف ومقارنتها مع الأداء المتوقع".⁽¹⁾ أي يتم إعداد الموازنة باستخدام الموارد المالية والتكاليف للتعبير عن النشاط المخطط.⁽²⁾

2- الأركان الواجب توفرها لتطبيق أسلوب ABC: يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) توفر الأركان التالية:

➤ الأنشطة: تعرف بأنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة"،⁽³⁾ وبالمعنى الواسع النشاط هو "أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، ففي أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر وحدة النشاط الذي يتكرر في كل مرة. أما النشاطات الأخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج أو الخدمة"⁽⁴⁾ وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربع أنواع هي:⁽⁵⁾

- ✓ أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمات، مثل نشاط البحث والتطوير.
- ✓ أنشطة العمليات: ويقصد بها تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو الخدمات، مثل نشاط تجهيز الأجهزة.
- ✓ أنشطة المخرجات: وهي تلك المرتبطة بالتعامل مع العملاء مثل نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات.
- ✓ أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى. مثل نشاط خدمات المحاسبة أو نشاط الخدمات القانونية والإدارية.

¹ – John Antos, **Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting**, value creation group, inc, 2005, p 10.

² – معاذ خلف إبراهيم الجنابي، أثر التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، نقلا من:

WWW.DOCJAX.com/./view.shtml?...zr8owf9nrfrfez...، 2014/01/09، 20:15.

³ – أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 71.

⁴ – عاصم فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2003، ص 256.

⁵ – أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 190.

أغراض التكلفة: يعني غرض التكلفة "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة..)، وهي في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو خدمات، أو عملاء"، وغرض التكلفة يمكن أن يكون: (1)

• غرض التكلفة النهائي: هو المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

• غرض التكلفة المتوسطة: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

أوعية التكلفة: يعرف وعاء التكلفة بأنه "مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد." (2) ويمكن القول أن وعاء التكلفة متجانس إذا كان تجميع التكاليف بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة مما يسهل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة.

3- خصائص أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة "ABC": من خصائص هذا الأسلوب نذكر: (3)

❖ يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية، ويعتبر ذلك هدف وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

❖ يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداة، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل نشاط منها.

❖ يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

❖ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب.

ثانيا: أهمية وأهداف أسلوب (ABC): تتمثل أهمية وأهداف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

1- أهمية أسلوب (ABC): إن لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات أو الخدمات وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سنقوم بإبراز هذه الأهمية في: (4)

¹ - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 78.

² - Horngren, op-cit, p141.

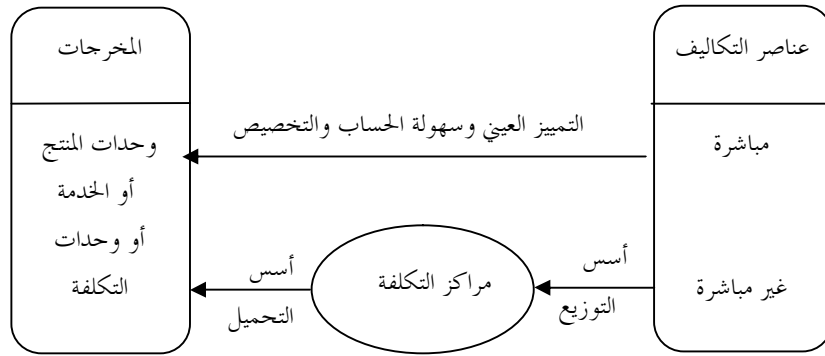
³ - إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص ص 165، 166.

⁴ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.

- ❖ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
 - ❖ قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات أو الخدمات بإستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المستخدمة.
 - ❖ يوفر معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
 - ❖ يتيح للمؤسسة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة إتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
 - 2- أهداف أسلوب (ABC): يعمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على تحقيق الأهداف التالية:⁽¹⁾
 - ❖ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
 - ❖ تقديم معلومات مفيدة لإدارة المؤسسة لإتخاذ قرارات وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف في بعض القيم.
 - ❖ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
 - ❖ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم معرفة نصيب المنتج أو الخدمة من كل نشاط على حدى.
 - ❖ يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف تكلفة للمنتج أو الخدمة، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
 - ❖ تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بالدقة المطلوبة.
- كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) والأساليب السابقة (التقليدية) من خلال الشكل التالي:

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (فضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 164.

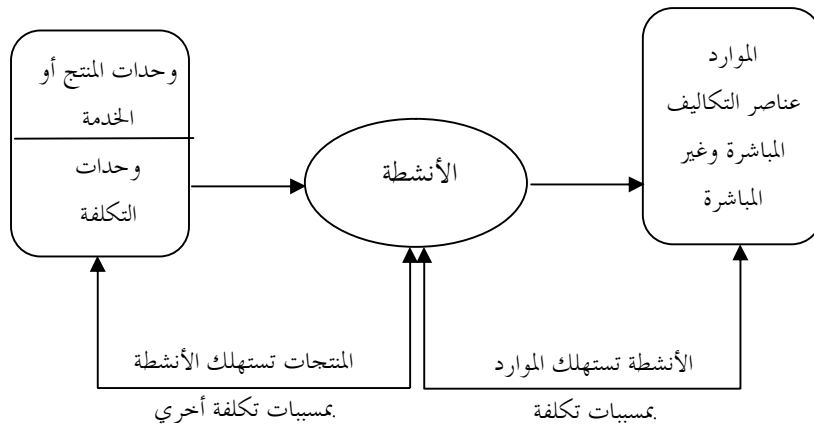
الشكل رقم (19) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق الأساليب السابقة (التقليدية)



المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2013، ص 283.

يلاحظ أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات تختلف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني، سهولة الحساب، سهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث عن أسس التوزيع المناسبة على مراكز التكلفة، البحث عن أسس التحميل المناسبة على المنتجات والخدمات). كما يمكن توضيح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC) من خلال الجدول التالي:

الشكل رقم (20) كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب (ABC)



المصدر: محمد العشماوي، مرجع سابق، ص 293.

يتضح من الشكل أن تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدلالة الأنشطة بحيث نجد أن الأنشطة تستهلك الموارد، أما المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا اعتماداً على مسببات تكلفة.

ثالثاً: خطوات تطبيق أسلوب (ABC): إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يتم في مرحلتين هما: (1)

أ- تحديد تكاليف الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بكل منها، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة، ويتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة ويطلق عليها بوعاء تكلفة متجانس لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الإستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل وعاء لإستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه معدل تكلفة الوعاء وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في:

✓ تحديد وتوصيف الأنشطة.

✓ تحديد تكاليف لكل نشاط.

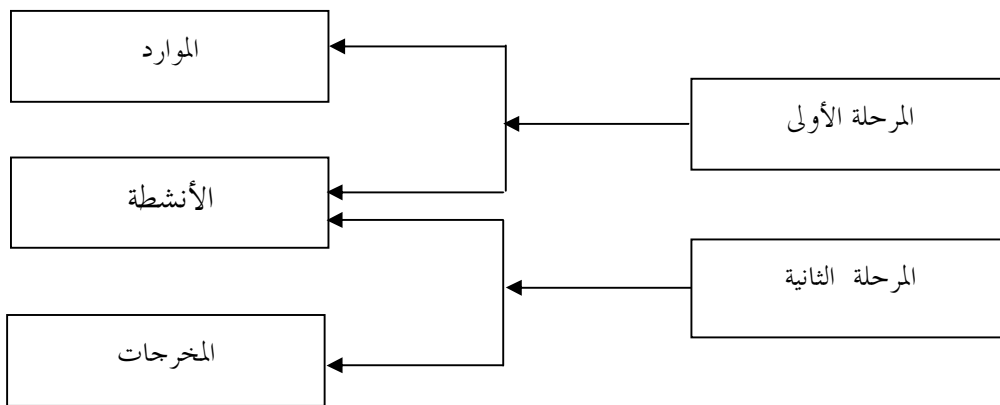
✓ تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكلفة.

✓ حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء.

ب- تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات: يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة سلع أو خدمات وفقاً لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها، ويتم ذلك بإستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب. وعليه فإن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من هذه الأنشطة بإستخدام مقاييس تعبر عن إحتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المختلفة.

ومما سبق يمكن توضيح خطوات تطبيق أسلوب (ABC) لتحميل التكاليف غير المباشرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (21) خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية غزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15، العدد 1، 2007، ص 220.

¹ - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص ص 81-82.

رابعاً: مزايا وعيوب أسلوب (ABC): لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة عدة مزايا وعيوب تتمثل في:

- أ- مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يمكن تلخيص أهم مزايا استخدام نظام لتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فيما يلي: (1)
 - 1- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وتحديد مجالات الإسراف والوفرة في هذه التكلفة وهذا يمكن من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.
 - 2- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم إتجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة لهم.
 - 3- قد تستخدم مسببات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة إستخدام الموارد المتاحة.
 - 4- يعتبر مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحققها أنشطة المؤسسة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.
 - 5- يحدد الأنشطة الأكثر إرتباطا بالتكاليف مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
 - 6- يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق، ويمثل أداة للرقابة على التكاليف.
 - 7- يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.
 - 8- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ب- عيوب تطبيق أسلوب (ABC): هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تتمثل في: (2)
 - 1- يعتبر كتطوير للأساليب التقليدية والتي تعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل في مراكز الأنشطة.
 - 2- إن كفاءة إستخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الإختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل.
 - 3- إن تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسات مترددة في إستخدامه.
 - 4- يتطلب الإستعانة بخبرات خارجية مختصة وإعادة تدريب المختصين.

الفرع الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (*TC)

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها يرتبط بعرض المنتج أو الخدمة المناسبة وبالسعر المناسب.

¹ - أحمد كلبونة وآخرون، مرجع سابق، ص 311- 312.

² - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 213.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC): هو أسلوب تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، تم إستحداثه في اليابان بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات، وهو يعمل على تغيير طريقة تفكير المسيرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما جعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من إرتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة وهذا يعني إستبعاد التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة المنتج أو الخدمة.⁽¹⁾

أ- تعريف التكلفة المستهدفة: تعرف بأنها "تكاليف تصنيع وتسويق منتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقق العائد المطلوب".⁽²⁾ وتعتبر "التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"⁽³⁾

ب- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق:⁽⁴⁾

- 1- تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- 2- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقديمه فعلاً للعميل.
- 3- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات وإحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- 4- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.
- ت- خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة: يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص أهمها:⁽⁵⁾
 - 1- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وتحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخدمة الجديدة للسوق سيكون مقبول.
 - 2- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل إتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
 - 3- يتم إستخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة.

¹ - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007، ص ص 174 - 175.

² - أيمن الشنطي، عامر الأثقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع: عمان، 2006، ص 335.

³ - ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية: مصر، 2006، ص 475.

⁴ - حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2013، ص ص 48 - 49.

⁵ - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، كلية التجارية قسم المحاسبة: جامعة الإسكندرية، 2002، ص 107.

4- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

ثانياً: مبادئ وطرق تقدير التكلفة المستهدفة: يعتمد أسلوب (TC) على مجموعة من المبادئ، وهناك طرق لتقدير التكلفة المستهدفة تتمثل في:

أ- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة: يقوم أسلوب (TC) على عدة مبادئ نذكر أهمها: (1)

1- قيادة السعر للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة بحدودها.

2- التركيز على الزبون: إذ ينبغي على المؤسسة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.

3- التركيز على عملية التصميم: يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية لتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه أو تقديمه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

4- التركيز على تصميم المنتج (سلعة أو خدمة): تعد عملية التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج (سلعة أو خدمة) بالشكل الذي يمكن إنتاجه أو تقديمه في حدود التكلفة المستهدفة.

5- دورة حياة التكاليف: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج (سلعة أو خدمة) في الاعتبار، فالأساليب التقليدية لحساب التكلفة تركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة فقط، لا تعطي إهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

ب- طرق تقدير التكلفة المستهدفة: تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهدف المؤسسة ونوع إلا أن هناك الطرق التالية: (2)

1- طريقة الإضافة: يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلاً من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

2- طريقة معدل تخفيض التكلفة: يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

¹ - نضال محمد رضا الخلف، أنعام محسن حسن زويلف، مرجع سابق، ص 176 - 175.

² - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 292 - 293.

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية - (معدل التخفيض × التكلفة الفعلية).

3- طريقة الخصم: تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة خصم الربح المستهدف يتم على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان ويعتبر من الطرق شائعة الاستخدام والتي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأنها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، وكذا يستعمل لرفع كفاءة قرار التسعير للمنتجات والخدمات الجديدة، ووفقاً لهذه الطريقة تصبح معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - معدل الربح المستهدف.

4- طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية:⁽¹⁾

التكلفة المستهدفة = التكلفة الجارية + فجوة التكلفة.

5- طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة: يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها.

6- طريقة الحد الأدنى والأعلى: يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها.

ثالثاً: الخطوات المتبعة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: لقد فرضت ظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن الأساليب التقليدية تحدد الأسعار على أساس التكلفة زائد هامش الربح، ويتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حسب الخطوات التالية:⁽²⁾

¹ - محمد العشاوي، مرجع سابق، ص 349 - 350.

² - حاتم كريم كاظم، مرجع سابق، ص 117 - 118.

أ- تطوير المنتج الذي يلبي احتياجات الزبائن المرتقبون: تتمثل هذه الخطوة بعملية التخطيط لوضع التعديلات وتغييرات التصميم لأن الزبائن لا يقدرون الخصائص والمميزات الجديدة الإضافية للمنتج الجديد ويفضلون بقاء المنتج بخصائصه الأساسية فقط مقابل عرضه بأقل الأسعار.

ب- تحديد السعر المستهدف: يعتبر تحديد سعر البيع نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وتوجد عوامل عديدة تؤثر على سعر البيع مثل طبيعة المنتج وصفات العميل المتوقع، السوق المستهدف، كمية المبيعات المتوقعة وغيرها، كما يجب أن يتم تحديد سعر بيع المنافسين، لذلك يجب على المؤسسة أن تقوم بتسعير منتجاتها تقريبا بنفس أسعار المنافسين.

ت- تحديد الربح المستهدف: بعد الحصول على سعر البيع التقديري تكون الخطوة التالية هي حساب الربح المستهدف للمنتج أي ما هو مقدار الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني، ويجب أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبط بأرباح المؤسسة، وتطوير هذه المنتجات بتجانس مع أهداف المؤسسة، ونجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتم من خلال حساب إجمالي الربح المستهدف بناء على خطط الأرباح، وبعدها يتم تقسيم إجمالي الربح المستهدف على الأرباح المستهدفة للمنتجات التي سيتم طرحها في السوق خلال هذه الفترة.

ث- حساب التكلفة المستهدفة لكل وحدة: ويتم عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المتوقع في السوق} - \text{العائد المطلوب.}$$

رابعاً: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: هناك مجموعة من المزايا والعيوب التي وجهت إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في:

- أ- مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: من بين المزايا التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها: (1)
 - ❖ التعرف بالمنتجات والخدمات للعملاء الذين يرغبون بشراء المنتجات وفق الأسعار المخططة.
 - ❖ تحقيق هدف الحصول على حصة في السوق.
 - ❖ تحسين الإيرادات والأرباح المحققة.
 - ❖ وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق بتكلفة اقتصادية.
- ب- عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: على الرغم من مزاياه إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب تتمثل في: (2)
 - ❖ يمكن أن تظهر نزاعات بين الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة.

¹ - حاتم كريم كاظم، نفس المرجع، ص ص 119 - 120 .

² - حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2010، ص 170.

❖ بالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة قد تتحقق، فقد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية لوصول المنتج متأخر إلى السوق، ففي حالة بعض أنواع المنتجات فإن التأخر لمدة ستة أشهر قد تكون مكلفة جدا.

الفرع الثالث: أسلوب المقارنة المرجعية

أولاً: تعريف المقارنة المرجعية: تعرف المقارنة المرجعية بأنه "عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة وأداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى سواء في نفس المجال أو خارج المجال، وهذه العملية تساعد إلى حد كبير في إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها، حيث أنها تبين موقع المؤسسة مع المؤسسات الأخرى فيما يتعلق بعملية محدودة أو هدف يراد تحقيقه." (1) ومما سبق يمكن اعتبار المقارنة المرجعية عملية تحليل ودراسة أداء المؤسسة على مستوى المنتج أو الخدمة والعملية تمهيدا لمقارنتها مع مؤسسة أخرى أو أكثر، أو مع وظيفة أو أكثر، أو قسم أو أكثر داخل المؤسسة نفسها تكون لها الأسبقية للوقوف على أسباب فجوة الأداء بينهما ومن ثم تحديد أسباب هذه الفجوة لإتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير الأداء.

ثانياً: أهمية المقارنة المرجعية: تتمثل أهمية المقارنة المرجعية في: (2)

- 1- التغيير الثقافي: من خلال تطبيق المقارنة المرجعية بصورة جيدة تتمكن المؤسسة من وضع الأهداف الواقعية والجدية وبما يساهم في تقديم ضمانات للزبائن لمصادقية هذه الأهداف وسعى المؤسسة نحو تحقيقها.
- 2- تحسين الأداء: إن تحديد فجوات الأداء مقارنة بالمؤسسات المتفوقة (الرائدة) تمكن المؤسسة من إختيار المعايير الضرورية لتحسين أدائها.
- 3- تدريب الموارد البشرية: إن إجراء عملية المقارنة يتطلب تحديد الحاجة إلى كوادر كفوة تشترك في فعاليات حل المشاكل وتحسين العمليات.
- 4- تلبية متطلبات الزبائن: إن دور المقارنة المرجعية تتمثل في مساعدة المؤسسة في إمكانية التفكير الشمولي بإتجاه إنجاز الأداء الكلي وبما يساهم تلبية متطلبات الزبائن.
- 5- ضمان إعتقاد أفضل الممارسات: إن البحث عن أفضل الممارسات في مستوى العمليات يدفع بإتجاه البحث والتقويم المستمر للبيئة الخارجية.
- 6- تحسين الخبرة التنافسية للمؤسسة: إن البحث الخارجي والداخلي المستمد من الأفكار والطرق والممارسات الناجحة ومن ثم دمج كل ذلك في خطط وبرامج تتبناها المؤسسة سيجعلها تسير في الإتجاه الصحيح الذي يحقق لها الميزة التنافسية.

¹ - محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2008، ص 193.

² - علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص ص 32 - 33.

ثالثاً: خطوات تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية: يتم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من خلال الخطوات التالية:⁽¹⁾

- 1- إختيار موضوع المقارنة المرجعية كقيمة المبيعات أو معدل العائد على الاستثمار أو التدريب أو المسؤولية الاجتماعية أو العمليات أو تكاليف العمالة.
- 2- إقرار نطاق المقارنة المرجعية من حيث أجزاءها داخل الصناعة أو داخل وخارج الصناعة، أن تكون المقارنة المرجعية مع المؤسسات المحلية أو مع المؤسسات خارج حدود الدولة.
- 3- تكوين فريق عمل لأداء المهمة، ويراعى تمثيل فريق العمل لأعضاء من أكثر من دائرة أو قسم لأجل إعطاء الفريق فعالية أكثر.
- 4- جمع المعلومات الضرورية ودراستها وتحليلها.
- 5- إقرار نقاط القوة والضعف لدى المؤسسات الأخرى الداخلة في نطاق المقارنة المرجعية.
- 6- وضع خطة عمل بحيث تتضمن إجراء التحسينات الضرورية في موضوع المقارنة المرجعية بهدف الوصول إلى أداء أفضل.

- 7- تنفيذ خطة العمل فيما يتعلق بالتحسينات المتوقع إجرائها ومتابعة التنفيذ.
- وهناك من قسم خطوات إجراء المقارنة المرجعية إلى المراحل الأربعة التالية:⁽²⁾
- 1- التخطيط: تحديد المنتجات والخدمات والعمليات التي سيجرى مقارنتها والمؤسسات المستعملة للمقارنة وتحديد مقاييس الأداء لتحليل وجمع البيانات.
 - 2- التحليل: تحديد الفجوة بين الأداء الحالي للمؤسسة وأداء المؤسسات المقارن بها وأسباب الفجوات الكبيرة.
 - 3- التكامل: تحديد الأهداف وتدعيم المدراء عن طريق تزويدهم بالموارد التي تساعدهم على تحقيق هذه الأهداف التي توضع في إطار حاجة المدراء المسؤولين عن توفير الموارد المختلفة.
 - 4- إتخاذ الإجراءات: تشكيل فرق عمل متعددة الاختصاصات وإعداد خطط إجرائية وتحديد مهمات الفرق وتنفيذ الخطط ومراقبة التقدم والفحص تمهيدا لإعادة إجراء المقارنة مرة أخرى بعد القيام بالتحسينات.

رابعاً: أنواع المقارنات المرجعية: يمكن إيجاز أهم أنواع المقارنة المرجعية في:

- 1- المقارنة المرجعية الداخلية: تجري المقارنة المرجعية الداخلية بين دوائر أو أقسام المؤسسة المختلفة أو بين فروعها، ويدخل البعض المقارنة التاريخية للمؤسسة ضمن مفهوم المقارنة المرجعية فأجراء المؤسسة لمقارنة بين أداءها لهذا العام مع أداءها للعام الماضي أو الأعوام السابقة يعتبر ضمن مستوى المقارنة المرجعية الداخلية.

¹ - محفوظ أحمد جودة، نفس المرجع، ص ص 194 - 195.

² - حيدر على المسعودي، مرجع سابق، ص 134.

2- المقارنة المرجعية الخارجية: يتم بإجراء المقارنة مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة،

حيث يتم مقارنة أداء المؤسسة في موضوع معين مع أداء المؤسسات الأخرى العاملة في نفس الصناعة سواء إشتتمل نطاق المقارنة المؤسسات داخل الدولة أو داخل الدولة وخارجها،⁽¹⁾ وتشمل:⁽²⁾

أ- المقارنة التنافسية: وتجري على أساس المقارنة مباشرة مع المنافسين في قطاع معين للبحث عن الأداء الأفضل.

ب- المقارنة الوظيفية: تقوم على أساس مقارنة وظائف معينة مع المؤسسات الرائدة مثل الوظائف الإدارية، خدمة الزبائن، وعمليات المبيعات مع وظائف المؤسسات الأخرى في نفس القطاع.

3- المقارنة المرجعية الإستراتيجية: هي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المؤسسات والبحث عن الإستراتيجيات الأفضل التي تقود إلى النجاح في السوق وتحقيق الميزة التنافسية، وتكمن أهميتها في إختصار الوقت والتكاليف لتطوير عمليات جديدة وتحسين كفاءة العمليات الحالية.

4- المقارنة المرجعية العامة: يبحث هذا النوع من المقارنة عن كيفية الحصول على بيانات أداء العمليات من خارج القطاع التي تعمل فيه المؤسسة ويمتاز ب:⁽³⁾

✓ يساهم في إحداث تحسينات كبيرة في أداء المؤسسة.

✓ يساهم في توفير بيانات واقعية تفصيلية للمؤسسة.

✓ يساهم في توفير فرصة لإكتشاف أداء عمليات المؤسسات المنافسة.

رابعاً: مزايا وعيوب أسلوب المقارنة المرجعية: يمكن ذكر أهم مزايا وعيوب أسلوب المقارنة المرجعية في:

أ- مزايا أسلوب المقارنة المرجعية: تتمثل أهم مزايا أسلوب المقارنة المرجعية في:⁽⁴⁾

❖ توفير وسيلة لمعرفة ما حققه الآخرون.

❖ تخفيض مهلة تحسين الأداء بسبب الحصول على الأفكار الجديدة والممارسات المجربة.

❖ الحصول على منظور مختلف، بعيداً عن المنهج التقليدي الباطني في إجراء التحسين.

❖ التمكن من معرفة مستويات الأداء للمؤسسات الأخرى لتحديد الأهداف.

❖ تقديم الحوافز للعاملين في المؤسسة بمجرد رؤية ما هو ممكن التحقيق.

ب- عيوب أسلوب المقارنة المرجعية: تتمثل الإنتقادات التي وجهت إلى هذا الأسلوب في:⁽⁵⁾

❖ محدودية تشجيع إدارة المؤسسة على إعتقاد هذا الأسلوب.

¹ - محفوظ احمد جودة، مرجع سابق، ص 195.

² - حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص ص 134 - 135.

³ - علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سابق، ص 38.

⁴ - إسمايل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوريل، SIX SIGMA وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص 152.

⁵ - علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سابق، ص ص 75 - 76.

- ❖ التضارب بين برنامج المقارنة والمسح عن المؤسسات بذات القطاع لا يمثل مقارنة حقيقية، لأنها قد تعطي للمؤسسة صورة عن موقعها بين المؤسسات ولكنه لا يساعدها في تحسين أدائها.
- ❖ إغفال معايير مهمة مثل خدمات ما بعد البيع ورضا الزبون خاصة عندما يتم التركيز على التكلفة كمعيار أساس وإهمال الخدمات المقدمة للزبائن.
- ❖ عدم وجود قواعد أخلاقية وسلوكية وتجاوز الإتفاقات مع المؤسسات المقارنة.

المبحث الثاني: أساليب غير كمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة

سنتطرق إلى دراسة الأساليب غير الكمية لترشيد تكاليف الخدمات العامة.

المطلب الأول: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT*

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد أحد الأساليب الحديثة المعتمدة في مجال الإنتاج.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

في محاولة القضاء على مشكلات الأساليب التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه إسم "أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد" JIT حيث قام "تابيجي أوهنو" "tauchi ohno" والذي كان يعمل نائب بمؤسسة تويوتا Toyota اليابانية بتطوير هذا الأسلوب والتوصل إلى مفهوم حديث تم تطبيقه عام 1970، كما إتجهت بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق عليه إسم الإنتاج اللحظي أو الإنتاج الحيني أو الإنتاج في الموعد بالضبط، ويحتوي هذا الأسلوب على عدة مفاهيم منها إزالة الهدر في عمليات الإنتاج أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي.⁽¹⁾

أولاً: تعريف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: يعرف على أنه "أسلوب يعمل على إزالة كل مظاهر ومصادر الهدر في النشاطات كما يحدد النشاطات التي تؤدي الإنتاج من خلال توفير الجزء المطلوب في المكان والوقت المناسب."⁽²⁾

ثانياً: العناصر الرئيسية في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: لتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يجب توفر العناصر التالية:⁽³⁾

*JIT : Just In Time.

¹ - أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع: مصر، 2006 ص ص 315 - 313.

² - عماد يوسف الشيخ، أساليب وإجراءات تخفيض التكاليف، المجلة الإدارية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية، المجلد3، العدد3، 2000، ص 5.

³ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 200 - 203.

- 1- إعتقاد المؤسسة على عدد محدود من الموردين، بالإضافة إلى التزامهم بعقود طويلة الأجل.
- 2- أن يكون الموردون الذين تم إختيارهم على إستعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.
- 3- تطبيق المؤسسة لبرنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا الأسلوب لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.
- 4- أن يتصف العمال في هذا الأسلوب بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.
- 5- التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم إكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.
- 6- إتصال وإستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، ويترتب على هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.

ثالثاً: شروط تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: حتى يكون هذا الأسلوب فعالاً ينبغي توفر الشروط التالية: (1)

- 1- الدقة في مواعيد التسليم: الشرط الأساسي لنجاح هذا الأسلوب هو الدقة من قبل المورد في تسليم الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة.
- 2- التقيد بتوريد الكميات المطلوبة في المكان المحدد: ينبغي أن يبذل المورد جهوده لكي يقوم بتسليم المواد حسب الكميات التي تم الاتفاق عليها في المكان المتفق عليه مع المؤسسة.
- 3- التأكيد على جودة المواد المسلمة للمؤسسة: وذلك بإجراء الفحوصات والإختبارات اللازمة عليها قبل عملية التسليم، ففي ظل وجود مخازن فإنه لو تم إكتشاف عيوب أو تلف ببعض الكميات من المواد يمكن إستبدالها بغيرها من المخازن، أما في ظل أسلوب (JIT) فإنه لا يوجد أي مخازن وبالتالي فإن المؤسسة سوف يتأثر نشاطها بوجود أي عيوب أو تلف في المواد المسلمة.
- 4- قرب مكان وجود مخازن المورد: يمكن تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بفعالية أكثر عندما يكون مكان وجود مخازن المورد قريباً من المؤسسة، بحيث كلما بعدت المسافة كلما أصبح من الصعب تطبيق هذا الأسلوب، وخاصة إذا كان المورد يقوم باستيراد المواد من مورد موجود في بلد آخر، حيث قد تزداد القيود أكثر في ظل وجود قوانين وحدود وجمارك ومراقبة العملة بين البلدين.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

يمكن تلخيص مراحل تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في: (2)

- أ- تكتشف سرعة التغذية العكسية للمعلومات.
- ب- تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية وإختيار أفضل الحلول.

¹ - محفوظ احمد جودة، مرجع سابق، ص ص 161 - 162.

² - جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع: الرياض، 2000، ص ص 452-453.

- ت- التمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.
- ث- تحقيق الرقابة على التكاليف وجودة الإنتاج وضمن الإنتاج في الوقت المحدد، مما يؤدي إلى معدلات أكبر نسبياً وإنخفاض المخزون الإحتياطي وعدد العاملين.
- ج- ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل، أيضاً إنخفاض التكاليف غير المباشرة.

ح- المحصلة النهائية تتمثل في: مواد، عمل، مدخلات غير المباشرة أقل لنفس المخرجات أو أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الاستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.

الفرع الثالث: مزايا أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

يمكن تلخيص أهم مزايا تطبيق أسلوب (JIT) في: (1)

- 1- تخفيض حجم مخزون الموارد الأولية والإنتاج التام لأقل حد ممكن وكمية الأموال المستثمرة فيه والأماكن اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.
- 2- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
- 3- زيادة إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة إستجابة العملاء.
- 4- تخفيض عدد موردي المواد الخام، حيث تتفق المؤسسة مع الموردون ذو السمعة الطيبة والموثوق بهم على توريد المواد الأولية لها في الوقت المحدد من قبلها.
- 5- إعادة تنظيم خطوط الإنتاج بحيث يتم تجميع الآلات اللازمة لتنفيذ العملية الإنتاجية في عدة مجموعات تقوم كل مجموعة بإنتاج كل نوع على حدى.

المطلب الثاني: أسلوب تحليل سلسلة القيمة

يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب الحديثة التي تطبق في المؤسسات.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة

ويسمى كذلك أسلوب هندسة القيمة، بحيث ظهرت فكرة هذا الأسلوب سنة 1985 كطريقة لعرض بناء القيم للمستهلك النهائي وذلك اعتماداً على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع والخدمات. (2)

أولاً: تعريف أسلوب تحليل سلسلة القيمة: يقصد بتحليل سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة والوظائف المتتالية التي يتم من خلالها إضافة قيمة أو منفعة إلى المنتجات أو الخدمات من البداية عندما كانت مجرد

¹ - حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص 45.

² - قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 1، 2012، ص 255.

أفكار وإلى النهاية عندما تستهلك عند العملاء ومرورا بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع." وتتمثل أنشطة الوظائف المتتالية لأسلوب تحليل سلسلة القيمة في:⁽¹⁾

- 1- البحث والتطوير: يقصد به جمع وتجريب أفكار المنتجات أو الخدمات أو عمليات جديدة.
- 2- التصميم: يقصد به وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة.
- 3- الإنتاج: وهي عملية التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء.
- 4- التسويق: ويقصد به الاتصال بالأفراد أو الجماعات لغرض تعريفهم بخصائص المنتجات أو الخدمات الجديدة التي تقدمها المؤسسة، وكذلك تشجيعهم على القيام بشراءها.
- 5- التوزيع: يقصد به الآلية التي سيتم بها تسليم المنتجات أو الخدمات من خلال قنوات التوزيع المختلفة.
- 6- خدمة العملاء: وهي الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للزبون بعد البيع مثل الضمان، الإصلاح والصيانة وغيرها.

ثانياً: أهداف أسلوب تحليل سلسلة القيمة: هناك عدة أهداف يحققها أسلوب تحليل سلسلة القيمة نذكر منها:⁽²⁾

- 1- تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق تغيير جذري في الأداء عن طريق تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج، وكذلك تمكين العاملين من تصميم المنتجات أو الخدمات وفق احتياجات العملاء وأهداف المؤسسة الاقتصادية.
- 2- التركيز على العملاء: أي توجيه المؤسسة إلى تركيز على العملاء من خلال تحديد إحتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء المنتجات أو الخدمات أو العمليات لتحقيق هذا الغرض.
- 3- السرعة: تتمثل في تمكين المؤسسة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها.
- 4- الجودة: بهدف تحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لكي تتناسب إحتياجات ورغبات العملاء.
- 5- تخفيض التكاليف: أي تخفيض التكلفة من خلال إلغاء أو إستبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية والتركيز على التي تضيف قيمة.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة:

هناك عدة مراحل لتطبيق هذا الأسلوب ويمكن تحديدها في:⁽³⁾

- 1- تجميع المعلومات: من خلال تحديد الخصائص الوظيفية وخصائص الأداء الهامة.
- 2- إيجاد البدائل: في هذا المرحلة يتم معرفة الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الإحتياجات ومتطلبات العملاء.

¹ - حاتم كريم كاظم، مرجع سابق، ص 115.

² - نفس المرجع، ص 112.

³ - قاسم عمر، ساوس الشيخ، مرجع سابق، ص 113.

- 3- التقييم: يتم في هذه المرحلة تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية إنجاز الوظائف وكيفية تخفيض التكلفة.
- 4- التقديم (العرض): في هذه المرحلة النهائية يتم تحديد وإختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للعملاء لغرض إتخاذ القرار النهائي.

الفرع الثالث: مزايا تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة

إن هذا الأسلوب يحقق مجموعة من النتائج الهامة في مقاييس الأداء مثل جودة المنتج أو الخدمة وتخفيض التكاليف وسرعة إنجاز العمل وتخفيض الفترة الزمنية للعمل وتحسين الأداء، ويمكن تلخيص مزايا تطبيق هذا الأسلوب في: (1)

- ❖ تضيق الفارق الزمني بين خطوات العمل.
- ❖ إستخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج أو الخدمة وإيجاد طرق جديدة للأداء.
- ❖ تحسين الأداء الجماعي بإنتشار التعاون.
- ❖ تحسين ضوابط الرقابة.
- ❖ تحسين نظم المعلومات وتطوير عملية إتخاذ القرار.

المطلب الثالث: أساليب غير الكمية الأخرى

الفرع الأول: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM*

تواجه المؤسسات في الوقت الحالي تحديات داخلية وخارجية تؤثر على إستقرارها وبقائها في السوق، لذا فالحاجة إلى تحسين الربحية والإنتاجية والجودة وتقليل التكاليف، كما تتطلب تغيرات جذرية في جميع الأنشطة من أجل ضمان البقاء، وتتمثل هذه التغيرات في تعديل وتحسين برامج الإنتاج وكذا تعديل ثقافة العاملين والمؤسسة ككل.

أولاً: تعريف أسلوب الجودة الشاملة: قبل التطرق إلى تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة سيتم تعريف تكاليف الجودة وتبويبها.

أ- تعريف تكاليف الجودة وتبويبها: تعرف تكاليف الجودة بأنها "التكاليف التي تحدث لمنع الجودة الرديئة من الحدوث أو هي التكاليف التي تحدث لأن الجودة الرديئة قد حدثت." ويمكن تبويب تكاليف الجودة كما يلي: (2)

¹ - قاسم عمر، ساوس الشيخ، نفس المرجع، ص ص 113 - 114.

*- TQM - Total Quality Management.

² - إبراهيم محمد درويش عيسى، دور هندسة القيمة في ترشيد تكلفة التعليم الجامعي، مجلة اتحاد الجامعات العربية، عدد خاص، رقم 3، 2000، ص ص 140 - 144.

1- وفقا لإرتباطها برقابة الجودة: تقسم إلى:

❖ تكاليف رقابة الجودة: وتشمل:

✓ تكاليف المنبع: تعبر عن التكاليف المنفقة لمنع حالات إنخفاض مستوى الجودة ومنع الإنتاج غير المتلائم مع المواصفات التي يطلبها العملاء.

✓ تكاليف التقويم: تعبر عن تكاليف دراسة وفحص وتقويم الأنشطة المرتبطة بالجودة وفقا للمواصفات المحددة مقدما وقبل طرح المنتجات أو الخدمات في الأسواق.

❖ تكاليف الفشل في رقابة الجودة: وتشمل:

✓ تكاليف الفشل الداخلي: تتمثل في تكلفة عدم توافق المنتجات أو الخدمات مع المواصفات قبل إستلام العملاء لها.

✓ تكاليف الفشل الخارجي: تعبر عن تكلفة عدم توافق المنتجات أو الخدمات مع المواصفات بعد الشحن وإستلام العملاء لها.

2- وفقا لسهولة وتوفير بيانات القياس:

❖ تكاليف ظاهرة: وتتمثل في جميع تكاليف الجودة المتوفرة بياناتها في دفاتر وسجلات المؤسسة ويمكن قياسها وفحصها ومراجعتها وتنقسم إلى:

✓ تكاليف الجودة التي يمكن التحكم فيها: هي تلك التكاليف التي تتأثر بما تتخذه المؤسسة من قرارات لمنع إنتاج وحدات غير مطابقة للمواصفات أو تقديم خدمات معينة مثل تكاليف المنع والتقديم.

✓ تكاليف الجودة التي لا يمكن التحكم فيها: وتمثل مجموعة التكاليف غير خاضعة للتحكم، مثل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي الناتجة عن فشل عملية الرقابة على الجودة.

❖ تكاليف مستترة: وتتمثل في مجموعة التكاليف التي لا تظهر صراحة في الدفاتر المحاسبية ويعبر عنها بتكلفة الفرصة الضائعة والمتضمنة خسارة هامش المساهمة الناتجة عن نقص المبيعات أو إنخفاض سعر البيع أو فقد المؤسسة لشهرتها في السوق، ومعظم هذه التكاليف تترتب عن عدم رضا وإستياء العملاء عن مستوى جودة المنتجات أو خدمات المقدمة من طرف المؤسسة.

ب- تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة: تعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها "القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك مع معرفة تحسين الأداء".⁽¹⁾ وهو "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات توقعات العميل إذا يتم إستخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر للعمليات والخدمات"⁽²⁾

ت- أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يمكن تلخيص أهم أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة في:⁽³⁾

1- خفض التكاليف وذلك بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.

¹ - محمد محمد، الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء: مصر، 2007، 293.

² - حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، 45.

³ - محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص ص 45 - 46.

2- تحقيق الجودة.

3- زيادة الفوائد والأرباح وتتمثل في زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.

4- رضا وسرور العملاء بحيث يشتركون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.

5- تمكين الموظفين ومنحهم السلطة وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية.

ثانياً: وظائف أسلوب TQM: تتمثل أهم الوظائف أسلوب إدارة الجودة الشاملة في: (1)

1- في ظل بروز ظاهرة العولمة تعتبر الجودة المفتاح الأساسي لتصدي المنافسة الدولية التي تمتاز بالأداء الإنتاجي أو الخدمي لتحقيق الإستمرار والإستقرار في السوق.

2- التحسين المستمر في ظل إستخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرقبين.

3- الإستخدام الأمثل للطاقة البشرية وتطوير إمكانياتها في تحسين الأداء.

4- تحسين برامج التدريب والتطوير والإستخدام الهادف للموارد.

5- إعتداد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO 9000* كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليتها، والإهتمام أساساً للوصول إلى مستويات الجودة العالية، سواء ما يتعلق بتصميم المنتج والأداء وذلك بهدف تحقيق الإلتزام بتلك المواصفات، حسب حاجات المستهلكين المتوقعة.

6- يعتبر مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة نتيجة الإجراءات التصحيحية المتخذة.

7- التركيز على الدور الوقائي وليس العلاجي، وهذا من أجل تقليص وتخفيض التكاليف الناتجة عن الإجراءات التصحيحية.

8- إستخدام الوسائل والأساليب الإحصائية المساعدة في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في مجالات الإنتاج، وتحقيق الأهداف المرجوة.

ثالثاً: مراحل أسلوب TQM: إن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يتم وفق المراحل التالية: (2)

1- بحث ودراسة الأسواق والتعرف على تطلعات ورغبات وحاجات المستهلكين الحاليين والمرقبين.

2- تصميم وتطوير المنتج أو الخدمة بما ينسجم مع تحقيق الرضا المستهدف للمستهلكين.

3- تخطيط وتطوير المبيعات.

4- المشتريات والتأكد من إنسجامها مع المواصفات والمعايير القياسية.

5- الإنتاج أو توريد الخدمات المطلوبة.

6- التحقق من إجراء العمليات التشغيلية بما ينسجم مع تحقيق الأهداف.

7- التعبئة والتخزين.

¹ - فؤاد التميمي، أحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدار للكتاب العالمي: الأردن، 2008، ص ص 31 - 32

*ISO - International Standardization Organization

² - خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2007، ص 84.

- 8- البيع والتخزين.
- 9- التركيب وتوفير الخدمة.
- 10- المساعدة التقنية والخدمات الخارجية.
- 11- خدمات ما بعد البيع وتوجيه وإرشاد المستهلكين والخدمات الصيانة والضمانات.
- 12- الوضع خارج الخدمة (تنسيق المنتج) أو إعادة التصنيع في نهاية دورة الحياة.

رابعاً: مزايا وعيوب أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

- أ- مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة: ينطوي هذا الأسلوب على مجموعة من المزايا التي يمكن للمؤسسة من تحقيقها في حالة تطبيقه وتتخلص فيما يلي: (1)
- ❖ انخفاض شكاوي العملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة.
 - ❖ زيادة نصيب المؤسسة من السوق وتخفيض التكاليف.
 - ❖ تخفيض مشاكل العاملين وإنخفاض نسب الحوادث.
 - ❖ تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.
 - ❖ زيادة الأرباح المحققة وزيادة الإنتاجية.
 - ❖ زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف وإنخفاض الزمن المحدد لدورة الإنتاج (سلع أو خدمات).
 - ❖ تحسين الإتصال والتعاون بين الوحدات المختلفة للمؤسسة.
 - ❖ التحسين المستمر بزيادة الابتكارات.
- ب- عيوب أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يمكن إيجاز أهم عيوب تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في: (2)
- ❖ عدم توفر الكفاءات البشرية المؤهلة في هذا المجال
 - ❖ الاعتقاد الخاطئ لدى بعض العاملين وخاصة القدامى منهم بعدم حاجتهم إلى التدريب.
 - ❖ مقاومة التغيير لدى بعض العاملين بسبب الخوف من تأثيرات التغيير عليهم أو غير ذلك من الأسباب.
 - ❖ عدم وجود نظام فعال للإتصالات والتغذية العكسية.
 - ❖ التأخر في إيصال المعلومات عن الإنجازات التي يحققها العاملون في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: أسلوب التحسين المستمر

هو أسلوب يركز على تخفيض التكاليف خلال المرحلة الإنتاجية من دورة حياة المنتج أو الخدمة، والهدف يعتبر هدفاً مقبولاً بسبب أن المنتج أو الخدمة في مرحلة الإنتاج يتميز بوجود صعوبة في إجراء تغييرات جوهرية لغرض تخفيض التكاليف. (3)

¹ - محمد محمد الخولاني ، مرجع سابق، ص 297.

² - محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص ص 237 - 238.

³ - حاتم كريم كاظم، مرجع سابق، ص 120.

أولاً: مفهوم أسلوب التحسين المستمر:

أ- تعريف أسلوب التحسين المستمر: يعرف هذا الأسلوب بأنه "نظام التحسين والتطوير المستمر لمراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق عمليات تطوير لأساليب وإجراءات الإنتاج أو الخدمات، وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير عمليات إعداد الآلات وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية للسلع أو الخدمات الإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم." (1) ويكمن الفرق بين أسلوب التكلفة المعيارية وأسلوب التحسين المستمر في أن أسلوب التكلفة المعيارية تطبق إجراءاته مرة أو مرتين سنوياً وتتخذ عن طريق تحليل الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتقديرية المتوقعة، ثم يتم إجراء التصحيحات اللازمة، أما أسلوب التحسين المستمر يطبق بوضع مجموعة جديدة من أهداف تخفيض التكلفة كل شهر وتحديد الفجوة الموجودة بين التكاليف المستهدفة والحالية، وتنفيذ أنشطة التحسين المستمر طوال السنة التشغيلية لغرض تحقيق التحسين المستمر المستهدف، وتحليل الانحرافات بين التكاليف المستهدفة والحالية والقيام بإجراء التصحيحات اللازمة عندما لا تتحقق أهداف تخفيض التكلفة المسطرة، وتحقيق أسلوب التحسين المستمر يتم على مستويين هما: (2)

1- مستوى الأنشطة العامة للمؤسسة ككل.

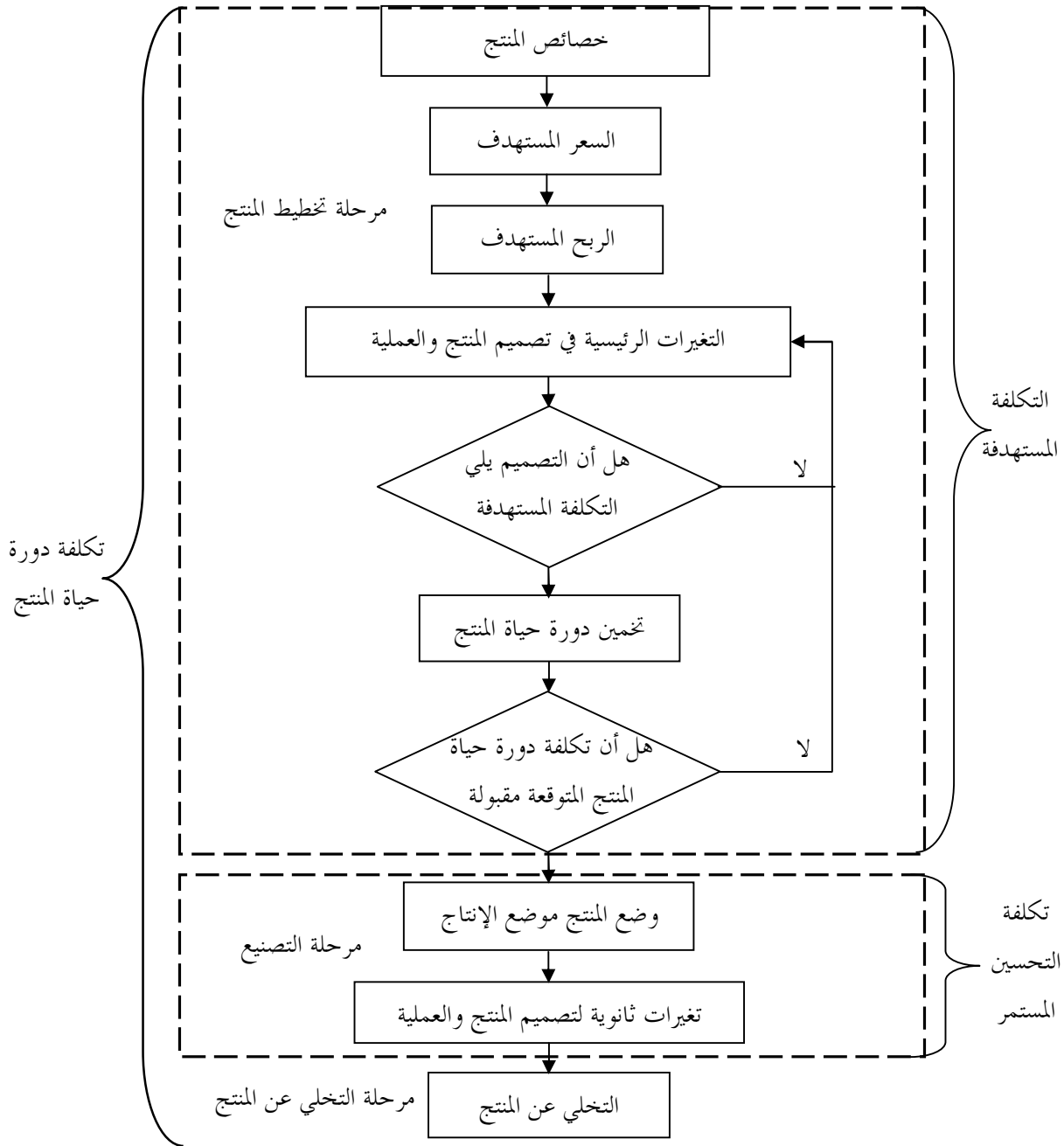
2- مستوى الأنشطة الخاصة بإنتاج كل منتج أو خدمة على حدى.

ويمكن توضيح موقع أسلوب التحسين المستمر بين أساليب حساب التكلفة لأغراض اتخاذ القرار في الشكل التالي:

¹ - حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص 50.

² - حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص ص 174 - 180.

الشكل رقم (22) موقع أسلوب التحسين المستمر بين أساليب حساب التكلفة لأغراض إتخاذ القرار



المصدر: حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 175.

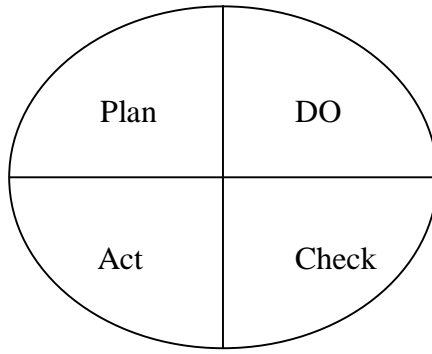
يتضح أن أسلوب التحسين المستمر يمثل أسلوب من أساليب ترشيد التكلفة خلال دورة حياة المنتجات أو الخدمات، إذ يطبق في مرحلة تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة، التي يجرى خلالها إجراء تغييرات ثانوية وصغيرة على المنتج أو الخدمة من أجل إحداث تخفيضات مناسبة في تكلفة تصنيعها أو تقديمها.

- ب- خصائص أسلوب التحسين المستمر: يقوم هذا الأسلوب على مجموعة من الخصائص نستخلصها في: (1)
- 1- التقييم المتواصل.
 - 2- التركيز على استخدام الوثائق والمستندات.
 - 3- وضع المقاييس لأفضل أداء والحصول على حلول مبتكرة ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج أو الخدمة وعلى أقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى هذه التحسينات.
 - 4- استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة بمشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على إمتداد السلم الوظيفي.
 - 5- استخدام إدارة الوقت أي إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج أو الخدمة في نفس الوقت وليس بطريقة متتالية.
- ت- أهداف أسلوب التحسين المستمر: يمكن تحديد أهم أهداف أسلوب التحسين المستمر في: (2)
- 1- إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج أو الخدمات الحالية أو تصميم المنتج أو الخدمة، وتأخذ هذه التحسينات الأشكال التالية: تطوير عمليات الأعداد، تحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، زيادة تدريب العمالة.
 - 2- تحسين الأداء والتكلفة والجودة.
 - 3- يهتم بالروح المعنوية للأفراد بتنمية المقدرة الفكرية نحو الإبداع والابتكار.
 - 4- الوقوف على مشاكل وإيجاد الحلول الجذرية.
 - 5- يهتم بتنمية روح الفريق والقدرة على العمل الجماعي بحيث يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة.
 - 6- الحصول على منتجات أو خدمات متطورة ومنخفضة التكاليف.
- ثانياً: مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر: من أهم المداخل المعروفة في مجال تصميم مراحل عملية التحسين المستمر مدخل PDCA cycle والذي تم تطويره من قبل Deming, Shewhart ليصبح إطاراً عاماً لمراحل أنشطة أسلوب التحسين المستمر، ويمكن توضيح خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر وفق الشكل التالي:

¹ - حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص ص 50-51.

² - نفس المرجع، ص 50.

الشكل رقم (23) خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر



المصدر: محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص 182.

يتضح أن خطوات تطبيق أسلوب التحسن المستمر تتضمن أربعة خطوات هي: (1)

1-خطت Plan: تبدأ الخطوة الأولى بالتخطيط أي تقديم الخطط اللازمة للتحسين بعد تحديد المشكلة وجمع البيانات الضرورية وتحليلها.

2-إفعل Do: تنفيذ الخطة وتطبيق التغيير في نطاق محدود.

3-إفحص Check: أي القيام بقياس النتائج وتقييمها، وتحديد إذا كان هناك نجاح في جهود التحسين أم لا.

4- نفذ Act: وتعني إذا كانت النتائج ناجحة يتم إعتناء خطة التحسين وتطبيقها على مجالات أخرى في المؤسسة، أما إذا كانت النتائج غير ناجحة فيتم تعديل الخطة أو إلغائها. ومن الممكن تطبيق هذه المراحل في أي نشاط أو عملية في المؤسسة سواء كانت مؤسسة خاصة أو عامة، صناعية أو خدمية.

ثالثاً: طرق التحسين المستمر: هناك مجموعة من الطرق لقيام المؤسسة بالتحسين المستمر وتمثل في:

أ- ثلاثية جوران The Juran Trilogy: تتألف عملية التحسين المستمر من وجهة نظر Joseph Juran وزميله من ثلاثة مكونات هي: (2)

1- التخطيط Plannig: يبدأ التخطيط لتحسين العمليات بالعميل الخارجي، حيث تتضمن هذه العملية ما يلي:
✓ تخطيط من هم العملاء.

✓ التعرف على إحتياجات العملاء ومتطلباتهم الحقيقية.

✓ تطوير خصائص المنتج أو الخدمة التي تلبي إحتياجات العميل.

✓ تحديد العمليات اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة بالخصائص المطلوبة.

✓ تحويل الخطط إلى عمليات تنفيذية، وذلك بالإعتماد على إنشاء فريق عمل.

¹ - محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص 183.

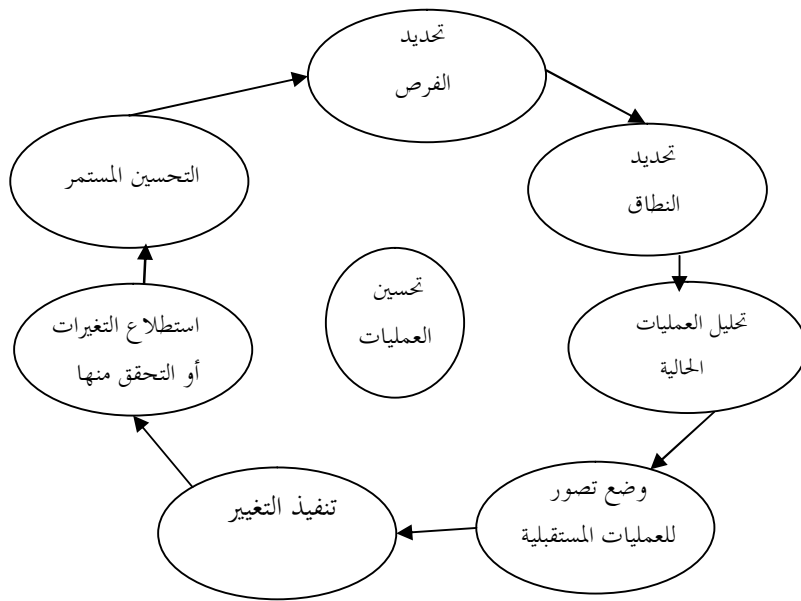
² - نفس المرجع، ص ص 183 - 184.

2- الرقابة Control: تتعلق الرقابة بإختبار ومقارنة نتائج الإختيار بالمتطلبات الأساسية واكتشاف الإنحرافات ثم القيام بتصحيحها ويتم إعتداد التغذية العكسية Feed Back كأسلوب هام لتصحيح الإنحرافات.

3- التحسين Improvement: تهدف هذه العملية إلى الوصول لمستويات أداء أعلى من مستويات الأداء الحالية وتتضمن إنشاء فريق عمل وتزويده بالموارد اللازمة لأعمالها.

وما يجب ذكره أن جهود التحسين يجب أن تكون مستمرة بدون أي توقف أو تباطؤ في العمل وبذل الجهود. ب- الطريقة العلمية: يسميها البعض بطريقة حل المشاكل وتحقق هذه الطريقة نتائج باهرة في التحسين، ويتكون الإطار العام من سبعة مراحل أساسية تظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (24) مراحل الطريقة العلمية للتحسين المستمر



المصدر: محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص 185.

مما سبق يتضح أن المراحل مترابطة مع بعضها، وكل مرحلة من هذه المراحل تعتمد على المرحلة السابقة لها وتتمثل في: (1)

المرحلة الأولى: تحديد الفرص: الهدف الأساسي من هذه المرحلة هو تحديد الفرص المتاحة للتحسين بتكوين فريق يتولى مهمة تحديد المشاكل.

المرحلة الثانية: تحديد النطاق: تتطلب هذه المرحلة وضع قواعد واضحة للفريق من حيث السلطة الممنوحة له وكيفية تكوينه والرقابة والتوجه لعمليات الفريق والموارد المحددة لها.

المرحلة الثالثة: تحليل العمليات الحالية: الهدف هو فهم العمليات وكيفية أداء الأنشطة المهمة لتقرير المقاييس المطلوبة وجمع البيانات اللازمة.

¹ - محفوظ أحمد جودة، نفس المرجع، ص ص 186 - 190.

المرحلة الرابعة: وضع تصور للعمليات المستقبلية: الهدف من هذه المرحلة هو وضع حلول للمشكلة والتوصيات الخاصة بالحل الأمثل لتحسين العمليات، ويلاحظ أنه مجرد جمع المعلومات كلها وبعدها يتم وضع تصور للحلول الممكنة، وفي بعض الأحيان يمكن التوصل إلى الحلول بمجرد القيام بعملية فحص وتحديد الأسباب وتحليل البيانات والمعلومات التي يتم جمعها، ويمكن إقتراح التحسين من خلال إحدى الطرق الثلاث التالية: إقتراح عمليات جديدة، دمج مجموعة من العمليات معا، تعديل الطريقة الحالية.

المرحلة الخامسة: تنفيذ التغيير: يتم في هذه المرحلة إعداد التنفيذ والحصول على الموافقة على تنفيذ عمليات التحسين، فمن المرغوب فيه الحصول على نصائح وتغذية عكسية من مديري الدوائر والأقسام والأفراد الذين سوف يتأثروا بالتغيير، مما يساعد في تطوير التزامات التحسين.

المرحلة السادسة: إستطلاع التغييرات أو التحقق منها: الهدف من هذه المرحلة هو متابعة وتقييم التغيير عن طريق متابعة فعالية جهود التحسين من خلال جمع البيانات ومتابعة التقدم الذي حصل، والمهم هو تشجيع القياس المستمر وإستمرار جهود التقييم للوصول إلى التحسين المستمر، في بعض الأحيان يتم إحداث التغيير بصفة مبدئية على نطاق محدود وعندما يثبت نجاحه يتم تطبيقه على باقي الأقسام.

المرحلة السابعة: التحسين المستمر: هذه المرحلة تهدف للوصول إلى مستوى تحسين معين من أداء العمليات بغض النظر عن جهود التحسينات المبدئية إلا أن عمليات التحسين لا بد وأن تستمر، والتحسين المستمر يعني عدم الإكتفاء بأداء الوظيفة بطريقة جيدة، ولكن بذل جهد أكبر لتحسين الأداء.

ت- طريقة كايزن kaizen : مصطلح كايزن kaizen هو مصطلح ياباني مستخدم لإجراء التحسينات على العمليات أي التحسين المستمر، إذ يكون التغيير صغير ومباشر وليس تغييرا جوهريا، بحيث قام اليابانيون بتطوير تقنية ناجحة إسمها kaizen تعتمد على مفهوم التحسين المتزايد المستمر وتتكون هذه الكلمة في اللغة اليابانية من مقطعين: المقطع الأول Kai تعني التغيير، والمقطع الثاني zen يعني الجديد، بناء عليه فإن كلمة kaizen تعني التغيير الجيد، حيث يشمل هذا التغيير أو تحسين عمليات المؤسسة وأفرادها، ولتطبيق طريقة kaizen قد يتم إستخدام المدخل الياباني المعروف بالخطوات الخمسة Five-step Plan والتي يمكن تلخيصها في: (1)

1- الفرز: باليابانية تسمى Seiri وتعني ترتيب الأشياء بشكل منطقي، أي تطبيق مفهوم الفرز عمليا ومقاومة الرغبة التقليدية بالإحتفاظ بالأشياء القديمة التي لا يستفاد منها، والتخلص من الأشياء غير المستخدمة، ويقود هذا للبحث في أسباب ظهور أشياء مزعجة، مما يوجب تقصي الأسباب ومعالجتها.

2- الترتيب المنهجي: باليابانية تسمى Seiton أي وضع الأشياء في أماكنها وحسب تسلسلها بحيث تصبح قابلة للإستخدام بدون إضاعة الوقت.

3- تنظيف مكان العمل: باليابانية Seiso أي قيام موظفي المؤسسة بأعمال التنظيف الشامل لأماكن أعمالهم.

¹ - محفوظ أحمد جودة، نفس المرجع، ص ص 190 - 193.

4- التعميم الشامل: باليابانية Seiketsu وتكمن الفكرة في متابعة تطبيق المفاهيم الثلاثة الأولى وبإستمرار في كافة أماكن العمل في المؤسسة، وفي المحافظة على إستمرار تطبيق هذه المفاهيم، وتتعلق هذه الخطوة أساسا بالنظافة للموظف بحيث يكون مظهره العام لائقا عند أدائه لوظيفته.

