

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الحصة التعليمية  
دراسة حالة: تخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة

إشراف الأستاذ:

بن عمار عبد القادر  
المشرف المساعد الأستاذ:  
بن مختار ابراهيم

إعداد الطالبة:

صوالحي ليليا

المؤسسة المستقبلة: المدرسة العليا للتجارة  
فترة التبرص: من 2023/02/15 إلى غاية 2024/05/26

السنة الجامعية  
2024/2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الحصة التعليمية  
دراسة حالة: تخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة

إشراف الأستاذ:

بن عمار عبد القادر  
المشرف المساعد الأستاذ:  
بن مختار ابراهيم

إعداد الطالبة:

صوالحي ليليا

المؤسسة المستقبلة: المدرسة العليا للتجارة  
فترة التبرص: من 2023/02/15 إلى غاية 2024/05/26

السنة الجامعية  
2024/2023

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم  
الحمد لله الذي بفضلته تتم الصالحات؛  
في آخر كل تعب أذوق ثمرة النجاح؛  
بعد تلك الصعاب التي أرهقتني وفتحت باب انتصاراتي؛  
بعد كل العوائق التي أسقطت عزيمتي لتسمو فيها فرحتي؛  
نعم هذا تخرجي بعد سبعة عشرة سنة من دراستي؛  
مرحبا بي في مرحلة جديدة من حياتي؛  
إليك يا من حملت الأثقال لتسع شهور، ويا من أكرمك الله بمفتاح الجنة وكننتي لدربي نورا أمي العزيزة؛  
إلى من كان ولا زال فوق رأسي تاجا موسوما أبي العزيز؛  
إلى من ترعرعت وسط حبهما وفرحة دموعهما جدي وجدتي الغاليين؛  
إلى سندي أخي العزيز محمد أنيس؛  
إلى نبض قلبي يا من بسمتها هي سلاح كفاحي أختي سناء؛  
إلى عائلتي أجملها وكل من كان لي ذرعا لتحقيق نجاحي؛  
إلى رفيقة دربي ومن شاركتني لحظات قوتي وضعفتي إلى صديقتي سناء؛  
إلى صديقات طفولتي شيما، أميرة وعائشة؛  
إلى من تقاسموا فرحتي وأيامي الجميلة في فترتي الجامعية الأخيرة شيما، أماني؛  
إلى أساتذتي الذين تعبوا معي خلال مشواري الدراسي خاصة الأستاذ بن عمار عبد القادر والأستاذ بن مختار إبراهيم؛  
وأخيرا إلى كل من تعرش ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

## شكر وتقدير

أرفع شكري وتقديري وثنائي وحمدي إلى الذي يشكر على ما أعطى ويحمد على ما أخذ إلى خالقي وبارئي ورازقي.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف عليّ بن عمار عبد القادر، الذي كان له الفضل الكبير في تحقيق هذا العمل، بالإضافة إلى الأستاذ بن مختار إبراهيم الذي قدم الدعم والنصح اللامحدود؛

على كل من ساعد على إتمام هذا العمل من أساتذة المدرسة العليا للتجارة لنا منهم كل الاحترام والتقدير؛

إلى موظفي نيابة مديرية المالية والوسائل للمدرسة العليا للتجارة خاصة السيدة زنون فاطمة على المجهودات من أجل سير نجاح هذا البحث، وأتقدم بخالص الشكر إلى السيد عقاد خالد امين عام المدرسة العليا للتجارة الذي تفضل بقبول إجراء تربصي في المدرسة؛

ولا ننسى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

-	إهداء
-	شكر وتقدير
I	فهرس المحتويات
I	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة المختصرات
IX	ملخص
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: مدخل محاسبة التكاليف
2	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف
2	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
2	أولاً: نشأة محاسبة التكاليف
3	ثانياً: مبررات ظهور محاسبة التكاليف
4	ثالثاً: تعريف محاسبة التكاليف
4	رابعاً: مبادئ محاسبة التكاليف
5	خامساً: أهداف محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: وظائف ومزايا ومقومات محاسبة التكاليف
6	أولاً: وظائف محاسبة التكاليف
7	ثانياً: مزايا محاسبة التكاليف
7	ثالثاً: مقومات محاسبة التكاليف
8	المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف
8	المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
8	أولاً: طريقة التكاليف الكلية
10	ثانياً: طرق التكاليف الجزئية
12	ثالثاً: طريقة التكاليف المعيارية
14	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
14	أولاً: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
16	ثانياً: طريقة نظام التكلفة المستهدفة TC
18	ثالثاً: طريقة نظام إدارة الجودة الشاملة TQM
21	خلاصة الفصل الأول:
20	الفصل الثاني: الإنفاق العام في قطاع التعليم العالي
21	المبحث الأول: ماهية التعليم العالي

21	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التعليم العالي
21	أولا: مفهوم التعليم
22	ثانيا: مفهوم التعليم العالي
22	ثالثا: أنواع مؤسسات التعليم العالي
24	رابعا: وظائف التعليم العالي
25	خامسا: أهداف التعليم العالي
25	المطلب الثاني: مكونات التعليم العالي
25	أولا: عناصر العملية التعليمية
26	ثانيا: المستفيدين من العملية التعليمية
27	المبحث الثاني: الإنفاق على التعليم العالي
27	المطلب الأول: ماهية الإنفاق التعليمي
27	أولا: تعريف الإنفاق التعليمي
28	ثانيا: مصادر الإنفاق التعليمي
28	المطلب الثاني: مؤشرات التعليم العالي في الجزائر
28	أولا: مؤشر إجمالي الإنفاق على التعليم العالي من إجمالي الإنفاق الحكومي
30	ثانيا: مؤشر الإنفاق الجاري على الطالب
33	خلاصة الفصل الثاني
34	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة جامعية - المدرسة العليا للتجارة -
35	المبحث الأول: تقديم عام للمدرسة العليا للتجارة ESC
35	المطلب الأول: التعريف بالمدرسة العليا للتجارة
36	المطلب الثاني: نظرة عامة حول المدرسة العليا للتجارة
36	أولا: مهام المدرسة العليا للتجارة
36	ثانيا: التكوين في المدرسة العليا للتجارة
36	ثالثا: الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للتجارة
41	المبحث الثاني: تحديد تكلفة الحصص التعليمية وفق نظام ABC في قسم مراقبة التسيير بالمدرسة العليا للتجارة.
42	المطلب الأول: تحديد التكاليف وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسة محل الدراسة
42	أولا: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
42	ثانيا: تحديد العناصر المكونة لتكلفة الحصص التعليمية
44	المطلب الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المدرسة العليا للتجارة تخصص مراقبة التسيير
44	أولا: تحديد وتحليل الأنشطة
44	ثانيا: تحديد تكلفة كل نشاط
45	ثالثا: تحديد مسبات التكلفة لكل نشاط
45	رابعا: الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط
51	خامسا: تحميل التكاليف المباشرة وغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط

52	سادسا: تحديد التكلفة الكلية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير
53	سابعا: تحديد تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير
54	ثامنا: تحديد تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلاب السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير
55	خلاصة الفصل الثالث
56	خاتمة
59	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تطور يظهر تطور حجم الإنفاق الحكومي على قطاع التعليم العالي من إجمالي حجم الاعتمادات السنوية في الجزائر خلال الفترة 2004-2018:	29
02	نصيب كل طالب من الإنفاق على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018:	31
03	الهيئة التدريسية خلال الفترة 2023-2021	42
04	عدد الموظفين والعاملين خلال الفترة 2023-2021	42
05	عدد الطلبة خلال الفترة 2023-2021	43
06	الأنشطة في المدرسة العليا للتجارة تخصص مراقبة التسيير	44
07	إجمالي التكاليف في المدرسة العليا للتجارة خلال الفترة 2023-2021	44
08	مسببات التكلفة لكل نشاط في المدرسة العليا للتجارة	45
09	الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط للسنة الجامعية 2022-2021	45
10	الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط للسنة الجامعية 2023-2022	46
11	قيمة الأجور على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2023-2021	46
12	قيمة عتاد الإعلام الآلي على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2023-2021	46
13	قيمة المواد المكتبية على مستوى نشاط الإدارة العامة خلال الفترة 2023-2021	47
14	عدد الأساتذة الذين يدرسون طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	47
15	عدد طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير والموظفين على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2023-2021	47
16	مساحة قاعات طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	48
17	مساحة مدرجات طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	48
18	المساحة المبنية للمدرسة العليا للتجارة	49
19	عدد المصاييح والحنفيات المكافئة لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023	49
20	العدد الإجمالي لكل من المصاييح والحنفيات المتواجدة في المدرسة العليا للتجارة	50
21	تكلفة منحة التربص لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	50
22	تكاليف السفر والاجتماعات وتكلفة الهاتف خلال الفترة 2023-2021	50
23	مجموع التكاليف المباشرة وغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط خلال السنة الجامعية 2022-2021	51
24	مجموع التكاليف المباشرة وغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط خلال السنة الجامعية 2023-2022	51
25	التكلفة الكلية لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال السنة الجامعية 2022-2021	52

53	التكلفة الكلية لطلبة السنة الثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال السنة الجامعية 2023-2022	26
53	تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	27
54	تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلاب السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021	28

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف	01
23	أنواع مؤسسات التعليم العالي	02
30	نسبة الإنفاق الحكومي على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018	03
32	تقدير الحصة الفردية لكل طالب من الاعتمادات المخصصة لقطاع التعليم العالي	04
35	الموقع الجغرافي للمدرسة العليا للتجارة	05
37	الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للتجارة	06

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق
01	تكاليف أجور الأساتذة لتخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة
02	تكاليف الكهرباء للمدرسة العليا للتجارة
03	تكاليف الماء للمدرسة العليا للتجارة
04	تكاليف الهاتف للمدرسة العليا للتجارة
05	تكاليف الأنترنت للمدرسة العليا للتجارة
06	أجور الموظفين للمدرسة العليا للتجارة
07	تكاليف الإدارة للمدرسة العليا للتجارة
08	تكاليف التدريس للمدرسة العليا للتجارة
09	تكاليف الإعلام الآلي للمدرسة العليا للتجارة
10	تكاليف السفر والاجتماعات للمدرسة العليا للتجارة
11	تكاليف عتاد الإعلام الآلي لتخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة
12	تكاليف النظافة للمدرسة العليا للتجارة
13	تكاليف الأمن للمدرسة العليا للتجارة
14	التكاليف الطبية للمدرسة العليا للتجارة
15	تكاليف النشر والإشهار للمدرسة العليا للتجارة
16	تكاليف النشاطات الطلابية للمدرسة العليا للتجارة
17	تكاليف المكتبة للمدرسة العليا للتجارة

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

ABC	Activity Based Costing
TC	Total Cost
TQM	Total Quality Managemenet
ESC	Ecole Supérieure de Commerce

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور محاسبة التكاليف في قطاع التعليم العالي في الجزائر باعتماد على معلومات المدرسة العليا للتجارة كعينة وهذا لحاجتها إلى اتخاذ قرارات سليمة ورشيحة في الوقت المناسب من خلال التقارير التي تحصل عليها من محاسبة التكاليف، إدراكا للدور الأساسي للتعليم في التنمية المجتمعية، وذلك عن طريق مؤسسات التعليم العالي من خلال ممارسة وتطبيق وظائفها من تدريس وبحث علمي من أجل تحقيق التقدم العلمي وتعظيم القدرة المعرفية وتطوير القدرات الإبداعية والرفع من مستوى تأهيلها لتلبية كافة حاجات المجتمع في جميع المجالات، ولمعرفة كيفية تطبيق هذا النوع من المحاسبة داخل المؤسسات العمومية، قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المدرسة العليا للتجارة بمرجع يحقق التجربة الفعلية لحساب تكلفة الحصة التعليمية، وهذا بإتباع المنهج الوصفي والتحليلي.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، التعليم العالي، الحصة التعليمية.

**Abstract:**

This study aims to clarify the role of cost accounting in the higher education sector in Algeria, relying on information from the Higher School of Commerce as a sample. The institution needs to make sound and timely decisions through cost accounting reports, recognizing the fundamental role of education in societal development. Higher education institutions contribute to scientific progress and knowledge enhancement through teaching and scientific research. They also aim to develop creative capacities and elevate their qualifications to meet the diverse needs of society in various fields. To understand the application of this type of accounting within public institutions, we conducted a field study at the Higher School of Commerce, using a descriptive and analytical approach to calculate the cost of educational sessions.

**Keywords:** Cost Accounting, Higher Education, Educational Session.

# المقدمة

## مقدمة

أدت التطورات المتلاحقة والتغيرات المتسارعة والتقدم المستمر في مختلف الميادين، لاسيما مع تطور العولمة والمعلوماتية، الى جعل المؤسسات باختلاف نشاطاتها تواجه مخاطر عديدة، ولهذا شهد المحيط العالمي تحديات على الدول المختلفة وفرض ضرورة الارتقاء بنظم تعليمية لمواجهة التحدي للبقاء.

يعتبر التعليم ركيزة أساسية لتطوير المجتمعات وتحقيق التقدم الاقتصادي والاجتماعي، فهو عملية مستمرة تعزز التنمية الشخصية والاجتماعية للأفراد، حيث يساهم في تكوينهم وتأهيلهم للمشاركة الفعالة في المجتمع وذلك بهدف تطوير قدراتهم وتعزيز التفكير النقدي وبناء القيم والأخلاق، حيث يواجه قطاع التعليم العالي العديد من التحديات خاصة في مجال الرقمنة وضرورة الاستثمار في مشاريع التكنولوجيا، فقد احتلت مشكلة ارتفاع تكاليف التعليم العالي اهتمام العديد من الباحثين خصوصا في الدول المتقدمة وبالتالي تحتاج المؤسسات التعليمية الى اتخاذ إجراءات ضرورية للاستفادة من الفرص التي تطرحها هذه التحديات، ومن بينها تبني أساليب جديدة لإدارة المؤسسة التي تتمثل في زيادة الاستثمارات الحكومية لتقليل العبء المالي على الطلاب وتوفير المنح الدراسية والقروض بفائدة منخفضة لتقليل الديون الطلابية، أيضا تشجيع التعلم عن بعد والتكنولوجيا وتطوير برامج العمل الجامعي، بالإضافة إلى تمكين قادة الجامعات من العمل على ضبط التكاليف وعلى بناء التعليم عالي الجودة، ومنه تحتاج الجامعات الى استعمال منهجية تربط بين معلومات المحاسبة والخطة الاستراتيجية للجامعة ومن بين المنهجيات أو الطرق البديلة هي محاسبة التكاليف التي نص عليها القانون رقم 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في المادة 80 "تتضمن المحاسبة العمومية: محاسبة ميزانية ومحاكاة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف".

وجد نظم محاسبة التكاليف اهتمام كبير من الأكاديميين والمنشآت والوحدات الاقتصادية، وقد شاع استخدامها في الكثير من القطاعات على اختلافها، خدمة كانت أو إنتاجية، هادفة للربح أو غير هادفة، قطاع عام أو خاص، وذلك لغايات وأهداف الرقابة والتخطيط وحسن استخدام الموارد المحدودة، وتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وعناية، حيث شهدت محاسبة التكاليف ظهور العديد من الأنظمة التي تعمل على حل إشكال التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها بشكل مستمر، فهو عنصر ضروري يجعل المؤسسة تستمر في ظل التطورات والعولمة، حيث لا تقتصر أهميتها على الشركات الصناعية فقط بل لها دور في تحديد التكلفة والرقابة عليها في المؤسسات العمومية وبالأخص في المؤسسات الجامعية.

### أهمية الدراسة:

تلعب محاسبة التكاليف دورا هاما في مجال الإدارة والتسيير داخل المؤسسة الجامعية بما تساعد على ترشيد النفقات، وبالتالي تكمن هذه الأهمية فيما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف نظام لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والمصيرية للمؤسسة الجامعية.
- تكمن أهمية هذه الدراسة كونها، حسب علمنا، أول دراسة على مستوى المدرسة العليا للتجارة من أجل تطبيق محاسبة التكاليف.
- معرفة أهمية تطبيق هذا النوع من المحاسبة بالرغم من كونها اختيارية.

**أسباب اختيار الموضوع:** تم اختيار هذا الموضوع للأسباب الآتية:

- ✓ تندرج هذه الدراسة ضمن تخصصنا إضافة إلى الرغبة في التعمق في الموضوع.
- ✓ تبيان أهمية محاسبة التكاليف كونها تقنية وأداة تسمح بالحصول على معلومات حول التسيير.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ حساب تكلفة الحصة التعليمية على مستوى قسم السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص: مراقبة التسيير.
- ✓ اختبار تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة من مؤسسات وزارة التعليم العالي وهي المدرسة العليا للتجارة.

**إشكالية الدراسة:**

تواجه المؤسسات الجامعية بشكل خاص تحدياً يتمثل في تحسين أداء خدماتها، ما يفرض عليها تبني نظام لمحاسبة التكاليف، وذلك لترشيد النفقات وتساعد أيضاً على الحساب الدقيق للتكلفة والعمل على تخفيضها ومنه يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية، لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص: مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة؟

قبل معالجة هذه الإشكالية الجوهرية، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمحاسبة التكاليف؟ وما هي مميزاتها؟
- ما المقصود بالإنفاق العام في قطاع التعليم العالي؟
- هل يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة حصة تعليمية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص مراقبة التسيير؟

**فرضيات الدراسة:**

- ✓ **الفرضية الرئيسية:** بناء على ما تم طرحه في السؤال الجوهرية للبحث يمكن القول أن: محاسبة التكاليف لها دور هام في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة لتسيير المؤسسة.
- ✓ **الفرضية الفرعية:** من خلال الأسئلة الفرعية يمكن اقتراح الأجوبة التالية:
  - تهتم محاسبة التكاليف بتجميع بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات تستخدمها الإدارة لاتخاذ القرارات.
  - الإنفاق العام في قطاع التعليم العالي يشير إلى الاعتمادات التي تخصصها الحكومة من ميزانيتها لدعم وتحسين التعليم العالي.
  - تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة حصة تعليمية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة.

## المنهج المتبع والأدوات المستعملة:

- **المنهج المتبع:** لمعالجة الإشكالية والفرضيات المذكورة سابقا لا بد من إتباع منهج يساعد على ذلك:  
في الجانب النظري استخدمنا المنهج الوصفي للتعريف بكل من محاسبة التكاليف والتعليم العالي، أما الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التحليلي لتحليل مختلف البيانات المتعلقة بتكاليف وطرق حسابها.
- **الأدوات المستعملة:** دراسة حالة بمؤسسة جامعية " المدرسة العليا للتجارة " في ظل استخدامها لمحاسبة التكاليف، كما اعتمدنا على مختلف المراجع من: كتب، مجلات، اطروحات، دراسات لعدة باحثين.

## خطة الدراسة:

- لتحقيق دراسة أفضل يتم تقسيم البحث الى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي تسبقهم مقدمة توضح أهمية محاسبة التكاليف وماهية التعليم العالي وتعقبهم خاتمة تتضمن النتائج التي توصلنا اليها.
- حيث سنتناول في **الفصل الأول** الإطار النظري لمدخل محاسبة التكاليف، حيث تضمن مبحثين اذ أنه تخصص **المبحث الأول** في الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف، أما **المبحث الثاني** يختص في طرق حسابها.
- في **الفصل الثاني** يتم معالجة موضوع الإنفاق العام في قطاع التعليم العالي، حيث قسمناه هو الآخر الى مبحثين تناولنا في **المبحث الأول** ماهية التعليم العالي، أما في **المبحث الثاني** فقد ركزنا على كيفية الإنفاق على التعليم العالي.
- بينما **الفصل الثالث** أحاط بالجانب التطبيقي الذي خصص لدراسة حالة بمؤسسة جامعية " المدرسة العليا للتجارة " وتعرفنا من خلاله على مبحثين، **المبحث الأول** شمل تقويم المؤسسة، أما **المبحث الثاني** فسنتقوم من خلاله بإبراز دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الحصة التعليمية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص مراقبة التسيير في محل الدراسة.

**الفصل الأول:**  
**مدخل إلى محاسبة التكاليف**

## الفصل الأول: مدخل محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير من خلال جمع المعلومات التي تفيد الإدارة وتساعد على التخطيط وتقييم الأداء والرقابة عليها، فهي تعد فرع من فروع المحاسبة المالية كونها تركز على تحليل البيانات المالية والاقتصادية بطريقة دقيقة، مفصلة وعلمية.

ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذ القرارات اللازمة، فهي تسمح بتوفير معلومات شاملة وذلك راجع إلى أساليبها في معالجة وإدارة المؤسسة.

وقد تعددت الطرق المستخدمة في محاسبة التكاليف لاتخاذ حل دقيق وسليم لتوزيع التكاليف، منها أنظمة تكاليف تقليدية وأخرى حديثة، وإنما في هذا الفصل سوف نحاول التطرق إلى محاسبة التكاليف وذلك في المبحثين التاليين:

- الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف؛

- طرق محاسبة التكاليف.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف ضرورة حيوية لتحقيق استقرار المؤسسات الاقتصادية، حيث تركز على قياس التكاليف بطرق تخدم أهدافاً محددة، تعزز كفاءة أداء مختلف الوظائف التسييرية للمؤسسة. يهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث سنقسمه إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف، أما المطلب الثاني فسوف نخصه للحديث عن وظائف ومزايا ومقومات محاسبة التكاليف.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بتقديم نظرة عامة عن نشأة ومبررات ظهور محاسبة التكاليف ومفهومها والاطلاع على أهدافها وأهم المبادئ التي تقوم عليها.

#### أولاً: نشأة محاسبة التكاليف

تنقسم الفترة التاريخية التي لازمت ظهور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل وهي:<sup>1</sup>

#### 1- المرحلة الأولى: من القرن 14 إلى القرن 17

في هذه المرحلة وحسب سجلات شركة "DEL BENE COMPANY" وشركة "FLORENTIN" لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان إيطاليتان، وقد تجلّى ظهورهما ميدانياً بعد القرنين التاليين للقرن 14، من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي للغزل والنسيج، حيث استطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاماً متكامل لتحديد التكلفة. ومما سبق نستنتج أن محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماماً منذ نشأتها الأولى على غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

#### 2- المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

أما ما ميز هذه الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب "INTRODUCTION TO MARCHANDISE" لمؤلفه "ROBERT HAMLTON" عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة ومراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثير كبير على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، وبالتالي كثرة المنتجين وزيادة المنافسة، مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج، بحيث يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية المصاريف المتغيرة

ما ميز هذه الفترة أن محاسبة التكاليف شملت مجالاً جديداً وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> خالد عادل، أثر استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد التكلفة، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011، صص 03-04.

### 3- المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19 وبداية القرن 20

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راجت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين منهم المؤلف الأيرلندي "LARDNER" عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية. ويمكن إنجاز ما جاء في هذه الفترة فيما يلي:

- ✓ التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبؤ بها باستخدام الموازنات، مما يعطى إشارة واضحة لعملية التخطيط؛
- ✓ الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط اشتدت فيه المنافسة الحادة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية؛
- ✓ التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحدي.

### 4- المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن

أما القرن العشرين فتميز بثلاثة اتجاهات يمكن إنجازها فيما يلي:

- ✓ الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية؛
- ✓ توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع؛
- ✓ إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

### ثانيا: مبررات ظهور محاسبة التكاليف

في الحقيقة إن بداية ظهور محاسبة التكاليف كان بسبب قصور المحاسبة المالية في خدمة الإدارة وذلك من خلال النواحي التالية:<sup>2</sup>

1. البيانات التفصيلية عن عناصر الإنتاج والمستخدم داخل كل قسم أو كل أمر أو كل مرحلة؛
2. البيانات التفصيلية عن عناصر تكاليف البيع والتوزيع لكل سلعة ولكل منطقة؛
3. البيانات التفصيلية لتكاليف كل وحدة منتجة؛
4. المعلومات الخاصة بتغير التكاليف وبزيادة أو انخفاض حجم الإنتاج؛
5. التغير الواجب حدوثه في سعر البيع نتيجة للتغير الحاصل في تكاليف أحد العناصر؛
6. ما هي الأرباح المتحققة من كل أمر أو سلعة مقارنة بالإيرادات الكلية المتحققة.

ومنه نستنتج مما سبق أن هذه الجوانب هي التي جعلت محاسبة التكاليف تظهر في صورتها الحديثة.

<sup>2</sup> فليح حسن م.م. حوراء، م/ محاسبة تكاليف، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي كلية المستقبل الجامعة، بدون سنة نشر، ص02.

## ثالثاً: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

**التعريف الأول:** "تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها".<sup>3</sup>

**التعريف الثاني:** "محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة".<sup>4</sup>

**التعريف الثالث:** "تتمثل محاسبة التكاليف الحديثة في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية، وذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على استيفاء متطلبات التقرير الخارجي".<sup>5</sup>

**التعريف الرابع:** "تهدف إلى تحقيق أغراض متعددة إلى أنها يمكن تجميع هذه الأغراض في ثلاثة أهداف رئيسية: تحديد التكلفة الفعلية، الرقابة على التكاليف وإعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات".<sup>6</sup>

**التعريف الخامس:** "مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجياً أو خدمياً بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية".<sup>7</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن محاسبة التكاليف تقوم بدراسة وتحليل التكاليف المتعلقة بإنتاج السلع وتقديم الخدمات، يشمل ذلك تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

## رابعاً: مبادئ محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف جملة من المبادئ التي تتمثل فيما يلي:<sup>8</sup>

**1- مبدأ عدم الموضوعية:** تعتمد التكاليف الفعلية على مستندات، إما تكاليف تفاضلية أو محددة مقدماً، أما تكاليف القرارات الإدارية لا تعتمد على مستندات موضوعية وقرائن لذا فإنه يجب احتساب الاحتمالات لهذه التوقعات؛

**2- مبدأ البيانات المحاسبية:** تعتمد المحاسبة على البيانات التحليلية والإحصائية من النفقات والإنتاج؛

<sup>3</sup> نور أحمد، مبارك صلاح الدين عبد المنعم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 29.  
<sup>4</sup> الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان (الأردن)، 2004، ص 07.  
<sup>5</sup> هورنجرن تشارلز وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج 1، المملكة العربية السعودية، ص 21.  
<sup>6</sup> حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 15.  
<sup>7</sup> شافعي عباس، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1975، ص 16.  
<sup>8</sup> فريحي محسن، بروية الهام، دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصاة التعليمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 01، مارس 2023، جامعة محمد خيضر الوادي، الجزائر، ص 628-629.

- 3- مبدأ قابلية القوائم للقراءة: يتمثل المبدأ في وضوح القوائم المالية وخلوها من أي تعقيد، فبالتالي تصبح سهلة للقراءة والاعتماد عليها للتوصل إلى النتائج؛
- 4- مبدأ التوحيد ومقارنة البيانات: إتباع نفس القواعد عند قياس وتقديم المعلومات وتوحيد البيانات حتى يسهل مقارنتها بالفترة السابقة أو بالبيانات المقدره من طرف المحاسب؛
- 5- مبدأ الاعتماد على المعلومات المحاسبية: امتياز القوائم المالية المعروفة بالوضوح والدقة حيث قد تشمل نتائج مشكلة مالية ما من جميع نواحيها؛
- 6- مبدأ نظام الاتصال: وجود نظام اتصال كامل داخل المشروع من أجل اختبار الإدارة المعنية في المشروع بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة؛
- 7- مبدأ تخفيض عدد المستندات: في هذا المبدأ يجب أن يكون المستند المستخدم مناسباً وملائماً مع دورة استخدامه في تسلسل وترتيب منطقي حتى تتفادى الوقوع في أخطاء الاستعمال.

#### خامساً: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية : 9

1. قياس تكلفة الأداء: قياس تكلفة عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في إنتاج وتكاليف الأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها؛
2. المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها، بحيث تغطي على الأقل تكلفتها، وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة؛
3. قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم النتائج وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية؛
4. مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق هدف المنشأة، ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات؛
5. مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف: تمتد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما، بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقاً لمعايير محددة مقدمة، وإيجاد الانحرافات بينها واقتراح الوسائل الكفيلة لتلاقي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة؛
6. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، فمحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة.

9 الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 05.

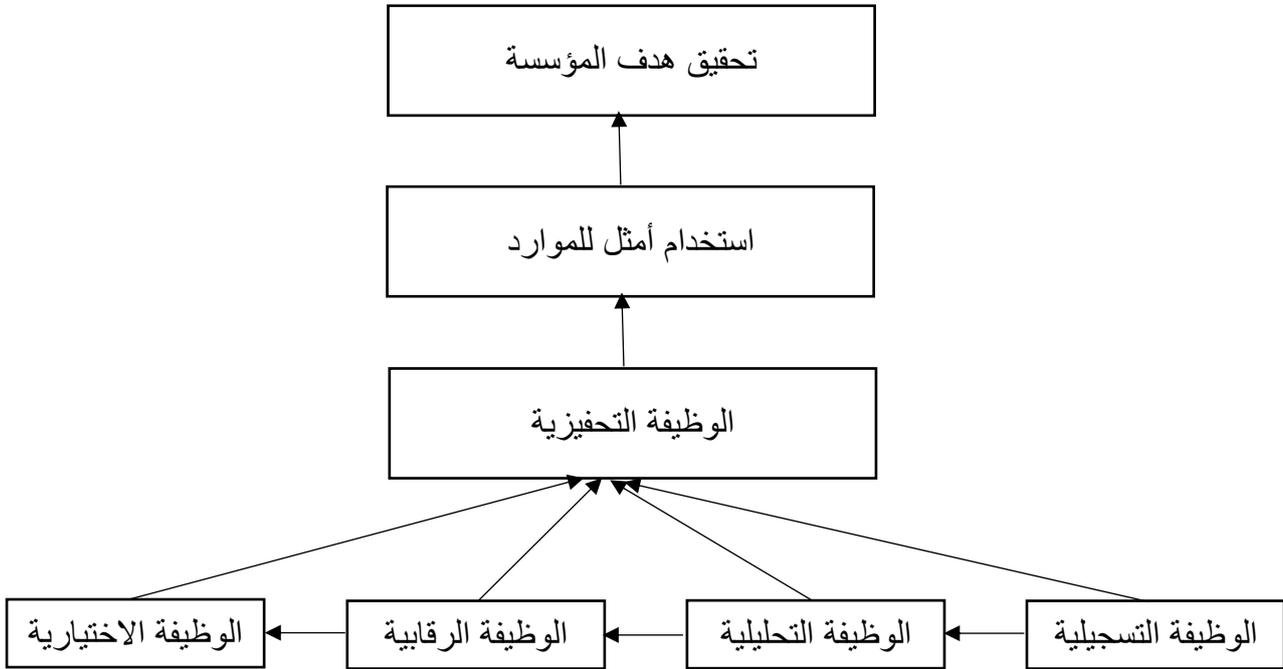
### المطلب الثاني: وظائف ومزايا ومقومات محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بأداء عدة وظائف أساسية في المؤسسة، حيث تعتمد على مقومات محددة تساعد على تحديد تكلفة الإنتاج. تلك المقومات منظمة بشكل محدد، مما يميزها عن غيرها من المحاسبات الأخرى. وعليه سيتم تسليط الضوء في هذا السياق على مختلف وظائف محاسبة التكاليف ومميزاتها وأهم مقوماتها.