5- الإنضباط الذاتي: باليابانية Shitsuke أي تدريب الآخرين على متابعة الإنضباط الذاتي والتفقد بتعليمات النظافة والترتيب، وإحترام قوانين وأنظمة العمل.

وتبرز أهمية أسلوب Kaizen في: (1)

✓ تستعمل المؤسسات العالمية الناجحة هذا الأسلوب لتفادي الرضا الذاتي، إذ يناضل المنافسون بشكل مستمر للحصول على حصة سوقية عن طريق الجودة الأفضل أو الأسعار الأقل.

✓ يمكن أن الأسلوب المناسب لتحقيق تخفيضات في تكاليف المنتج التي تم الإلتزام بها في مرحلة التخطيط.

رابعا: مزايا وعيوب أسلوب التحسين المستمر: يمكن ذكر أهم مزايا وعيوب أسلوب التحسين المستمر في: (2)

أ- مزايا أسلوب التحسين المستمر: هناك ميزتين أساسيتين تميز أسلوب التحسين المستمر هما:

❖ وجهة النظر الإدارية لمعايير أداء المؤسسة: فموجب أسلوب التحسين المستمر تنظر إدارة المؤسسة إلى مستوى الأداء بأنه سيتحدد بشكل مستمر ويرتقي بشكل متزايد.

❖ طريقة النظر إلى إسهام القوة العاملة وأثرها: إن شمول العاملين وجهود الفريق في المؤسسات الناجحة

هي مفتاح التحسين، أي إعتقاد أسلوب التحسين المستمر على نشر ثقافة التحسينات الصغيرة المستمرة التعاونية بين أفراد المؤسسة جميعهم.

ب- عيوب أسلوب التحسين المستمر: ينتقد أسلوب التحسين المستمر لعدة أسباب أهمها:

❖ أنها تضع مختلف الضغوط على العاملين لتخفيض كل ما يمكن تخيله من التكلفة.

❖ أنها تؤدي إلى عمل تحسينات متزايدة أكثر من التحسينات الجذرية، وهذا يمكن أن يسبب قصر نظر لإدارة المؤسسة وإتجاهها للتركيز على التفاصيل أكثر.

❖ إن إمكانية تخفيض التكلفة تكون أقل لأن المنتجات موجودة بالفعل في مرحلة التصنيع أو التقديم ونسبة مهمة من التكاليف أصبح ملتزم به.

❖ تقترن برامج التحسين بإحكام مع الوظائف والعمليات الأخرى في المؤسسة ومع الزبائن والمنافسين في الأسواق، والفشل في تفسير معلومات التغذية العكسية بين هذه النشاطات يؤدي إلى آثار جانبية غير متوقعة تكون في أغلب الأحيان ضارة بالمؤسسة.

¹ - حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 176.

² - نفس المرجع، ص ص 183 - 185.

الفرع الثالث: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: مفهوم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يعتبر كابلان ونورتون سنة 1992 من المطورين لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، حيث تم التوصل إلى أن القرارات التي تتخذ من طرف المؤسسة لابد أن تعتمد على أهداف واضحة وان يتم التركيز على أداء المؤسسة، ومن ثم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بحيث جذب الاهتمام على اعتباره يساعد للوصول إلى الأداء المتميز ونموذج لقياس الأداء من أجل تعزيز وتحسين أداء المؤسسة.

أ- أسباب ظهور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: نظراً لعدم تطور أساليب الرقابة المالية التقليدية منذ عام 1925 ظهرت الحاجة إلى ظهور أسلوب يواجه قصور الأساليب السابقة، وبعد الحرب العالمية الثانية تأثرت القرارات الإدارية بالمقاييس المالية نتيجة لتعدد أداء المؤسسات بسبب استخدام التكنولوجيا وتعدد عمليات الإنتاج بحيث كان له الأثر في محاولة البحث عن أسلوب لتطوير الأساليب التقليدية التي عجزت فيها المقاييس المالية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

وفي الثمانينيات توصلت البحوث التي أجريت إلى مجموعة من المفاهيم والأدوات التي قد تحقق التطور في الأساليب الرقابية، وكان من أمثلتها: إدارة الجودة الشاملة TQM، التكلفة على أساس الأنشطة ABC، الإدارة على أساس الأنشطة ABM، Kaizen... الخ، وإمكانية الحصول على الأهداف المسطرة من الأساليب السابقة الذكر، كان لابد من استخدام مجموعة من الأساليب المدعمة لها من بينها استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وذلك بهدف أنها تعمل على تحقيق الأهداف بترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء، وهذا يعتبر أهم هدف تسعى المؤسسات إلى الوصول إليه. وقد حدث تطور في ظهور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن منذ التسعينيات من خلال ثلاثة أجيال بعد أن أدركت المؤسسات أن هناك أسباب لأداء غير مرضي لأسلوب بطاقة الأداء فبدأت المؤسسات في استخدامها كنظام إداري وليس فقط كنظام لتطوير الأداء ثم تطورت لتصبح كإطار للتغيير التنظيمي، وبشكل عام يستخدم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن للوصول إلى العناصر التالية:⁽¹⁾

- 1- تقرير مدى التقدم في الإنجازات التي يتم إختيارها لتعكس عوامل النجاح الحاسمة التي حددتها المؤسسة.
 - 2- يعتبر بمثابة وسيلة لتقييم النتائج.
 - 3- التعامل مع سلوك الأفراد داخل المؤسسة نحو التغيير الإيجابي لتحسين الأداء.
- ب- التعريف بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يعرف بأنه " نظام شامل لقياس الأداء الاستراتيجي للمؤسسات، ويحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المؤسسة من عدة جوانب وهي: جانب المالي، جانب العلاقات مع العملاء، جانب العمليات الداخلية، وجانب الموارد البشرية."⁽²⁾

¹ - هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي: المملكة العربية السعودية، 2009، ص ص 12- 14.

² - حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص 45.

ثانياً: محاور بطاقة الأداء المتوازن: إن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة تمكن المؤسسات من توضيح رؤيتها وإستراتيجياتها وترجمتها إلى عمل، وتزويد المؤسسة بالتغذية الراجعة حول كل من عمليات الأعمال الداخلية والنتائج الخارجية، وتبني الفكرة الأساسية من وجهة نظر المؤسسة على أربعة محاور أساسية هي: (1)

المحور المالي: يعد هذا المحور محصلة نهائية لأنشطة المؤسسة لتحقيق رضا المساهمين وتوقعاتهم، من خلال زيادة قيمة إستثماراتهم وزيادة أرباحهم ويمكن تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال إتباع الكثير من الاستراتيجيات منها:

1- إستراتيجية نمو المبيعات: إن هذه الإستراتيجية يمكن تحقيقها من خلال تعميق العلاقة مع العملاء وذلك من خلال تقديم خدمات ومنتجات جديدة بالإضافة إلى جذب الكثير من العملاء الجدد.

2- إستراتيجية نمو الإنتاجية: إن هذه الإستراتيجية تعد من الاستراتيجيات المهمة ويمكن تحقيقها من خلال: ✓ تخفيض تكاليف المؤسسة.

✓ الإستغلال الأمثل لأصول المؤسسة بكفاءة وفعالية.

محور العملاء: يركز على العملاء بحيث تعتمد معظم المؤسسات على متطلبات العملاء والمستهلكين وحاجاتهم في وضع إستراتيجيتها، وذلك لإسهامها في نجاح المؤسسة في المنافسة وبقائها وإستمرارية نشاطها في السوق ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقديم خدمات أو منتجات ذات جودة وأسعار معقولة.

محور العمليات الداخلية: يركز هذا الأسلوب على العمليات الداخلية التي تعزز كلا من محور العملاء بخلق قيمة للعملاء والمحور المالي بزيادة ثروة المساهمين، ونجد أن هذا المحور يحتوى على العمليات التالية: العمليات التشغيلية، العمليات الإدارية للعملاء، العمليات الإبداعية، العمليات التنظيمية والاجتماعية.

محور النمو والتعليم: يركز هذا المحور على التعليم التنظيمي والنمو اللذين يؤديان إلى تحديد البنية التحتية وتشخيصها، التي يجب أن تبني عليها المؤسسة لتحقيق الإبتكار والتطوير طويل الأجل ويتحقق ذلك من خلال ثلاثة أمور هي: الأفراد العاملون بجميع مستوياتهم، النظم، الإجراءات التنظيمية.

مما سبق يظهر أن المحاور الثلاثة الأولى (المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية) تخلق فجوة بين الطاقات والإمكانات المتاحة وبين تلك التي تحتاج إليها المؤسسة لتحقيق المنافسة، ويتم تقليص هذه الفجوة من خلال المحور الأخير المتمثل في التعليم والنمو الذي يمكن من نقل الطاقات والإمكانات المتاحة من مستواها الحالي إلى المستوى الذي يمكن معه تحقيق أهداف المؤسسة.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: تتمثل أهم مزايا وعيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في:

أ- مزايا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يمتاز أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بـ: (2)

1- أحمد يوسف دودين، معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، 2009، ص ص 7- 8.

2- حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص 46.

- 1- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق ومقاييس الإرشادية التي تقوم أو تحفز الأداء مثل: قياس معدلات الشكاوي.
- 2- تعمل على التوازن بين الموضوعية كالمقاييس المالية، والمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضي العملاء.
- 3- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل مؤسسة وإمكانية مساءلتها.
- 4- يعد أساس جيد لإتخاذ القرار فالمعلومات التي يوفرها تساعد في إتخاذ القرار المناسب.
- 5- تساعد على إكتشاف نقاط الضعف في أداء الأقسام المختلفة مما يساعد في معالجة القصور.
- ب- عيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: هناك الكثير من الصعوبات التي يمكن أن تواجه عملية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هي: (1)

- 1- نقص المعرفة عن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء.
- 2- يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها.
- 3- يمكن أن تفوق تكاليف تطبيق هذا الأسلوب في قياس الأداء للمنفعة التي يمكن الحصول عليها.
- 4- صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على المؤسسة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء وفقا للأهداف الأساسية.

الفرع الرابع: نظرية القيود

أولاً: مفهوم أسلوب نظرية القيود: قبل التطرق إلى مفهوم أسلوب نظرية القيود يجب معرفة ما المقصود بالقيود، فهو " ذلك العامل الذي يجعل من تحقيق المخرجات أمراً أكثر صعوبة مما سوف تكون عليه، وربما تأخذ عدة أشكال مثل نقص مهارات العاملين أو الحاجة إلى تحقيق مستوى أعلى من جودة المنتجات أو الخدمات." (2) كما تعرف نظرية القيود على أنه "أسلوب إستراتيجي يساعد المؤسسات بفعالية على تحسين عامل مهم ألا وهي دورة الوقت والتي تتحول فيها المواد الخام إلى منتجات نهائية أو تقديم الخدمات من خلال تحديد وحذف أماكن الإختناقات الموجودة." (3)

ثانياً: إفتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود: هناك مجموعة من الافتراضات أهمها: (4)

- 1- تعظيم أرباح المؤسسة.

¹ - أحد يوسف دودين، مرجع سابق، ص 10.

² - معاذ خلف إبراهيم الجنابي، نقلاً من: www.docjax.com/.. /View.ShtnL ?...Zr8OWF9nRfCrfez...

³ - علي حازم اليامور، استخدام نموذج البرمجة الخطية في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يعظم الأرباح في ظل تطبيق نظرية القيود، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 18، 2010، ص 414.

⁴ - نفس المرجع، ص 414.

- 2- وجود قيد أو أكثر يعوق قدرة المؤسسة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب مما قد يؤدي إلى تخفيض قيمة الإنجاز الكلي للمؤسسة.
- 3- استخدام هامش الإنجاز كطريقة لقياس الأموال والذي يقاس بالفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المواد المباشرة.
- 4- تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج لزيادة هامش الإنجاز عن طريق التقليل من نقاط الإختناق.

ثالثاً: مبادئ نظرية القيود: إن مبادئ تطبيق نظرية القيود تتمثل في: (1)

- 1- أن مستوى المخرجات المحققة على مستوى الموارد غير المقيدة يتحدد بمستوى موارد الأسلوب المقيدة.
- 2- أن هامش الوقت المحقق على الموارد المتاحة يساوي الزيادة في معدل مخرجات الموارد المقيدة.
- 3- أن دفعة الإنتاج يجب أن تكون متغيرة.
- 4- التركيز على التدفق المتزامن بدل التركيز على توازن الطاقات.

رابعاً: خطوات تطبيق نظرية القيود: إن استخدام نظرية القيود يتم وفق مجموعة من الخطوات هي: (2)

- 1- تحديد القيود والاختناقات في المؤسسة: أن عملية تحديد القيود تتطلب القيام ببعض المهام كوضع مخطط لتدفق الإنتاج أو الخدمات يوضح تعاقب العمليات ومقدار الوقت لكل عملية، للمساعدة في تحديد القيود التي تؤثر على مخرجات المؤسسة من أجل تركيز الإهتمام عليها في عملية التحسين.
- 2- تحديد مزيج المنتجات أو الخدمات الأكثر ربحية في ضوء القيود المحددة: في هذه الخطوة يتم تحديد متطلبات العملية والحلول التي تعالج القيود التي تم تحديدها مسبقاً لإستغلال الإمكانيات المتاحة وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات أو الخدمات المطلوبة لغرض زيادة أرباح المؤسسة، فالمزيج الإنتاجي هو عبارة عن دمج المنتجات أو الخدمات التي تعظم الربحية للمؤسسة، ففي حالة وجود قيد واحد يتم إنتاج المنتج أو الخدمة التي تخلق أكبر قيمة ربح أما في حالة تعدد القيود فإنه يتم إعتداد الأساليب الكمية مثل: البرمجة الخطية.
- 3- تعظيم تدفق الإنتاج عبر القيد: في هذه الخطوة تبحث المؤسسة عن طريقة لتعجيل التدفق عبر القيد عن طريق تبسيط العمليات.
- 4- إضافة طاقة إلى القيد: يجب أن تعمل المؤسسة على إيجاد وسيلة للتخفيف من القيود وذلك بإضافة مكنة جديدة أو إضافة العاملين جدد.
- 5- معالجة وتحسين نشاط القيد من الخطوة الأولى: وفقاً لمفهوم عملية التحسين المستمر ففي ظل نظرية القيود فعند التغلب على القيد أو إزالة تأثيره على المؤسسة فإنه سيظهر قيد آخر لا يؤثر بنفس القوة وهنا يجب الرجوع إلى الخطوة الأولى للبحث عن المسببات لهذا القيد ومعالجته، ويجب الإشارة إلى أن السياسة المتبعة للتخفيف من قيد معين قد لا تصلح لقيد آخر.

¹ - معاذ خلف إبراهيم الجنابي، نقلاً من: www.docjax.com/.. /View.ShtrnL ?...Zr8OWF9nRfCrfez...

² - علي حازم البامور، مرجع سابق، ص ص 415 - 416.

خلاصة الفصل الثالث

إن إلقاء الضوء على مختلف أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة إتحاح أنه أمام المؤسسة الاقتصادية عدة أساليب تساعد في تدنئة التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية والتحكم الجيد في مواردها وحسن استغلال المهارات التي تملكها، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد الأنشطة التي تخلق قيمة لترتيبها مما يمكنها من ترشيد تكاليفها.

ومن جانب آخر إتحاح أن أساليب ترشيد التكاليف ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية لأنها تعمل على تحديد التكاليف وتختلف خطوات تحديد التكاليف وفق كل أسلوب، أما بالنسبة لكيفية الترشيح تتمثل في إتحام الأسلوب الذي يساعد في تدنئة التكاليف ولا يؤثر على جودة الخدمات التي تقدم للعميل، لأنه يهتم بالسعر وجودة ونوعية الخدمات العامة التي يحصل عليها، وهذا ما يوجب على المؤسسة الاقتصادية أن توازن بين أهدافها ورغبات العملاء للحصول على ثقتهم وكسب حصة في السوق.

الجزء الثاني

الفصل الرابع: أساليب مثلى لترشيد

تكاليف خدمات مؤسسة إتصالات

الجزائر - وكالة بسكرة -

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة

بسكرة -

المبحث الثاني: الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف

خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

المبحث الثالث: إستخدام أساليب لترشيد أمثل لتكاليف

مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

تمهيد

بعد التطرق إلى مفهوم المؤسسات العامة ومعرفة أنواعها تبين أنها حسب التقسيم القانوني تنقسم إلى مؤسسات تابعة للوزارة ومؤسسات تابعة للجماعات المحلية ومؤسسات مختلطة، وهذا ما أدى بنا إلى إختيار أحد المؤسسات التابعة للقطاع العام التي تعتبر من المؤسسات الرائدة والمحتركة لهذا القطاع.

وفي هذا الصدد تم إختيار مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - للتحكم في تكاليفها وترشيدها، ولإلمام بأهم جوانب الموضوع سنحاول الإجابة على التساؤل التالي:

✚ ما هي الأساليب المعتمدة لترشيد التكلفة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وهل يمكن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة الدراسة؟

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سيتم التعريف بالمؤسسة وكذا الخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إتصالات الجزائر

الفرع الأول: نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر TELECOM (*)

منذ الاستقلال أسندت مهام تسيير قطاع البريد والمواصلات إلى وزارة البريد والمواصلات على إعتبارها مؤسسة عمومية تابعة للدولة، والتي أخذت على عاتقها تطوير وتنمية شبكة الاتصال الهاتفية من أجل تلبية الطلبات المتزايدة ولتحقيق الأهداف المسطرة في المخططات التنموية المختلفة والمتعاقبة، حيث تم توزيع مراكز المسؤولية على ثلاث مستويات: المركزية، الجهوية والولائية وكانت مؤسسة البريد والمواصلات تعيش ضمن بيئة ثابتة لا وجود للمنافسة أمامها في السوق وهذا ما أدى إلى الإحتكار الشبه الكلي للسوق، وفي خضم التحولات البيئية الخارجية والتي أثرت على المؤسسة مما أدى إلى ظهور عدة سلبيات نذكر منها: (1)

✓ تدهور الخدمة العمومية.

✓ زيادة طلب الجمهور على خدمات جديدة لا يمكن للمؤسسة تلبيتها.

✓ ضعف الإستثمارات.

✓ نقص التحكم في التكنولوجيا الجديدة.

ونظرا للتطور الحاصل في تكنولوجيا الإعلام والاتصال باشرت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول بإصلاحات عميقة في قطاع البريد والمواصلات، وقد تجسدت هذه الإصلاحات بموجب القرار الوزاري رقم 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 والذي وافق على تمويله البنك الدولي للإنشاء والتعمير في خلال مدة لا تتجاوز 4 سنوات حيث تقوم وحدة التنسيق ومتابعة الإصلاحات على مستوى وزارة البريد والمواصلات والإشراف على هذا المشروع، وبموجبه تم إنشاء:

أ- مؤسسة بريد الجزائر Algérie Poste وهي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي (EPIC)، تهتم بكل ما هو خاص بالبريد وخدماته وتنقسم الخدمات إلى:

*- TELECOM : Télécommunications.

¹- موقع مؤسسة اتصالات الجزائر (WWW.ALERIETELECOM.Dz,30/04/2013, 15 :04)

✓ الخدمات البريدية: متمثلة في البرقيات العادية والسريعة.

✓ الخدمات المالية البريدية: وتعني كل ما هو نقدي وتحويل المال من الصكوك البريدية والحوالات والتحويل

السريع للمال عبر الدول أو ما يعرف بـ WESTERN UNION

ب- مؤسسة إتصالات الجزائر TELECOM: وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات.

وكانت الإنطلاقة الرسمية لمؤسسة إتصالات الجزائر في 01 جانفي 2003 من أجل إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن بأهداف مغايرة لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، وهي مؤسسة عمومية ذات أسهم تقع بولاية الجزائر العاصمة، يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ 50.000.000.000 دينار جزائري والمسجلة في السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم: 02B0018083، ولها عدة فروع هي:

أولاً: إتصالات الجزائر "موبيليس": وهي مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر بـ 100.000.000 دينار جزائري متخصصة في الهاتف الخليوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي النقال في الجزائر.

ثانياً: إتصالات الجزائر للأنترنات "جواب": وهو فرع أساسي متخصص في تكنولوجيا الأنترنات حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الأنترنات ذو السرعة الفائقة، وللإشارة فكل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي، البحث، التربية الوطنية، التكوين المهني، الصحة، الإدارة، المحروقات...) مربوطة حالياً بشبكات الأنترنات Intranet.

ثالثاً: إتصالات الجزائر الفضائية ATS(*): هي مؤسسة ذات أسهم برأسمال اجتماعي بـ 1.000.000.000 دينار جزائري متخصصة بتكنولوجيا الساتل والأقمار الصناعية. وتعد وحدة بركة التي تقع بالولاية أحد الوحدات التابعة للمديريات الجهوية المكونة للمؤسسة الأم وتتمثل المديريات الجهوية في:

➤ المديرية الجهوية لمحافظة الجزائر الكبرى تضم (شرق، وسط، غرب).

➤ المديرية الجهوية عنابة تضم (عنابة، سوق أهراس، قالمة، الطارف).

➤ المديرية الجهوية بشار تضم (بشار، تندوف، أدرار).

➤ المديرية الجهوية الشلف تضم (الشلف، تيارت، غليزان، تيسمسيلت).

➤ المديرية الجهوية قسنطينة تضم (قسنطينة "شرق"، قسنطينة "غرب"، سكيكدة، أم البواقي، جيجل، ميله).

➤ المديرية الجهوية وهران تضم (وهران "شرق"، وهران "غرب"، مستغانم، معسكر، عين تموشنت).

*- ATS: Algérie Telecom Satellite.

- المديرية الجهوية ورقلة تضم (ورقلة، وادي سوف، تامنغست، إليزي، غرداية).
 - المديرية الجهوية سطيف تضم (سطيف، بجاية، مسيلة، بوج بوعريريج).
 - المديرية الجهوية باتنة تضم (باتنة، بسكرة، خنشلة، تبسة).
 - المديرية الجهوية البلدية تضم (البلدية، المدية، عين الدفلة، تيبازة).
 - المديرية الجهوية تيزي وزو تضم (تيزي وزو، البويرة، بومرداس).
 - المديرية الجهوية الأغواط تضم (الأغواط، الجلفة، البيض).
 - المديرية الجهوية تلمسان تضم (تلمسان، النعامة، السعيدة، سيدي بلعباس).
- ومما سبق نجد أن مؤسسة إتصالات الجزائر تتواجد في 48 ولاية بمديريات عملية بإضافة إلى مديريات إضافية في الجزائر العاصمة وقسنطينة ووهران وهذه المديريات تحتوي على وكالات تجارية
- ACTEL(*)
- ومؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كانت من سنة 2003 إلى 2007 تابعة إلى المديرية الجهوية ورقلة أما من سنة 2008 إلى يومنا هذا تابعة إلى المديرية الجهوية باتنة والآن أصبحت مديريةية عملياتية وليست وحدة.

الفرع الثاني: إستراتيجية مؤسسة إتصالات الجزائر

لمؤسسة إتصالات الجزائر عدة إستراتيجيات مبنية من أجل التحكم في نشاطاتها وتمثل في:

- 1- تخفيض تكلفة الخدمات.
- 2- تحقيق الأرباح على مستوى المديريات والمديرية العامة.
- 3- مواكبة التكنولوجيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
- 4- تغطية جميع مناطق الوطن بالخدمات.
- 5- رفع مستوى جودة الخدمات.
- 6- زيادة مردودية المؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف ومهام مؤسسة إتصالات الجزائر

أولاً: أهداف مؤسسة إتصالات الجزائر: سطرت إدارة مؤسسة إتصالات الجزائر في برنامجها من البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها المؤسسة وهي: الجودة، الفعالية، نوعية الخدمات.

إضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى تتمثل في:

*- ACTEL:L'agence Commerciale des Télécommunications.

- ✓ مضاعفة عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل الوصول إلى خدمات الإتصال لأكبر عدد ممكن من المستفيدين وبأخص المناطق الريفية.
 - ✓ زيادة جودة ونوعية الخدمات المعروضة وجعلها أكبر منافسة في خدمات الإتصال.
 - ✓ تطوير مصالح الإتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعلومات الرقمية.
 - ✓ إنشاء إستثمار وتسيير الإتصالات الداخلية مع كل متعاملي الشبكة.
 - ✓ المشاركة كمثل رئيسي في مجال فتح برامج تطوير لمؤسسة الإعلام في الجزائر.
- ثانياً: مهام مؤسسة إتصالات الجزائر: تتمثل أهم مهام مؤسسة إتصالات الجزائر في:

- ✓ التزويد بخدمات الإتصال التي تسمح بنقل الصوت والصورة والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية، المرئية والصوتية.
- ✓ تطوير وتسيير شبكات الإتصالات العامة والخاصة.
- ✓ تعمل على إنشاء وتسيير الإتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة الإتصالات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

بالإضافة إلى كونها المتعامل الرائد في مجال الإتصالات في الجزائر، تعتبر مؤسسة إتصالات الجزائر من أكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة مناطق الوطن.

الفرع الأول: مهام كل قسم في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - ما يلي:

أولاً: المدير المسيير: هو رئيس مجلس الإدارة ويعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة و من مهامه السهر على مايلي:

- ✓ تطوير ثقافة المؤسسة في سوق المنافسة.
- ✓ تطوير التسويق العملي.
- ✓ السهر على تطبيق البرامج والموافقة عليها والتنسيق بين المصالح.
- ✓ مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليها من المصالح المختلفة.
- ✓ النظر في الإقتراحات المقدمة من طرف المصالح.
- ✓ المحافظة على السير الحسن والعادي في المؤسسة.

ثانياً: خلية الإتصال CELLUL ECOMMUNICATION: تهتم بكل ما يخص أجهزة الاتصال من هواتف، أسلاك خاصة بالإتصال، جهاز الحاسوب... الخ.

ثالثا: خلية التفتيش CELLULE INSPECTION: مكلفة بـ:

- ✓ مراقبة قاعدة الأعمال السنوية.
- ✓ تنفيذ المهام المفاجئة للتفتيش بطلب من المدير العام شخصيا.
- ✓ القيام بتحقيقات في حالة أي مضرة للمؤسسة.
- ✓ تنسيق و متابعة و مراقبة مصالح المفتشيات الإقليمية.
- ✓ تطبيق المخطط السنوي الجهوي بموافقة المدير العام.

رابعا: خلية الوقاية والأمن CELLULE HYGIENE ET SECURITE: من مهامها ما يلي ✓ : توفير كل من إحتياجات العمال وأفراد المؤسسة.

- ✓ حماية العمال من كل الأضرار التي قد تواجه المؤسسة و ذلك بتوفير الأجهزة اللازمة من إنارة، تهوية، لباس الوقاية... الخ.

خامسا: خلية تسيير النوعية واللوائح القيادية CELLULE GESTION QUALITE ET TAB BORDS: مكلفة بـ:

- ✓ المشاركة في إعداد المخططات السنوية للمؤسسة.
- ✓ تسيير مشاريع التطوير بالخصوص تحديد تقنيات التخطيط العملي والتحقق في العقود وتأدية الخدمات وإرسالها إلى التشغيل.
- ✓ تسيير المراكز الملحقة.

سادسا: قسم الموارد البشرية و الوسائل DEPARTEMENT RH/M: تنقسم بدورها إلى أربع مصالح هي:

1. مصلحة تسيير المستخدمين: وهي مكلفة بـ:
 - ✓ دراسة كل الملفات الخاصة بالعمال و متابعتها منذ دخول العامل للمؤسسة إلى غاية نهاية مسيرته المهنية (التقاعد) حيث أن كل عامل له ملف خاص به.
 - ✓ دفع أجر كل عامل في نهاية كل شهر ومتابعة الزيادات التي تقوم بدفعها للعامل في حالة: الترقية، المنح، التعويضات... إلخ، كما تقوم بالخصومات في حالة غياب غير مبرر، الولادة... الخ.
 - ✓ تسيير أنظمة المكافآت و التحفيزات.
2. مصلحة التكوين: هي مكلفة بـ:
 - ✓ إعداد الدراسات و إنشاء الإحصائيات و متابعة مؤشرات التسيير.
 - ✓ المشاركة في إعداد المخططات التنموية مع الأخذ بعين الإعتبار تسيير المال والكفاءات.
 - ✓ إنشاء مخططات وبرامج التكوين وتنشيطها وفقا لوضعها العملي.
3. مصلحة الإمداد: هي مكلفة بـ:

- ✓ معالجة النصوص التنظيمية الأساسية لتنشيط أنظمة المؤسسة.
 - ✓ المحافظة على هياكل المؤسسة في معالجة المسائل القضائية.
 - ✓ تسيير وحماية الذمم المالية، وإعادة تسجيل عقود الملكية وإعادة الملفات العقارية.
 - ✓ تهيئة المراكز وتسيير المراكز التابعة.
 - ✓ تنشيط التسيير الإداري بإستنتاج وفحص الصفقات.
4. مصلحة الممتلكات: هي مكلفة بالمحافظة على جميع ممتلكات المؤسسة والاهتمام بها والمتمثلة في تجهيزات مكتب، البنائيات، وسائل النقل... إلخ.

سابعاً: القسم التجاري DEPARTEMENT COMMERCIAL : وتنقسم بدورها إلى ثلاث مصالح هي:

1. مصلحة العلاقة مع الزبائن: تقوم بـ:
 - ✓ تقييم الخدمات المقدمة للزبون.
 - ✓ مهمتها التزويد بالأجهزة خاصة بعملية التراسلات بين المؤسسة والزبائن.
 - ✓ أن تكون هناك علاقة جيدة تربط المؤسسة بزبائنها.
2. مصلحة قوة البيع و شبكة الوكالات التجارية: هي مكلفة بدراسة الإحصائيات لعمليات البيع التي قامت بها والمتمثلة في بطاقات التعبئة الخاصة بالهاتف الثابت وأجهزة الانترنت "MODEM" نهاية كل شهر وذلك في كم باعت والفاضة وما هو الباقي، وكم زبون مشارك في الانترنت والطلبات المتبقية من إدخال خط هاتف والانترنت .
3. مصلحة التحصيل و ما قبل المنازعات: هي مكلفة بـ:
 - ✓ رقابة السير القانوني أو غير القانوني لمهام ومصالح المؤسسة.
 - ✓ رقابة الأهداف المسطرة وإحترام مواعيدها.
 - ✓ تشخيص و تحليل أي خلل في المؤسسة.
 - ✓ الإشراف على الأيام الإعلامية للمؤسسة.
 - ✓ الإطلاع على كل ما يخص الفواتير من تخليص أو عدم تخليص أو تعطلات.

ثامناً : القسم التقني DEPARTEMENT TECHNIQUE : تضم ثلاث مصالح هي :

1. مصلحة الشبكات الهاتفية: و هي مكلفة بـ:
 - ✓ المشاركة في إعداد المخططات السنوية.
 - ✓ مراقبة وتحليل سير الخدمات والبحث عن توسيع الشبكات.
 - ✓ تسيير المراكز الوطنية و إعادة ربطها.
 - ✓ تدعيم المديرية الإقليمية للاتصالات من أجل التدخلات غير النمطية عن طريق الصيانة.