#### أولاً: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف، والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة في تحقيق الربح، الاستمرارية خاصة في ظل المنافسة الحادة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها المتاحة بشكل اقتصادي، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الموالي:

#### الشكل رقم (1): العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 24 .

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالاتي: 10

1. الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
2. الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
3. الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد معايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

4. **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

### ثانياً: مزايا محاسبة التكاليف

تتمثل مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية : 11

- ✓ توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
- ✓ تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي؛
- ✓ تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزيادات والمناقصات؛
- ✓ مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
- ✓ تحديد أسباب الربح أو الخسارة في المؤسسة؛
- ✓ تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- ✓ الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

### ثالثاً: مقومات محاسبة التكاليف

تكمن أهم هذه المقومات وأكثرها شيوعاً الخمسة التالية:12

- **دليل وحدات الإنتاج:** تعتبر الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها، ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة إنتاجها؛
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وعلى تقسيم كل مجموعة داخلياً حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.

11 المطارنة غسان فلاح سلام، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2006، عمان الأردن، 2003، ص ص 18-19.  
12 عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف مدخل جديد، جبهة لنشر والتوزيع، 2007، ص ص 25-30.

- دليل مراكز التكاليف: من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم.

- دليل عناصر التكاليف: عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف.

-المجموعة المستندية: تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى :

- المستندات الخارجية: وهي متعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط؛
- المستندات الداخلية: وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

-المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: تتلخص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، فهي التي تعمل على ربط عناصر التكاليف بمراكز التكاليف بوحدات الإنتاج اعتمادا على المجموعة المستندية.

### المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تعتمد أساليب محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعالة، توفر للإدارة المعلومات الضرورية حول تكاليف المنتجات وكيفية تحديدها والرقابة عليها، وتساهم في تحسين اتخاذ القرارات لتحقيق أقصى كفاءة ممكنة للمؤسسة. فقد تنوعت وتعددت هذه الطرق، وفي هذا المبحث سنتناول أهم الطرق لحساب التكاليف، حيث سنقسمه إلى مطلبين، ففي المطلب الأول سنقوم بالتطرق إلى مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في المطلب الثاني سنتناول الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

#### المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب إلى دراسة أهم الطرق التقليدية لحساب التكاليف منها طريقة التكلفة الكلية، طرق التكاليف الجزئية وطريقة التكلفة المعيارية.

##### أولاً: طريقة التكاليف الكلية

#### 1-تعريف طريقة التكاليف الكلية:

"تسمى أيضا بطريقة الأقسام المتجانسة، تقوم هذه الطريقة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، وتقوم هذه الطريقة على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفة الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلا، تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث ظهور والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية"<sup>13</sup>.

#### 2-أهداف طريقة التكاليف الكلية:

تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية :<sup>14</sup>

<sup>13</sup> المطارنة غسان فلاح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص ص87-88.

<sup>14</sup> هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة السعر للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 42.

-البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للاندماج؛

-البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال الأسعار؛

-الاستجابة لمتطلبات التسيير الخارجية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

### 3-مبدأ طريقة التكاليف الكلية:

- استعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان ومعرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات، ويرتبط عموما بمبدأ الحساب وفق هذه الطريقة بطرق تسجيل الأعباء التي تقوم بنقلها، توزيعها، ثم تحميلها لتسمح في الأخير بتحميل مجموع الأعباء غير المباشرة (التي توافق كل مرحلة: الشراء الإنتاج، التوزيع) على تكلفة المنتج، لتصل في الأخير إلى معرفة سعر تكلفة المنتج.<sup>15</sup>

### 4-تقييم طريقة التكاليف الكلية:

#### • مزايا الطريقة:

تتمثل مزايا هذه الطريقة في: <sup>16</sup>

- أي منتج يمكن دراسة تطور تكاليفه عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، ليسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- القيام بإجراء مقارنة لهيكل التكلفة الخاص بكل مؤسسة أي في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن، التي تحدد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة.

#### • عيوب الطريقة:

من العيوب التي تشمل هذه الطريقة: <sup>17</sup>

- تنذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك لتغيير حجم الإنتاج لوجود علاقة عكسية بينهما، فإذا زاد الحجم تقل تكلفة الوحدة والعكس صحيح وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة؛
- عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض الكمية المنتجة؛
- لا يمكن أخذ بعين الاعتبار مدى استهلاك الطاقة المتاحة وهذا قد يؤدي إلى تبذير في الطاقة وضياعها.

<sup>15</sup> مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، / 2006، ص 106.

<sup>16</sup> عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر باتنة 1-ص 83.

<sup>17</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 235.

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

1-طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

1-1تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

"هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة." ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني كما يلي: <sup>18</sup>

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

1-2مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي: <sup>19</sup>

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

-حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلاانياً

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

-حساب الفرق بين الأعباء الثابتة الفعلية والأعباء الثابتة المحملة عقلاانيا، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الأعباء الفعلية أكبر من الأعباء المحملة عقلاانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)
- إذا كانت الأعباء الفعلية أصغر من الأعباء المحملة عقلاانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).

<sup>18</sup> المطاردة غسان فلاح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>19</sup> ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 71.

### 1-3 تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

#### • مزايا الطريقة:

- تتميز هذه الطريقة بعدة مميزات نذكر منها ما يلي: 20
- إلغاء أثر تغير مستوى النشاط عمى التكاليف الثابتة؛
- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة؛
- تعتبر الخطوة الأولى إلى التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة.

#### • عيوب الطريقة

- لهذه الطريقة عيوب يمكن ذكرها فيما يلي: 21
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة، حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير؛
- تقييم المخزونات النهائية التي تظهر في الميزانية النهائية، بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي، والعكس عند بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

### 2- طريقة التكاليف المتغيرة:

#### 1-2 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:

"يعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح.

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتب بالتالي، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية بمعزل عن سعر التكلفة". 22

#### 2-2 مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:

- تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر منها: 23
- تتكون التكلفة المتغيرة من تكاليف تتغير تبعا لتغير حجم النشاط؛
- هذه التكاليف هي تكاليف متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛

20 ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 73.

21 دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 113.

22 بربري محمد أمين، محاسبة تحليلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص 130.

23 عرقابي عادل، مرجع سبق ذكره، ص 89.

- التكاليف الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها اجمالياً من أجل تحديد النتيجة؛
- عليه فإنه يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف الثابتة ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المرودية بسهولة.

### 2-3 تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

#### • مزايا الطريقة:

وتتمثل في: 24

- طريقة لتسيير وتقييم أداء المؤسسة، عن طريق مراقبة التسيير الداخلي وذلك بتخفيض التكاليف الثابتة من خلال العلاقة الواضحة بين حجم النشاط والتكاليف؛
- تسمح بتحديد عتبة المرودية لكل قسم أو منتج، وتستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص كل من التكاليف، مستوى سعر البيع... الخ.

#### • عيوب الطريقة:

وتتمثل في: 25

- غياب التكاليف الثابتة المساهمة في النشاط؛
- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛
- لا يمكن استعمال هذه الطريقة في عملية التخطيط والتسعير في الأجل الطويل.

### ثالثاً: طريقة التكاليف المعيارية

#### 1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية:

"يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مرّ الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أنّ رقم التكلفة الذي يتحدّد يوضّح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل". 26

#### 2- أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية: 27

24 بن بوتلجة أمينة، مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2018، ص 64.  
 25 تقرارات يزيد، محاسبة التكاليف، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2018، ص 122.  
 26 أبو زيد كمال خليفة وآخرون، "محاسبة التكاليف"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.  
 27 أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 120-121.

- الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء: يتم مراقبة التكاليف وتقييم الأداء عن طريق مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات ومعالجة الأسباب وفي حال تحقيق الأداء المواصل للمعايير، يتم منح الحوافز والمكافآت؛
- إعداد الموازنات التخطيطية: يعتمد إعداد الموازنات التخطيطية على التكاليف المعيارية لوحدة الإنتاج الواحدة، مما يساعد في مراقبة التكاليف المباشرة وغير مباشرة؛
- تحديد أسعار المنتجات: يستند تسعير المنتجات إلى عوامل اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى التكاليف المعيارية لضمان العدالة وتجنب الإسراف والتقلبات التي قد تحدث في التكاليف الفعلية؛
- دراسة المشاريع والعروض الجديدة: يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة بالتكاليف المعيارية للمشاريع والعروض الجديدة، فإذا كانت الإيرادات تفوق التكاليف المعيارية يتم قبولها وتنفيذها، وإذا كانت الإيرادات أقل من التكاليف المعيارية يتم رفضها، وعليه يجب تجنب الاعتماد على التكاليف الفعلية لأنه لا يمكن تحديدها إلا بعد تنفيذ المشاريع والعروض.

### 3- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية:

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ من بينها: 28

- تعديل المعايير بانتظام بناءً على المعطيات الجديدة وتطورات السوق والتقنيات ومعايير الجودة؛
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات ومصادر المسؤولية؛
- يجب أن تكون الأعباء الإضافية للمنتج محدودة بحيث لا تتجاوز التكلفة الفعلية مع ضمان توافر الظروف المناسبة لتحقيق أداء عالي المستوى؛
- العمالة المطلوبة من حيث العدد الأمتل والخبرة ومعدل الأجر.

### 4- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

#### • مزايا الطريقة:

من مزايا طريقة التكاليف المعيارية ما يلي: 29

- تحسين شروط الاستغلال بناءً على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف؛
- زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية؛
- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدماً.

28 هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 66.

29 مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 153.

• عيوب الطريقة:

بالرغم من المزايا التي تقدمها التكاليف المعيارية، إلا أنه تتخللها بعض العيوب التي تتمثل في: <sup>30</sup>

- صعوبة تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في المؤسسات ذو إنتاج غير نمطي كـ بعض الأنشطة الخدمية؛

- عند حدوث في مستويات التشغيل أو متطلبات العمليات الإنتاجية يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد انتهاء الفترة المحددة؛

- قد تجرى مراجعة المعايير دون الحاجة الى اليها نتيجة لحوادث استثنائية لا تمثل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛

- تسجيل معلومات غير دقيقة وانحرافات غير صحيحة يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مدروسة ورشيدة.

**المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف**

سنقوم في هذا المطلب بدراسة أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف منها طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام التكلفة المستهدفة TC وطريقة نظام إدارة الجودة الشاملة TQM.

**أولاً: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

**1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

"يعرف نظام ABC بأنه مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات، فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".<sup>31</sup>

**2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل وتحديد التكاليف بناء على الأنشطة التي تُنجز داخل المؤسسة، من أهداف هذا النظام ما يلي: <sup>32</sup>

- تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف وبالتالي اتخاذ القرارات؛
- توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة متوازنة بين مختلف المنتجات؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط؛

<sup>30</sup> العتلي مروة، نابلي مريم، **التكامل بين طريقة التكلفة على أساس المواصفات ABC وطريقة التكلفة المستهدفة TC**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الصديق بن يحي جيجل، 2019، ص40.

<sup>31</sup> حمدية سعاد، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص51.

<sup>32</sup> مشاش نادية، **أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة**، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيبي البلدية 02، 2017، ص05.

- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج، والربط بين التكاليف والنشاطات والمراكز المسؤولة من وجهة نظر أداة الأداء الداخلي.

### 3- خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لتنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة، يجب اتباع الخطوات التالية: 33

- **تجميع الأعمال في صورة أنشطة:** يتضمن ذلك التعرف على مجموعة الأعمال المختلفة التي يقوم بها المنشأة وتجميع الأعمال المتشابهة في أنشطة واحدة باستخدام مسببات تكلفة متعددة؛
- **تحديد تكلفة الأنشطة:** يشمل ذلك تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام لتقرير تكلفة كل نشاط، وذلك من خلال تقرير تكاليف الأعمال المجمعة بشكل مستقل؛
- **تحديد مراكز الأنشطة:** يهدف هذا إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز، حيث يقوم كل مركز بأداء عمل محدد يخدم في تحقيق وظيفة معينة للمنشأة؛
- **تحديد مسببات التكلفة:** يتضمن تحديد المسببات التي أدت إلى حدوث التكلفة، والتي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة:

1- **تحديد معدل تحميل التكلفة على الأنشطة:** يتمثل في حاصل قسمة مجموع تكلفة النشاط على عدد المسببات التكلفة.

2- **تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات:** يشمل ذلك توزيع تكلفة النشاط على المنتجات بناءً على عدد المسببات التكلفة ومعدل تحميل التكلفة المقابل للنشاط.

### 4- تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

- **مزايا الطريقة:**

لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من المزايا نلخصها في النقاط التالية: 34

- يُركز ويؤكد على تجميع الأعمال والمهام في شكل أنشطة؛
- تحديد مراكز النشاط وتحديد تكلفة كل نشاط على حدى؛
- تحديد مسببات التكلفة وحجمها لكل نشاط؛
- تحليل الانحرافات بناءً على الأنشطة، مما يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة مقارنةً بالتحليل التقليدي للانحرافات؛
- يوفر معلومات دقيقة لأغراض تسعير المنتجات والخدمات.

33 بوجناح ججيجة، بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018، ص28.

34 ابن مزوزية ابراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة على النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص15.

• عيوب الطريقة:

رغم مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنها لا تخلو من العيوب، يمكن تلخيصها في العناصر التالية: <sup>35</sup>

- إجراء المقابلات والمسح يستهلكان الكثير من الوقت ومكلفان؛
- بيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تكون ذاتية وصعبة التحقق منها؛
- تخزين ومعالجة وعرض البيانات يكون غالي الثمن؛
- معظم نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تكون معزولة ولا تعطي نظرة شاملة على فرص الربح في المؤسسة؛
- تحديث نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يكون صعبًا بسبب التغييرات المستمرة في الظروف.

ثانياً: طريقة نظام التكلفة المستهدفة TC

1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة TC :

"هي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء". <sup>36</sup>

2- مبادئ طريقة نظام التكلفة المستهدفة TC:

من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام التكلفة المستهدفة: <sup>37</sup>

- التركيز على مرحلة التصميم؛
- مراعاة احتياجات الزبون الأساسية في عملية التصميم؛
- السعر يركز على تحديد التكلفة، وذلك عن طريق طرح الهامش الربح المرغوب من سعر البيع المستهدف، حيث يتأثر السعر المستهدف بعدة عوامل مثل أسعار المنافسين وظروف السوق؛
- تشكيل فريق متعدد الاختصاصات لتحديد التكلفة، حيث يكون هذا الفريق مسؤولاً عن جميع العمليات.

3- خطوات طريقة نظام التكلفة المستهدفة TC:

بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة فإن العلاقة بين السعر وأسعار التكلفة تتمثل في: <sup>38</sup>

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

<sup>35</sup> زرقى عمار، دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية دراسة حالة اتصالات الجزائر بنر العاتر، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي تبسي، تبسة، المجلد 01، العدد 02، 2018، ص 297.

<sup>36</sup> سرور الحريري محمد، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 11.

<sup>37</sup> بوجناح ججيقة، بربرة نورة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>38</sup> العشماوي محمد، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 349.

يتطلب تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة المرور على ثلاث خطوات أساسية هي: <sup>39</sup>

- 1- **على مستوى السوق:** يتم تحديد التكلفة المحددة بناء على السوق من خلال وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل، تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، تحديد هامش الربح المستهدف، وأخيرا تحديد التكلفة المستهدفة؛
- 2- **على مستوى المنتج:** يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة المستهدفة لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

- 3- **على مستوى المركبات:** تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية فتحدث نفس العملية التي تمت في الخطوة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات، فيحدث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها.

#### 4- تقييم طريقة نظام التكلفة المستهدفة TC:

##### • مزايا الطريقة:

تتمثل مزايا هذه الطريقة في: <sup>40</sup>

- نظام التكلفة المستهدفة له يلعب دورا حيويا في التخطيط الاستراتيجي للأرباح؛
- تلبية متطلبات الزبائن لتحقيق رضاهم وزيادة فرص كسبهم؛
- تعزيز الميزة التنافسية التي تهدف المؤسسة إلى تحقيقها؛
- تقليل التكاليف قبل حدوثها، وبالتالي تحقيق أهداف الربحية.

##### • عيوب الطريقة:

تتمثل عيوب هذه الطريقة في: <sup>41</sup>

#### 1- مشكلات تتعلق بالنظم المحاسبية المتبعة مثل:

✓ عدم ملائمة النظم الحالية مع تطورات العصر واستخدام نظم قياسية تقليدية؛

<sup>39</sup> أ. سالم ياسين، أ. داحو خير الدين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة الجزائر 3، المجلد 01، العدد 03، 2019، ص 650.

<sup>40</sup> نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 122.

<sup>41</sup> جمعة أبكر حمزة بشري، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC في الرقابة على التكاليف، المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، كلية العلوم الإدارية، كليات بريدة الأهلية، بريدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 04، العدد 40، 2023، ص 470.

✓ تعقيد الإجراءات المحاسبية المتبعة.

2- مشكلات تتعلق بالعاملين مثل:

✓ نقص الخبرة العلمية والعملية للعاملين؛

✓ مقاومة التغيير وتمسك البعض بالمفاهيم التقليدية؛

✓ الكثافة العمالية الزائدة والإرهاق.

4- مشكلات تتعلق بالاستراتيجيات المتبعة في المنشأة مثل:

✓ صعوبات في تطبيق استراتيجيات التنافس؛

✓ عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة وتبنيها.

ثالثاً: طريقة نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

1- تعريف نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

يمكن تعريف هذه الطريقة كما يلي: " عبارة عن أسلوب منهجي موجه يعتمد على آليات العمل الجماعي ومشاركة العاملين في التحسين المستمر للعمليات المختلفة للمؤسسة، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالإضافة إلى بحوث السوق وأدوات التحليل الكمي لتحقيق رضا العميل وبالتالي البقاء والاستمرارية".<sup>42</sup>

2- المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

من بين المبادئ التي تساهم في نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة ما يلي:<sup>43</sup>

- التحسين في الجودة يتطلب استخدام مقاييس فعّالة، حيث يجب الاعتماد على البيانات بدلاً من الاعتماد على الآراء فقط؛

- الجودة تتجسد من خلال العمل الذي يقوم به الأفراد؛

- الأفراد الذين يشاركون في النظام هم من يساهمون في تحديد مستوى الجودة؛

- الجودة تعتبر هدفاً متحركاً يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر؛

- الوقاية هي الركيزة الأساسية لتحقيق الجودة العالية، ولا يجب الاعتماد على اكتشاف الأخطاء، بل يجب القيام بالأمر بشكل صحيح من البداية.

3- مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

إن تطبيق نظام TQM يمر بعدة مراحل وهي كما يلي:<sup>44</sup>

<sup>42</sup>بوخلوة باديس، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة غير منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 10.

<sup>43</sup> عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص 30.

<sup>44</sup> نايف علوان قاسم، إدارة الجودة الكاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005، ص 110.

- 1- **مرحلة الإعداد:** تتضمن تحديد الزوايا الاستراتيجية ورسالة المؤسسة والموارد اللازمة لتنفيذ إدارة الجودة الكاملة؛
- 2- **مرحلة التخطيط:** يتم التخطيط لعملية التطبيق وتحديد الموارد المطلوبة لهذه الخطة وأيضاً إلى تحديد استراتيجية التنفيذ؛
- 3- **مرحلة التقويم:** يشمل تقييم واقع المؤسسة وآراء المستهلكين وتقييم التغيرات في بيئة عمل المؤسسة؛
- 4- **مرحلة التنفيذ:** تعتبر هذه المرحلة البداية الفعلية لتطبيق متطلبات الجودة الشاملة على أرض الواقع؛
- 5- **مرحلة تبادل الخبرات:** يتم في هذه المرحلة مناقشة النتائج واتخاذ القرارات الضرورية بناء على تقييم نتائج التطبيق الأولي.

#### 4- أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

أهمية طريقة TQM تتجلى في: 45

- تلبية احتياجات ورغبات العملاء وتقليل شكاويهم عبر فهمهم الكامل وتحقيق متطلباتهم؛
- تحسين كفاءة المؤسسة في تقديم منتجات ذات جودة عالية لزيادة رضا العملاء؛
- تحسين وتطوير أساليب العمل؛
- تخفيض تكاليف الخدمات والتشغيل؛
- زيادة الربحية والتنافسية من خلال التحسين المستمر للجودة.

#### 4- تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة TQM:

##### • مزايا الطريقة:

هناك عدة مزايا نذكرها فيما يلي: 46

- يسهل بناء هيكل إداري متناسق يوفر خدمات عالية الجودة بتكاليف منخفضة؛
- يمنع حدوث المشكلات ويعزز التطوير والتحسين المستمر، مما يزيد من رضا العملاء من خلال تحقيق جودة المنتجات؛
- يقلل من شكاوى العملاء ويخفض تكاليف الجودة، مما يعزز مكانة المؤسسة في التنافسية؛
- يساعد في تحديد الإدارة العلمية للعمليات وتفويض السلطات بشكل فعال؛
- يسهل جمع البيانات وتحليلها لتحسين العمليات بشكل مستمر.

45 دودين أحمد يوسف، إدارة الجودة الشاملة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص 33.

46 الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة: دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد، المجلد 17، العدد 02، 2011، ص 17.

## • عيوب الطريقة:

- من الصعوبات التي تواجه تطبيق طريقة: 47
- قلة التمويل المخصص لتنفيذ TQM بشكل كامل؛
  - ضعف في نظام الاتصالات والتغذية العكسية؛
  - نقص في البرامج الفعالة لتعزيز إدارة الجودة الشاملة؛
  - نقص في الكفاءات البشرية المؤهلة ونقص في التدريب الجيد والكافي لفرق تحسين الجودة الشاملة؛
  - عدم وجود انسجام وتناغم بين أعضاء الفريق أو بين الفرق المختلفة.

47 عوض الترتوري محمد، جويحان أغادير عرفات، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 51.

## خلاصة الفصل الأول:

يعتبر هذا الفصل كتمهيد لموضوع دراستنا، حيث تم التركيز على محاسبة التكاليف وتحديد التكلفة بشكل شامل من خلال التطرق إلى مبحثين.

في المبحث الأول تم التعرف على أهم المفاهيم والأهداف والمبادئ التي تبنى عليها محاسبة التكاليف، مشيرين إلى وظائفها وأهم المميزات والمقومات التي تقوم عليها، حيث بناء على ما سبق ذكره تم التوصل إلى أن محاسبة التكاليف تلعب دورا فعال كونها نوع من أنواع المحاسبة التي تركز على تحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة ومراقبة عناصر الإنتاج لتمكين التخطيط ووضع السياسات، مما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال دعم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.

أما في المبحث الثاني تناولنا الطرق التقليدية لحساب التكاليف، حيث تم التطرق إلى أهم النقاط التي تجعلنا نميز بين هذه الطرق كالمبادئ التي تقوم عليها وتقييمها عن طريق مزايا وعيوب كل طريقة، من بين هذه الطرق طريقة التكلفة الكلية التي تقوم على تحميل جميع التكاليف، عكس طريقة التكاليف الجزئية التي تحمل جزءا فقط من التكاليف إما ثابتة فقط كطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أو متغيرة كطريقة التكاليف المتغيرة، أيضا تمت الإشارة إلى طريقة التكاليف المعيارية التي تقوم بالتعرف وتحليل الانحرافات.

لكن بالرغم مما يميز هذه الطرق إلا أنها لم تعد بإمكانها تقديم المعلومات الصحيحة والدقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة بسبب التطور التكنولوجي الكبير الذي أثر على النظم الإنتاجية، لهذا قام المدراء بالاهتمام المتزايد بالتكاليف والاعتماد على أساليب وتقنيات حديثة للتحكم الأكبر فيها بدلا من الاعتماد على الطرق التقليدية لحساب التكاليف، فأصبح من الضروري البحث عن طرق جديدة وحديثة لتحديد التكاليف، ومن بين هذه الطرق تطرقنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يركز هذا النظام على إدارة الأنشطة والعمليات، تطرقنا أيضا إلى نظام التكلفة المستهدفة، يعتمد هذا النظام على تحديد سعر البيع المستهدف لتحقيق الربح المستهدف، وأخيرا تعرفنا على نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على آليات العمل الجماعي ومشاركة العاملين في التحسين المستمر للعمليات المختلفة للمؤسسة وعلى التحسين في الجودة.

وفي الأخير نستنتج أن لكل طريقة أسلوبها في تحديد وحساب التكاليف وفقا للمبادئ التي تقوم عليها وأن لكل منها مزايا وعيوب، لذا يمكن القول أن كل مؤسسة تعتمد على طريقة معينة على حساب هدفها وإمكانياتها.

**الفصل الثاني:**  
**الإنفاق العام في قطاع التعليم**  
**العالي**

## الفصل الثاني: الإنفاق العام في قطاع التعليم العالي

يتمتع التعليم باهتمام كبير عموماً، والتعليم العالي بشكل خاص، بسبب تأثيره على النمو الاقتصادي، حيث تشير الدراسات الاقتصادية إلى أن التعليم لم يعد يُنظر إليه كخدمة معزولة عن العملية الاقتصادية، بل كاستثمار مساهم يسهم فعلياً في تحسين مستوى حياة الأفراد والمجتمعات، مما دفع الدول إلى زيادة الاستثمار في هذا القطاع، وخاصة في ظل تفشي اقتصاد المعرفة.

والجدير بالذكر أن الإنفاق العام على التعليم، يشمل الإنفاق الحالي والاستثماري الذي يعتبر أهم العوامل في بناء رأس المال البشري وتعزيز التنمية، يشمل هذا الإنفاق الاستثمار في مؤسسات التعليم الحكومية، بهدف تعزيز النمو الاقتصادي والاجتماعي وتحسين مستويات المعيشة من خلال زيادة دخل الأفراد، وتحفيزهم على العمل وتحقيق التحصيل العلمي على مستوى عالٍ.

وللتعمق أكثر في هذا الموضوع، تم تقسيم هذا الفصل إلى بحثين رئيسيين هما:

- ماهية التعليم العالي؛

- الإنفاق في التعليم العالي.

## المبحث الأول: ماهية التعليم العالي

يحتل التعليم العالي مكان الصدارة في التقدم المنشود في المجتمعات البشرية، وفي تشكيل معالم الواقع والمستقبل في مختلف الجوانب الاجتماعية والعلمية والاقتصادية لكل الدول، خاصة مع تنامي مفهوم اقتصاد ومجتمع المعرفة، وتزايد متطلبات واحتياجات التنمية، وأصبح من المسلم به أن تقدم الدول ورفيها يعتمد باستمرار على مدى تقدمها العلمي، ويرتبط بمدى قدرتها في مواكبة التطورات المتسارعة على الصعيد المعرفي التكنولوجي والمعلوماتي، سنستعرض في هذا المبحث عموميات حول التعليم العالي، ومفاهيم عامة حول العملية التعليمية.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التعليم العالي

سننتظر في هذا المطلب إلى التعرف على مفهوم التعليم كمدخل لتوضيح مفهوم التعليم العالي وإبراز أنواع مؤسسات التعليم العالي، بالإضافة إلى أهم أهداف ووظائف التعليم العالي.

#### أولاً: مفهوم التعليم

**التعريف الأول:** "هو عبارة عن ترتيب وتنظيم للمعرفة لتسهيل عملية التعلم، حيث يتطلب نقل المعرفة من مصدرها إلى المتعلم، فبعض الباحثين يرون أن التعليم أساسي للإنسانية، مشددين على ضرورة توفير التعليم المجاني للجميع دون النظر إلى الاعتبارات الاقتصادية، على الرغم من أن توفير التعليم يتطلب التضحية بموارد أخرى، ويعتبر علم الاقتصاد هاما في تحديد كميات التعليم المستهلكة والتضحية بالسلع الأخرى، حيث يتوجب على المجتمع اتخاذ قرارات بين البدائل المتاحة".<sup>48</sup>

**التعريف الثاني:** "تغير في السلوك له صفة الاستمرار وصفة بذل الجهود المتكررة حتى يصل الفرد إلى استجابة ترضي دوافعه وتحقق رغباته".<sup>49</sup>

**التعريف الثالث:** "عملية تدفق للمعرفة من المصدر إلى المتعلم"، وعلى أساس هذه العملية يحدث

التعلم وفقا للخطوات الآتية:<sup>50</sup>

1. يتسلّم المتعلم المادة ويدرك على أنها عناصر جديدة من المعرفة؛
2. يتم فحص العناصر الجديدة لاكتشاف صحتها أو خطأها، ومن ثم قبولها أو رفضها؛
3. يتم تدوير عناصر المعرفة الجديدة من قبل المتعلم من خلال ترميزها وتمثيلها وتنظيمها حسب الأولويات.

من خلال التعاريف السابق ذكرها يمكن القول أن التعليم عبارة عن مجموعة من المعلومات والمعرفة والخبرة والمهارات التي يكتسبها المتلقي بطريقة ما، عبارة أيضا عن تصميم يساعد الأفراد على التعلم، لذلك قطاع التعليم يلعب دورا كبيرا ومميزا في تكوين رأسمال بشري، وإحداث تنمية شاملة على مختلف المجالات.

<sup>48</sup> فلالي غنية، ضمان الجودة في التعليم العالي في الجزائر الواقع والأفاق - دراسة ميدانية في أربع مؤسسات جامعية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، 2016/2017، ص 04.

<sup>49</sup> دباس العبادي هاشم فوزي، حبيب الطائي يوسف، أفنان عبد علي الأسدي، إدارة التعليم العالي: مفهوم حديث في الفكر الإداري المعاصر، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 34.

<sup>50</sup> ليث عبد الحكيم، زوين عمار عبد الأمير، الميالي حاكم أحسوني، "تحسين جودة خدمة التعليم الجامعي باستخدام نموذج QFD"، في مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 12، 2009، ص 187.