- ✓ إنشاء الشبكات الهاتفية داخل المدينة.
- 2. مصلحة الشبكات المعلوماتية: و هي مكلفة بـ:
 - ✓ إعداد الدراسات قبل مشاريع البرامج العملية.
 - ✓ متابعة مخططات الاستثمارات.
 - ✓ التخطيط والمساعدة في الصيانة وتطوير الأنظمة العامة فيما يخص الإعلام الآلي والتسيير.
 - ✓ إنشاء شبكات توفير المعلومات ما بين الشركة و البنوك .
- 3. مصلحة المنشآت القاعدية: وتقوم بدراسة كل ما يتعلق بالإتصالات بين المراكز الهاتفية والمدن.

تاسعا : قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات DEPARTEMENT FINANCES :COMPTABILITE,JURIDIQUE&ASSURANCES

و تضم أربع مصالح هي:

1. مصلحة الميزانية: وهي مكلفة بـ
 - ✓ إعداد ميزانية الاستثمار الخاص بالمؤسسة.
 - ✓ وضع الميزانية التقديرية مع مصالح ومديريات أخرى للسنوات المقبلة.
 - ✓ مراقبة ومتابعة مختلف إحتياجات المؤسسة وذلك بدراسة الملفات دراسة دقيقة في نهاية الشهر وعندما يتم الموافقة عليها ترسل المديرية العامة بالعاصمة الأموال لتحقيق طلباتها وهنا يأتي دور مصلحة المالية.
2. مصلحة الخزينة: و هي مكلفة بـ
 - ✓ متابعة حركة الأموال مع البنك أو الصندوق الخاص بالإيرادات و النفقات.
 - ✓ دراسة ملفات شراء إحتياجات المؤسسة و متابعة سير الأموال الخاصة للقيام بتسديد النفقات المسجلة.
 - ✓ إعداد الجداول المالية مثل كشوف الصندوق والبنك للإيرادات والنفقات التي قامت في المؤسسة في نهاية الشهر إضافة إلى الحساب الجاري البريدي.
 - ✓ تسيير الميزانية و الجباية.
3. مصلحة المحاسبة: و هي مكلفة بـ:
 - ✓ تسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة.
 - ✓ متابعة مدخلات ومخرجات المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وكذا الإشراف على عمليات الجرد إلى غاية إنهاء الميزانية الختامية لكل دورة.
 - ✓ تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا العمليات المحاسبية لتحضير الميزانية الختامية لآخر السنة 12/31ن، مع تحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة.
 - ✓ متابعة المخزون المحاسبي للمؤسسة والمقارنة مع المخزون الحقيقي أي على عملية الجرد.
4. مصلحة الشؤون القانونية و التأمينات: تقوم بـ:

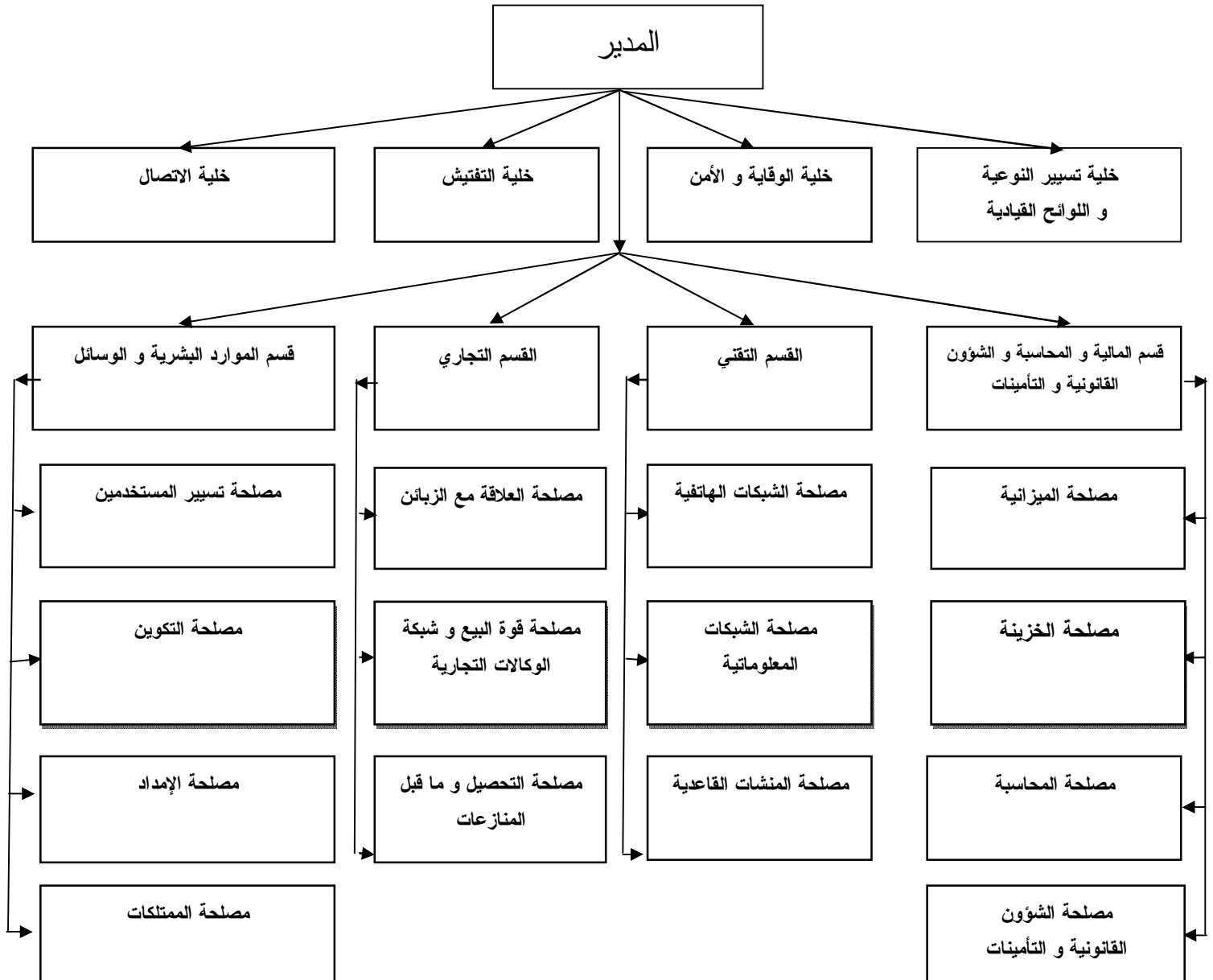
✓ تسيير أمور المؤسسة والمطالبة بحقوقها وذلك بطرق قانونية، وحل النزاعات الموجودة بين المؤسسة والمؤسسات أخرى العامة أو الخاصة بطرق ودية، وأن لم تكن فما عليها إلا اللجوء إلى القانون وذلك بوضع رئيس المصلحة بإعتباره الممثل القانوني لها والذي يقوم بدوره برفع الدعوى إلى المحكمة في حالة سرقة أملاك المؤسسة أو تخريبها للمطالبة بالتعويض عليها.

✓ توفير الضمان الاجتماعي والتأمين على الأشخاص والسيارات وكل الممتلكات الخاصة بالمؤسسة.

الفرع الثاني: الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

يتضح الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

الشكل رقم (25): الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -



المطلب الثالث: إمكانيات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

تشمل مؤسسة إتصالات الجزائر على إمكانيات مالية تتمثل في الإستثمارات متكونة من تجهيزات مكتب ومعدات النقل وإعدادات وتجهيزات... إلخ، أما الإمكانيات البشرية يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم(14) الإمكانيات البشرية لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

البيان	العدد	النسبة المئوية %
قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات	15	4,02
القسم التقني	210	56,30
القسم التجاري	84	22,52
قسم الموارد البشرية	56	15,01
قسم الإدارة العامة	8	2,15
المجموع	373	100

المصدر: رئيس قسم الموارد البشرية والوسائل حسب إحصائيات 2013

يتضح أن نسبة العمال التقنيين بمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- يشكلون أكبر نسبة من إجمالي العمال بحيث يمثل نسبة 56,30 % من إجمالي العمال أي تقريبا أكثر من نصف العمال في المؤسسة لأن الجزء الأكبر من نشاط المؤسسة يتمثل في مراقبة وتحليل سير الخدمات التي تقدمها والعمل على إنشاء الشبكات الهاتفية داخل المدينة والبحث في توسيعها والمساعدة على الصيانة وتطوير الأنظمة العامة للإتصالات بين المراكز الهاتفية لمواكبة التطورات التكنولوجية، أما عمال القسم التجاري وخاصة الوكالات التجارية التي تهتم بإستقبال العملاء وتلبية طلباتهم من صيانة وتركيب وتسديد المستحقات... إلخ ونسبتها كانت 22,52 % من إجمالي العمال، أما عمال قسم الموارد البشرية فتمثل نسبة 15,01 % بحيث يهتم هذا القسم بتسديد مستحقات كل عامل نهاية كل شهر وكذا تكوين العمال وتأهيلهم في مدة معينة والمحافظة على جميع ممتلكات المؤسسة والإهتمام بها، أما عمال قسم المالية والمحاسبة والإدارة العامة فنسبتهما متقاربة وهي 4,02 %، 2,15 % بالترتيب على إعتبار أن هذه الأخيرة تقوم بالمحافظة على السير الحسن والعادي للمؤسسة وكذا تطوير ثقافة المؤسسة في سوق المنافسة والحفاظ على الحصص والمكانة المناسبة في السوق، وكذا توفير كل إحتياجات العمال التابعين للمؤسسة.

أما عمال قسم المالية والمحاسبة فيقومون بإعداد الميزانية التقديرية للسنوات المقبلة وكذا متابعة حركة الأموال في البنك أو الصندوق الخاص بالإيرادات والنفقات وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية لتحديد الوضعية المحاسبية والمالية للمؤسسة وهذا لمتابعة جميع مدخلات ومخرجات المؤسسة ومتابعة المخزون المحاسبي الخاص بالمؤسسة للقيام بعملية الجرد.

المبحث الثاني: الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

تقوم المؤسسة بدراسة العناصر المكونة للميزانية خلال فترة محددة لمعرفة مدى تطورها وكذا العناصر المكونة للتكاليف من أجل إتخاذ القرارات اللازمة إما بالتقليل من عدد العمال أو إتخاذ إجراء آخر.

المطلب الأول: دراسة تطور ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

نبدأ أولاً بدراسة تطورات العناصر المكونة لميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة الممتدة من (2005-2012) على إعتبار أن سنة 2005 كسنة أساس.

الفرع الأول: تطور العناصر المكونة لميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2005-2009)

نظرا للتطور المحاسبي الذي حدث من خلال تخلي الجزائر على المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) ولعدم منطقية مقارنة الميزانية المعدة وفق (PCN) والميزانية بطريقة (SCF) سيتم تقسيم التطور حسب مرحلتين كما يلي:

أولاً: تطور أصول ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -: نبدأ الدراسة بتطورات العناصر المكونة لأصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

الجدول رقم (15) تطور عناصر أصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2005-2009)

الوحدة (دج)

رقم الحساب	اسم الحساب	الأصول				
		2009	2008	2007	2006	2005
		المبلغ				
		2009	2008	2007	2006	2005
22	أراضي	1.368.137.278,33	1.368.137.278,33	1.488.394.779,33	1.605.045.279,33	1.605.045.279,33
24	تجهيزات الإنتاج	3.019.386.345,84	4.173.481.494,12	1.923.473.228,40	8.824.225.487,84	2.030.768.243,33
25	تجهيزات اجتماعية	745.681,66	1.022.956,84	10.403.487,00	2.586.958,98	2.279.140,83
28	استثمارات قيد الاجاز	75.135.204,28	48.088.407,65	-	27.078.230,76	458.490.379,01
	مجموع الاستثمارات	4.463.404.510,11	5.591.090.136,94	3.422.271.494,73	10.462.638.844,72	4.096.583.043,16
30	بضاعة	-	-	-	-3.826.161,85	78.547.905,44
31	مواد ولوازم	453.659.042,54	395.526.669,38	603.085.135,00	599.270.766,01	561.964.842,90
42	مجموع المخزونات	453.659.042,54	395.526.669,38	603.085.135,00	595.444.604,16	640.512.748,34
	مدينو	15.000,00	15.000,00	201.214,42	-	4.098.136,85
	الاستثمارات	-	-	4.023.814,67	1.451.605,05	1.809.600,06
43	مدينو المخزونات	-	-	4.023.814,67	1.451.605,05	1.809.600,06
45	تسبيقات على الحساب	4.141.022,33	408.957,54	32.846.107,56	190594.459,58	9.485.888,08
46	تسبيقات عن الغير	-	4.913.531,80	8.505.512,82	-	-
47	عملاء	2.238.921.437,56	2.258.511.206,06	4.668.949.740,22	4.963.301.987,06	4.817.256.266,86
48	تقديرات	165.042.131,02	83.234.439,65	117.867.743,15	96.823.338,75	43.278.914,97
	مجموع الحقوق	2.408.119.590,91	2.347.155.135,05	4.832.394.132,91	5.081.171.390,44	4.875.928.806,81
	النتيجة	84.961.821,98	-	-	-	-
	مجموع الأصول	7.410.144.965,54	8.333.771.941,37	8.857.750.762,64	16.139.254.839,32	9.613.024.598,31

نجد أن تطور أصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2005-2009) يتمثل في:

1- **الإستثمارات:** هي المجموعة الثانية في المخطط الوطني المحاسبي فإستثمارات المؤسسة تتضمن الحسابات التالية:

ح/22 أراضي: وتتمثل في أراضي للبناء وورش ويلاحظ من جدول الأصول أن قيمتها ثابتة في السنوات 2005 و 2006 ثم إنخفضت سنة 2007 عندما كانت المديرية العملية لبسكرة تابعة لورقلة، أما بالنسبة لسنة 2008 و 2009 بقيت ثابتة بعدما أصبحت المديرية العملية بسكرة تابعة للمديرية الجهوية باتنة.

ح/24 تجهيزات الإنتاج: وتتمثل في المباني ومعدات وأدوات ومعدات النقل وتجهيزات مكتبية وتجهيزات وتركيبات التي تملكها المؤسسة وتساعد في تأدية خدماتها، ونلاحظ إرتفاع قيمتها في سنة 2006 مقارنة بنسبة 2005، ثم إنخفضت في سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفضت مقارنة بسنة 2008.

ح/25 تجهيزات اجتماعية: وتتمثل في الإستثمارات المخصصة لصالح عمال المؤسسة، ونلاحظ من الجدول الإرتفاع المستمر لقيمتها من سنة 2005 إلى سنة 2007 أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفضت مقارنة بسنة 2008.

ح/28 إستثمارات قيد الانجاز: وتتمثل في إستثمارات لم يتم الانتهاء من إنجازها بعد، بحيث نلاحظ من الجدول أن قيمتها قد إنخفضت في سنة 2006 أما في سنة 2007 فقد تم الإنتهاء من إنجازها، أما في سنة 2009 فقد إرتفعت قيمة هذه الاستثمارات مقارنة بسنة 2008.

2- **المخزونات:** تمثل المجموعة الثالثة في المخطط الوطني المحاسبي، ونجد أن ميزانية المؤسسة محل الدراسة تتكون من حسابين فقط هما:

ح/30 بضاعة: وتتمثل في مخزون متكون من أجهزة الهاتف، بطاقة التعبئة بحيث نلاحظ أن قيمتها سالبة في سنة 2006 ومعدومة في سنة 2007 إلى سنة 2009 مقارنة بسنة 2005 بسبب تخفيض قيمة المخزونات في المؤسسة.

ح/31 مواد ولوازم: وتتمثل في مواد ولوازم للمكتب وقطع غيار للسيارات... الخ، وهي مواد لازمة لقيام المؤسسة بأداء خدماتها، ويلاحظ من الجدول أن قيمتها متذبذبة وهذا راجع إلى إحتياجات المؤسسة المتغيرة.

3- **الحقوق:** وهي المجموعة الرابعة في المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، وهي تمثل دائنية المؤسسة للغير وتتكون من:

ح/42 مدينو الاستثمارات: وهي تمثل كفلات مدفوعة، ويلاحظ من الجدول أن قيمتها إنخفضت في سنة 2007 مقارنة بسنة 2005، أما بالنسبة لسنة 2008 وسنة 2009 فبقيت ثابتة.

ح/43 مدينو المخزونات: يمثل هذا الحساب تسبيقات للموردين ويتضح من الجدول أن قيمتها كانت مرتفعة سنة 2005 ثم إنخفضت سنة 2006، أما سنة 2007 إرتفعت بنسبة كبيرة.

ح/45 تسبيقات على الحساب: يلاحظ من الجدول أن قيمة هذا الحساب إرتفعت بنسبة كبيرة في سنة 2007 مقارنة بسنة 2005، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إرتفعت.

ح/46 تسبيقات للغير: تمثل تسبيقات للخدمات ومصاريف مقيدة سلفا، نلاحظ من الجدول أن قيمتها إنخفضت في سنة 2008 مقارنة بسنة 2007.

ح/47 عملاء: يسجل في الحساب حقوق المؤسسة التي لم تحصلها من العملاء وفواتير قيد التحرير، حيث نجد أن هذا الحساب إرتفع في سنة 2006 مقارنة بسنة 2005 ثم إنخفضت سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفض هذا الحساب مقارنة بسنة 2008.

ح/48 نقديات: هذا الحساب يمثل السيولة التي تملكها المؤسسة في البنك والبريد والصندوق، ونلاحظ من الجدول أن قيمتها كانت مرتفعة سنة 2005 وسنة 2006 ولكن سنة 2007 فقد إرتفعت بنسبة كبيرة، أما سنة 2009 فقد إرتفعت بنسبة كبيرة مقارنة بسنة 2008.

وقد إرتفعت قيمة السيولة في المؤسسة محل الدراسة بسبب تسديد عملاءها لمستحقاتهم كأحد الأسباب الأساسية لإرتفاع السيولة.

ثانيا: تطور خصوم المؤسسة محل الدراسة: تتمثل تطورات خصوم المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

الجدول رقم (16) تطور عناصر خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2005 - 2009)
الوحدة (دج)

الخصوم						
المبلغ					اسم الحساب	رقم الحساب
2009	2008	2007	2006	2005		
7.129.504.630,24	7.721.850.115,43	7.018.304.875,07	11.917.968.017,42	3.297.276.226,37	حسابات وسيطة بين الوحدات	17
7.129.504.630,24	7.721.850.115,43	7.018.304.875,07	11.917.968.017,42	3.297.276.226,37	مجموع الأموال الخاصة	
664.920,00	-	-	-	-	حسابات الأصول الدائنة	50

727.334,34	943.948,20	756.172,87	11.421.257,65	54.706.297,78	دائنو الاستثمارات	52
1.616.627,93	311.763,75	-	2.811.125,60	10.183.524,72	دائنو الخدمات	53
258.469.579,36	255.344.115,39	620.918.913,37	690.540.369,31	627.316.379,28	محجوزات للغير	54
19.161.873,67	6.231.711,65	70.439.775,28	91.662.342,35	58.007.582,77	ديون الاستغلال	56
-	160,00	-	201.149.140,88	200.779.240,88	تسييفات تجارية	57
280.640.335,30	262.831.698,99	692.114.861,52	997.584.235,79	950.993.025,43	مجموع الدائنون	
-	349.090.126,95	1.147.331.026,05	3.223.702.586,11	5.364.755.346,51	النتيجة	88
7.410.144.965,54	8.333.771.941,37	8.857.750.762,64	16.139.254.839,32	9.613.024.598,31	مجموع الخصوم	

المصدر: ميزانيات المؤسسة (2005 - 2009)

نجد أن تطور عناصر خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر - بسكرة - تتمثل فيما يلي:

1- **الأموال الخاصة:** وهي المجموعة الأولى في المخطط الوطني المحاسبي فبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نجد أنها تضم حساب واحد وهو حساب 17.

ح/17 حسابات وسيطة بين الوحدات: أن المقر الرئيسي للمؤسسة الأم متواجد بالجزائر العاصمة، ويعتبر ح/17 كحساب وسيط بين المؤسسة الأم وباقي المديريات، بحيث يتم تسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة الأم والمؤسسات في هذا الحساب.

2- **الدائنون:** تمثل المجموعة الخامسة في المخطط الوطني المحاسبي وتتكون من الحسابات التالية:

ح/50 حسابات الأصول الدائنة: يمثل هذا الحساب دائنية العملاء للمؤسسة من المبلغ المستحق عليه، فيسجل الفرق بين المبلغ المدفوع والمستحق في هذا الحساب، وقد ظهر في الجدول في سنة 2009 فقط.

ح/52 دائنو الإستثمارات: يمثل هذا الحساب حيازة المؤسسة على إستثمارات على الحساب، نلاحظ أن قيمتها فإنخفاض من سنة 2005 إلى سنة 2007 أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفضت مقارنة مع سنة 2008.

ح/53 دائنو الخدمات: يمثل هذا الحساب ديون المؤسسة إتجاه الموردين ونجد أن قيمتها قد إنخفضت من سنة 2005 إلى سنة 2006 وإنعدمت في سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2008 فقد إرتفعت وفي سنة 2009 إرتفعت بنسبة كبيرة.

ح/54 محجوزات للغير: تتمثل في رسوم على المبيعات ولم تدفع بعد للجهات التي تستحقها، ونلاحظ أن قيمتها في إرتفاع ملحوظ من سنة 2005 إلى سنة 2009.

ح/56 ديون الاستغلال: يتمثل ها الحساب في الديون المتعلقة بنشاط المؤسسة وتتضمن موردو الخدمات وضرائب مستحقة، دائنو المصاريف المتنوعة...إلخ، نلاحظ من الجدول إرتفاع قيمتها في سنة 2005

وسنة 2006 وعاودت الإنخفاض في سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إرتفعت بنسبة كبيرة مقارنة بسنة 2008.

ح/57 تسبيقات تجارية: يمثل هذا الحساب التسبيقات والأقساط المقدمة من العملاء ومقبوضات رهن التعيين (التخصيص)، ونلاحظ من الجدول أن قيمتها إرتفعت في سنة 2006 مقارنة بسنة 2005 وإنعدمت في سنة 2007 ولكن في سنة 2008 إنخفضت.

الفرع الثاني: تطور عناصر ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2010-2012)

أولاً: تطور أصول المؤسسة محل الدراسة: نبدأ الدراسة بتطورات العناصر المكونة لأصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

الجدول رقم(17) تطور عناصر أصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2010 - 2012) الوحدة (دج)

الأصول			البيان
المبالغ			
2012	2011	2010	
			أصول غير جارية
-	-	-	فارق الاقتناء
1.466.518.336,98	770.500.932,76	3.923.029.500,11	الأصول الثابتة الملموسة
-	29.216.073,52	131.114.760,66	الأصول المالية
40.000,00	-	89.993,89	القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
22.304.180,38	26.778.175,61	87.297.547,10	الأصول الضريبية المؤجلة
1.488.862.517,36	826.495.181,89	4.141.531.801,76	مجموع الأصول الغير جارية
			الأصول الجارية
104.681.237,51	111.570.850,58	503.104.641,99	مخزونات
1.613.003.540,33	1.556.211.188,15	2.463.114.709,42	عملاء
-	-	115.442,48	ذمم مدينة أخرى

791.807,23	340.491,39	12.574.575,85	الضرائب
8.133.420,96	4.507.523,94	114.882.795,38	النقديات
1.726.610.006,03	1.672.630.009,06	3.093.792.165,12	مجموع الأصول الجارية
3.215.472.523,39	2.499.125.190,95	7.235.323.966,88	مجموع الأصول

المصدر: ميزانيات المؤسسة (2010- 2012)

إن تطورات أصول مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2010-2012) تتمثل في:

1- الأصول غير الجارية: تتميز بقلّة سيولتها وتضم الأصول الثابتة الملموسة مثل المباني، الأراضي، تجهيزات مكتب، معدات نقل... إلخ وتضم:

❖ الأصول الثابتة الملموسة: وهي عبارة عن إستثمارات نلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة، أما في سنة 2011 فقد إنخفضت أما في سنة 2012 فقد عاودت الإرتفاع.

❖ الأصول المالية: وهي تمثل السندات ونلاحظ أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة وإنخفضت في سنة 2011 وأصبحت معدومة في سنة 2012.

❖ القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى: نلاحظ قيمتها من الجدول في سنة 2010 كانت مرتفعة وإنعدمت في سنة 2011، ولكن عاودت الإرتفاع في سنة 2012.

❖ الأصول الضريبية: يلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 مرتفعة ثم عاودت الإنخفاض بصفة متتالية في سنة 2011 وسنة 2012 على التوالي.

2- الأصول الجارية: وهي الأصول التي يغلب عليها صفة السيولة هي:

❖ المخزونات: من خلال الجدول نلاحظ أن قيمتها في إنخفاض من سنة إلى أخرى، وهذا بسبب تذبذب إحتياجات المؤسسة.

❖ الزبائن: نلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة ثم إنخفضت في سنة 2011 وعاودت الإرتفاع في سنة 2012 وهذا لأن الطلب متذبذب.

❖ ذمم مدينة أخرى: أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة ثم إنعدمت في سنة 2011 وسنة 2012.

❖ الضرائب: من الجدول نلاحظ أن قيمتها كانت مرتفعة في سنة 2010 ثم إنخفضت في سنة 2011 ثم عاودت الإرتفاع سنة 2012.

❖ نقديات: من الجدول نلاحظ أن قيمتها مرتفعة في سنة 2010 ثم إنخفضت في سنة 2011 ثم إرتفعت في سنة 2012، وقد يكون سببه تسديد العملاء لبعض التزاماتهم.

ثانيا: تطور خصوم المؤسسة محل الدراسة: يمكن إيضاح أهم تطورات خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر -

وكالة بسكرة - كما يلي:

الجدول رقم (18) تطور عناصر خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة

الوحدة (دج)

(2010-2012)

الخصوم			البيان
المبالغ			
2012	2011	2010	
			رأس المال الخاص
-70.728.887,90	-15.960.084,20	-689.316.339,87	الترحيل من جديد
9.561.000,00	9.561.000,00	428.152.488,47	الأسهم الأخرى
2.823.139.358,99	2.081.661.226,00	6.645.697.379,78	الأرباح المحتجزة
2.761.971.471,09	2.075.262.141,80	6.384.533.528,38	مجموع رأس المال الخاص
			الخصوم غير الجارية
755.153,49	-	-	الضرائب المؤجلة
122.894.416,09	122.894.416,09	446.185.054,41	الإيرادات المؤجلة
123.649.569,58	122.894.416,09	446.185.045,41	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
19.834.194,69	8.788.756,28	101.044.721,12	موردون الذمم الدائنة
293.874.345,15	285.441.475,65	274.172.456,60	ضرائب
16.142.942,88	6.738.401,11	29.388.206,37	ديون أخرى
329.851.482,72	300.968.633,06	404.605.384,09	مجموع الخصوم الجارية
3.215.472.523,39	2.499.125.190,95	7.235.323.966,88	مجموع الخصوم

المصدر: ميزانيات المؤسسة (2010-2012)

يلاحظ أن تطور عناصر خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - تمثل في:

- 1- رأس المال الخاص: وهو أول التقسيمات بالنسبة للخصوم حسب (SCF) وهي تتكون من:
 - ❖ الأسهم الأخرى: نلاحظ من الجدول أن قيمتها مرتفعة في سنة 2010 تم أصبحت ثابتة في سنة 2011 وسنة 2012.

- ❖ الأرباح المحتجزة: يتضح من الجدول السابق أن قيمتها متزايدة خلال الفترة من 2010 إلى 2012.
- 2- الخصوم غير الجارية:
- ❖ الضرائب المؤجلة: كانت قيمتها من الجدول ثابتة في سنة 2010 و 2011، ثم ظهرت بقيمة مرتفعة في سنة 2012.
- ❖ الإيرادات المؤجلة: من الجدول نلاحظ أن قيمتها كانت مرتفعة في سنة 2010 ثم أصبحت ثابتة في سنة 2011 و 2012.
- 3- الخصوم الجارية: تتكون من
- ❖ موردون الذمم الدائنة: نلاحظ من الجدول أن قيمتها متذبذبة خلال السنوات 2010-2012.
- ❖ الضرائب: من الجدول نجد أن قيمتها في تزايد مستمر.
- ❖ ديون أخرى: نلاحظ من الجدول أن قيمتها متذبذبة، وهذا بسبب أن المؤسسة في حاجة مستمرة إلى السيولة.

المطلب الثاني: تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

تتمثل تطورات رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال الفترة (2008-2012) على أساس أن سنة 2008 كسنة أساس كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم(19) تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة (2008-2012)

(الوحدة:دج)

السنوات	رقم الأعمال	النسبة %
2008	1.354.978.981,41	22,72
2009	1.551.146.882,38	26,02
2010	1.870.496.971,99	31,37
2011	562.150.536,62	9,43
2012	623.579.307,04	10,46
المجموع	5.962.352.679,44	100

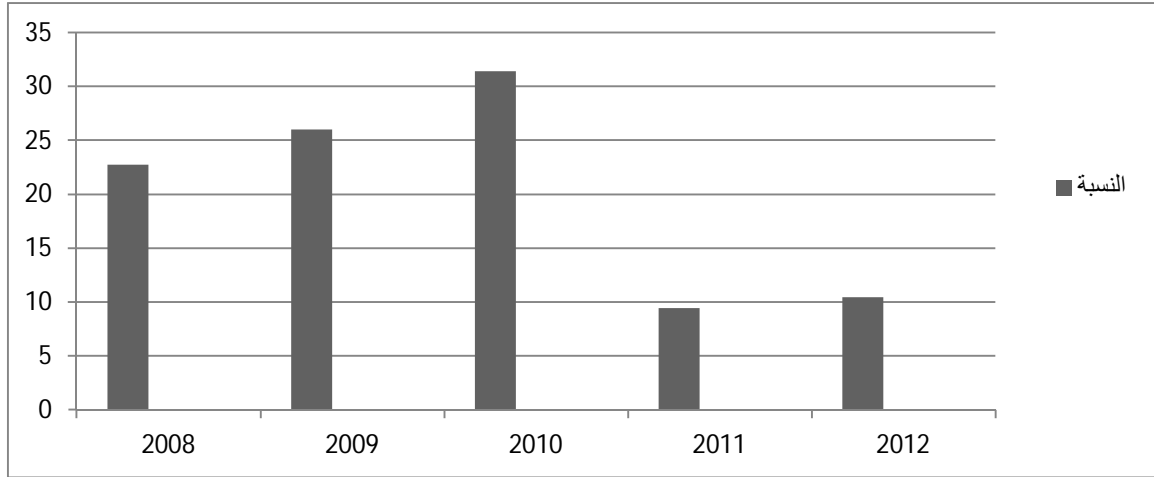
المصدر: جدول حسابات نتائج المؤسسة للسنوات 2008-2012.