## ثانياً: مفهوم التعليم العالي

**التعريف الأول:** "يُعتبر الدرجة التعليمية التي تلي المرحلة الثانوية، يُمثل هذا المستوى الأعلى في هرم النظم التعليمية ويلتحق به الطلاب بعد إكمالهم للتعليم الثانوي، تفرض العديد من الدول بما فيها بعض الدول العربية، ضرورة اجتياز اختبار الثانوية العامة كشرط للقبول، بينما لا تحتاج بعض الدول إلى هذا الشرط، الاشتراطات المذكورة تنبثق من لوائح التعليم وليست جزءاً من تعريف التعليم العالي بشكل عام. وتعتبر الجامعات، كليات المجتمع، والمعاهد العليا جزءاً من هذه المؤسسات التعليمية العالية التي توفر شهادات علمية معترف بها لطلابها".<sup>51</sup>

**التعريف الثاني:** "هو التعليم الذي يتم داخل كليات أو معاهد جامعية بعد الحصول على الشهادة الثانوية، وتختلف مدة هذه الدراسة في المؤسسات من سنتين إلى أربع سنوات وهو آخر مراحل التعليم النظامي، فهو كل أنواع الدراسات، التكوين أو التكوين الموجه التي تتم بعد المرحلة الثانوية على مستوى مؤسسة جامعية أو مؤسسات تعليمية أخرى معترف بها كمؤسسات للتعليم العالي من قبل السلطات الرسمية للدولة".<sup>52</sup>

**التعريف الثالث:** "كل نمط للتكوين أو البحث يقدم على مستوى ما بعد التعليم الثانوي من طرف مؤسسات التعليم العالي المعتمدة من طرف الدولة".<sup>53</sup>

مما سبق يمكن أن نستخلص تعريفاً للتعليم العالي وهو أنه يشير إلى المستوى التعليمي الذي يلي التعليم الثانوي ويشمل عادة التعليم الجامعي والماجستير والدكتوراه والكليات والمعاهد الفنية والتقنية. يهدف التعليم العالي عادة إلى تحضير الطلاب لمهن محددة أو مجالات بحثية متقدمة ويوفر فرصاً لتطوير المهارات وزيادة المعرفة في تخصصات معينة.

## ثالثاً: أنواع مؤسسات التعليم العالي

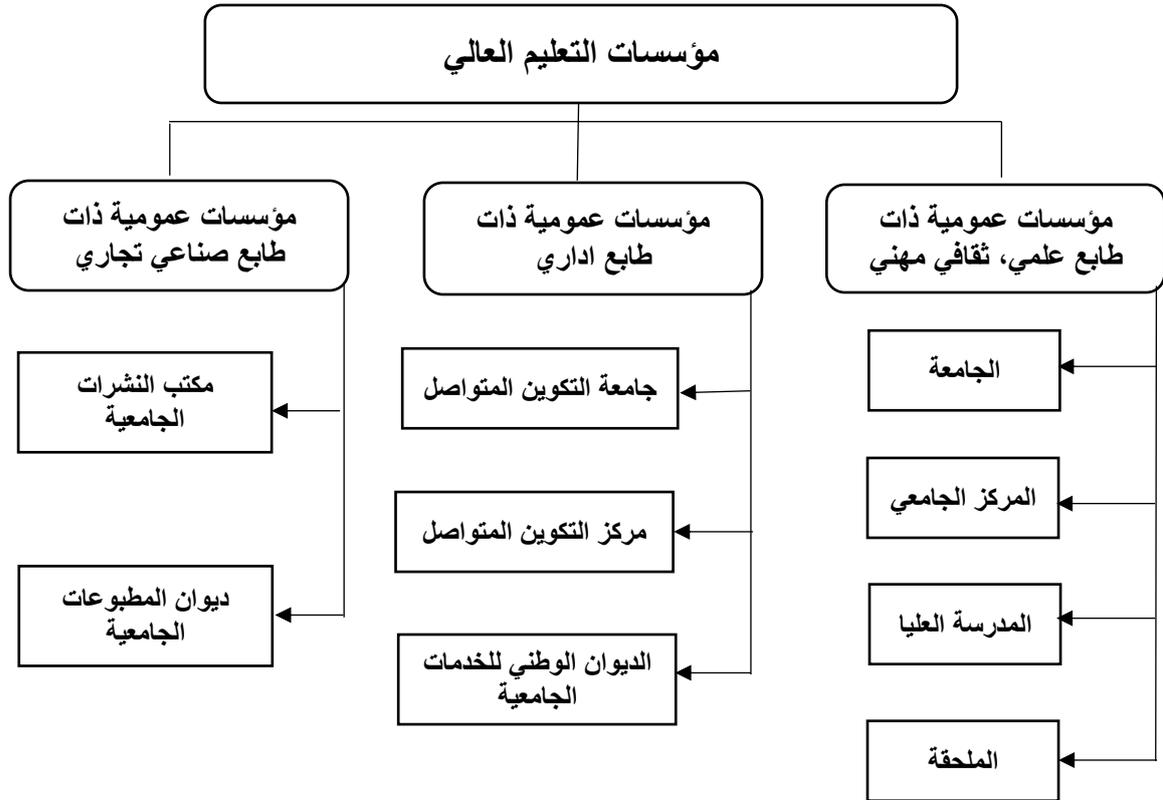
تتميز مؤسسات التعليم العالي بتنوعها وتخصصاتها المختلفة، حيث تشمل مجالات العلوم الطبيعية والهندسة والعلوم الاجتماعية والإنسانية والتكنولوجيا والفنون والعلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية وغيرها، كما تقدم مؤسسات التعليم العالي برامج تعليمية متنوعة تتناسب مع احتياجات الطلاب وتطلعاتهم المستقبلية، حيث تتمتع هذه المؤسسات بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وعليه سنتطرق في هذه النقطة إلى النظام الهيكلي المكون لهذه المؤسسات في الشكل التالي:

51 هشام يعقوب مريزق وفاطمة حسين الفقيه، فضايا معاصرة في التعليم العالي، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 21.

52 نفس المرجع، ص 21.

53 المادة 02 من القانون رقم 99-05.

الشكل رقم (2): أنواع مؤسسات التعليم العالي



المصدر: بن عويبة نجوى، التعليم العالي في الجزائر بين واقع الإصلاحات ومتطلبات التنمية البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018-2019، ص 149.

### 1- مؤسسات عمومية ذات طابع علمي، ثقافي ومهني:

يتكون قطاع التعليم العالي في الجزائر من 115 مؤسسة علمية للتعليم العالي موزعة على 58 ولاية، تنقسم هذه المؤسسات إلى 54 جامعة 9 مراكز جامعية، 13 مدرسة وطنية عليا، 39 مدارس عليا.<sup>54</sup>

- **الجامعة:** تتكون من هيئات (مجلس الإدارة والمجلس العلمي)، رئاسة الجامعة، كليات، معاهد، ملحقات، وتتضمن مصالح إدارية وتقنية مشتركة.
- **المركز الجامعي:** يتشكل من معاهد تشمل أقساما ويحتوي على مصالح تقنية مشتركة، ويضطلع المركز الجامعي بنفس مهام الجامعة في مجالي التكوين العالي والبحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
- **المدارس العليا:** هي قطب امتياز التكوين العالي تضمن تكويننا عالي التأهيل لفائدة مختلف قطاعات النشاطات يتم إنشاء المدارس العليا من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي أو من طرف دوائر وزارية أخرى على أساس تقرير مشترك بين وزير التعليم العالي والوزير المعني، وتوجد مدارس عليا، مدارس وطنية عليا ومدارس عليا للأساتذة.
- **الملحقة الجامعية:** هي وحدة للتعليم موجودة خارج الجامعة وتلحق بيداغوجيا بالكلية أو المعهد الذي يضمن تعليما في الشعب التي تتكفل بها.

<sup>54</sup> وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعات، على موقع الانترنت: <https://www.mesrs.dz/index.php/fr/agregats-2>، يوم 2024/02/23، على الساعة: 19:08.

## 2- مؤسسات عمومية ذات طابع إداري:

تضم المؤسسات العمومية للتعليم العالي ذات الطابع الإداري كلا من جامعة التكوين المتواصل، مراكز التكوين المتواصل والديوان الوطني للخدمات الجامعية.<sup>55</sup>

- **جامعة التكوين المتواصل:** تم إنشاؤها عام 1990، تتولى المهام التالية:
    - تمكن كل مواطن تتوفر فيه الشروط المطلوبة من الالتحاق بالتكوين العالي؛
    - تطور التكوين المتواصل بالتعاون مع المؤسسات والقطاعات المستخدمة؛
    - تنظم حلقات تحسين المستوى وتجديد التكوين لفائدة القطاعات المستخدمة.
  - **مركز التكوين المتواصل:** هو وحدة تعليمية وتكوينية تتكلف بتسيير الأعمال التي تسند إلى الجامعة وتنسيقها على مستوى المقاطعة الجغرافية التي يحددها الوزير.
  - **الديوان الوطني للخدمات الجامعية:** يتكون من هياكل مركزية وهياكل محلية تسمى "مديريات الخدمات الجامعية"، واقامات جامعية من أجل إنجاز المهام المسندة إليه، تتمثل مهامه في تطبيق السياسة الوطنية في ميدان الخدمات الجامعية، والمنح والسهر على التحسين الدائم للأوضاع المادية والمعنوية للطلبة بصفة نظامية، ويتكفل أيضا بتنظيم وضمان الإيواء والإطعام والنقل والوقاية الصحية والأنشطة الثقافية والعلمية والرياضية والترفيهية لصالح الطلبة.
- ## 3- مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري:

المؤسسات العمومية للتعليم العالي الجزائري ذات الطابع الصناعي والتجاري هي مكتب النشرات الجامعية وديوان المطبوعات الجامعية.<sup>56</sup>

- **مكتب النشرات الجامعية:** تم إنشاؤه سنة 1973، ويتولى المهام التالية:
  - طبع وتوزيع نشرة التعليم العالي والبحث العلمي؛
  - وضع وطبع النسخ والمؤلفات ونشرها وتوزيعها وكذلك الكراريس والمجلات والوثائق المكتوبة والمسجلة أو بشكل أفلام أو صور أو شفافات أو تحت أي شكل كان؛
  - ترجمة نسخ المؤلفات والكراريس الأجنبية المعدة للاستعمال الجامعي، إلى اللغة الوطنية.
- **ديوان المطبوعات الجامعية:** يخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقته مع الدولة ويتولى ما يلي:
  - نشر وطبع وتوزيع المؤلفات والمطبوعات والمستنسخات ذات الطابع البيداغوجي والتعليمي الموجه للطلبة؛
  - وضع وتطويع شبكة توزيع المؤلفات والمطبوعات والمستنسخات الجامعية لاسيما بواسطة مكاتب داخل الحرم الجامعي؛
  - اتخاذ كل التدابير التي تمكن من وضع الوثائق الجامعية الأجنبية في متناول الطلبة والأساتذة والباحثين، لاسيما عن طريق ترجمة المؤلفات والمطبوعات المتخصصة.

## رابعاً: وظائف التعليم العالي

حددت وظائف التعليم العالي في المؤتمر العالمي لمنظمة UNESCO المنعقدة سنة 1998، وقسمت إلى ثلاثة وظائف رئيسية وهي:<sup>57</sup>

<sup>55</sup> بن عويبة نجوى، التعليم العالي في الجزائر بين واقع الإصلاحات ومتطلبات التنمية البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018-2019، ص ص 149-153.

<sup>56</sup> نفس المرجع، ص ص 149-153.

<sup>57</sup> نوال نمور، مرجع سبق ذكره، ص 31.

**1. التعليم:** وهي أول وظيفة للتعليم العالي، فمن المتوقع أن تقوم الجماعات بإعداد الكوادر المطلوبة التي ستقوم بشغل الوظائف العلمية والتقنية المهنية والإدارية ذات المستوى العالي؛

**2. البحث العلمي:** يعد البحث العلمي من الركائز الأساسية للنهوض الحضاري في أي بلد فالالاكتشافات تأتي من خلال البحث والتمحيص ومتابعة الأحدث ومتابعة الأحداث والأفكار ومحاولة تطويرها ودعمها ورعايتها، فكثير من الابتكارات والاختراعات ما هي إلا نتيجة للأفكار الابتكارية لأساتذة الجامعات والطلاب المتميزين، وبالرغم من أن مهمة إنتاج المعرفة الجديدة تقع أساساً على مؤسسات التعليم العالي، فإن معظم أعضاء هيئة التدريس لا يجرون إلا قليلاً من البحوث، ويرجع ذلك إلى أن معظم وقت المدرسين مخصص للتدريس، مما لا يتيح لهم مجالاً للعمل الإبداعي عبء كبير.

**3. خدمة المجتمع:** تتبنى مؤسسات التعليم العالي دوراً حيويًا في خدمة المجتمع من خلال توجيه برامجه وأنشطة البحث العلمي لتعزيز دوره في خدمة المجتمع على المستوى العام، كما تعمل على القيام ببرامج ومشاريع تخدم المجتمع بشكل خاص في مجالات متنوعة مثل الصحة، التعليم، الصيدلة، والمحاماة... الخ، بالإضافة إلى ذلك يساهم في الحفاظ على القيم المجتمعية وتعزيزها فهي تعتبر جزءاً أساسياً من دور مؤسسات التعليم العالي، حيث تسعى لحماية التراث الإنساني والحفاظ على نتائج الفكر البشري، مما يعزز التنمية المستدامة والاستدامة الثقافية في المجتمعات.<sup>58</sup>

#### خامساً: أهداف التعليم العالي

تتمثل الأهداف التي يبرزها قطاع التعليم العالي فيما يلي:<sup>59</sup>

- إعداد كفاءات بشرية متميزة في مختلف المجالات لتسهم في قيادة عملية التغيير نحو الأفضل؛
- تنمية شخصية الطالب في جوانبه المعرفية، واللغوية، والجسدية، والانفعالية؛
- تعزيز الالتزام بالتفكير النقدي والاعتماد على المنهج العلمي، وتطوير قدرة الطالب على استخدامه لاكتساب المعرفة واكتشاف الحقائق؛
- تشجيع الاستمرار في التعلم لتطوير المعارف والمفاهيم، وتغيير العادات والقيم، ومواكبة التقدم العلمي؛
- تحقيق التقدم والنمو للمجتمع من خلال تعزيز الانفتاح على الخبرات الإنسانية؛
- تعزيز قدرات الطالب على التطوير والإبداع والتجديد.<sup>60</sup>

#### المطلب الثاني: مكونات التعليم العالي

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى عناصر العملية التعليمية، ثم التحدث عن المستفيدين من هذه العملية.

#### أولاً: عناصر العملية التعليمية

إن العملية التعليمية عبارة عن نظام يعتمد على مجموعة من المدخلات، المعالجة، والمخرجات.

#### 1- المدخلات: وتتمثل في:<sup>61</sup>

<sup>58</sup> فريحي محسن، بروبة الهام، مرجع سبق ذكره، ص 632.

<sup>59</sup> هشام يعقوب مريزق وفاطمة حسين الفقيه، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>60</sup> حميدي عبد الرحمان سعد وآخرون، أنماط التعليم العالي في دول مجلس التعاون الخليجي العربية، د ط، مطابع جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المملكة العربية السعودية، 1999، ص 48.

<sup>61</sup> نوال نمور، مرجع سبق ذكره، ص 18.