يستنتج أن نسبة رقم الأعمال كانت متزايدة من سنة 2008 إلى سنة 2010 وخلال هذه الفترة كانت وكالة بسكرة كانت تابعة إلى المديرية الجهوية باتنة على اعتبار أن سنة 2008 كسنة أساس، أما بالنسبة لسنة

2012 فنرى أن نسبتها قد ارتفعت مقارنة بسنة 2011 فنلاحظ خلال هذه الفترة أن مبيعات وكالة بسكرة قد ارتفعت وهذا دال على تحسن نوع الخدمات التي تقدمها المؤسسة مما زاد من طلب العملاء.

ويمكن تمثيل تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - في الشكل التالي:

الشكل رقم(26) تطور رقم أعمال مؤسسة اتصالات الجزائر-بسكرة-



المصدر: اعتمادا على معلومات الجدول رقم (19).

المطلب الثالث: تطور العناصر المكونة لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

يتم الإشارة إلى أنه تم اعتماد السنتين 2011 و 2012 لأن وكالة بسكرة أصبحت منفصلة محاسبيا عن المديرية الجهوية باتة بسبب تعذر الحصول على معلومات تفصيلية أكثر ولهذا سيتم اعتماد هذين السنتين من أجل دراسة تطور تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - إلا أنه تم إقتراح تصنيفين لتقسيم تكاليف هذه المؤسسة وذلك لتوافقها مع الأساليب التي سيتم اعتمادها لاحقا وهذين التصنيفين هما:

الفرع الأول: التصنيف حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج

نقسم التكاليف حسب هذا التصنيف إلى:

أولاً: التكاليف المباشرة: وهي التكاليف ذات العلاقة المباشرة بوظيفة أو منتج أو خدمة معينة وتمثل التكاليف التالية:

- 1- ح/ 600 مشتريات البضائع المبيعة:
- 2- ح/ 601 المواد الأولية: وهي المواد التي تدخل في تكلفة إنجاز الخدمات المقدمة مثل الكابلات واللوازم التقنية.

3- ح/ 63 أعباء المستخدمين: تتمثل في أجور المستخدمين على مستوى الوكالات التجارية والقسم التقني

على إعتبارهم مستخدمين تنفيذيين ويمكن تحديد عدد العمال التنفيذيين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (20) عدد العمال التنفيذيين وغير التنفيذيين بمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

النسبة%	المجموع	الإدارة العامة	قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات	قسم الموارد البشرية والوسائل	القسم التقني	قسم التجارة	البيان
72,92	272	/	/	/	199	73	العمال التنفيذيين
27,08	101	8	15	56	11	11	العمال الغير تنفيذيين
100	373	8	15	56	210	84	المجموع

المصدر: معلومات من المؤسسة

الجدول رقم (21) تطور أجور مستخدمي مؤسسة الدراسة خلال الفترة (2011 - 2012) الوحدة (دج)

البيان	عدد العمال	متوسط الأجور		قيمة الأجور	
		2011	2012	2011	2012
العمال التنفيذيين	272	988.786,9795	1.440.477,7682	268.950.058,43	391.809.952,95
العمال الغير التنفيذيين	101	988.786,9795	1.440.477,7682	99.867.484,93	145.488.254,59
المجموع	373	/	/	368.817.543,36	537.298.207,54

بالنسبة لسنة 2011: قيمة أجور المساعدين الإجمالي 988.786,9795 دج / للعمال 272 عاملا،

فيمكن حساب متوسط الأجور بالعلاقة التالية:

$$\text{متوسط الأجور} = \frac{\text{قيمة الأجور}}{\text{عدد العمال}}$$

$$\text{متوسط الأجور} = \frac{368.817.543,36}{373} = 988.786,9795 \text{ دج / للعمال}$$

بالنسبة لسنة 2012: قيمة أجور المستخدمين الإجمالية تساوي 537.298.207,54 دج وعدد العمال 373

عاملا ومنه متوسط الأجور يساوي: 1.440.477,7682 دج / للعمال. يلاحظ أن متوسط الأجور قد

إرتفع في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 وكذلك نجد أن قيمة أجور العمال التنفيذيين أكبر من قيمة باقي العمال وهذا ما يعكس العدد الكبير للعمال التنفيذيين الذين يمثلون نسبة 92,72% من إجمالي العمال. ويمكن توضيح تطور مكونات التكاليف المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(22) مكونات التكاليف المباشرة خلال الفترة (2011- 2012) الوحدة (دج)

النسبة %		السنوات		مكونات التكاليف المباشرة
2012	2011	2012	2011	
6	0,03	32.527.756,93	105.810,00	مشتريات البضائع المباعة
21,66	18,21	117.320.717,11	59.901.110,25	المواد الأولية
72,34	81,76	391.809.952,95	268.950.058,43	أجور المستخدمين
100	100	514.658.426,99	328.956.978,68	المجموع

المصدر: الملحق رقم (14) و(15)

بالنسبة لسنة 2011: قدرت التكاليف المباشرة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال سنة 2011 بـ: 328.956.978,68 دج تشمل مشتريات البضائع المباعة بنسبة 0,03% أما المواد الأولية بنسبة 18,21% وكذا أجور المستخدمين بنسبة 81,76%. يلاحظ خلال هذه السنة أن هناك إرتفاع كبير في قيمة الأجور مقارنة بنسبة المواد الأولية ومشتريات البضائع المباعة بحيث نجد أن أكبر نسبة من التكاليف المباشرة هي نسبة أجور المستخدمين وفي المرتبة الثانية تكلفة المواد الأولية، أما المرتبة الثالثة تكلفة مشتريات البضائع المباعة.

بالنسبة لسنة 2012: قدرت التكاليف المباشرة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال سنة 2012 بـ: 541.658.426,98 دج تشمل مشتريات البضائع المباعة بنسبة 6% أما المواد الأولية بنسبة 21,66% وكذا أجور المستخدمين بنسبة 72,34%. نلاحظ من الجدول خلال هذه السنة أن هناك إختلاف في النسب مقارنة بسنة 2011، ويتمثل هذا الإختلاف في إرتفاع نسبة تكلفة مشتريات البضائع المباعة من 0,03% إلى 6% وهذا إذا ما دل إنما يدل على إرتفاع في قيمة المبيعات وكذا إرتفاع في نسبة تكلفة المواد الأولية من 18,21% إلى 21,66% وهذا يعني إرتفاع في قيمة الاستهلاكات من المواد الأولية المستخدمة لتقديم الخدمات.

ولكن نجد أن نسبة أجور المستخدمين قد إنخفضت من 81,76% سنة 2011 والى 72,34% في سنة 2012 وهذا يدل على إنخفاض نصيب أجور المستخدمين من إجمالي التكاليف المباشرة.

ثانيا: التكاليف الغير مباشرة: وهي التكاليف التي تتفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة وليس لها علاقة مباشرة بوظيفة أو منتج أو خدمة معينة، وهذه التكاليف تتشكل أساسا من:

1- حـ/ 602 التموينات الأخرى: وتشمل مواد استهلاكية كزيوت التشحيم، إطارات العجلات... الخ، ولوازم إستهلاكية كقطع الغيار، اللوازم المكتبية، لوازم الصيانة... الخ وهي تساعد على تأدية الخدمات.

- 2- حـ / 607 المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات: وتتمثل أساسا في الكهرباء، الماء، لوازم إدارية، الأغذية والمشروبات الاستهلاكية... الخ.
- 3- حـ / 61 الخدمات الخارجية: هذه التكاليف تخص الخدمات اللازمة لحسن عمل أقسام المؤسسة من أجل تأدية الخدمات مثل الإيجارات، الصيانة والإصلاحات.
- 4- حـ / 62 الخدمات الخارجية الأخرى: هذه التكاليف تتمثل أساسا في أتعاب الوسطاء والإشهار، مصاريف نقل المشتريات، التنقلات والمهمات والاستقبالات... الخ.
- 5- حـ / 63 أعباء المستخدمين: تخص هذه التكاليف أجور المستخدمين غير التنفيذيين على مستوى الإدارة العامة وقسم المالية والمحاسبة... الخ.
- 6- حـ / 64 الضرائب والرسوم: هذه التكاليف تتعلق بالضرائب والرسوم المفروضة قانونا مثل ضريبة على النشاط المهني، حقوق الطابع، ضرائب على السيارات... الخ.
- 7- حـ / 65 المصاريف التشغيلية: تتعلق بالتكاليف الأخرى التي لها علاقة بالنشاط مثل: الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري... الخ.
- 8- حـ / 68 مخصصات الإهلاكات: تخص هذه التكاليف مخصصات لتناقص قيمة التثبيات مثل المباني، التجهيزات... الخ.
- ويمكن توضيح تطور مكونات التكاليف الغير مباشرة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة - في الجدول التالي:

الجدول رقم (23) مكونات التكاليف غير المباشرة خلال الفترة (2011 - 2012) الوحدة (دج)

النسبة %		السنوات		مكونات التكاليف الغير مباشرة
2012	2011	2012	2011	
2,35	3,94	9.182.895,22	10.601.764,54	التموينات الأخرى
3,19	5,02	12.509.420,69	13.491.182,64	المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات
6,10	2,96	23.860.836,35	7.949.613,02	الخدمات الخارجية
9,44	11,91	36.968.516,96	32.038.069,79	الخدمات الخارجية الأخرى
37,16	37,14	145.488.254,59	99.867.484,93	أعباء المستخدمين
3,43	4,33	13.410.855,80	11.640.330,48	الضرائب والرسوم
1,25	1,19	4.885.406,90	3.211.584,57	المصاريف التشغيلية
37,08	33,51	145.148.376,30	90.123.636,73	مخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة

100	100	391.454.562,81	268.923.666,70	المجموع
-----	-----	----------------	----------------	---------

المصدر: الملحق رقم (14) و(15)

بالنسبة لسنة 2011: قدرت التكاليف غير المباشرة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- خلال سنة 2011 بـ: 268.923.666,70 دج تشمل التموينات الأخرى بنسبة 3,94% المشتريات الغير المخزنة بنسبة 5,02% الخدمات الخارجية بنسبة 2,96% الخدمات الخارجية الاخرى 11,91%، أعباء المستخدمين بنسبة 37,14%، الضرائب والرسوم بنسبة 4,33%، المصاريف التشغيلية بنسبة 1,19%، مخصصات الإهلاكات بنسبة 33,51%.

يلاحظ من الجدول إرتفاع في تكلفة أعباء المستخدمين أما المرتبة الثانية فنجد مخصصات الإهلاكات وثالثا الخدمات الخارجية أما باقي التكاليف فنسبها متقاربة.

بالنسبة لسنة 2012: قدرت التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2012 بـ: 391.454.562,82 دج تشمل التموينات الأخرى بنسبة 2,35%، المشتريات الغير مخزنة بنسبة 3,19%، الخدمات الخارجية بنسبة 6,10%، الخدمات الخارجية الأخرى بنسبة 9,44%، أعباء المستخدمين بنسبة 37,16%، الضرائب والرسوم بنسبة 3,43%، أما المصاريف التشغيلية بنسبة 1,23%، ومخصصات الإهلاكات بنسبة 37,08%.

يلاحظ أن هناك إختلاف في النسب من حيث الإرتفاع والإخفاض مقارنة بسنة 2011، ويتمثل هذا الإختلاف في إنخفاض نسبة ما يلي: التموينات الأخرى من 3,94% سنة 2011 إلى 2,35% سنة 2012، المشتريات الغير مخزنة من 5,02% سنة 2011 إلى 3,19% سنة 2012، الخدمات الخارجية الأخرى من 11,91% سنة 2011 إلى 9,44% سنة 2012، الضرائب والرسوم من 4,33% سنة 2011 إلى 3,43% سنة 2012، وهناك إرتفاع في بعض النسب وهي: نسبة الخدمات الخارجية من 2,96% سنة 2011 إلى 6,10% سنة 2012، المصاريف التشغيلية من 1,19% سنة 2011 إلى 1,25% سنة 2012، مخصصات الإهلاكات من 33,51% سنة 2011 إلى 37,08% سنة 2012، أما نسبة أعباء المستخدمين بقيت ثابتة تقريبا.

ثالثا: حساب التكلفة الإجمالية: يمكن حساب التكلفة الإجمالية بالعلاقة التالية:

التكلفة الإجمالية = التكلفة المباشرة + التكلفة غير المباشرة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (24) تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج خلال الفترة
الوحدة (دج) (2012_2011)

النسبة %		السنوات		مكونات التكلفة الإجمالية
2012	2011	2012	2011	
58,04	55,02	541.658.426,99	328.956.978,68	التكلفة المباشرة
41,96	44,98	391.454.562,81	268.923.666,70	التكلفة غير المباشرة
100	100	933.112.989,80	597.880.645,38	المجموع

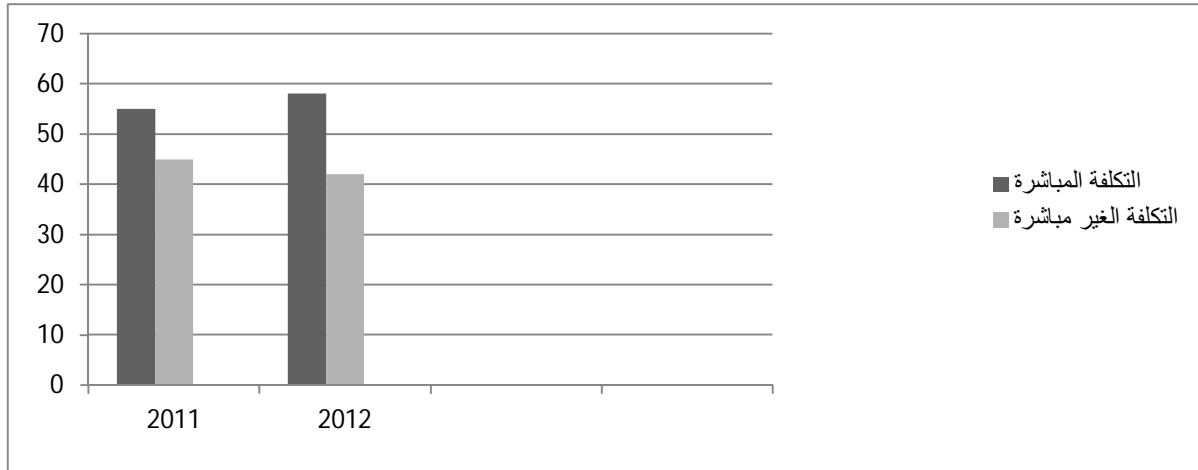
المصدر: اعتمادا على الجداول (22) و (23).

بالنسبة لسنة 2011: قدرت التكاليف الإجمالية لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال سنة 2011 بـ: 597.880.645,38 دج فحسب تصنيف التكلفة حسب علاقتها بوحدات الإنتاج فهي تشمل التكاليف المباشرة بنسبة 55,02% أما التكاليف غير المباشرة بنسبة 44,98%. من الجدول نلاحظ أن أكبر نسبة من التكاليف الإجمالية تمثله التكاليف المباشرة بنسبة 55,02%، ثم تليه التكاليف غير المباشرة بنسبة 44,98%.

بالنسبة لسنة 2012: قدرت التكلفة الإجمالية لمؤسسة الدراسة خلال سنة 2012 بـ: 933.112.989,80 دج تشمل التكاليف المباشرة بنسبة 58,04% أما التكاليف غير المباشرة بنسبة 41,96%. إلا أنه يلاحظ إرتفاع في نسبة التكاليف المباشرة من 55,02% سنة 2011 إلى 58,04% سنة 2012، وفي المقابل إنخفاض في نسبة التكاليف غير المباشرة من إجمالي تكاليف المؤسسة لهذه السنة من 44,98% سنة 2011 إلى 41,96% سنة 2012.

ويمكن توضيح تطور التكلفة الإجمالية من خلال المنحنى التالي:

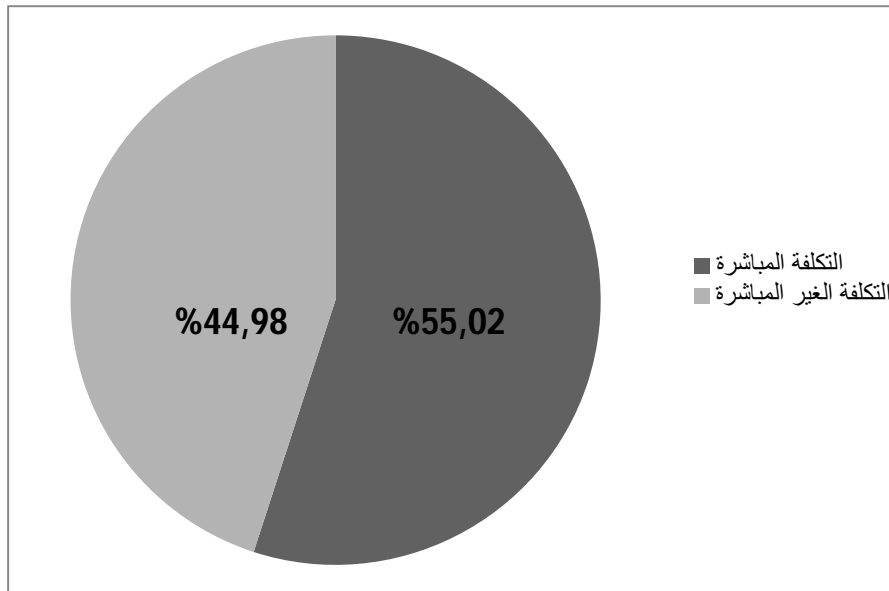
الشكل رقم (27) تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج خلال الفترة (2011_ 2012)



المصدر: إعتامادا على الجدول رقم (24)

يلاحظ أن التكلفة المباشرة في إرتفاع من سنة 2011 إلى سنة 2012 أما التكلفة الغير المباشرة فهي في حالة إنخفاض سنة 2012 مقارنة بسنة 2011. كما يمكن تمثيل كل سنة على حدى في المخطط التالي: بالنسبة لسنة 2011:

الشكل رقم (28) التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج لسنة 2011

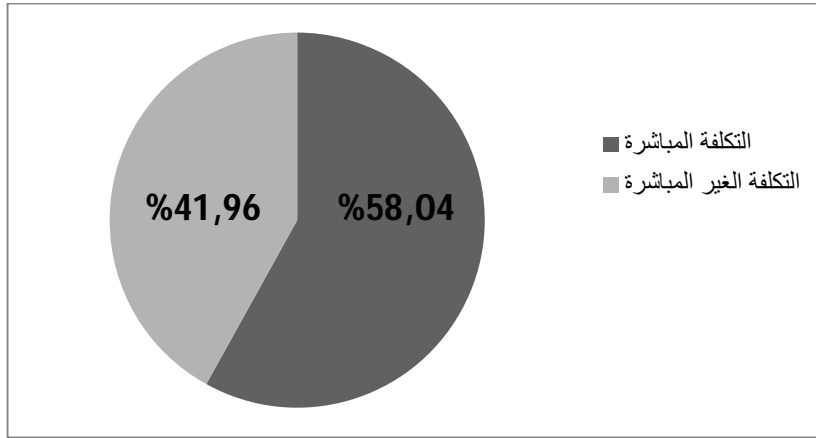


المصدر: إعتامادا على الجدول رقم (24)

من المخطط السابق نجد أن نسبة التكاليف المباشرة تمثل 55,02% أما التكاليف غير المباشرة فتمثل نسبة 44,98%، ويلاحظ أن التكاليف المباشرة تمثل نسبة أكبر من التكاليف الغير المباشرة.

بالنسبة لسنة 2012:

الشكل رقم (29) التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج لسنة 2012



المصدر: إعتادا على الجدول رقم (24)

يلاحظ أن نسبة التكاليف المباشرة قد إرتفعت مقارنة بالسنة السابقة، أما التكاليف غير المباشرة فقد إنخفضت مقارنة بسنة 2011.

الفرع الثاني: التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج

تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى:

أولاً: التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط وتتمثل في: مشتريات البضائع المبيعة، المواد الأولية، الضرائب والرسوم.

- 1- ح/ 600 مشتريات البضائع المبيعة: تزيد تكلفة هذه المشتريات بزيادة النشاط.
- 2- ح/ 601 المواد الأولية: تتغير بتغير حجم النشاط وتشمل الكوابل مثلاً.
- 3- ح/ 602 التموينات الأخرى: تتغير تكلفة التموينات الأخرى بتغير حجم النشاط مثل: زيوت التشحيم، مواد كيميائية، لوازم المكتب، قطع الغيار... الخ.
- 4- ح/ 607 المشتريات الغير مخزنة: ويقصد استهلاك الطاقة الكهربائية الذي يزيد بزيادة النشاط.
- 5- ح/ 64 الضرائب والرسوم: وتتمثل في تكلفة الضرائب على النشاط المهني التي تزيد بزيادة النشاط وكذا حقوق الطابع.

ويمكن توضيح تطور مكونات التكاليف المتغيرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (25) تطور مكونات التكاليف المتغيرة خلال الفترة (2011 - 2012) الوحدة (دج)

النسبة %		السنوات		مكونات التكاليف المتغيرة
2012	2011	2012	2011	
18,51	0,12	32.527.756,93	105.810,00	مشتريات البضائع المبيعة
66,76	70,75	117.320.717,11	59.901.110,25	المواد الأولية
1,31	3,88	2.297.886,16	3.276.120,00	التموينات الأخرى
6,32	11,97	11.103.917,89	10.135.326,72	الكهرباء
7,10	13,28	12.471.669,14	11.245.038,73	الضرائب والرسوم
100	100	175.721.947,23	84.663.405,70	المجموع

المصدر: الملحق رقم (14) و(15).

بالنسبة لسنة 2011: قدرت التكاليف المتغيرة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال سنة 2011 بـ: 84.663.405,70 دج تشمل مشتريات البضائع المبيعة 0,12% والمواد الأولية بنسبة 70,75% والتموينات الأخرى بنسبة 3,88%، والكهرباء بنسبة 11,97%، الضرائب والرسوم بنسبة 13,28%. من خلال الجدول يلاحظ أن أكبر نسبة من التكاليف المتغيرة تتمثل في تكاليف المواد الأولية المستهلكة، وفي المرتبة الثانية الضرائب والرسوم، أما المرتبة الثالثة فتحلتها تكلفة الكهرباء وفي الأخير نجد تكلفة التموينات الأخرى وتكلفة المشتريات البضائع المبيعة.

بالنسبة لسنة 2012: قدرت التكاليف المتغيرة للمؤسسة خلال هذه السنة بـ: 175.721.947,23 دج تشمل مشتريات البضائع المبيعة بنسبة 18,51% والمواد الأولية بنسبة 66,76% والتموينات الأخرى بنسبة 1,31% والكهرباء بنسبة 6,32% والضرائب والرسوم بنسبة 7,10%.

يلاحظ من الجدول أن أكبر نسبة من التكاليف المتغيرة تتمثل في تكلفة المواد الأولية المستهلكة في تقديم الخدمات من كوابل، لوازم تقنية بحيث نجد أن هناك إختلاف بسيط مقارنة بسنة 2011، ويتمثل في إنخفاض تكلفة المواد الأولية من 70,75% في سنة 2011 إلى 66,76% سنة 2012، وكذا إنخفاض في تكلفة التموينات الأخرى وتكلفة الكهرباء والضرائب والرسوم، لكن إرتفعت تكلفة مشتريات البضائع المبيعة من نسبة 0,12% سنة 2011 إلى 18,51% سنة 2012 وهذا يدل على زيادة نشاط المؤسسة خلال هذه الفترة.

ثانيا: التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط وتحملها المؤسسة في جميع الأحوال وتتمثل في:

1- ح/ 602 التموينات الأخرى: تشمل اللوازم المكتبية، لوازم الصيانة... الخ.

- 2- حـ / 607 المشتريات الغير مخزنة: وهي الماء، اللوازم الإدارية... الخ.
- 3- حـ / 61 الخدمات الخارجية: هي تكاليف لا تتأثر بحجم النشاط وتشمل الإيجارات، الصيانة والإصلاحات.
- 4- حـ / 62 الخدمات الخارجية الأخرى: هي كذلك تكاليف ثابتة وتتمثل في تكاليف التقاضي، الإشهار، التنقلات، المهمات والاستقبالات.
- 5- حـ / 63 أعباء المستخدمين: وهي ثابتة ولا تتغير بتغير حجم النشاط.
- 6- حـ / 64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة: الضرائب الثابتة التي ليست لها علاقة بالنشاط تتمثل في ضرائب على السيارات وضرائب ورسوم أخرى.
- 7- حـ / 65 المصاريف التشغيلية: هي تكاليف ثابتة ولا تتغير بتغير حجم النشاط.
- 8- حـ / 68 مخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة: تعتبر تكاليف ثابتة ولا تتأثر بحجم النشاط.

ويمكن توضيح تطور التكاليف الثابتة خلال الفترة (2011 - 2012) في الجدول التالي:

الجدول رقم (26) تطور مكونات التكاليف الثابتة خلال الفترة (2011 - 2012) الوحدة (دج)

النسبة %		السنوات		مكونات التكاليف الثابتة
2012	2011	2012	2011	
1,01	1,43	7.662.508,06	7.325.644,54	تموينات أخرى
0,08	0,65	628.003,80	3.355.855,92	المشتريات الغير مخزنة
3,15	1,55	23.860.836,35	7.949.613,02	الخدمات الخارجية
4,88	6,24	36.968.516,96	32.038.069,79	الخدمات الخارجية الأخرى
70,94	71,86	537.298.207,54	368.817.543,36	أعباء المستخدمين
0,12	0,08	939.186,66	395.291,75	الضرائب والرسوم
0,65	0,63	4.885.406,90	3.211.584,57	المصاريف التشغيلية
19,17	17,56	145.148.376,30	90.123.636,73	مخصصات الإهلاكات
100	100	757.391.042,57	513.217.239,68	المجموع

المصدر: الملحق رقم (14) و(15).

بالنسبة لسنة 2011: قدرت التكاليف الثابتة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - خلال سنة 2011 بـ: 513.217.239,68 دج تشمل تموينات أخرى بـ 1,43% والمشتريات الغير مخزنة بـ 0,65% والخدمات الخارجية 1,55%، والخدمات الخارجية الأخرى بنسبة 6,24%، أعباء المستخدمين

71,86% الضرائب والرسوم بـ 0,08% المصاريف التشغيلية 0,63% أما مخصصات الإهلاكات نسبتها كانت 17,56%. من الجدول يلاحظ أن أكبر نسبة للتكاليف الثابتة هي تكاليف أجور المستخدمين أولاً وثانياً مخصصات الإهلاكات وتليها باقي التكاليف بنسب ضئيلة متفاوتة فيما بينها.

بالنسبة لسنة 2012: قدرت التكاليف الثابتة للمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2012 بـ: 757.391.042,57 دج تشمل تموينات أخرى بنسبة 1,01%، والمشتريات الغير مخزنة بـ 0,08%، الخدمات الخارجية 3,15%، الخدمات الخارجية الأخرى بنسبة 4,88%، أعباء المستخدمين 70,94%، أما الضرائب والرسوم بنسبة 0,12%، المصاريف التشغيلية 0,65%، مخصصات الإهلاكات 19,17%.

يلاحظ من الجدول أن أكبر نسبة للتكاليف الثابتة هي أعباء المستخدمين لكن نسبتها إنخفضت من 71,86% سنة 2011 إلى 70,94% سنة 2012 وفي المرتبة الثانية مخصصات الإهلاكات التي إرتفعت من 17,56% سنة 2011 إلى 19,17% سنة 2012، أما بالنسبة لباقي التكاليف الثابتة من الجدول السابق نجد أن هناك بعض النسب قد إرتفعت وأخرى قد إنخفضت وتتمثل في إنخفاض نسبة كل من التموينات الأخرى من 1,43% سنة 2011 إلى 1,01% سنة 2012 والمشتريات الغير مخزنة من 0,65% سنة 2011 إلى 0,08% سنة 2012، الخدمات الخارجية الأخرى من 6,24% سنة 2011 إلى 4,88% سنة 2012، أما التي إرتفعت فهي الخدمات الخارجية من 1,55% سنة 2011 إلى 3,15% سنة 2012، والضرائب والرسوم من 0,08% سنة 2011 إلى 0,12% سنة 2012 والمصاريف التشغيلية من 0,63% سنة 2011 إلى 0,65% سنة 2012.

ثالثاً: التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج: تحسب التكاليف الإجمالية بالعلاقة التالية:

التكلفة الإجمالية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.

ويمكن توضيح تطور التكلفة الإجمالية في الجدول التالي:

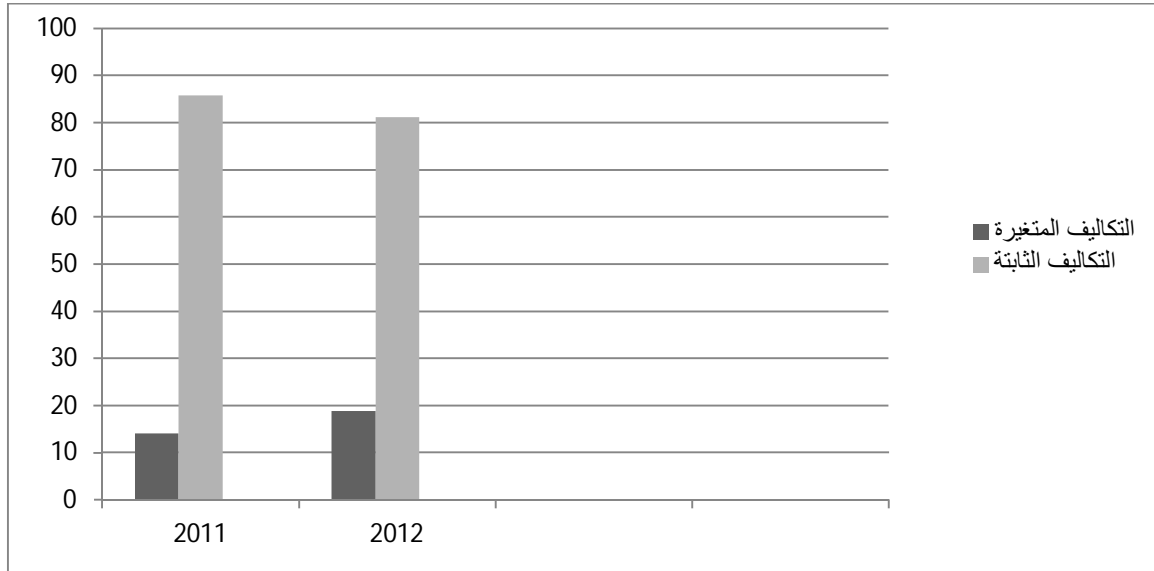
الجدول رقم (27) تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج خلال الفترة (2011 - 2012) الوحدة (دج)

النسبة %		السنوات		مكونات التكلفة الإجمالية
2012	2011	2012	2011	
18,83	14,16	175.721.947,23	84.663.405,70	التكاليف المتغيرة
81,17	85,84	757.391.042,57	513.217.239,68	التكاليف الثابتة
100	100	933.112.989,80	597.880.645,38	المجموع

المصدر: الجدول رقم (25) و(26)

ويمكن توضيح تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج من خلال المنحنى التالي:

الشكل رقم (30) تطور التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج خلال الفترة (2011 - 2012)



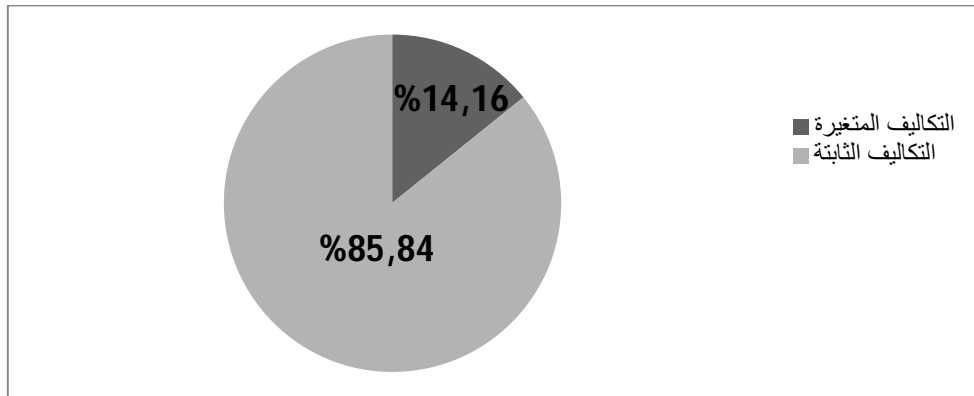
المصدر: إعتامادا على الجدول رقم (27)

يلاحظ أن التكاليف المتغيرة في إرتفاع من 14,16% سنة 2011 إلى 18,83% سنة 2012، أما التكاليف الثابتة فقد إنخفضت سنة 2012 وأصبحت 81,17 مقارنة بسنة 2011 التي كانت 85,84% من إجمالي التكاليف.