- الطلبة: يمثلون المدخل الأساسي في العملية التعليمية والتي يتم من خلالها إعدادهم والتأثير في سلوكهم، اتجاهاتهم وتزويدهم بالمعلومات والمعارف والمهارات التي تجعل إسهامهم أكبر من خلال التطوير النوعي للتعليم الذي أتيح لهم الحصول عليه، سواء ارتبط هذا الهدف بكون التعليم استهلاكاً، أي أنه يمثل حق الفرد في الحصول عليه، أو ارتبط بالتعليم كاستثمار، من خلال الاستثمار في تكوين الخريج باعتباره رأسمال بشري حاله في ذلك حال الاستثمار في تكوين رأس المال المادي؛
  - هيئة التدريس: تعتمد العملية التعليمية بدرجة كبيرة على ما يتاح من أساتذة، بحيث يتناسب عددهم مع الحاجة إليهم، فلا يزداد العدد عن الحاجة فتظهر معه حالات عدم استخدام للبعض أو استخدام جزئي للبعض منهم، وهو ما يؤدي إلى هدر وضياح للموارد التي استخدمت في تكوينهم وإعدادهم، كما أن توفر عدد أقل من الأساتذة بالقياس إلى حاجة هذه العملية يؤدي إلى إعاقة وعرقلة العملية التعليمية، وانخفاض نوعيتها بسبب ارتفاع نسبة الطلبة إلى هيئة التدريس؛
  - الوسائل المادية: تتمثل في الفضاءات البيداغوجية والتي تشمل المباني بكل مرافقها، ولا بد أن تكون وفق مقاسات معتمدة تضمن للعملية التعليمية فرصاً أكبر للنجاح، يضاف إليها المكتبات والقاعات والتجهيزات والمختبرات وورش العمل... الخ.
- 2- العملية التعليمية:** يقصد بها في المؤسسات التعليمية تطوير عمليات التدريس والتدريب، وتحديث المناهج لمواكبة التطورات العلمية والثقافية، بما يتناسب مع متطلبات المجتمع وسوق العمل، مع توفير تخصصات تلبي الاحتياجات الفعلية دون تخريج زائد يؤدي للبطالة، ومن ضمن عناصر المنهج أساليب التدريس والتقويمات التي تساعد في نقل المعرفة وقياس تحصيل الطلاب، مع الاعتماد على مجموعة متنوعة من الاختبارات.<sup>62</sup>
- 3- المخرجات:** هي النتائج النهائية للجهود التي تم إنفاذها على المدخلات، وتتمثل في تأهيل الخريجين من الطلاب بمراعاة تحقيق معايير الجودة والكمية، وتمثل هذه النتائج في عدد الخريجين بالإضافة إلى مستوى كفاءتهم وجودتهم.<sup>63</sup>

### ثانياً: المستفيدين من العملية التعليمية

الأطراف الذين يستفيدون من العملية التعليمية هم:<sup>64</sup>

- **الطلبة:** هم المستفيدين الرئيسيين من العملية التعليمية من أجل إعدادهم لحياة مستقبلية أفضل، لذا تم تضمين مواضيع دراسية جديدة مثل التكنولوجيا والمعلوماتية والتدريبات العملية لتجهيز الطلاب للعمل في المؤسسات الإنتاجية والخدمية؛
- **أولياء الأمور:** يعتبرون من العملاء الرئيسيين للنظام التعليمي ومؤسساته، حيث يرون في الجامعات فرصة لتهيئة أبنائهم لمستقبل مهني أفضل، ويشاركون في توفير التمويل اللازم لهذه المؤسسات، لذلك يتوقعون جودة الخدمة التعليمية ويشاركون في تحسينها؛
- **أرباب العمل:** يعتبرون أيضاً من المستفيدين من النظام التعليمي، حيث يتوقعون من المتخرجين أن يكونوا مؤهلين وماهرين للعمل في مؤسساتهم، وبفضل خبرتهم يمكن لأرباب العمل تقييم جودة أداء المتخرجين وتقديم مقترحات لتطوير تكوينهم؛

<sup>62</sup> السامرائي مهدي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 131.

<sup>63</sup> نفس المرجع، ص 132.

<sup>64</sup> نفس المرجع، ص 134-135.

• **المجتمع:** هو العميل النهائي للنظام التعليمي، حيث تساهم مساهمة الجامعات في إعداد الأفراد المؤهلين لحل المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ويتوقع المجتمع من الخريجين القدرة على تطوير الواقع نحو الأفضل في جوانب مختلفة من الحياة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية.

### المبحث الثاني: الإنفاق على التعليم العالي

الهدف من هذا المبحث هو تحليل واقع التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004 - 2018، مع التركيز على سياسة الإنفاق التعليمي وكيفية تأثيرها على آليات التعليم العالي، لأن هذه الفترة شهدت العديد من الإصلاحات في هذا القطاع، بالإضافة إلى مواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بهدف تحديث المناهج وتطويرها لتناسب احتياجات المجتمع الجزائري، فمع زيادة الاهتمام بهذا القطاع والاستثمار في رأس المال البشري من خلال الإنفاق الحكومي، أصبح من الضروري معرفة الاعتمادات المالية المخصصة له ودورها في تحقيق الأهداف المنشودة، ولهذا سنقوم بعرض هذا المبحث من خلال مطلبين: الأول يبين ماهية الإنفاق التعليمي بصفة عامة، أما الثاني يختص في مؤشرات التعليم العالي في الجزائر.

#### المطلب الأول: ماهية الإنفاق التعليمي

سننتظر في هذا المطلب إلى تعريف الإنفاق التعليمي، وأهم مصادره.

#### أولاً: تعريف الإنفاق التعليمي

قبل التطرق إلى ماهية الإنفاق التعليمي يجدر بنا التعرف إلى الإنفاق الحكومي، والذي يعرفه القانون رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية في المادة 54 على أنه: "مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد اشباع حاجة عامة".<sup>65</sup>

ومنه الإنفاق الحكومي يتجلى في كيفية تخصيص الموارد المالية من قبل الحكومة لتمويل التعليم العالي.

يمكن حصر مضامين التعاريف التي تفيد مفهوم الإنفاق التعليمي فيما يلي:

**التعريف الأول:** "هو المبلغ النقدي الذي تخصصه الحكومة بوصفه نسبة من الموازنة العامة للدولة أو من الناتج المحلي الإجمالي بهدف تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال الفرص التعليمية لجميع الأفراد، فتتحمل الدولة كافة النفقات الخاصة بالمستلزمات والخدمات المتعلقة بالتعليم".<sup>66</sup>

**التعريف الثاني:** "كما يتمثل الإنفاق التعليمي في جميع المصاريف ذات الطابع النقدي المستغلة والمخصصة للعملية التعليمية والتربوية من زاوية كون التعليم عملية استثمارية".<sup>67</sup>

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن الإنفاق الحكومي على التعليم هو الوظيفة الإدارية المختصة بتخطيط استخدام الأموال، والحصول عليها من مصادر تمويل مناسبة لتغطية الاحتياجات المالية الضرورية لأداء الأنشطة خلال فترة معينة.

<sup>65</sup> المادة من 52 القانون رقم 18-15.

<sup>66</sup> بن زروال حسبية، أثر الإنفاق في التعليم العالي على التنمية البشرية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2022/2019، ص10.

<sup>67</sup> حامد الحازمي خيرية، الإنفاق والكلفة في التعليم، بحث مقدم لاستكمال متطلبات مقرر اقتصاديات التعليم لمرحلة الماجستير، <http://ast732.blogspot.com/2013/10/blog> تاريخ 2024/02/24، على الساعة 13:46.

## ثانياً: مصادر الإنفاق التعليمي

1- المصادر التقليدية للإنفاق التعليمي: تتمثل هذه المصادر فيما يلي:<sup>68</sup>

- مساهمة الحكومة في تمويل التعليم بجزء من الأموال العامة المتضمنة في الميزانية السنوية؛
- المساهمة المادية للسلطات المحلية الرسمية والشعبية؛
- المساهمة المالية لأسر المتدرسين والمنظمات غير الحكومية في الإنفاق على التلاميذ والطلبة والتي تتخذ صوراً وأشكالاً منها رسوم دراسية، مبالغ اقتناء الكتب، مصاريف الدراسة والتنقل؛
- تبرع المؤسسات الوقفية بقطع من الأراضي لصالح بناء مؤسسات تعليمية وتربوية أو المساهمة بالتبرع بعائدات تلك العقارات والأراضي.

2- المصادر الحديثة في تمويل التعليم: نذكر منها:<sup>69</sup>

- تعمل بعض المنظمات الدولية والإقليمية في منح قروض لتمويل التعليم في الدول المحتاجة؛
- المساعدة التي تقدمها الدول الصناعية الكبرى في شكل منح للدول الفقيرة؛
- عوائد المؤسسات التعليمية من رسوم دراسية على سبيل المثال؛
- الموارد المالية المتحصل عليها من خلال بيع الموارد والخدمات المقدمة لأفراد المجتمع.

## المطلب الثاني: مؤشرات التعليم العالي في الجزائر

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على مؤشر إجمالي الإنفاق على التعليم العالي من إجمالي الإنفاق الحكومي، ومؤشر الإنفاق الجاري على الطالب.

## أولاً: مؤشر إجمالي الإنفاق على التعليم العالي من إجمالي الإنفاق الحكومي

يعتمد هذا المؤشر على حساب إجمالي الإنفاق على التعليم، ويتم حساب هذا المؤشر من خلال العلاقة التالية:<sup>70</sup>

$$100 \times \frac{\text{إجمالي الإنفاق على التعليم في سنة معينة}}{\text{إجمالي الإنفاق الحكومي في تلك السنة}}$$

بنحو عام يعكس هذا المؤشر مستوى استثمار دولة ما في تنمية رأس المال البشري ومدى التزامها بها، ويستخدم غالباً في المقارنات الدولية بوصفه وسيلة لقياس مستوى التزام دولة ما بدعم تنمية رأس المال البشري من خلال التعليم، كما يعد من ضمن المحددات التي تتناولها الدراسات ذات الصلة بمعدلات تحصيل الطلاب منها (TIMSS، PISA، وغيرهما) .

<sup>68</sup> أحمد علي الحاج محمد، اقتصاديات المدرسة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2012، ص 145.

<sup>69</sup> نفس المرجع، ص 146-147.

<sup>70</sup> وزارة التربية والتعليم المصرية، الدليل الفني: المؤشرات القومية للتعليم في مصر، القاهرة، 2009، ص 84.

يظهر الجدول المبين أدناه تطور حجم الإنفاق الحكومي على قطاع التعليم العالي من إجمالي حجم الاعتمادات السنوية المستخرجة من ميزانية تسيير الدولة خلال الفترة 2004-2018

**الجدول رقم (1): تطور يظهر تطور حجم الإنفاق الحكومي على قطاع التعليم العالي من إجمالي حجم الاعتمادات السنوية في الجزائر خلال الفترة 2004-2018:**

الوحدة النقدية: 1000000 دج

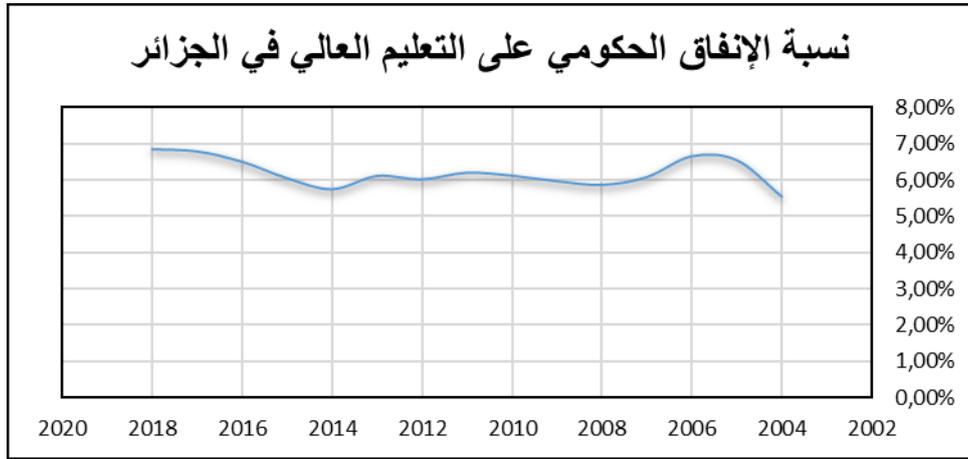
السنة	ميزانية تسيير الدولة	الاعتمادات المخصصة للقطاع	النسبة %
2004	1 200 000	66 497	5,54%
2005	1 200 000	78 381	6,53%
2006	1 283 447	85 320	6,65%
2007	1 574 943	95 689	6,08%
2008	2 017 969	118 306	5,86%
2009	2 593 741	154 633	5,96%
2010	2 838 000	173 484	6,11%
2011	3 434 307	212 831	6,20%
2012	4 608 250	277 174	6,01%
2013	4 335 614	264 583	6,10%
2014	4 714 452	270 742	5,74%
2015	4 972 278	300 334	6,04%
2016	4 807 332	312 146	6,49%
2017	4 591 842	310 792	6,77%
2018	4 584 462	313 337	6,83%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوانين المالية للفترة 2004-2018.

يبين الجدول رقم 01 تطور حجم الإنفاق الحكومي على قطاع التعليم العالي من إجمالي حجم الاعتمادات السنوية في الجزائر خلال الفترة 2004-2018.

حيث نلاحظ أنه هناك ارتفاع في الاعتمادات المخصصة لقطاع التعليم العالي، حيث ارتفعت من 66 497 دج في عام 2004 إلى 312 146 دج في عام 2016، ثم انخفضت في عام 2017 وذلك بسبب انخفاض ميزانية تسيير الدولة في نفس السنة، ثم رجوعها إلى الارتفاع في سنة 2018 رغم أن ميزانية تسيير الدولة استمرت في الانخفاض، أما بالنسبة لنسبة ميزانية القطاع إلى ميزانية تسيير الدولة، فقد تذبذبت بين الارتفاع والانخفاض، حيث وصلت أقصى قيمة لها إلى 6,83% في عام 2018، على الرغم من الانخفاض في الميزانيتين خلال هذه السنة، أما أدنى نسبة خلال الفترة فكانت 5,54% في عام 2004.

الشكل رقم (3): نسبة الإنفاق الحكومي على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا الى معطيات الجدول رقم (01).

نلاحظ انه هناك تقلبا في نسبة الإنفاق الحكومي على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018 مما يفسر هذا بالعوامل المؤثرة في الإنفاق التعليمي داخلية كانت أو خارجية، ومن هذه العوامل المؤثرة:<sup>71</sup>

-العوامل الداخلية:

- ✓ مستوى أجور العاملين بالمؤسسات التعليمية من أساتذة وعمال وإداريين، وعليه فأي زيادة في أجور العاملين يتبعه زيادة في مستوى النفقات التعليمية؛
- ✓ ارتفاع النفقات التعليمية بارتفاع الفئات العمرية في المؤسسات التعليمية؛
- ✓ الاعتماد على الوسائل التكنولوجية الحديثة والمتطورة في العملية التعليمية يساهم في زيادة مستوى الإنفاق التعليمي؛

✓ تدني عدد ساعات العمل للأستاذ والمعلم يمكن أن يسهم في ارتفاع معدلات الإهدار في العملية التعليمية.

- العوامل الخارجية:

- ✓ يعتبر ارتفاع المستوى العام للدخل القومي كمؤشر لزيادة الدخل الفردية ومنها إلى زيادة الإنفاق التعليمي؛
- ✓ ارتفاع مستوى نفقات المعيشية للأفراد نتيجة لارتفاع أسعار السلع والخدمات في المجتمع، إذ نتيجة ارتفاع هذه الأخيرة تزداد نفقات المعيشة وتنتج عنها زيادة نسبة الإنفاق التعليمي؛
- ✓ التطور والتقدم التكنولوجي في سياق المجتمع يتأثر بالمستوى التكنولوجي التعليمي ومنه زيادة النفقات التعليمية.

ثانيا: مؤشر الإنفاق الجاري على الطالب

يقيس هذا المؤشر حجم الإنفاق التعليمي على الطالب الواحد من بين إجمالي الإنفاق الجاري على التعليم خلال فترة زمنية معينة، ويتم حساب هذا المؤشر كما يلي:<sup>72</sup>

<sup>71</sup> راشد الزهران عبد الله زاهي، في اقتصاديات التعليم، دار وائل، عمان، 2015، ص 100.  
<sup>72</sup> وزارة التربية والتعليم المصرية، الدليل الفني: المؤشرات القومية للتعليم في مصر، القاهرة، 2009، ص 82.

$$100 \times \frac{\text{إجمالي حجم الإنفاق الجاري على التعليم}}{\text{العدد الإجمالي للطلاب المقيدين}}$$

يتم استخدام هذا المؤشر لتكوين صورة مطلقة تتمثل في مستوى استثمار دولة معينة في تطوير وتنمية رأس المال البشري ومدى الجدية والالتزام بهذا الهدف، ويرجع هذا السبب لأن المؤشر يمثل رقما فعليًا. نهدف من خلال هذا العنصر الى حساب التكلفة الإجمالية لكل طالب، وهذا لمعرفة مجهودات الدولة في الإنفاق على الطلبة، حيث يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (02): نصيب كل طالب من الإنفاق على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018**

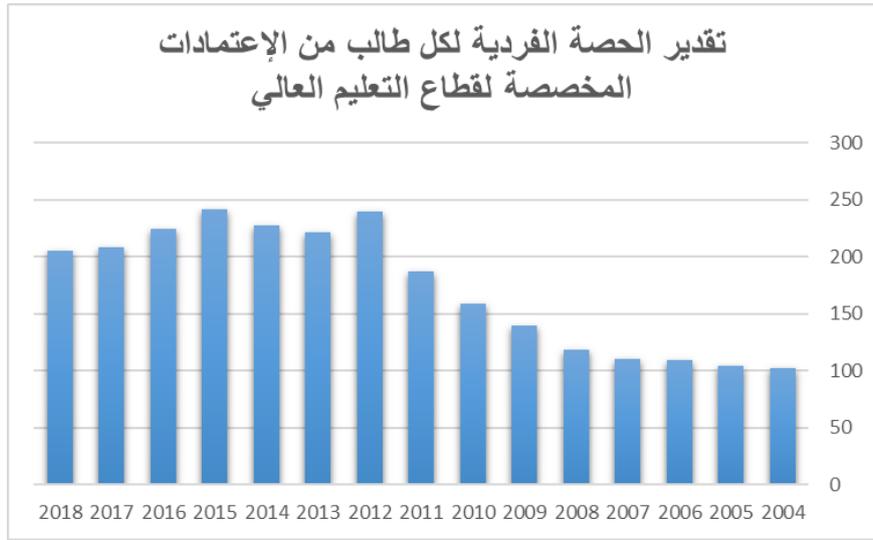
الوحدة النقدية: 1000000 دج

السنة	الاعتمادات المخصصة للقطاع	عدد الطلبة المسجلين	نصيب كل طالب
2004	66 497 092	653 201	102
2005	78 381 380	755 463	104
2006	85 319 925	780 800	109
2007	95 689 309	864 122	111
2008	118 306 406	1 000 834	118
2009	154 632 798	1 103 823	140
2010	173 483 802	1 093 258	159
2011	212 830 565	1 138 600	187
2012	277 173 918	1 154 804	240
2013	264 582 513	1 192 105	222
2014	270 742 002	1 190 249	227
2015	300 333 642	1 241 550	242
2016	312 145 998	1 392 705	224
2017	310 791 629	1 492 247	208
2018	313 336 878	1 523 985	206

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على احصائيات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الجزائر.

يبين الجدول رقم (02) نصيب كل طالب من الإنفاق على التعليم العالي في الجزائر خلال الفترة 2004-2018، حيث نلاحظ أنه كل من الاعتمادات المخصصة لقطاع التعليم العالي ونصيب كل طالب قد تضاعف منذ عام 2004 حتى 2018، حيث بلغ 206 000 دج، وذلك بارتفاع عدد الطلاب المسجلين في التعليم العالي الذين بلغوا 1523985 طالب عام 2018، وهو أمر هام للدولة مما يجعلها تهتم بتطوير قطاع التعليم العالي ومنه زيادة الاعتمادات المخصصة له.

الشكل رقم (04): تقدير الحصّة الفردية لكل طالب من الإعتمادات المخصصة لقطاع التعليم العالي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا الى معطيات الجدول رقم 02.

يتبين لنا من خلال الشكل أعلاه أن الحصّة الفردية لكل طالب تزداد وبالتالي ازدياد الإعتمادات المخصصة لقطاع التعليم العالي إلى أن تبلغ أقصى قيمة لها سنة 2015 بحصّة قدرها 242 000 دج، ثم تتراجع الى أن تصل 206 000 دج في عام 2018.

وهذا ما يجعلنا نقول أن نصيب كل طالب من الإنفاق على التعليم العالي في الجزائر يمثل جزءا أساسيا وضروريا من التكاليف التي يتحملها الطلاب خلال فترة دراستهم الجامعية، تتضمن هذه التكاليف مجموعة واسعة من النفقات التي تشمل تكاليف الدراسة ذاتها، بما في ذلك الرسوم الدراسية، وشراء الكتب الدراسية، والمواد الأكاديمية الأخرى... الخ.

## خلاصة الفصل الثاني:

تم في هذا الفصل التطرق الى أهم النقاط التي تخص قطاع التعليم العالي من جهة كأهدافه وأهم الوظائف التي يقوم بها اتجاه المجتمع ومكوناته التي تعتبر نظاما أساسيا له، وإلى الإنفاق العام على هذا القطاع من جهة أخرى الذي يتطلب تحسينه لتحقيق أقصى قدر من الفائدة والجودة التعليمية.

فباختصار وعلى ما تم التعرف عليه في هذا الفصل يمكننا القول أنه يجب على الحكومات والمؤسسات المعنية بالتعليم العالي أن تولي اهتماما خاصا بزيادة الإنفاق العام في هذا القطاع، فضلا عن ضرورة تحسين كفاءة الأموال المخصصة من خلال أهم المصادر التي تطرقنا إليها كالمساهمات المادية والمالية للسلطات المحلية ومساهمة الحكومة عن طريق الميزانية... الخ.

إن دور التعليم العالي في تعزيز التنمية البشرية في الجزائر يتجلى في عدة جوانب إيجابية، حيث يساهم في بناء وتعزيز رأس المال البشري المؤهل تأهيلا عاليا، ويعمل على تنمية قدرات الطلاب، بالإضافة الى ذلك يلعب دورا فعالا في توزيع الدخل، حيث يتمتع خريجه بمعدلات توظيف أعلى مقارنة بأولئك الذين لديهم مستويات تعليمية أقل، وبالتالي تعزيز جودة التعليم العالي وتحقيق نتائج أفضل للمجتمع والاقتصاد ككل.

ومن النتائج التي توصلنا لها من خلال دراستنا لهذا الفصل أن قطاع التعليم العالي في الجزائر عرف نموا كبيرا في السنوات الأخيرة لارتفاع عدد الجامعات، وتزايد في عدد الطلبة، أجور الموظفين، والهيئة التدريسية التي تشكل جزء من ميزانية القطاع خلال هذه الفترة، حيث خصصت لهذا القطاع مبالغ ضخمة وبالتالي مواجهة مشاكل تمويلية وقلة الموارد المالية للدولة، يستوجب مضاعفة الجهود لتدارك الاختلافات والنهوض بما يتماشى والأهداف التنموية للبلاد.

**الفصل الثالث:**  
**دراسة حالة مؤسسة جامعية**  
**- المدرسة العليا للتجارة -**

### الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة جامعية - المدرسة العليا للتجارة -

تعتبر المدرسة العليا للتجارة إحدى المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي المهني والثقافي التابعة لقطاع التعليم العالي والبحث العلمي، فهي تعد أيضا من أقدم المؤسسات التعليمية في الجزائر، لهذا سوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على هذه المؤسسة.

ولكون محاسبة التكاليف أداة أساسية في المؤسسات ذات الطابع الربحي وأصبحت قابلة للتطبيق في المؤسسات العمومية، قد وقع اختيارنا لدراسة هذا الموضوع على المدرسة العليا للتجارة، وتعتبر أول دراسة تطبيقية على مستوى المدرسة.

سوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها، ومحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، واستخراج النتائج المتحصل عليها.

وهذا ما سيتم توضيحه في المبحثين التاليين:

- تقديم عام للمدرسة العليا للتجارة ESC؛

- تحديد تكلفة الحصة التعليمية وفق نظام ABC في قسم مراقبة التسيير بالمدرسة العليا للتجارة ESC.

## المبحث الأول: تقديم عام للمدرسة العليا للتجارة ESC

تعد المدرسة العليا للتجارة من أقدم المنظمات التعليمية في الجزائر، كما تعتبر من أهم وأكبر المدارس المستهدفة من قبل الطلبة الناجحين في البكالوريا وخاصة حلم المتخصصين في شعبة التسيير والاقتصاد لكونها مختصة في مجال العلوم التجارية والمالية وعلوم التسيير، والتعرف على هذه المدرسة هو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث، حيث سنقسمه إلى مطلبين، المطلب الأول سنتناول فيه التعريف بالمدرسة، أما الثاني سنقوم بتقديم نظرة عامة عنها.

### المطلب الأول: التعريف بالمدرسة العليا للتجارة

سنتطرق في هذا المطلب إلى إلقاء نظرة عامة عن تاريخ المدرسة العليا للتجارة، وكذا موقعها الجغرافي.

#### 1- لمحة تاريخية عن المدرسة:

تأسست المدرسة العليا للتجارة في عام 1900 تحت إدارة فرنسية، وتم إلحاقها بجامعة الجزائر في 18 فبراير 1966، وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 66-43، استعادت الاستقلالية من جامعة الجزائر في عام 1985 وذلك وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 85-160، ووضعت تحت إشراف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي. وحصلت على وضعية المدرسة العليا الكبرى في عام 2005 من خلال المرسوم التنفيذي رقم 05-500، لتقديم التدريب المتخصص والمساهمة في إنتاج المعرفة، في عام 2007 اندمجت في نظام LMD الجديد لتقديم مسارات تكوين مهني ملائمة لمتطلبات السوق والاقتصاد الوطني.<sup>73</sup>

#### 2- الموقع الجغرافي للمدرسة:

كانت تتواجد المدرسة العليا للتجارة «مدرسة مولود قاسم نایت بلقاسم» بالجزائر العاصمة أين تتمركز بمنحدر صالح غربي آغا الجزائر، وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 13-371 تم تحويلها إلى القطب الجامعي الذي يقع على بعد 4 كيلومترات من الشريط الساحلي لولاية تيبازة وبالضبط في مدينة القليعة وذلك بتاريخ 9 نوفمبر 2013.<sup>74</sup>

### الشكل رقم (05): الموقع الجغرافي للمدرسة العليا للتجارة



المصدر: الموقع الإلكتروني للمدرسة العليا للتجارة، تم الاطلاع عليه يوم 2024/04/07، في العنوان الإلكتروني <https://www.esc-alger.dz>

<sup>73</sup> متوفر على الرابط: <https://www.esc-alger.dz> ، يوم 2024/04/07، على الساعة: 22:00.

<sup>74</sup> درواز زكية، أثر الثقافة التنظيمية في تحديد السلوك اتجاه التغيير في المنظمات التعليمية، مذكرة ماجستير في تخصص مراقبة التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008-2009، ص119.

### المطلب الثاني: نظرة عامة حول المدرسة العليا للتجارة

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى مهام المدرسة وعرض الهيكل التنظيمي لها، ثم التعرف على التكوين لهذه المدرسة.

#### أولاً: مهام المدرسة العليا للتجارة

تلعب المدرسة العليا للتجارة دوراً هاماً في التعليم العالي من خلال تنفيذ مهام متنوعة تشمل التكوين العالي، والبحث العلمي، والتطوير التكنولوجي، وترتكز مهامها الرئيسية على:<sup>75</sup>

- ضمان تكوين إطارات مؤهلة تأهيلاً عالياً؛
- تعزيز الثقافة البحثية بين الطلاب؛
- المساهمة في إنتاج ونشر المعرفة وتطويرها؛
- المشاركة في التكوين المتواصل؛
- المشاركة في المناقشات العلمية الدولية وتبادل المعرفة والخبرات لإثرائها.

#### ثانياً: التكوين في المدرسة العليا للتجارة

يتم تقديم التعليم في المدرسة العليا للتجارة عبر مرحلتين مختلفتين:<sup>76</sup>

- مرحلة التدرج: وهو تكوين يدوم 5 سنوات على مرحلتين، مرحلة الجذع المشترك حيث يتلقى الطلاب تدريباً عاماً لمدة سنتين، ومرحلة التخصص التي تدوم 3 سنوات حيث توفر للطلبة تكويناً أساسياً في العديد من التخصصات التي تتمثل في محاسبة ومالية، مالية مؤسسة، مراقبة التسيير، نقود مالية وبنوك، إدارة وتنظيم الشركات، التسويق والاتصال، وهذا وفقاً لاهتماماتهم ونتائجهم.

- مرحلة ما بعد التدرج:

- الدكتوراه: بدأت في عام 1994 وفقاً للمرسوم الصادر في 27 جوان 1994، يتعين على المرشح لبرنامج الدكتوراه الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير وفقاً للمادة 53 من المرسوم التنفيذي رقم 254-98 الصادر في 17 أوت 1998 المتعلق بالتكوين في الدكتوراه والدراسات العليا المتخصصة والتأهيل الجامعي؛

- الدراسات العليا المتخصصة: يمكن لحملة شهادة ليسانس في العلوم التجارية والمالية أو ما يعادلها التسجيل لإكمال دراستهم العليا المتخصصة، ويتم اختيارهم بناءً على درجة الاستحقاق وفقاً للمناصب البيداغوجية المتاحة من قبل الوزارة المختصة. يتطلب التسجيل النهائي حصول المرشح على كفالة مالية من مؤسسة مالية أو تحمله لرسوم التكوين بنفسه.<sup>77</sup>

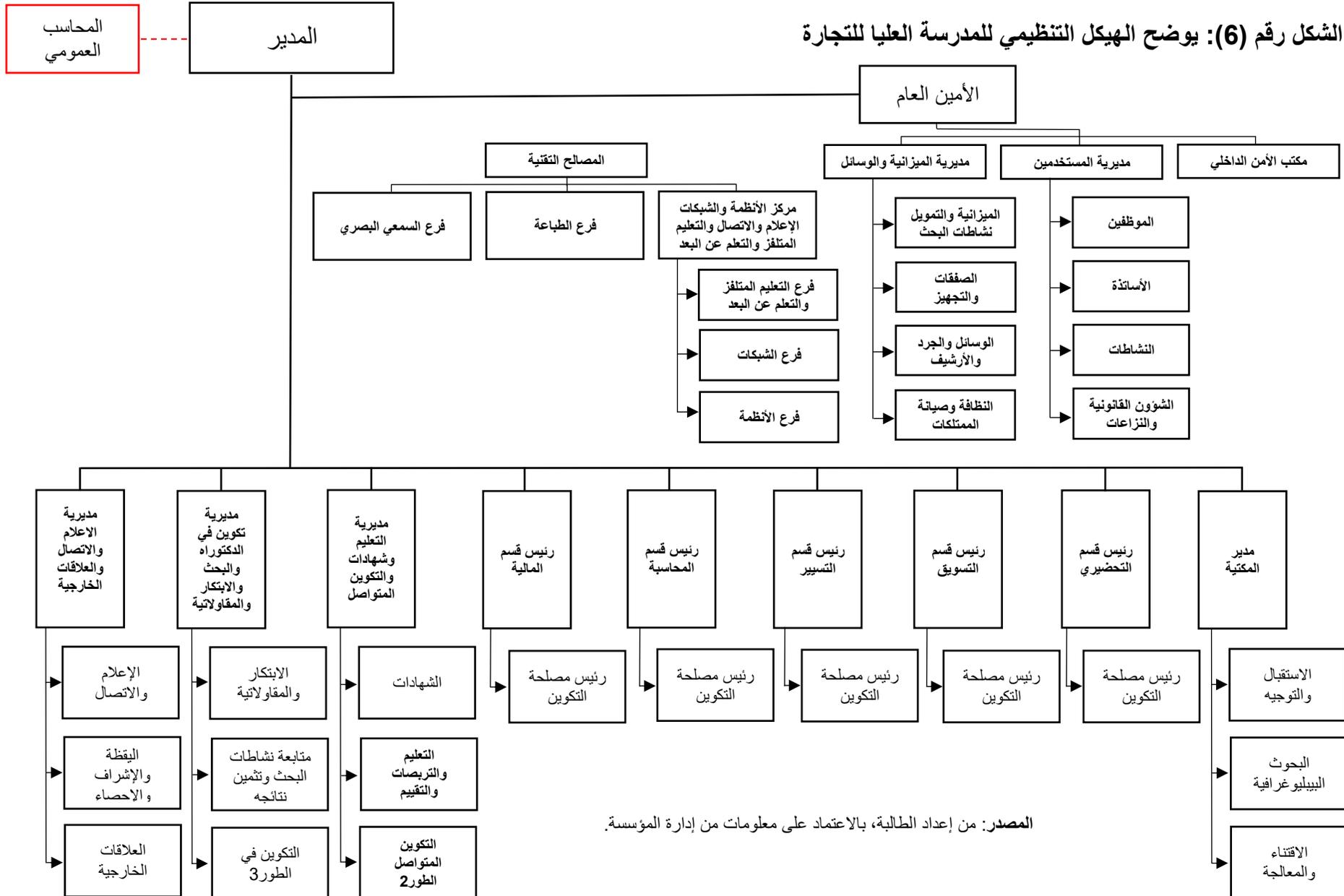
#### ثالثاً: الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للتجارة

الشكل الموالي يبرز الهيكل التنظيمي الحالي للمدرسة العليا للتجارة:

<sup>75</sup> المرسوم التنفيذي رقم 05-500 المؤرخ في 25 ديسمبر 2005، ص 28.