كما يمكن تمثيل كل سنة على حدى في الشكل التالي:

بالنسبة لسنة 2011:

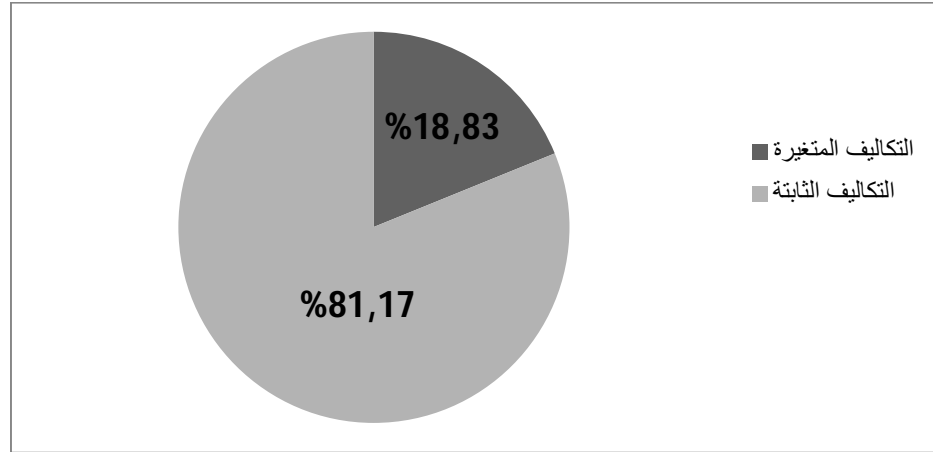
الشكل رقم (31) التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج لسنة 2011



المصدر: إعتامادا على الجدول رقم (27)

من المخطط السابق نجد أن نسبة التكاليف المتغيرة تمثل 14,16%، أما التكاليف الثابتة تمثل 85,84% ونلاحظ أن التكاليف الثابتة تمثل أكبر نسبة من التكاليف المتغيرة.
بالنسبة لسنة 2012

الشكل رقم (32) التكلفة الإجمالية حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج لسنة 2012



المصدر: إعتامادا على الجدول رقم (27)

يلاحظ إرتفاع في نسبة التكاليف المتغيرة من 14,16% سنة 2011 إلى 18,83% سنة 2012، أما التكاليف الثابتة فقد إنخفضت من 85,84% سنة 2011 إلى 81,17% سنة 2012.

الفرع الثالث: تحليل تطورات العناصر المكونة لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

يمكن تحليل تطور العناصر المكونة لتكاليف المؤسسة محل الدراسة من خلال ما يلي:

أولاً: تحليل التطورات حسب علاقة التكاليف بوحدة الإنتاج: نبدأ تحليل تطور العناصر المكونة لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - حسب هذا التصنيف من الجدول رقم (24) حيث نجد أن النسبة الأكبر من التكاليف تمثل التكاليف المباشرة، بحيث تصل نسبتها إلى 55,02%، 58,04% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي من إجمالي التكاليف بينما التكاليف غير المباشرة تمثل نسبة 44,98%، 41,96% من إجمالي التكاليف خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي، وسيتم التطرق إلى كل واحدة على حدى:

أ- التكاليف المباشرة: بعد دراسة تطور التكاليف المباشرة من خلال الجدول رقم (22) بحيث نجد أن أكبر نسبة من التكاليف المباشرة تمثل تكلفة أجور العمال المنتجين التي تصل نسبتها إلى 81,76%، 72,34% خلال السنتين 2011، 2012 على التوالي، أما تكلفة المواد الأولية فهي تحتل المرتبة الثانية من التكاليف

المباشرة بنسبة 18,21%، 21,66% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي، أما تكلفة مشتريات البضائع المباعة فهي تمثل نسبة 0,03%، 6% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي فنسبتها ضئيلة مقارنة بباقي التكاليف الأخرى.

ب- التكاليف غير المباشرة: تم تحليل كل العناصر المكونة للتكاليف غير المباشرة في الجدول رقم (23) إلى ما يلي:

1- أعباء المستخدمين: تحتل تكلفة أجور المستخدمين المرتبة الأولى من حيث الإرتفاع قيمتها، بحيث تم ملاحظة أن المؤسسة تتحمل تكاليف مرتفعة لأنها تمثل نسبة 37,14%، 37,16% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي.

2- مخصصات الإهلاكات: نلاحظ أن تكلفة مخصصات الإهلاكات تحتل المرتبة الثانية بعد أعباء المستخدمين، بحيث نلاحظ أن قيمتها في إرتفاع من نسبة 33,51% سنة 2011 إلى 37,08% سنة 2012.

3- الخدمات الخارجية الأخرى: تحتل هذه التكاليف المرتبة الثالثة فنسبتها في إنخفاض من 11,91% سنة 2011 إلى 9,44% سنة 2012.

أما بالنسبة للضرائب والرسوم، الأعباء العملياتية، الخدمات الخارجية والمشتريات الغير مخزنة فهي تمثل نسبة ضئيلة مقارنة بباقي التكاليف الأخرى.

ثانيا: تحليل التطور حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج: بعد دراسة تطور التكلفة الإجمالية حسب هذا التصنيف من خلال الجدول رقم (27) بحيث نجد أن أكبر نسبة تمثل التكاليف الثابتة بنسبة 85,84%، 81,17% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي من إجمالي التكاليف، أما التكاليف المتغيرة فتمثل نسبة 14,16%، 18,83% خلال السنوات 2011، 2012 على التوالي وسيتم التطرق لها في:

أ- التكاليف المتغيرة: بعد دراسة تطور التكاليف المتغيرة في الجدول رقم (25) بحيث نجد أن أكبر تكلفة تمثل تكلفة المواد الأولية بنسبة 70,75% سنة 2011 و 66,76% سنة 2012، أما الضرائب والرسوم تحتل المرتبة الثانية بنسبة 13,28% سنة 2011 وانخفضت إلى 7,10% سنة 2012، أما تكلفة استهلاك الكهرباء تحتل المرتبة الثالثة بعد الضرائب بنسبة 11,97% سنة 2011 و 6,32% سنة 2012، وتكلفة التموينات الأخرى وتكلفة مشتريات البضائع المبيعة تمثل نسبة ضئيلة مقارنة بالتكاليف المتغيرة الأخرى.

ب- التكاليف الثابتة: سنحاول تحليل العناصر المكونة للتكاليف الثابتة والموضحة في الجدول رقم (26) إلى ما يلي:

1- أعباء المستخدمين: نلاحظ أن أجور المستخدمين تحتل المرتبة الأولى لأن نسبتها كانت 71,86% سنة 2011 ثم إنخفضت إلى 70,94% سنة 2012.

- 2- مخصصات الإهلاكات: تحتل المرتبة الثانية بعد الأجور من حيث إرتفاع نسبتها وكانت 17,56% سنة 2011 ثم إرتفعت إلى 19,17% سنة 2012 وهذا يدل على تحمل المؤسسة إلى تكاليف نتيجة تقادم أو زيادة تشغيل المعدات.
- 3- الخدمات الخارجية الأخرى: إنخفضت قيمة هذه التكاليف من 6,24% سنة 2011 إلى 4,88% سنة 2012.
- 4- الخدمات الخارجية: إرتفعت تكلفة الخدمات الخارجية من 1,55% سنة 2011 إلى 3,15% سنة 2012 وذلك بسبب زيادة تكلفة الصيانة والتصليلات.
- 5- تموينات أخرى: نلاحظ أن تكلفتها قد إنخفضت من 1,43% سنة 2011 إلى 1,01% سنة 2012.
- 6- المشتريات الغير مخزنة: إنخفضت من 0,65% سنة 2011 إلى 0,08% سنة 2012.
- 7- الأعباء العمليانية: نلاحظ أن قيمتها قد إرتفعت من 0,63% سنة 2011 إلى 0,65% سنة 2012.
- 8- الضرائب والرسوم: تتمثل في الضرائب على السيارات فنسبتها قد إرتفعت من 0,08% سنة 2011 إلى 0,12% سنة 2012.

يلاحظ من التحليل السابق أن مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - تقوم بمقارنة تكاليف السنة الحالية بالسنوات السابقة وذلك لمعرفة مدى تطور نسبتها من سنة إلى أخرى لإتخاذ القرارات اللازمة في حال إكتشاف أن المؤسسة قد تحملت تكاليف مرتفعة مقارنة بالسنة السابقة مثل تخفيض من عدد العمال.

المبحث الثالث: إستخدام أساليب لترشيد أمثل لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

سيتم تطبيق بعض الأساليب المقترحة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

المطلب الأول: محاولة تطبيق الأساليب الكمية لحساب التكلفة في مؤسسة الدراسة

تعتبر محاسبة التكاليف أسلوب يهدف إلى تحديد تكلفة الخدمات وتحديد أسس تقييم عناصر الأصول (المخزونات) وتحديد نتيجة النشاط وهذا اعتمادا على معلومات المحاسبة العامة.

الفرع الأول: مراحل تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-

يتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المراحل التالية:

➤ وضع النظام بتبني هيكلية شاملة لأنشطة المؤسسة وتتمثل في:

✓ تقسيم المؤسسة إلى أقسام وأنشطة.

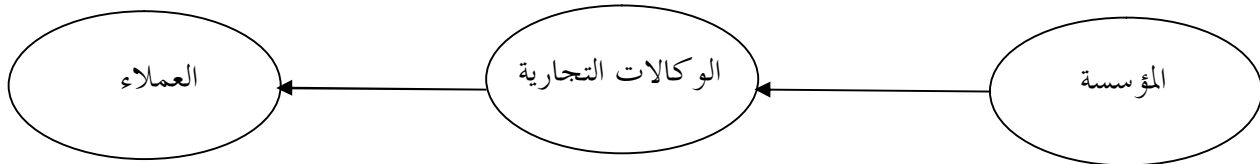
- ✓ تحديد التكاليف وذلك بتجميع التكاليف.
- ✓ تحديد وحدات التوزيع.
- العمل على تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة.

وتتمثل في:

أولاً: مرحلة الهيكل الشاملة لأنشطة المؤسسة: وتتم وفق النقاط التالية:

- 1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام وأنشطة: عملية تقسيم الأنشطة إلى أقسام مستقلة وذلك لتحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة وهذا لتحديد المسؤوليات ومراكز التكلفة، من خلال الدراسة التي تمت في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- تم اعتماد الأنشطة التالية:
 - أ- نشاط الإدارة: هذا النشاط يضم مختلف الأنشطة والمهام التي يقوم بها كل من قسم المالية والمحاسبة وقسم الموارد البشرية والوسائل وقسم الإدارة.
 - ب- نشاط التمويين: يتمثل هذا النشاط في الحصول على المواد واللوازم المساعدة على تقديم الخدمات المطلوبة من طرف العملاء.
 - ت- نشاط البيع: يضم هذا النشاط المهام التي يقوم بها القسم التجاري في عملية توزيع الخدمات المقدمة وخدمات ما بعد البيع ويمكن تمثيل العلاقة بين المؤسسة والعملاء والوكالات التجارية في الشكل التالي:

الشكل رقم (33) العلاقة بين المؤسسة والعملاء



- ث- نشاط الصيانة: وهو يمثل النشاط الذي يساعد على تسهيل مهمة الأقسام الأخرى وهو يضم: الأمن والوقاية، التفتيش، الاتصال.

2- إختيار مراكز النشاط: هناك نوعين من المراكز يجب أخذها بعين الإعتبار هي:

- أ- المراكز الأساسية: هي المراكز أو الأقسام التي تنتج مباشرة الخدمات التي ستقدم للعملاء، هذه الأقسام تخص أنشطة متعلقة بأداء الخدمات، ففي مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - الأقسام الرئيسية تتمثل في قسم التمويين وقسم البيع على إعتبار أن نشاط هذه المؤسسة هو نشاط تجاري أي شراء وبيع.
- ب- المراكز الثانوية: هي المراكز أو الأقسام التي لا تنتج شيء قابل للبيع لكن تساهم بصورة غير مباشرة في أداء الخدمات، أي يمكن إعتبارها كأقسام دعم لقيام الأقسام الأساسية بمهامها، أما الأقسام الثانوية في

مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - تم تحديدها بقسم الإدارة وقسم الصيانة على إعتبار أنها تعمل على مساعدة الأقسام الرئيسية للقيام بنشاطها، ومما سبق يمكن وضع تصور لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (28) تصور لجدول توزيع الأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية
			الإدارة	الصيانة	التموين

المصدر: إعتقادا على المعلومات السابقة.

3- إختيار مفاتيح التوزيع: يتم في هذه النقطة تحديد المفاتيح التي على أساسها يتم توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام الثانوية والرئيسية (الأساسية) والمشكل الأساسي يكمن في كيفية توزيع المصاريف غير المباشرة بحيث يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب حجم وطبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي وحسب مدى إستفادة كل قسم من هذه المصاريف.

ونظرا لعدم توفر المعطيات والبيانات الشهرية أو السداسية، وعدم إعتقاد المحاسبة التحليلية من طرف المؤسسة، قمنا بالدراسة لسنة مالية كاملة، وتم تقسيم تكاليف مؤسسة الدراسة إلى:

❖ تكاليف مباشرة:

ح/ 600 مشتريات البضائع المباعة.

ح/ 601 المواد الأولية.

ح/ 63 أعباء المستخدمين المنتجين

❖ تكاليف غير مباشرة:

ح/ 602 التموينات الأخرى.

ح/ 607 المشتريات الغير مخزنة.

ح/ 61 الخدمات الخارجية.

ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى.

ح/ 63 أعباء المستخدمين غير المنتجين.

ح/ 64 الضرائب والرسوم.

ح/ 65 الأعباء العملياتية.

ح/ 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات.

4- إختيار وحدات القياس:

تم في هذه الدراسة تحديد وحدات القياس التالية:

- وحدة القيمة: بالدينار .

- قسم التموين: 100 دج من قيمة المشتريات.
- قسم البيع: 100 دج من قيمة المبيعات.

ثانيا: مرحلة التطبيق: يتم في هذه المرحلة التطبيق الفعلي للنظام بواسطة:

- ✓ إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة.
- ✓ حساب مختلف التكاليف.
- ✓ حساب النتيجة التحليلية.

الفرع الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

أولا: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة الدراسة: سيتم تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة- من خلال الخطوات التالية:

أ- إعداد جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة:

1- إعداد جدول التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة: مما سبق يمكن توضيح حسابات جدول توزيع الأولي للأعباء غير المباشرة فيما يلي:

الجدول رقم (29) توضيح حسابات جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأعباء المباشرة	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
				الإدارة	الصيانة	التموين	البيع
60	المشتريات المستهلكة						
600	مشتريات بضائع مباحة		×				
6011	لوازم تقنية		×				
6021	مواد استهلاكية			×			
60221	لوازم استهلاكية لموقف السيارات				×		
602221	لوازم مكتبية			×	×	×	×
602222	لوازم الإعلام الآلي			×	×	×	×
60228	لوازم استهلاكية أخرى			×	×	×	×
602281	لوازم الصيانة				×		
6071100	الكهرباء			×	×	×	×
607130	الماء			×	×	×	×
607150	لوازم مكتب			×	×	×	×

×	×	×	×		لوازم إدارية	607300
×	×	×	×		الأغذية والمشروبات المستهلكة	607400
×	×	×	×		مواد ولوازم أخرى	607800
					الخدمات الخارجية	61
			×		في إطار الخدمات المتعاقدة	611000
			×		تأجير المباني التجارية	613223
			×		تأجير معدات وأدوات	613310
			×		تأجير معدات النقل	613320
			×		صيانة وإصلاح	615
					الخدمات الخارجية الأخرى	62
			×		أتعاب	622200
			×		أتعاب وتكاليف التقاضي	6224000
×	×	×	×		أجور أخرى للغير	6228
×	×	×	×		هدايا	623400
			×		الإشهار	623600
	×				نقل المشتريات	6241000
×	×	×	×		التنقلات والمهمات	625
			×		البريد والصناديق البريدية	626100
			×		تكاليف الأموال	626200
			×		الخدمات المصرفية	627
			×		تكاليف أخرى متفرقة	628800
					أعباء المستخدمين	63
×	×	×	×	×	أجور المستخدمين	631
					الضرائب والرسوم	64
×					ضريبة النشاط المهني	6420000
×					حقوق الطابع	645112
			×		ضرائب على السيارات	6451200

					ملصقات السيارات	6451300
					ضرائب ورسوم أخرى	645880
					الأعباء العملياتية الأخرى	65
					نواقص القيمة عن خروج الطاقة	6522156
					أعباء إستثنائية للتسيير الجاري	657
					مخصصات الإهلاكات	68
					إهلاكات التثبيات العينية	6812100
×	×	×	×			

المصدر: من إعداد الباحثة.

بعد تحديد الحسابات التي يتكون منها جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة سيتم تحديد مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة التي تحول على أساسها التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب الوظائف والتي سيتم وضعها بشكل نسب مئوية حسب طبيعة كل حساب من الحسابات السابقة والمفتاح الذي سيتم اقتراحه.

❖ بالنسبة للمشتريات المستهلكة حـ / 60:

- حـ / 6021 مواد استهلاكية: هذا الحساب يخص قسم الصيانة ويشمل زيت التشحيم، شحم، إطار العجلات.
- حـ / 60221 لوازم استهلاكية لموقف السيارات: تم نسب هذه التكاليف مباشرة إلى قسم الإدارة وذلك لعدم إمكانية تحميله لأي قسم من الأقسام الأخرى.
- حـ / 602221 لوازم مكتبية: تم توزيع هذا الحساب حسب عدد المكاتب كمفتاح توزيع وهذا على الأقسام المعنية، لأن هناك إرتباط وثيق بين اللوازم المكتبية القابلة للتخزين وعدد المكاتب.

الجدول رقم (30) نسبة عدد المكاتب في كل قسم

الأقسام	عدد المكاتب	النسبة %
الإدارة	33	23,08
الصيانة	68	47,55
التمويل	4	2,80
البيع	38	26,57
المجموع	143	100

المصدر: معلومات من محاسب المؤسسة

- حـ / 602222 لوزم الإعلام الآلي: توزع هذه التكاليف على الأقسام الإدارية، الصيانة، التموين والبيع بالاعتماد على عدد المكاتب كمفتاح للتوزيع، لان هناك إرتباط بين عدد المكاتب ولوزم الإعلام الآلي.
- حـ / 60228 لوزم استهلاكية أخرى: حسب طبيعة هذا الحساب فهو يشمل (لوزم المطبخ، مواد صيدلانية) سيتم اعتماد عدد العمال كمفتاح توزيع، لان هناك إرتباط بين عدد العمال وهذه اللوزم المستهلكة، وسيتم تحديد نسبة عدد العمال في كل قسم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (31) نسبة عدد العمال في كل قسم

الأقسام	عدد العمال	النسبة %
الإدارة	97	26,01
الصيانة	199	53,35
التموين	4	1,07
البيع	73	19,57
المجموع	373	100

المصدر: معلومات من محاسب المؤسسة

- حـ / 602281 لوزم الصيانة: (جافيل، صابون، مواد التنظيف...الخ) بسبب تشعب وكثرة فروع المؤسسة يتعذر تحديد مساحة الوكالة بدقة، فانه سيتم تحميلها إلى قسم الإدارة بكامله.
- حـ / 6071100 الكهرباء: تستعمل الكهرباء من خلال الآلات التالية:
 - 181 جهاز إعلام آلي.
 - 148 مكيف.
 - مصابيح.
 - قواطع ومأخذ كهربائية.

إنطلاقا من الأجهزة السابقة يمكن اعتبار عدد المكيفات كمفتاح لتوزيع هذا الحساب وعدم إستخدام الأجهزة الأخرى لصغر قوتها مقارنة بالمكيفات وعدم الحصول على معلومات دقيقة.

الجدول رقم (32) نسبة المكيفات في كل قسم

الأقسام	عدد المكيفات	النسبة %
الإدارة	34	22,97
الصيانة	70	47,30
التموين	5	3,38

26,35	39	البيع
100	148	المجموع

المصدر: معلومات من محاسب المؤسسة

- ح/ 607130 الماء: أن تكلفة الماء تستفيد منه كل الأقسام، لأن هناك إرتباط بين هذا الحساب وعدد العمال المستعملين له، أي يوزع كما وزع الحساب 60228 لوزم إستهلاكية أخرى.
- ح/ 607150 لوزم مكتب.
- ح/ 607300 لوزم إدارية.

توزع هذه الحسابات حسب مفتاح واحد وهو عدد المكاتب، لأن هناك إرتباط بين طبيعة هذه اللوزم والتي تعتبر مشتريات غي مخزنة، أي توزع كما وزع الحساب ح/ 602221 لوزم مكتبية.

- ح/ 60700 الأغذية والمشروبات المستهلكة: يوزع هذا الحساب حسب مفتاح عدد العمال، لأن هناك إرتباط بين عدد العمال والأغذية والمشروبات المستهلكة، أي توزع كما وزع الحساب ح/ 60228 لوزم مستهلكة أخرى.

- ح/ 607800 مواد ولوزم أخرى: يوزع هذا الحساب حسب عدد المكاتب، كما وزع الحساب ح/ 602221 لوزم مكتبية.

❖ بالنسبة للخدمات الخارجية ح/ 61:

- ح/ 611000 في إطار الخدمات المتعاقدة: يخص هذا الحساب لقسم الإدارة، لأن الإدارة هي التي تقوم بجميع عمليات لتعاقد.
- ح/ 613223 تأجير المباني التجارية.
- ح/ 613310 تأجير معدات وأدوات.
- ح/ 613320 تأجير معدات النقل.
- ح/ 615 صيانة وإصلاح:

تخصص هذه الحسابات لقسم الإدارة فقط، لأن الإدارة هي التي تتولى هذه العملية.

❖ بالنسبة للخدمات الخارجية الأخرى ح/ 62:

- ح/ 622200 أتعاب.
- ح/ 6224000 أتعاب وتكاليف النقاضي.

تخصص هذه الحسابات لقسم الإدارة كاملة.

- ح/ 6228 أجور أخرى للغير.
- ح/ 623400 هدايا.

توزع هذه الحسابات حسب مفتاح واحد وهو عدد العمال لأن هناك علاقة بين طبيعة هذه الحسابات وعدد العمال، أي توزع كما وزع الحساب ح/ 60228 لاوزم مستهلكة أخرى.

- ح/ 623600 الإشهار: يخصص هذا الحساب مباشرة إلى الإدارة، لأنها هي التي تتولي هذه العملية.
- ح/ 624100 نقل المشتريات: يخصص هذا الحساب مباشرة إلى قسم التموين انطلاقا من أن هذه المصاريف لها علاقة بالمشتريات.
- ح/ 625 التنقلات والمهمات: يوزع هذا الحساب حسب مفتاح الأمر بالمهمة بالنسبة لجميع الأقسام وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (33) نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم

الأقسام	عدد الأمر بالمهمة	النسبة %
الإدارة	214	16
الصيانة	1030	76,98
التموين	27	2,02
البيع	67	5
المجموع	1338	100

المصدر: معلومات من محاسب المؤسسة

- ح/ 626100 البريد والصناديق البريدية.
- ح/ 626200 تكاليف الأموال.
- ح/ 627 الخدمات المصرفية.
- ح/ 628800 تكاليف أخرى متفرقة.

تخصص هذه الحسابات لقسم الإدارة كاملة لأنها هي التي تقوم بهذه المهمة.

❖ بالنسبة لأعباء المستخدمين ح/ 63:

- ح/ 631 أجور المستخدمين: يوزع هذا الحساب حسب عدد العمال أي كما وزع الحساب ح/ 60228 لاوزم مستهلكة أخرى.

❖ بالنسبة للضرائب والرسوم ح/ 64:

- ح/ 6420000 ضريبة على النشاط المهني.
- ح/ 645112 حقوق الطابع.

تخصص هذه الحسابات لقسم البيع فقط

لأن هناك علاقة بين طبيعة هذه الحسابات ونشاط قسم البيع.

- ح/ 6451200 ضريبة على السيارات.
- ح/ 6451300 ملصقات السيارات.
- ح/ 645880 ضرائب ورسوم أخرى.

تخصص هذه الحسابات مباشرة لقسم الإدارة لأن قسم الإدارة هو الذي يتحمل هذه التكاليف.

❖ بالنسبة للأعباء العملياتية الأخرى ح/ 65:

- ح/ 6522156 نواقص القيمة عن خروج الطاقة.
- ح/ 657 أعباء إستثنائية للتسيير الجاري.

يخصص هذه الحسابات لقسم الإدارة فقط.

❖ بالنسبة لمخصصات الإهلاكات ح/ 68:

- ح/ 6812100 إهلاكات التثبيات العينية.
- يوزع هذا الحساب بنسب متساوية بين جميع الأقسام.

ومما سبق يمكن توضيح مفاتيح التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (34) مفاتيح التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأعباء المباشرة	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
				الإدارة	الصيانة	التموين	البيع
60	المشتريات المستهلكة						
600	مشتريات بضائع مباحة		×				
6011	لوازم تقنية		×				
6021	مواد استهلاكية				100%		
60221	لوازم استهلاكية لموقف السيارات					100%	

%26,57	%2,80	%47,55	%23,08			لوازم مكتبية	602221
%26,57	%2,80	%47,55	%23,08			لوازم الإعلام الآلي	602222
%19,57	%1,07	%53,35	%26,01			لوازم استهلاكية أخرى	60228
			%100			لوازم الصيانة	602281
%26,35	%3,38	%47,30	%22,97			الكهرباء	6071100
%19,57	%1,07	%53,35	%26,01			الماء	607130
%26,57	%2,80	%47,55	%23,08			لوازم مكتب	607150
%26,57	%2,80	%47,55	%23,08			لوازم إدارية	607300
%19,57	%1,07	%53,35	%26,01			الأغذية والمشروبات المستهلكة	607400
%26,57	%2,80	%47,55	%23,08			مواد ولوازم أخرى	607800
						الخدمات الخارجية	61
			%100			في إطار الخدمات المتعاقدة	611000
			%100			تأجير المباني التجارية	613223
			%100			تأجير معدات وأدوات	613310
			%100			تأجير معدات النقل	613320
			%100			صيانة وإصلاح	615
						الخدمات الخارجية الأخرى	62
			%100			أتعاب	622200
			%100			أتعاب وتكاليف التقاضي	6224000
%19,57	%1,07	%53,35	%26,01			أجور أخرى للغير	6228
%19,57	%1,07	%53,35	%26,01			هدايا	623400
			%100			الإشهار	623600
	%100					نقل المشتريات	6241000
%5	%2,02	%76,98	%16			التنقلات والمهمات	625
			%100			البريد والصناديق البريدية	626100
			%100			تكاليف الأموال	626200
			%100			الخدمات المصرفية	627

			100%			تكاليف أخرى متفرقة	628800
						أعباء المستخدمين	63
19,57%	1,07%	53,35%	26,01%	×		أجور المستخدمين	631
						الضرائب والرسوم	64
100%						ضريبة النشاط المهني	6420000
100%						حقوق الطابع	645112
			100%			ضرائب على السيارات	6451200
			100%			ملصقات السيارات	6451300
			100%			ضرائب ورسوم أخرى	645880
						الأعباء التشغيلية الأخرى	65
			100%			نواقص القيمة عن خروج الطاقة	6522156
			100%			أعباء إستثنائية للتسيير الجاري	657
						مخصصات الإهلاكات	68
25%	25%	25%	25%			إهلاكات التثبيتات العينية	6812100

المصدر: إعتقادا على المعلومات السابقة.

ويمكن تحديد جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة في:

الجدول رقم (35) جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

البيع	الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة		الأعباء المباشرة	المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
	التعمين	الصيانة	الإدارة	الإدارة				
					32.527.756,93	171.540.789,95	المشتريات المستهلكة	60
					117.320.717,11		مشتريات بضائع مباحة	600
							لوازم تقنية	6011
							مواد استهلاكية	6021
							لوازم استهلاكية لموقف السيارات	60221
520.947,13	54.898,46	932.293,42	452.520,13			1.960.659,14	لوازم مكتبية	602221
380.547,89	40.102,90	681.033,19	330.562,48			1.432.246,46	لوازم الإعلام الآلي	602222
739.623,39	40.439,29	2.016.295,74	983.015,04			3.779.373,46	لوازم استهلاكية أخرى	60228
			490.229,00			490.229,00	لوازم الصيانة	602281
2.721.011,38	349.032,96	4.884.396,13	2.371.978,42			10.326.418,89	الكهرباء	6071100
207.903,73	11.367,25	566.768,74	276.319,68			1.062.359,40	الماء	607130
624,39	65,80	1.117,43	542,38			2.350,00	لوازم مكتب	607150
79.755,80	8.404,83	142.731,98	69.279,79			300.172,40	لوازم إدارية	607300
5.232,23	286,08	14.263,66	6.954,03			26.736,00	الأغذية والمشروبات المستهلكة	607400
3.689,24	388,78	6.602,32	3.204,66			13.885,00	مواد ولوازم أخرى	607800

						4.299.776,30							
						4.299.776,30							
						99.835,71							
						9.000,00							
						126.000,00							
						19.326.224,34							
						1.975.857,64							
						544.289,00							
						6.638.931,43							
						59.302,80							
						1.190.331,00							
						14.000,00							
						5.029.171,89							
						1.045.294,24							
						120.000,00							
						630.100,00							
						207.683,32							
						632,48							
						23.860.836,35							
						4.299.776,30							
						99.835,71							
						9.000,00							
						126.000,00							
						19.326.224,34							
						36.968.516,96							
						1.975.857,64							
						544.289,00							
						25.524.534,54							
						228.000,00							
						1.190.331,00							
						14.000,00							
						6.533.088,98							
						120.000,00							
						630.100,00							
						207.683,32							
						632,48							
61	الخدمات الخارجية												
611000	في إطار الخدمات المتعاقدة												
613223	تأجير المباني التجارية												
613310	تأجير معدات وأدوات												
613320	تأجير معدات النقل												
615	صيانة وإصلاح												
62	الخدمات الخارجية الأخرى												
622200	أتعاب												
6224000	أتعاب وتكاليف التفاوضي												
6228	أجور أخرى للغير												
623400	هدايا												
623600	الإشهار												
6241000	نقل المشتريات												
625	التقلات والمهمات												
626100	البريد و الصناديق البريدية												
626200	تكاليف الأموال												
627	الخدمات المصرفية												
628800	تكاليف أخرى متفرقة												

						537.298.207,54	أعباء المستخدمين	63
28.472.051,42	1.556.724,33	77.617.983,82	37.841.495,02	145.488.254,59	537.298.207,54	13.410.855,80	أجور المستخدمين	631
							الضرائب و الرسوم	64
12.471.586,14						12.471.586,14	ضريبة النشاط المهني	6420000
83,00						83,00	حقوق الطابع	645112
			8.183,12			8.183,12	ضرائب على السيارات	6451200
			128.200,00			128.200,00	ملصقات السيارات	6451300
			802.803,54			802.803,54	ضرائب ورسوم أخرى	645880
						4.885.406,90	الأعباء العملية الأخرى	65
			2.410.971,05			2.410.971,05	نواقص القيمة عن خروج الطاقة	6522156
			2.474.435,85			2.474.435,85	أعباء إستثنائية للتسيير الجاري	657
						145.148.376,30	مخصصات الإهلاكات	68
36.287.094,075	36.287.094,075	36.287.094,075	36.287.094,075		145.148.376,30		إهلاكات التثبيتات العينية	6812100
87.256,575,275	38.770.325,275	144.118.543,435	121.309.118,825	541.658.426,99	933.112.989,80		المجموع	

المصدر: معلومات ميزان المراجعة لسنة 2012 وجدول رقم (34)

2- إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة:

❖ تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة:

بعد تحديد مجموع التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة سنحاول في هذه النقطة توزيع تكاليف الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وفق مفاتيح توزيع وتم وضعها حسب طبيعة العمل المقدم من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية كما يلي:

- ✓ قسم الإدارة: إن قسم الإدارة يقدم خدماته إلى جميع الأقسام الأخرى، وعلى هذا الأساس فسيتم اعتماد عدد العمال كمفتاح للتوزيع
- ✓ قسم الصيانة: سيتم توزيع هذا الحساب حسب قيمة الصيانة بالنسبة للأقسام المعنية فحسب معطيات المؤسسة يتكون هذا الحساب حـ / 615 صيانة وإصلاحات من:
 - حـ / 6151213 صيانة وإصلاح المباني ← يخصص إلى قسم الإدارة.
 - حـ / 6151215 صيانة وإصلاح ورعاية الكوابل ← يخصص إلى قسم البيع.
 - حـ / 61512180 صيانة وإصلاح المعدات والأدوات ← يخصص إلى قسم الإدارة.
 - حـ / 61512181 صيانة وإصلاح معدات النقل ← يخصص القسم البيع.
 - حـ / 61512182 صيانة وإصلاح معدات مكتب وتجهيزات الإعلام الآلي ← يخصص بالتساوي بين الأقسام.
 - حـ / 615800 صيانة وإصلاحات أخرى ← يخصص إلى قسم الإدارة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (36) توزيع مصاريف قسم الصيانة للأقسام المعنية الوحدة (دج)

رقم الحساب	اسم الحساب	قيمة الإصلاحات الإجمالية	الأقسام المستفيدة	
			الإدارة	التموين
6151213	صيانة وإصلاح المباني	3.110.571,50	3.110.571,50	-
6151215	صيانة وإصلاح ورعاية الكوابل	7.806.062,29	-	7.806.062,29
61512180	صيانة وإصلاح المعدات والأدوات	135.600,00	135.600,00	-
61512181	صيانة وإصلاح معدات النقل	4.375.125,30	-	4.375.125,30
61512182	صيانة وإصلاح معدات مكتب وتجهيزات	123.850,00	41.283,34	41.283,34

				الإعلام الآلي	
-	-	3.775.015,25	3.775.015,25	صيانة وإصلاحات أخرى	615800
12.222.470,92	41.283,33	7.062.470,09	19.326.224,34	المجموع	

المصدر: الملحق رقم (14).

ومما سبق يمكن تحديد نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة إلى الأقسام المعنية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (37) نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة الوحدة (دج)

النسبة %	قسم الصيانة	الأقسام
36,54	7.062.470,09	الإدارة
0,22	41.283,33	التمويل
63,24	12.222.470,92	البيع
100	19.326.224,34	المجموع

المصدر: إعتقادا على الجدول رقم (37).

❖ تحديد طبيعة وحدات العمل:

وحدات العمل بالنسبة للأقسام الرئيسية كما يلي:

✓ قسم التمويل: لقد بلغت قيمة المشتريات الإجمالية لسنة 2012 بـ: 11.977.724,92 دج وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المشتريات.

✓ قسم البيع: لقد بلغت قيمة المبيعات الإجمالية لسنة 2012 بـ: 623.579.307,04 دج وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المبيعات.

ويمكن تصور جدول التوزيع الثانوي كما يلي:

الوحدة (دج)

الجدول رقم (38) جدول التوزيع الثانوي

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية		المبلغ الموزع	البيان
البيع	التمويل	الصيانة	الإدارة		
87.256.575,275	38.770.325,275	144.118.543,435	121.309.118,825	391.454.562,81	مجموع التوزيع الأولي
0,27 = 276/73	0,01 = 276/4	0,72 = 276/199	(xxx)		الإدارة
%63,24	%0,22	(xxx)	%36,54		الصيانة
xxx	xxx	00	00	391.454.562,81	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من المبيعات	100 دج من المشتريات	/	/		طبيعة وحدات العمل

المصدر: من إعداد الباحثة.

من الجدول نلاحظ أن التوزيع الذي تم بين الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية هو توزيع تبادلي بحيث قدم قسم الإدارة خدماته إلى كل من قسم الصيانة والتمويل وقسم البيع كما قدم قسم الصيانة خدماته إلى قسم الإدارة وقسم التمويل وقسم البيع، ولتحديد نصيب كل قسم من هذا التوزيع سيتم الرمز بـ:

X ← تمثل أعباء قسم الإدارة.

Y ← تمثل أعباء قسم الصيانة.

من الجدول السابق يمكن تشكيل المعادلتين التاليتين:

$$X = 121.309.118,825 + (Y \times 36,54\%) \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = 144.118.543,435 + (X \times 0,72) \dots\dots\dots (2)$$

بتعويض المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$X = 121.309.118,825 + \{ (X \times 0,72) + 144.118.543,435 \} \times 36,54\%$$

$$X = 121.309.118,825 + \{ X \times 0,2631 + 52.660.915,77 \}$$

$$X = 173.970.034,595 + X \times 0,2631$$

ومنه أعباء قسم الإدارة = 236.079.795,953 دج..... (3)

بتعويض (3) في المعادلة (2) نجد:

$$Y = 144.118.543,435 + 0,72 (236.079.795,953)$$

ومنه أعباء قسم الصيانة تمثل = **314.095.996,521 دج**

اعتمادا على ما سبق يكون جدول التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة النهائي كما يلي:

الجدول رقم (39) جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة النهائي الوحدة (دج)

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية		البيان
البيع	التموين	الصيانة	الإدارة	
87.256.575,275	38.770.325,275	144.118.543,435	121.309.118,825	مجموع التوزيع الأولي
63.741.544,907	2.360.797,960	169.977.453,086	(236.079.795,953)	الإدارة
198.634.308,20	691.011,193	(314.095.996,521)	114.770.677,128	الصيانة
349.632.428,382	41.822.134,428	00	00	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج من المبيعات	100 دج من المشتريات	طبيعة وحدات العمل		
6.235.793,0704	119.777,2492	عدد وحدات العمل		
56,0686	349,1659	تكلفة وحدات العمل		

المصدر: اعتمادا على ما سبق.

ب- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لمؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

1- حساب تكلفة التموين: تحسب تكلفة التموين الإجمالية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (40) حساب تكلفة التمويل الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
41.822.134,428	الأعباء غير المباشرة
166.098.169,448	تكلفة التمويل الإجمالية

المصدر: إعتقادا على الجدول رقم (40)

2- حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية:

الجدول رقم (41) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة الكلية الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
	تكلفة تمويل قيمة المشتريات المبيعة = تكلفة التمويل الإجمالية - الإنتاج المخزن
124.803.652,848	41.294.516,60 - 166.098.169,448
391.809.952,95	الأعباء المباشرة
349.632.428,382	الأعباء غير المباشرة
866.246.034,18	سعر التكلفة

المصدر: إعتقادا على ما سبق

ت- حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة الكلية: سيتم أولا حساب النتيجة التحليلية الإجمالية ثم النتيجة التحليلية الصافية فيما يلي:

1- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية:

تحسب وفق العلاقة التالية: النتيجة التحليلية الإجمالية = المبيعات - سعر التكلفة.

ويكون ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (42) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة الكلية الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
623.579.307,04	المبيعات
(866.246.034,18)	سعر التكلفة
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: إعتمادا على ما سبق.

2- حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية:

تحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - عناصر غير معتبرة.

✓ عناصر غير معتبرة:

بالنسبة للعناصر الغير معتبرة فهي تمثل الأعباء الاستثنائية أي الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي وهو حـ / 657.

✓ العناصر الإضافية: فنظر لإعتبار أن هذه الأعباء هي وهمية لأنها ليست ضمن المحاسبة العامة وتشمل مكافأة عمل المستغل ومكافأة الأموال الخاصة، ففي حالتنا هذه يتم إفتراض قيمة مكافأة عمل مدير الوكالة من أجل أن تكون نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية تساوي نتيجة المحاسبة العامة، بما أن:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة العامة} = 244.351.586,17 -$$

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - عناصر غير معتبرة.

$$(-244.351.586,17) = (-242.666.727,14) + \text{عناصر إضافية} - 2.474.435,85$$

ومنه العناصر الإضافية = $(-244.351.586,17) - (-242.666.727,14) + 2.474.435,85$

العناصر الإضافية = 789.576,82 دج.

ويمكن توضيح حساب النتيجة التحليلية الصافية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (43) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة الكلية الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
-242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية
789.576,82	العناصر الإضافية
(2.474.435,85)	الأعباء الغير معتبرة
-244.351.586,17	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: إعتقادا على ما سبق.

ثانيا: حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة الكلية:

ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية ÷ المبيعات.

$$623.579.307,04 \div (-242.666.727,14) =$$

$$= - 0,3891 =$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة الكلية تساوي 38,91 % -.

الفرع الثالث: تطبيق أساليب التكلفة الجزئية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

سيتم إستخدام بعض أساليب التكلفة الجزئية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وتتمثل في: أسلوب التكلفة المتغيرة، أسلوب التكلفة المباشرة من خلال تحديد مردودية المؤسسة وفق كل أسلوب.

أولا: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -: سيتم تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة وفق الخطوات التالية:

أ- توزيع الأعباء غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة: لإعداد جدول التوزيع الثانوي لأعباء غير المباشرة حسب هذا الأسلوب يجب أولا تحديد مفاتيح توزيع الأعباء المتغيرة بعد فصل الأعباء المباشرة منها على الأقسام الرئيسية والتي ستوضع على شكل نسب حسب طبيعة كل عنصر. تتكون الأعباء المتغيرة من:

- ح/ 600 مشتريات البضائع المبيعة: هي أعباء مباشرة.
- ح/ 601 مواد أولية : هي أعباء مباشرة.
- ح/ 602 التموينات الأخرى: يتم تخصيص هذا الحساب إلى قسم التموين لان طبيعة نشاط هذا القسم تتطلب القيام بعمليات التموين للمؤسسة بصفة دورية.
- ح/ 607 الكهرباء: يخص هذا الحساب حسب عدد المكيفات في الأقسام الرئيسية لان هناك إرتباط بين عدد المكيفات والكهرباء.

الجدول رقم (44) نسبة توزيع الكهرباء على الأقسام الرئيسية

الأقسام	عدد المكيفات	النسبة %
التموين	5	11,36
البيع	39	88,64
المجموع	44	100

- ح/ 64 الضرائب والرسوم: يخص الجزء المتغير من هذا الحساب إلى قسم البيع على إعتبار أن هذا الحساب المتسبب الأساسي له هو نشاط قسم البيع.

ويمكن توضيح توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية في الجدول التالي:

الجدول رقم (45) توزيع الأعباء المتغيرة على الأقسام الرئيسية الوحدة (دج)

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	الأعباء المباشرة	الأقسام الرئيسية	
				التموين	البيع
600	مشتريات البضائع المبيعة	32.527.756,93	32.527.756,93	-	-
601	المواد الأولية	117.320.717,11	117.320.717,11	-	-
602	التموينات الأخرى	2.297.886,16	-	2.297.886,16	-
607	الكهرباء	11.103.917,89	-	1.261.405,07	9.842.512,82
64	الضرائب والرسوم	12.471.669,14	-	-	12.471.669,14
	المجموع	175.721.947,23	149.848.474,04	3.559.291,23	22.314.181,96

المصدر: إعتقادا على ما سبق.

ويمكن تحديد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة في:

الجدول رقم (46) توزيع الأعباء الغير مباشرة حسب أسلوب التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

الأقسام الرئيسية		البيان
البيع	التموين	
349.632.428,32	41.822.134,428	مجموع التوزيع الثانوي
22.314.181,96	3.559.291,23	التكلفة المتغيرة
100 دج قيمة المبيعات	100 دج قيمة المشتريات	طبيعة وحدات العمل
6.235.793,0704	119.77,2492	عدد وحدات العمل

المصدر: إعتماذا على ما سبق.

ب- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

1- حساب تكلفة التموين: تحسب تكلفة التموين كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (47) حساب تكلفة التموين وفق أسلوب التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
3.559.291,23	الأعباء غير المباشرة
127.835.326,25	تكلفة التموين الإجمالية

المصدر: إعتماذا على ما سبق.

2- حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة: تحسب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (48) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
86.540.809,65	تكلفة تمويل قيمة المشتريات المباعة = تكلفة التمويل الإجمالية - الإنتاج المخزن
391.809.952,95	41.294.516,60 - 127.835.326,25
22.314.181,96	الأعباء المباشرة
500.664.944,56	الأعباء غير المباشرة
	سعر التكلفة

المصدر: إعتامادا على ما سبق.

ت - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (49) حساب الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
623.579.307,04	المبيعات
(500.664.944,56)	سعر التكلفة
122.914.362,48	الهامش على التكلفة المتغيرة

المصدر: إعتامادا على ما سبق.

ث - حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة

1 - حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (50) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
122.914.362,48	الهامش على التكلفة المتغيرة
(365.581.089,62)	التكاليف الثابتة
- 242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: إعتادا على ما سبق.

2- حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة:

الجدول رقم (51) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المتغيرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
- 242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية
789.576,82	العناصر الإضافية
(2.474.435,85)	الأعباء الغير معتبرة
- 244.351.586,17	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: إعتادا على ما سبق.

د- حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة

ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية ÷ المبيعات.

$$623.579.307,04 \div (-242.666.727,14) =$$

$$= - 0,3891$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المتغيرة تساوي 38,91 % -

ثانيا: تطبيق أسلوب التكلفة المباشرة: سيتم تطبيق هذا الأسلوب حسب الخطوات التالية:

أ- توزيع الأعباء المباشرة على الأقسام الرئيسية: يظهر جدول توزيع الأعباء المباشرة على الأقسام الرئيسية كما يلي:

الجدول رقم (52) توزيع الأعباء المباشرة حسب أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

الأقسام الرئيسية		البيان
البيع	التمويل	
391.809.952,95	124.276.035,02	مجموع التوزيع الثانوي
100 دج قيمة المبيعات	100 دج قيمة المشتريات	طبيعة وحدات العمل
6.235.793,0704	119.77,2492	عدد وحدات العمل

المصدر: إعتقادا على ما سبق.

ب- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

1- حساب تكلفة التمويل: تحسب تكلفة التمويل كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (53) حساب تكلفة التمويل وفق أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
124.276.035,02	الأعباء المباشرة
124.276.035,02	تكلفة التمويل الإجمالية

المصدر: إعتقادا على ما سبق.

2- حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة: تحسب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (54) حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
82.981.518,42 391.809.952,95	تكلفة تمويل قيمة المشتريات المبيعة = تكلفة التمويل الإجمالية - الإنتاج المخزن 41.294.516,60 - 124.276.035,02 الأعباء المباشرة
474.791.471,37	سعر التكلفة

المصدر: اعتمادا على ما سبق.

ب- حساب الهامش على التكلفة المباشرة:

الجدول رقم (55) حساب الهامش على التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
623.579.307,04	المبيعات
(474.791.471,37)	سعر التكلفة
148.787.835,67	الهامش على التكلفة المباشرة

المصدر: اعتمادا على ما سبق.

ث- حساب النتيجة التحليلية وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

1- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

الجدول رقم (56) حساب النتيجة التحليلية الإجمالية وفق أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
148.787.835,67 (391.454.562,81)	الهامش على التكلفة المباشرة الأعباء غير المباشرة
- 242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: إعتامادا على ما سبق.

2- حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة:

الجدول رقم (57) حساب النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة المباشرة الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
- 242.666.727,14	النتيجة التحليلية الإجمالية
789.576,82 (2.474.435,85)	العناصر الإضافية الأعباء الغير معتبرة
- 244.351.586,17	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر: إعتامادا على ما سبق.

د- حساب مردودية مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وفق أسلوب التكلفة المباشرة

ويمكن حساب مردودية المؤسسة وفق هذه الطريقة بالعلاقة التالي:

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية ÷ المبيعات.

$$623.579.307,04 \div (-242.666.727,14) =$$

$$- 0,3891 =$$

أي مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة المباشرة تساوي 38,91 % -.

الفرع الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

سيتم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لأنه نظام يعمل على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات مرورا بالأنشطة المسببة لها في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - من خلال الخطوات التالية:

➤ تحديد تكاليف الأنشطة: يتم في هذه المرحلة كما جاء في الجزء النظري من الدراسة أنه يتكون من:

✓ تحديد وتوصيف الأنشطة.

✓ تحديد تكلفة كل نشاط.

✓ حساب معدل التحميل.

➤ تحديد تكاليف الخدمات: وتعني هذه المرحلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الخدمات وذلك باستخدام معدل التحميل.

أولاً: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

أ- تحديد تكاليف الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة لها من خلال النقاط التالية:

1- تحديد وتوصيف الأنشطة: أن تحديد الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سيتمكن من حساب التكلفة بأكثر دقة، فنظرا لتعدد أنشطة المؤسسة وصعوبة الربط بينها وبين التكلفة، فإنه تم إختيار بعض الأنشطة وهذا لمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وتحديد مسبباتها التي ستستخدم في تخصيص تكاليف المؤسسة على الأنشطة ثم الخدمات.

وتعتبر عملية تحديد الأنشطة مهمة لأنها تساعد في وضع أسلوب يركز على الأنشطة في أي مؤسسة، لأنها نقطة الإنطلاقة لتطبيق هذا الأسلوب وسنقوم بتقسيم أنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - إلى:

✓ نشاط الإمداد: يقوم هذا النشاط بالمهام التالية:

- إعداد الطلبيات.

- إستلام وتخزين التموينات.

- المناولة: وتعني إخراج المخزونات بناء على طلبات كل قسم.

✓ نشاط الوكالات التجارية: يقوم هذا النشاط بما يلي:

- إستقبال طلبات الزبائن .
- تقديم الخدمات .
- إعداد الفواتير .

✓ النشاط التقني: يقوم بالمهام التالية:

- إنشاء الشبكات الهاتفية .
- الصيانة في حالة الخلل .

2- تحديد تكلفة كل نشاط: بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط وفق الخطوات التالية:

✓ توزيع تكاليف المؤسسة: يتم هذا بواسطة تتبع التكاليف المسجلة بالمحاسبة العامة في الصنف السادس وتوزيعها إلى تكاليف الأنشطة الرئيسية أي التكاليف التي تحمل مباشرة إلى كل نشاط وتكاليف الأنشطة التي تقوم بها الإدارة العامة وهي التي تساعد على القيام بمهام كل قسم وتسمى بإسم **الأنشطة الداعمة**، ويتم توزيع تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

- ❖ المشتريات المستهلكة: يتكون هذا الحساب من:
 - مشتريات بضائع مبيعة: هي عبارة عن تكاليف مباشرة.
 - لوازم تقنية: تحمل مباشرة إلى النشاط المعني بها.
 - تموينات أخرى: هذه التكاليف توزع حسب إحتياجات كل نشاط لها، ولهذا يمكن تتبعها أي تحمل مباشرة إلى النشاط المعني.
 - تموينات غير مخزنة: هذه التكاليف تتكون أساسا من الكهرباء الذي يمكن تتبعه بوضع عداد في كل قسم، أما بالنسبة لباقي التكاليف فيمكن تتبعها حسب إحتياجات كل قسم.
 - مواد إستهلاكية: تعتبر مصاريف مباشرة للنشاط التقني.
 - لوازم إستهلاكية لموقف السيارات: تعتبر مصاريف مباشرة للنشاط التقني.
- ❖ الخدمات الخارجية: يتكون أساسا هذا الحساب من تكاليف الإيجار والصيانة، وتعتبر مصاريف غير المباشرة ويمكن إعتبارها تكاليف على مستوى المؤسسة فهي إذن تحمل إلى الأنشطة الداعمة.
- ❖ الخدمات الخارجية الأخرى: تعتبر تكاليف على مستوى المؤسسة ككل فتحمل إذن إلى الأنشطة الداعمة.
- ❖ أعباء المستخدمين: يمكن تتبع هذه التكاليف لأنه يمكن تتبعها حسب كشف الأجور لكل عامل وتقسيم على الأنشطة حسب ساعات العمل.
- ❖ الضرائب والرسوم: تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة وسيتم تحميلها إلى الأنشطة الداعمة.
- ❖ الأعباء العملياتية الأخرى: تحمل كذلك هذه التكاليف إلى الأنشطة الداعمة.
- ❖ مخصصات الإهلاكات: نلاحظ إن إهلاكات المؤسسة هي على مستوى المؤسسة، أي إهلاك التثبيات لذا فسيتم تحميل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

✓ تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الرئيسية:

فبعد توزيع تكاليف المحاسبة العامة إلى تكاليف متعلقة بالأنشطة الرئيسية وتكاليف الأنشطة الداعمة فسيتم تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الرئيسية التي ستساعدنا في حساب تكلفة كل نشاط، ولهذا فقد تم تحديد المسببات التي أمكن توفر معلومات عنها من طرف مؤسسة الدراسة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (58) مسببات التكلفة للأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بكرة-

النشاط	مهام كل نشاط	مسبب التكلفة	تكاليف كل نشاط
نشاط الإمداد	<ul style="list-style-type: none"> - إعداد الطلبيات. - استلام وتخزين التموينات. - المناولة. 	عدد الطلبيات.	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة.
نشاط الوكالات التجارية	<ul style="list-style-type: none"> - استقبال طلبات الزبائن. - تقديم الخدمات. - إعداد الفواتير. 	عدد العمال في الوكالات التجارية.	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة.
النشاط التقني	<ul style="list-style-type: none"> - إنشاء الشبكات الهاتفية. - الصيانة. 	عدد العمال التقنيين.	<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف عامل على الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم الإعلام الآلي. - تكاليف لوازم مكتب. - تكاليف الكهرباء. - تكاليف الماء. - تكاليف تموينات أخرى. - تكاليف مشتريات غير مخزنة.

- تكاليف لوازم تقنية.			
- تكاليف مواد استهلاكية.			
- تكاليف لوازم استهلاكية			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق.

✓ حساب تكلفة كل نشاط:

تحسب تكلفة كل نشاط كما يلي:

❖ $\text{تكلفة نشاط الإمداد} = [(\text{تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخري}) \div \text{ساعات العمل}] \times \text{عدد الطلبات}$.

$$\frac{391.809.952,95+1.960.659,14+1.432.246,46+4.269.602,46+343.143,40+10.326.418,89+1.062.359,40}{2400}$$

$$\times 990 = 22\ 9.634.875,80 \text{ دج}$$

❖ $\text{تكلفة نشاط الوكالات التجارية} = [(\text{تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخري}) \div \text{ساعات العمل}] \times \text{عدد العمال في الوكالات التجارية}$.

$$\frac{391.809.952,95+1.960.659,14+1.432.246,46+4.269.602,46+343.143,40+10.326.418,89+1.062.359,40}{2400}$$

$$\times 73 = 16.932.672,66 \text{ دج}$$

❖ $\text{تكلفة النشاط التقني} = [(\text{تكاليف عامل الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم الإعلام الآلي} + \text{تكاليف لوازم مكتب} + \text{تكاليف الكهرباء} + \text{تكاليف الماء} + \text{تكاليف مشتريات غير مخزنة} + \text{تكاليف تموينات اخري} + \text{تكاليف لوازم تقنية} + \text{تكاليف مواد استهلاكية} + \text{تكاليف لوازم استهلاكية}) \div \text{ساعات العمل}] \times \text{عدد العمال التقنيين}$.

$$\frac{391.809.952,95+1.960.659,14+1.432.246,46+4.269.602,46+343.143,40+10.326.418,89+1.062.359,40}{2400}$$

$$\times 199 = 56.077.304,50 \text{ دج} \times \frac{117.320.717,11+2.199.813,86+98.072,30}{2400}$$

3- حساب معدل التحميل لكل نشاط:

يتم حساب معدل تحميل كل نشاط وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (59) معدلات التحميل لأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

الأنشطة			البيان
النشاط التقني	نشاط الوكالات التجارية	نشاط الإمداد	
56.077.304,50	16.932.672,66	229.634.875,80	تكلفة الأنشطة (دج)
عدد العمال التقنيين	عدد العمال في الوكالات التجارية	عدد الطلبيات	مسبب التكلفة
199	73	990	عدد مسبب التكلفة
281.795,50	231.954,42	231.954,42	معدل تحميل كل نشاط

المصدر: إعتامادا على المعلومات السابقة.

ب- تحديد تكاليف الخدمات

لم نستطع تطبيق هذه المرحلة المتمثلة في تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - لعدم توفر المعلومات الكافية والتي على أساسها ستوزع تكاليف كل نشاط على الخدمات، ولكن سيتم حساب التكلفة الإجمالية للأنشطة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (60) التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
32.527.756,93	التكاليف المباشرة
229.634.875,80	تكلفة نشاط الإمداد
16.932.672,66	تكلفة نشاط الوكالات التجارية
56.077.304,50	تكلفة النشاط التقني
302.644.852,96	مجموع تكاليف الأنشطة
224.273.992,31	تكلفة الأنشطة الداعمة
526.918.845,27	التكلفة الإجمالية

المصدر: إعتامادا على ما سبق.

وفيما يلي سيتم حساب نتيجة المؤسسة وفق العلاقة التالية:
 نتيجة المؤسسة = مبيعات المؤسسة - التكلفة الإجمالية.
 نتيجة المؤسسة = 623.579.307,40 - 526.918.845,27
 ومنه نتيجة المؤسسة الإجمالية = 96.660.461,77 دج

ثانيا: حساب النتيجة الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: تحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (61) النتيجة التحليلية الصافية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC الوحدة (دج)

المبالغ	البيان
96.660.461,77	النتيجة الإجمالية
789.576,82	+العناصر الإضافية
(2.474.435,85)	-الأعباء الغير معتبرة
94.975.602,74	النتيجة الصافية

المصدر: إعتادا على ما سبق.

ثالثا: حساب مردودية المؤسسة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC: مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وفق هذا الأسلوب تساوي:

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية ÷ المبيعات

مردودية المؤسسة = 96.660.461,77 ÷ 623.579.307,40

ومنه المردودية = 0,1550.

أي أن مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تساوي 15,50%.

المطلب الثاني: تطبيق بعض الأساليب غير الكمية

الفرع الأول: تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -

تتطلب محاولة تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - من ضرورة تبني الفكرة والسهر على تعميمها في جميع الوكالات لأن الهدف الأساسي لهذا الأسلوب هو تخفيض

التكاليف وذلك بتقليل وجود عيوب وعوائق في الخدمات المقدمة أو إعادة إنجازها وبالتالي تقليل التكاليف، ويتم هذا من خلال الخطوات التالي:

أولاً: تبني فكرة تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في مؤسسة الدراسة: يعني هذا أن تقرر الإدارة العليا للمؤسسة تطبيق هذا الأسلوب بقناعة ولو في وحدات تجريبية، ثم تعميم الفكرة لاحقاً في جميع الوحدات بعد التعرف على إيجابيات وسلبيات تطبيق هذا الأسلوب.

ثانياً: إعادة تشكيل ثقافة المؤسسة محل الدراسة: يعني بذلك الإعلان عن تطبيق الأسلوب لمختلف الأقسام والهيئات، والتعرف على الخطط ومراحل التنفيذ وتهيئة البيئة الملائمة للتطبيق.

ثالثاً: الترويج وتسويق الأسلوب داخل المؤسسة: من الضروري قبل تطبيق الأسلوب نشر مفاهيم ومبادئ والمراحل الواجب إتباعها لتطبيق هذا الأسلوب وهذا للتقليل من معارضة التغيير والتعرف على المخاطر المتوقعة لمواجهتها قبل التطبيق وذلك بتنظيم محاضرات أو مؤتمرات للتعرف بالأسلوب وفوائده وأهميته.

رابعاً: تعليم وتدريب العاملين في المؤسسة محل الدراسة: لتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة يجب تدريب وتعليم العاملين بأساليب وأدوات هذا الأسلوب حتى يكون على أساس سليم وبالتالي يؤدي إلى نتائج مرغوب فيها، لأن تطبيق هذا الأسلوب بدون وعي أو فهم يؤدي إلى الفشل.

خامساً: الإستعانة بالاستشاريين: وذلك للإستعانة بالخبرات الخارجية من مستشارين ومؤسسات متخصصة عن تطبيق الأسلوب ولتدعيم المؤسسة ومساعدتها على حل المشاكل التي تنشأ في المراحل الأولى من التطبيق.

سادساً: تشكيل فريق العمل: تسمى بمجالس الجودة تتكون من ذوي الخبرة والدراية بالموضوع ولديهم الإستعداد للعمل والتطوير والعمل على التنسيق مع الوحدات التي سيطبق فيها الأسلوب ومهمتها تقديم المشورة والمقترحات عن مرحل التطبيق.

سابعاً: التشجيع والتحفيز للعاملين: إن التحفيز والتشجيع له دور كبير في تطوير أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة وإستمراريته وهذا بزيادة حماس العاملين، ولهذا يجب تعزيز الحماس من خلال الحوافز المناسبة من مكافآت مالية إلى تشجيع معنوي، وهذا يعني أنه على المؤسسة تبني برنامج حوافز فعال يخلق جو من الثقة والتشجيع وبأهمية الدور الذي يلعبه لتطبيق هذا الأسلوب.

ثامناً: التطبيق التجريبي: ويعني شروع التطبيق في الوحدات المعنية وذلك إلتزاماً بالموارد المادية والبشرية المتاحة وهذا لتحقيق الأهداف المرجوة.

تاسعا: الإشراف والمتابعة: في هذه المرحلة تتم عملية المتابعة والإشراف وذلك من أجل التقييم المستمر للقيام بالتعديلات اللازمة والضرورية، وهذا للتقدم في تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

عاشرا: تعميم تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة: فبعد عملية الإشراف والمتابعة والتقييم المستمر تزيد فرصة نجاح تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وذلك من خلال التأكد من نجاح التجربة على مستوى الوحدات التي طبق فيها الأسلوب، ووجود فريق عمل يعمل على نقل الخبرات إلى جميع الأقسام والوحدات الأخرى والإستفادة من الأخطاء والعمل على تفاديها في المستقبل.

الفرع الثاني: تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يساعد تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المؤسسات على قياس أداء المؤسسة مقارنة بما هو مخطط وكذا توفير بيانات تساعد على إتخاذ القرارات والقيام بعملية الرقابة وهذا لإكتشاف نقاط الضعف والعمل على معالجتها ونقاط القوة وتدعيمها فمن بين نتائج قياس الأداء نجد محاولة تخفيض التكاليف المحتملة وتحسين الأداء العام للمؤسسة، كما يمكن تحديد أهم الخطوات المقترحة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - كما يلي:

أولاً: تحديد خطة للمؤسسة: توضح فيها مؤشرات قياس في بطاقة الأداء المتوازن التي تتمثل أساسا في مؤشر الفعالية، مؤشر الكفاءة، مؤشر الجودة، مؤشر النتائج... الخ، حسب الهدف المراد تحقيقه.

ثانيا: المشاركة والإشراف: في هذه المرحلة تشترك جميع المستويات وأقسام المؤسسة في تصميم بطاقة الأداء المتوازن وذلك عن طريق الربط بين الهدف العام للمؤسسة وأهداف كل قسم من أقسامها.

ثالثا: التخطيط للعمل: تتصف موارد المؤسسة بأنها محدودة بحيث تساعد بطاقة الأداء المتوازن على توفير أساس لتوزيع هذه الموارد من خلال أهداف والإحتياجات الخاصة لكل قسم من أقسام المؤسسة.

رابعا: التغذية العكسية: تعتبر هذه المرحلة الحاسمة لأنها هي عبارة عن عملية تقييم الأداء وفق لبطاقة الأداء المتوازن وتساعد على تركيز إهتمام المؤسسة على النتائج المتحصل عليها مقارنة بالأهداف الموضوعه مسبقا.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة وتحديد المثلى منها التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على مواكبة التطورات وحدة المنافسة من أجل تخفيض تكلفة السلع والخدمات المقدمة للعملاء والحفاظ على مكانتها في السوق وعلى جودة السلع والخدمات.

والنتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة تساعد على بيان واقع تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الكمية منها أو الغير كمية في المؤسسة الخدمية، كما أنها تقدم وبشكل واضح تأثير كل أسلوب على مردودية المؤسسة، وذلك من خلال مساهمة هذه الأساليب في الحصول على معلومات دقيقة تساعد في عملية إتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط، وهذا لرفع كفاءة المؤسسة.

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في:

أولاً: تحليل نتائج تطبيق الأساليب الكمية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -: سيتم تحليل نتائج تطبيق الأساليب الكمية في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - اعتماداً على مردودية كل أسلوب من الأساليب المطبقة الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (62) يوضح نسب المردودية للأساليب المطبقة

البيان	نسبة المردودية%
أسلوب التكلفة الكلية	38,91 - %
أسلوب التكلفة المتغيرة	38,91 - %
أسلوب التكلفة المباشرة	38,91 - %
أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	15,50 %

من خلال الجدول يتبين أن:

1- نسبة المردودية بالنسبة للأساليب الثلاثة الأولى متساوية وهي سالبة تدل على إنخفاض مردودية المؤسسة.

2- نسبة مردودية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) عند تطبيقه مرتفعة مقارنة بباقي الأساليب الأخرى.

بحيث تم الحصول على نسبة مردودية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة المردودية وفق أسلوب التكاليف الكلية أي بفرق يساوي:

$$\text{الفرق} = 15,50\% - (38,90\% - 53,69\%) = 15,50\%$$

وتعتبر هذه الزيادة عن تكاليف الأنشطة التي لم تؤخذ بعين الإعتبار في أسلوب التكاليف الكلية، مما أدى إلى زيادة في مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة -.

تعليق على النتائج السابقة:

1- من خلال ما سبق نجد أن الفرق بين الأساليب المقترحة يتمثل في أن أسلوب (ABC) أكثر دقة لتحديد التكاليف.

2- الخدمات وفق الأساليب الثلاثة الأولى تحمل بقدر متساوي من الأعباء غير المباشرة.

3- كما هو مبين في الجدول رقم (62) هناك إختلاف في نسبة المردودية بين الأساليب المطبقة (أسلوب التكلفة الكلية، المتغيرة، المباشرة) وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وهذا الإختلاف كبير يساوي 53,69%.

4- أن النتائج السابقة قد أظهرت أن بيانات ومعلومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تساعد في إتخاذ القرارات السليمة التي تمكن المؤسسة من تسعير خدماتها بدقة.

ثانياً: تحليل نتائج تطبيق الأساليب الغير كمية: سيتم التطرق إلى تحليل كل أسلوب على حدى في:

1- تحليل نتائج تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يتطلب تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العامة وقفة جادة بسبب خصوصية الخدمات العامة وعدم إمكانية ضبط معايير قياس جودة هذه الخدمات، وعليه يمكن القول أن نشر ثقافة هذا الأسلوب في المؤسسات العامة وخاصة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - يساعد على:

✓ إعطاء معني للخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة.

✓ تلبية الحاجات المترابدة للمواطنين والعملاء بجودة أكبر.

✓ عدم إمكانية العملاء التفرقة بين الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة والخاصة وهذا يؤدي إلى تحول سلوك العملاء نحو المؤسسات العامة.

2- تحليل نتائج تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يمكن اعتبار أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كإطار عام لتحقيق أهداف المؤسسة بحيث تبدأ بصياغة وتحديد هذه الأهداف ثم تحليل الأنشطة والأقسام المختلفة لتحديد أهداف كل نشاط وقسم ومؤشرات أداء كل منها، ثم يتم إعداد الخطط المناسبة لتحقيق تلك الأهداف ليتم تنفيذها، وترتبط عملية التنفيذ بضرورة المتابعة والرقابة لضمان التنفيذ السليم وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب عند وجود إنحرافات عن ما هو مخطط.

ولهذا يجب على مؤسسة الدراسة إن تتخذ الإجراءات التالية:

- ✓ تحديد الأهداف الملائمة لتحقيق أداء متوازن يتأقلم مع الموارد المتاحة.
- ✓ القيام بدراسة وتحليل كل الأقسام إلى أنشطة التي تقوم بها لتحديد مؤشر الأداء الملائم لكل قسم.
- و مما سبق يمكن للمؤسسة أن تعمل على تطوير أداءها من خلال تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الثاني: تحليل النتائج وفق فرضيات الدراسة

سيتم تفسير النتائج وفق فرضيات الدراسة فيما يلي:

1- الفرضية الأولى: وجود محاسبة التكاليف ضروري في جميع مؤسسات الاقتصادية.

وهذا ما تم تأكيده حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ إن غياب محاسبة التكاليف في المؤسسة، يعود إلى عدة إعتبارات أهمها: عدم إهتمام المؤسسات بدراسة وتحليل التكاليف، وكذا عدم إهتمامها بالمنافسة الوطنية والدولية.
- ❖ عدم الإهتمام بمحاسبة التكاليف بشكل صحيح وكامل لدى معظم المؤسسات، وفي الواقع هي أداة للتخطيط والرقابة تؤدي إلى قياس النتائج للتعرف على نقاط القوة والضعف لإتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.
- ❖ إن ضرورة وجود محاسبة تكاليف في المؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل تحديات العولمة والمنافسة يعمل على تمكينها من البقاء في السوق.
- ❖ أما مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - فهي في حاجة لإستخدام نظام محاسبة التكاليف للمساعدة في ضبط وترشيد التكاليف وبالتالي إتخاذ قرارات على أساس سليم.

2- الفرضية الثانية: أساليب محاسبة التكاليف تكشف عن وضعية المؤسسة لإتخاذ القرارات والرقابة.

وقد تم إثبات الفرضية الثانية حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ تعتبر محاسبة التكاليف مصدر معلومات من خلال تعدد أساليبها، فكل أسلوب يوفر معلومات بشكل مختلف بقصد الكشف عن مسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ❖ إن نجاح المؤسسة في ترشيد والتحكم بتكاليفها مرتبط بتحديد التكاليف من خلال أساليب محاسبة التكاليف للوصول إلى نتائج موضوعية تساعد في إتخاذ القرارات والرقابة.

❖ أما مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - من خلال تطبيق بعض الأساليب وتحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية بواسطة الأساليب المطبقة وكذا حساب مردودية المؤسسة وتبين أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يساعد في تحديد التكلفة بدقة وتحميلها على المنتجات وبالتالي إتخاذ القرارات وكذا الرقابة.

❖ أما تطبيق الأساليب غير الكمية وذلك يتم بتغيير ثقافة المسؤولين أولاً وتكوينهم في مجال محاسبة التكاليف ونشر ثقافة التغيير داخل المؤسسة.

3- الفرضية الثالثة: تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة خدمية إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة في كل المؤسسات.

وقد تم إثبات الفرضية الثالثة ووصلنا إلى النتائج التالية:

❖ أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف يتم وفق مراحل محددة لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى.
❖ يمكن للمؤسسات الاقتصادية أن تقوم بإعتماد أحد أساليب محاسبة التكاليف بما يتلائم مع نشاطها والإستفادة من المعلومات التي تقدمها لإتخاذ القرارات اللازمة.

❖ إن نجاح عملية تحديد التكاليف يتوقف أولاً على إختيار الأسلوب الأمثل للوصول إلى ترشيد التكلفة والنتائج الموضوعية، ويتوقف ذلك على جدية التطبيق وحسن إستخدام المعلومات المتحصل عنها.

❖ إن مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف وتطبيق بعض أساليبها تم التوصل إلى أن أسلوب ABC يساعد في ترشيد تكاليف المؤسسة من خلال تحميلها على الأنشطة التي تصيف القيمة فقط وإهمال باقي الأنشطة، مقارنة بباقي الأساليب التقليدية.

4- الفرضية الرابعة: عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة إتصالات الجزائر مبنية على أسس تقريبية.

وقد تم إثبات الفرضية الرابعة حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

❖ أن محاسبة التكاليف تمثل أداة لإتخاذ القرارات المتعلقة بجميع المجالات، فالتحكم في التكلفة يعنى الصمود في وجه المنافسة وبالتالي التحكم في السوق.

❖ إن نجاح أساليب محاسبة التكاليف في إتخاذ القرارات مرتبط بمدى ترشيد (تخفيض) التكلفة من جهة والتحكم في السوق والتصدي للمنافسة من جهة أخرى.

❖ يلعب نظام محاسبة التكاليف دوراً مهماً في عملية تحديد سعر التكلفة وبالتالي إتخاذ قرارات على أساس معلومات دقيقة.

❖ تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - نعتبر أن أسلوب ABC ساعد في تحسين مردودية المؤسسة وبالتالي إتخاذ قرارات رشيدة أي أنه ساعد في تخفيض التكاليف أما بالنسبة للأساليب غير الكمية يتوجب على المؤسسة نشر ثقافة التغيير أولاً.

خلاصة الفصل الرابع

لقد قمنا في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - حيث تم التطرق إلى مؤسسة الدراسة من حيث التعرف بها، مهامه وأهدافها والى أهم الخدمات التي تقوم بتسويقها وإمكانيات المؤسسة وكذا إلى إستراتيجية المؤسسة

وتم دراسة تطور المؤسسة محل الدراسة من خلال الإشارة إلى تطور كل من عناصر للميزانية ورقم الأعمال والعناصر المكونة لتكاليف المؤسسة لنصل إلى إستنتاج أن المؤسسة لا تطبق محاسبة التكاليف ولكن تطبق المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي فقط.

كما قمنا بمحاولة تطبيق بعض الأساليب المقترحة في مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - متمثلة في أسلوب التكلفة الكلية وكذا بعض أساليب التكلفة الجزئية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC، أما بالنسبة للأساليب الغير كمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن يتوجب على المؤسسة نشر ثقافة التغيير أولا.

وفي الأخير تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية مع وجود بعض الصعوبات التي تتمثل في نقص المعلومات التي حولنا تخطيها لمحاولة تطبيق بعض الأساليب.

الختامة

يعتبر تحديد تكلفة الإنتاج سواء كان سلع أو خدمات أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف، يهدف استخدامها في الرقابة وإتخاذ القرارات كالتسعير...مثلا، وللوصول إلى هذه الأهداف يتم تطبيق أساليب متعددة منها: أسلوب التكلفة الكلية الذي يعتمد على تحميل المنتجات سلع كانت أو خدمات بإجمالي التكاليف، وأسلوب التكلفة الجزئية التي تضم أسلوب التكلفة المتغيرة وأسلوب التكلفة المباشرة وأسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكلفة الهامشية وهذه الأساليب تعتمد على تحميل السلع والخدمات بجزء فقط من إجمالي التكاليف، وأسلوب التكلفة المعيارية ويعتمد على تحديد التكاليف مسبقا من أجل تنفيذها في المستقبل وهذا لتحديد الإنحرافات وإتخاذ القرارات الصائبة إعتامادا على التكاليف الفعلية، أما أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة فيقوم على فكرة تخصيص التكلفة على الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أساس أن تحديد سعر البيع المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يقوم على تخفيض المخزونات إلى أقل قدر ممكن وتوفيرها حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم على فكرة أن المؤسسة تقوم بتصميم المنتجات والخدمات وفق إحتياجات وطلبات العملاء، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة يقوم على أساس رفع جودة المنتجات والخدمات من أجل تحقيق رضا العملاء، أما أسلوب التحسين المستمر يقوم على إجراء تحسينات على عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات أو تصميم المنتج أو الخدمة، وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وهو يعمل على قياس الأداء ويشمل مجموعة من المقاييس بالنظر لأداء المؤسسة من الجانب المالي، جانب الموارد البشرية...الخ، أما أسلوب المقارنة المرجعية يعمل على مقارنة أداء مؤسسة مع مؤسسة أو مؤسسات أخرى بهدف معرفة أداء المؤسسات الأخرى وموقع المؤسسة معها، أما نظرية القيود يعتمد على تحديد القيود التي تواجهها المؤسسة ومحاولة دراستها وتحليلها للتخفيف من آثارها.

كما يمكن لمؤسسة الإعتاماد على أكثر من أسلوب لأن كل الأساليب السابقة تتكامل فيما بينها من أجل الحصول على معلومات تتميز بالمصداقية لإتخاذ القرارات المناسبة.

وفي ظل التطورات التكنولوجية وحدة المنافسة أصبحت المؤسسة مجبرة على تحديد تكلفة منتجاتها سلع أو خدمات تسمح لها بتحقيقها هامش ربح من أجل الحفاظ على مكانتها في السوق، وضمان إستمراريتها وهذا يتم إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليفها إعتامادا على معلومات توفرها محاسبة التكاليف، تساعد على الرقابة وإتخاذ القرارات سليمة.

من خلال دراستنا لموضوع أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة توصلنا إلى جملة من النتائج تتمثل في:

❖ نتائج الدراسة النظرية:

- تعتبر التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تخصيصها المحور الأساسي لمحاسبة التكاليف.
- تعتبر محاسبة التكاليف مهمة في كل مؤسسة لما تقدمه من معلومات تساعد في عملية إتخاذ القرارات والرقابة.
- تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة، وغيابه يعني فقدان السيطرة والتحكم فيها.
- أغلب المؤسسات العامة والخدمية خاصة لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج تعطي الصورة الدقيقة للمؤسسة.
- أن أسلوب التكلفة الكلية والتكاليف الجزئية وأسلوب التكلفة المعيارية لمحاسبة التكاليف قد لقيت إستحسانا كبيرا لدى جميع المؤسسات في الماضي على الرغم من أنها أصبحت يطلق عليها اسم تقليدية لظهور أساليب أخرى.
- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة... الخ لمحاسبة التكاليف عرفت إنتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في إتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- يمكن للمؤسسات بإعتماد أسلوب من أساليب ترشيد التكاليف والتكامل بينهم بحيث نجد أن:
 - ✓ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يسمح بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة، وهو كذلك يساعد على بناء نظام للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهما يرتبط بأخر إرتباطا وثيقا.
 - ✓ أما أسلوب التكلفة المستهدفة فهو يساعد على تخفيض التكلفة من خلال تحديد أولا السعر المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة.
 - ✓ أما أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض تكاليف المخزونات وهذا يؤدي إلى زيادة أرباح المؤسسة، وهو يعمل على توطيد العلاقة بين الموردين والمؤسسة وعلى تحسين الجودة وفي الوقت المناسب وحسب الإحتياجات.

✓ أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيعمل على تحسين جودة الخدمات من أجل الحصول على ولاء العملاء، وتخفيض التكلفة والمنافسة بتحسين الجودة وبأقل سعر ممكن من أجل الإستيلاء على السوق والمحافظة على الإستمرارية والبقاء.

- يكمن الفرق بين الأساليب التقليدية والحديثة لحساب التكلفة في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها.

❖ نتائج الدراسة الميدانية:

- رغم إمتلاك المؤسسة نظام معلومات حول المحاسبة العامة إلا أنها مازالت تمتلك نظام خاص بمحاسبة التكاليف.

- تم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو الأسلوب الذي حقق زيادة في مردودية المؤسسة مقارنة بأسلوب التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة، وسبب الزيادة هو الأنشطة التي لم تأخذ بعين الإعتبار في الأساليب الأخرى.

- يتم ترشيد وتخفيض التكاليف بواسطة نظام تسيير فعال يلغي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للخدمة والعمل على تطويرها وتحسينها.

- من خلال إعتداد بعض الأساليب مثل ABC و ABM و ABB فهي تساعد في الحصول على رضا الزبائن ومنه إلغاء بعض الأنشطة ومنه ترشيد وتخفيض التكاليف.

التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن إقتراح بعض التوصيات هي:

- ❖ على المؤسسة تبني نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف.
- ❖ ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف.
- ❖ ضرورة وضع اللوزارات المعنية قوانين تلزم المؤسسات بتطبيق محاسبة التكاليف.
- ❖ العمل على تكوين الإطارات على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف والتعرف على أساليبه خاصة الحديثة منه لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة.
- ❖ إفتقاد مؤسسة إتصالات الجزائر - وكالة بسكرة - إلى نظام محاسبة التكاليف رغم كبر حجمها.

❖ من خلال الدراسة إتضح أن المؤسسة تتوفر على إمكانيات مالية وبشرية تمكنها من تبني نظام محاسبة التكاليف وغيابه يعود إلى عدم توفر روح المبادرة.

الأفاق المستقبلية للدراسة:

- ❖ دور إستعمال الأساليب الكمية في تخفيض التكاليف.
- ❖ تقييم معوقات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات.
- ❖ أثر إستخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف.
- ❖ العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في المؤسسات الخدمية.
- ❖ أثر تخفيض التكاليف على أداء المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- الكتب العربية:

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر: عمان، ط2، 2008.
- 2- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، كلية التجارة قسم المحاسبة: جامعة الإسكندرية، 2002.
- 3- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية: القاهرة، 2004.
- 4- أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2007.
- 5- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2006.
- 6- أحمد عثمان طلحة، إدارة المشروعات العامة في الدول النامية (منظور استراتيجي)، دار الحامد: عمان، 2008.
- 7- أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر: عمان، 2011.
- 8- أحمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، ط 4، مكتبة الأنجلو المصرية: القاهرة، 1999.
- 9- المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2000.
- 10- المرسي السيد حجازي، اقتصاديات المشروعات العامة (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 11- المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج: المملكة العربية السعودية، غير مؤرخ.
- 12- أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع: مصر، 2006 .
- 13- أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع: عمان، 2006.
- 14- إسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوريل، SIX SIGMA وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
- 15- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، 2006.
- 16- إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار حامد للنشر والتوزيع: عمان، 2007.

- 17- أمل الفرحان، أيمن عودة المعاني، محمود عودة أبو فارس، إدارة المؤسسات العامة، مطبعة الجامعة الأردنية: عمان، 2001.
- 18- باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع: عمان 2008.
- 19- بشير عباس العلق، محمود جاسم الصميدعي، أساسيات التسويق الشامل والمتكامل، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان 2002.
- 20- بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2005.
- 21- تامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2005.
- 22- ثابت عبد الرحمن إدريس، المدخل الحديث في الإدارة العامة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2001.
- 23- ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية: مصر، 2006.
- 24- جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع: الرياض، 2000.
- 25- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، ج 2، الدار الجامعية: الإسكندرية، 1999
- 26- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مركز الإسكندرية للكتاب: الإسكندرية، 2001 .
- 27- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2010.
- 28- خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2007.
- 29- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر: عمان، ط2، 2010.
- 30- ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، التسويق المصرفي (مدخل استراتيجي، كمي، تحليلي)، دار المناهل للنشر والتوزيع: عمان، 2001.
- 31- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2000.
- 32- ري أنس جاريسون ، إريك نوربن ، ترجمة محمد عاصم الدين زايد ، أحمد حامد الحاج ، المحاسبة الإدارية ، دار المربح للنشر: الرياض، 2002.
- 33- زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: مصر، 2005.
- 34- زين العابدين بن عبد الله بري، خصخصة المشروعات العامة (منظور اقتصادي)، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر: السعودية، 2005.
- 35- سعيد عبد العزيز عثمان، قراءات في اقتصاديات الخدمات والمشروعات العامة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2000.
- 36- سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام (مالية عامة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 37- سعيد محمد المصري، إدارة وتسويق الأنشطة الخدمية، الدار الجامعية: الإسكندرية 2001.
- 38- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري، ط 2، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية: مصر، 1998.

- 39- سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر: الإسكندرية، 2000.
- 40- صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر و التوزيع: عمان، 1999.
- 41- صلاح محمود نياب، **إدارة المشروعات والمركز الصحية الحديثة**، دار الفكر: عمان، 2009.
- 42- طارق الحاج، فليح حسين، **الاقتصاد الإداري**، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
- 43- عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2001 .
- 44- عاصم فهد العرييد، **المحاسبة الإدارية**، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2003.
- 45- عاطف الأخرس، إيمان الهتيني، سمير حمودة، أحمد الجعبري، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة للنشر والتوزيع: عمان، 2001.
- 46- عبد الحكيم محمود كراجة، **محاسبة التكاليف**، دار الأمل: عمان، 2000.
- 47- عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة**، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2002.
- 48- عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، **التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، ديوان المطبوعات الجامعية: مصر، 2008.
- 49- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وقف النظام المحاسبي المالي**، دار النشر: الجزائر، 2009.
- 50- عبد الستار محمد العلي، **إدارة المشروعات العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
- 51- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر: عمان، 2008.
- 52- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 2006.
- 53- عصام الدين أمين أبو عقلة، **التسويق (مفاهيم، الإستراتيجية)**، ج1، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع: الإسكندرية، 2002.
- 54- علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، **أساسيات المقارنة المرجعية**، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
- 55- علي رحال، **سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 1999.
- 56- علي شريف، **إدارة المنظمات الحكومية**، الدار الجامعية: الإسكندرية، 1999.
- 57- عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، دار إثراء للنشر والتوزيع: عمان، 2008.
- 58- فخر نواف، الدليمي خليل، **محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية**، دار زهران للنشر والتوزيع: عمان، 2002.
- 59- فؤاد التميمي، أحمد الخطيب، **إدارة الجودة الشاملة**، جدار للكتاب العالمي: الأردن، 2008.
- 60- فيصل جميل السعادية **المحاسبة الإدارية**، دار الميسرة لنشر والتوزيع: عمان، 2008.
- 61- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار إثراء للنشر والتوزيع: عمان، 2008.

- 62- كيرون وولش. ترجمة محسن إبراهيم الدسوقي، الخدمات العامة وآليات السوق، معهد الإدارة العامة: السعودية، 2003.
- 63- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من المعايير الدولية المحاسبية ، مؤسسة الفنون المطبعية و المدنية: الجزائر، 2009.
- 64- محفوظ احمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2008.
- 65- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر: عمان، ط2، 2010.
- 66- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية: القاهرة، 2004.
- 67- محمد جمال ذنبيان، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان 2003.
- 68- محمد رشيد عبد الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 69- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2003.
- 70- محمد شوقي أحمد شوقي، محمد العزازي أحمد إدريس، الإدارة الحكومية الجديدة، دار الكتب والوثائق القومية: القاهرة، 2007.
- 71- محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة ودار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان، 1999.
- 72- محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
- 73- محمد فرкос، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2001.
- 74- محمد قاسم القريوتي، مقدمة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2012.
- 75- محمد محمد، الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدينا الطباعة: مصر، 2007.
- 76- محمد محمود مصطفى، التسويق الاستراتيجي للخدمات، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان 2003.
- 77- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، 2007.
- 78- محمود علي الجيالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر: عمان، 2000.
- 79- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، 2013.
- 80- "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر: عمان 2007.
- 81- مطلق الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003.
- 82- ناصر داددي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية: الجزائر، 1998.
- 83- ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة: الجزائر، 1999.
- 84- ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، تطبيقات في مجالات الصناعة و المقاولات و الخدمات، الدار الجامعية: الإسكندرية، غير مؤرخ.

- 85- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2000.
- 86- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة: النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، الدار الجامعية: القاهرة، 2000.
- 87- هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، ط4، 2008.

II- الكتب الأجنبية:

- 1- Alain Serge Mescheriakoff, **Droit de service publics**, 2eme edition, presses universites de France: Paris, 1999.
- 2- Dider linotte, Raphael Romi, **Service public et droit économique**, edition du suris lasseur: Paris, 2003.
- 3- Drury Colin, **Management and Cost Accounting**, 5th édition, Thamson : United States, 2000.
- 4- farid makhoulf., **Comptabilité analytique**, Pages Bleues : Alger, 2006.
- 5- François Engle et Frederic klety, **cours de comptabilité analytique**, Mines Paris tech: Paris, 2005.
- 6- Gérard Melyon , **Comptabilité analytique**, 2^{ème} éd, Edition Bréal: Paris, 2001.
- 7- Horngren, Charl. T & others, **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, 10th Ed, prentice-hall international, 2000.
- 8- John Antos, **Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting**, value creation group, inc, 2005.
- 9- Kotler et Dubois, **Marketing Management**, 11^{ème} Edition, Detphine Manceau : paris, 1999.
- 10- Maris Christine Rounalt, **Droit Administratif**, Galino édition : paris, 2001.
- 11- N.Guedg et coll, **le contrôle de gestion** ; Edition : d'organisation, 2^{ème} éd, 1998.
- 12- Patrick piget, **comptabilité' analytique**, Economisa : Paris, 3^{ème} Edition, 2001.
- 13- P .Barnager, P.Moutan, **Comptabilité de gestion**, Edition Hachette livre : paris, 1997.
- 14- René Chapus, **droit administratif Général**, 15^{ème} Edition, Edition montchrestion : paris, 2001.
- 15- Roubet.C, **Comptabilité analytique et Contrôle de gestion**, 2^{ème} Edition, Dunode : paris, 1982.
- 16- Serge Bellut Maitriser, **les cout d'un projet , le management par la valeur** , AFNOR: saint Denis, 2002 .

III- المجالات:

- 1- أحمد يوسف دودين، معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، 2009.
- 2- إبراهيم محمد درويش عيسى، دور هندسة القيمة في ترشيد تكلفة التعليم الجامعي، مجلة اتحاد الجامعات العربية، عدد خاص، رقم 3، 2000.
- 3- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الإشراف، مجلة العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، 2008 .
- 4- حمدي زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21 العدد 1، 2013.
- 5- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 15، العدد 1، 2007.

- 6- علي حازم اليامور، استخدام نموذج البرمجة الخطية في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يعظم الأرباح في ظل تطبيق نظرية القيود، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 18، 2010.
- 7- عماد يوسف الشيخ، أساليب وإجراءات تخفيض التكاليف، المجلة الإدارية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية، المجلد3، العدد3، 2000.
- 8- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد2، 2008.
- 9- قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد1، 2012.
- 10- نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، مجلة الملك عبد العزيز التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007.

IV - الملتقيات:

- 1- أحمد سيد مصطفى، تقييم الأداء المؤسسي للمشروعات الخدمية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: القاهرة، 2007.
- 2- الملتقى العربي الأول، إدارة المشروعات الحكومية وخصخصة الخدمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: القاهرة، 2007.
- 3- هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي: المملكة العربية السعودية، 2009.

V - القوانين والمراسيم:

- 1- النظام المحاسبي المالي الصادر بموجب المرسوم 08-165 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11.
- 2- القانون التجاري، المادة 551، 563، 564، 593 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993، الجزائر، 2007-2008.

VI - القواميس:

- 1- بشير عباس العلاق، المعجم الشامل للمصطلحات: العلوم الإدارية و المحاسبية و التمويل و المصارف انجليزي عربي، الدار الجماهيرية : ليبيا 1425.

VII - مواقع الانترنت:

1- المؤسسات العمومية وأساليب إدارتها نقلا من الموقع: منتدى فتحي نت :www

2- أنواع المؤسسات حسب معيار القانون نقلا عن: www.islammemo.cc/article1

3- معاذ خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، نقلا من:

www.docjax.com/..../View.ShtrnL?...Zr8OWF9nRfCrfez.

4- موقع مؤسسة إتصالات الجزائر (WWW.ALERIETELECOM.Dz)

5 - hammandz.yoo7.com/T1089.topic...

الملاحق