<sup>76</sup> درواز زكية، مرجع سبق ذكره، ص 119-120.

الشكل رقم (6): يوضح الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للتجارة



بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 500-05 المؤرخ في 25 ديسمبر 2005 يجدد مهام المدرسة خارج الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، وكذا القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 سبتمبر 2007 الذي يحدد التنظيم الإداري للمدرسة خارج الجامعة وطبيعة مصالحها التقنية وبتنظيمها والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 فبراير 2018، الذي يحدد التنظيم الإداري للمدرسة العليا وطبيعة مصالحها التقنية وبتنظيمها.

تحدد هذه المراسيم والقرارات هيكل المؤسسة كما يلي:78

**1- المدير:** المسؤول الأول عن التسيير المالي والعام، يُعين بمرسوم بأولوية من بين أساتذة التعليم العالي، وفي حالة عدم وجودهم من بين الأساتذة المحاضرين.

يُساعد المدير كل من:

- مدير مساعد مكلف بالتعليم والشهادات والتدريب المتواصل؛
- مدير مساعد مكلف بالتكوين في الدكتوراه والبحث العلمي والتطوير التكنولوجي والابتكار وترقية المقاولاتية؛
- مدير مساعد مكلف بأنظمة الإعلام والاتصال والعلاقات الخارجية؛
- الأمين العام؛
- مدير المكتبة؛
- رؤساء الأقسام.

## 2- المديرون المساعدون:

يعين المديرون المساعدون بموجب قرار من الوزير المكلف بالتعليم العالي بناء على اقتراح من المدير من بين أساتذة التعليم والتكوين العالين ذوي أعلى رتب.

- المساعد المدير المكلف بالتعليم والشهادات والتكوين المتواصل:

يساعده كل من:

- رئيس مصلحة التعليم والتربصات والتقييم.
- رئيس مصلحة التكوين المتواصل.
- رئيس مصلحة الشهادات.
- ويتولى مسؤوليات متنوعة تشمل:
- السهر على انسجام عروض التكوين المقدمة من قبل الأقسام مع مخطط تنمية المدرسة.
- متابعة وتقييم سير التعليم والتربصات.

78 أحمد مبارك سيد علي، جيلاني سعيد، تنفيذ العمليات خارج الميزانية في المؤسسات ذات الطابع العلمي والثقافي دراسة حالة: مخبر البحث العلمي "أنظمة الإعلام المحاسبية" المنشأ لدى المدرسة العليا للتجارة، مذكرة نهاية الدورة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2021، صص 60-65.

- ضمان الامتثال للتنظيمات المعمول بها في التسجيل وإعادة التسجيل ومراقبة المعارف وتوجيه وإعادة توجيه الطلبة.

- تنفيذ الإجراءات اللازمة لتسليم الشهادات.

- متابعة سير التكوين في القسم التحضيري.

- التنسيق مع اللجان البيداغوجية المدرسية أو مع اللجان الوطنية.

- ترقية نشاطات التكوين المتواصل وتحسين المستوى وتحديد المعارف لفائدة إطارات القطاعات الاجتماعية والاقتصادية بالتنسيق مع مجالات تخصص المدرسة.

• **المدير المساعد المكلف بالتكوين في الدكتوراه والبحث العلمي والتطوير التكنولوجي والابتكار وترقية المقاولاتية**

يساعده كل من:

- رئيس مصلحة التكوين في الطور الثالث.

- رئيس مصلحة متابعة أنشطة البحث وتمين نتائجه

- رئيس مصلحة الابتكار وترقية المقاولاتية.

ويكلف بما يأتي:

- تنظيم ومتابعة سير التكوين في الدكتوراه، والسهر على تطبيق التنظيم المعمول به في هذا المجال.

- المساهمة في ترقية سياسة البحث للمدرسة وتنشيطها.

- متابعة نشاطات البحث في مخابر ووحدات البحث.

- الجمع ونشر المعلومات الخاصة بأنشطة البحث التي تقوم بها المدرسة.

- ضمان متابعة برامج تكوين وتحسين المستوى وتحديد معلومات الأساتذة، والسهر على انسجامها.

- ضمان متابعة سير المجلس العلمي للمدرسة، وتنسيق نشاط اللجان العلمية للقسم.

- المبادرة بأنشطة ترقية التبادل والتعاون مع مؤسسات التعليم العالي الأخرى في مجال التعليم والبحث

- الاستجابة لحاجيات المؤسسات والهيئات الوطنية في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي.

- تشجيع تطوير الابتكار والمقاولاتية.

• **المدير المساعد المكلف بأنظمة الإعلام والاتصال والعلاقات الخارجية**

يساعده كل من:

- رئيس مصلحة الإعلام والاتصال.

- رئيس مصلحة اليقظة الإحصاء والاستشراف.

- رئيس مصلحة العلاقات الخارجية.
- ويكلف بما يأتي:
- تصميم وإنجاز دعائم الاتصال.
- ضمان إدماج الهياكل القاعدية والشبكات المعلوماتية وترقية الترجمة.
- وضع آليات وإجراءات تسمح بجمع المعلومات داخل المدرسة ومعالجتها ونشرها.
- نشر كل معلومة تتعلق بالمدرسة بوسائل تكنولوجيايات الإعلام والاتصال.
- ضمان توفير الخدمات عبر الانترنت لفائدة الطالب.
- مسك البطاقة الإحصائية المدرسية.
- وضع تحت تصرف الطلبة كل معلومة من شأنها مساعدتهم على اختيار توجيههم.
- ضمان متابعة وتنظيم التظاهرات العلمية
- ترقية علاقات المدرسة مع محيطها الاجتماعي والاقتصادي والمبادرة ببرامج الشراكة.

### 3- الأمين العام:

تعيين الأمين العام يتم عن طريق قرار من الوزير المكلف بالتعليم العالي بناءً على اقتراح من المدير، حيث يتولى الأمين العام المسؤولية عن الإدارة الإدارية والمالية للهياكل التابعة له والمصالح التقنية، كما يحصل على تفويض بالتوقيع من المدير.

يساعده كل من:

- نائب مدير المستخدمين والتكوين والنشاطات الثقافية والرياضية.
- نائب مدير المالية والوسائل.

ويكلف بما يلي:

- السهر على السير الحسن للمصالح التقنية.
- السهر على متابعة تسيير المسار المهني لمستخدمي المدرسة.
- ضمان متابعة تمويل أنشطة البحث لوحدات ومخابر البحث.
- اقتراح برامج الأنشطة الثقافية والرياضية وترقيتها.
- ضمان متابعة مخطط الأمن الداخلي للمدرسة.

### 4- مدير المكتبة:

يعين مدير المكتبة بناءً على قرار صادر عن الوزير المكلف بالتعليم العالي، بناءً على توصية من المدير، يتولى مسؤولية إدارة المكتبة، التي تكون منظمة في شكل مصالح، يحصل على تفويض بالتوقيع من المدير.

يساعده كل من:

- رئيس مصلحة الاقتناء والمعالجة.

- رئيس مصلحة البحوث البيبليوغرافية.

- رئيس مصلحة الاستقبال والتوجيه.

ويكلف بما يلي:

- اقتراح برامج اقتناء المؤلفات والتوثيق الجامعي.

- تسيير التوثيق في ميدان اختصاص المدرسة.

- مسك بطاقة الرسائل والمذكرات الطور الثاني والثالث.

- تنظيم رصيد الوثائق المكتبية باستعمال الطرق الملائمة للمعالجة وترتيب والمسك اليومي لجردها.

- وضع الشروط الملائمة لاستعمال الرصيد الوثائقي من قبل الطلبة والأساتذة، ومساعدتهم في بحوثهم البيبليوغرافية.

#### 5- رئيس قسم:

يعين رئيس القسم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، من بين الأساتذة الدائمين للتعليم والتكوين العالين ذوي أعلى رتبة، يتم ذلك بقرار من وزير التعليم العالي، بناءً على توصية من المدير.

يساعده كل من:

- رئيس مصلحة التكوين في القسم التحضيري أو الطور الثاني.

- رئيس مصلحة التكوين في الطور الثالث ونشاطات البحث العلمي وعند الاقتضاء، مديرو المخابر أو وحدات البحث.

ويكلف بما يلي:

- السهر على السير البيداغوجي والإداري الحسن للقسم..

- وضع تحت تصرف الأساتذة والطلبة الوسائل التعليمية الضرورية للتكوين.

- التخطيط وتنسيق نشاطات القسم لا سيما بعقد الاجتماعات الضرورية للتكوين.

- تخطيط وتنسيق نشاطات القسم لا سيما بعقد اجتماعات بيداغوجية منتظمة.

- ضمان المتابعة والتقييم البيداغوجي للتعليم.

#### المبحث الثاني: تحديد تكلفة الحصة التعليمية وفق نظام ABC في قسم مراقبة التسيير بالمدرسة العليا للتجارة.

إن المدرسة العليا للتجارة كغيرها من المؤسسات العمومية، تطبق و تعتمد نظام المحاسبة العمومية وفق للقانون المنصوص عليه، في جميع عملياتها و معالجاتها المحاسبية لجميع تكاليفها وإيراداتها، والتي في مجملها

تقوم على إعداد مشروع الميزانية المعد، و من خلال هذا المبحث سنحاول تطبيق محاسبة التكاليف وذلك لحساب تكلفة الحصة التعليمية بالمؤسسة الجامعية في ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، عن طريق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC و قد اخترنا عامين كفترة محاسبية لهذه دراسة: 2021-2023 في قسم مراقبة التسيير.

### المطلب الأول: تحديد التكاليف وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمدرسة العليا للتجارة وتحديد مختلف العناصر المكونة لتكلفة الحصة التعليمية.

#### أولاً: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ولتطبيق هذا النموذج وجب علينا أن نقوم بعدة خطوات وهي:

- الخطوة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة؛
- الخطوة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط؛
- الخطوة الثالثة: تحديد مسيبات التكلفة لكل نشاط؛
- الخطوة الرابعة: الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط.

#### ثانياً: تحديد العناصر المكونة لتكلفة الحصة التعليمية

- تكاليف الرواتب والأجور: ويشمل هذا العنصر كل ما تدفعه أو تصرفه المدرسة إلى كل من الأساتذة والموظفين والعاملين لديها من رواتب وأجور المحاضرات والحصص التطبيقية وغيرها.

وتتمثل الهيئة التدريسية في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (3): الهيئة التدريسية خلال الفترة 2021-2023

البيان	2022-2021	2023-2022
أستاذ	30	31
أستاذ محاضر أ	22	23
أستاذ محاضر ب	17	17
أستاذ مساعداً	22	22
أستاذ مساعد ب	14	14
أستاذة مشاركين	2	2
مجموع	107	109

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

أما عدد الموظفين والعاملين في المدرسة يتمثل في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (4): عدد الموظفين والعاملين خلال الفترة 2021-2023

البيان	2022-2021	2023-2022
موظفين الإدارة	100	105
عاملين النظافة	24	22
عاملين الأمن	53	54

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- تكاليف المواد المكتبية: تشمل النفقات المرتبطة بشراء واستخدام الأدوات واللوازم المكتبية التي تحتاجها المدرسة لأداء عملياتها اليومية، من بين هذه المواد الأوراق، الأقلام والأدوات الكتابية، المستندات والمجلدات... الخ.

- تكاليف عتاد الإعلام الآلي: تشمل النفقات المرتبطة بشراء وصيانة وتحديث المعدات والأجهزة الحاسوبية والتقنيات المتعلقة بها، ومن بين هذه التكاليف أجهزة الحاسوب، معدات الشبكات، البرمجيات... الخ.

- تكاليف المكتبة: تشمل النفقات المتعلقة بإدارة وتشغيل المكتبة، من بين هذه التكاليف الكتب والمجلات، المواد الإلكترونية، أنظمة إدارة المكتبة... الخ.

- التكاليف الطبية: تشمل النفقات المتعلقة بتقديم الرعاية الصحية والخدمات الطبية من خلال الأدوية، الفحوص الطبية، اللوازم الطبية... الخ.

- تكلفة منحة التربص: تشمل النفقات المرتبطة بتمويل فترة التدريب أو الدراسة التي يقضيها الطالب خارج مقر دراسته المعتاد، ففي المدرسة العليا للتجارة تقدم هذه المنحة في السنة الثالثة ماستر كمجموع لكافة التدريبات التي قام بها خلال مشواره الدراسي، ويتمثل عدد الطلبة الكلي لها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (5): عدد الطلبة خلال الفترة 2021-2023

البيان	2022-2021	2023-2022
عدد الطلبة	1165	1180

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- مصاريف الصيانة والنظافة: وتتمثل في مختلف المصاريف لمتعلقة بأعمال الصيانة والنظافة، وقد تكون الصيانة أو النظافة من أطراف خارجية أو داخلية وهم عمال المدرسة.

- مصاريف الأمن: تشمل النفقات التي تتحملها المدرسة لضمان حماية الطلبة من خلال تقنيات الحماية مثل الكاميرات وأنظمة الإنذار، التجهيزات والمعدات، التأمين، الحراسة... الخ.

- مصاريف النشاطات الطلابية: تختلف اعتمادا على نوع النشاط حيث في المدرسة هناك نوعان أنشطة ثقافية، وأنشطة رياضية، ومن بين هذه التكاليف تأجير المرافق، شراء المواد والمعدات اللازمة، تكاليف النقل إذا كانت النشاطات خارج المدرسة... الخ.

- مصاريف السفر والاجتماعات: تتضمن عادة تكاليف النقل والإقامة للموظفين الإداريين الذين يحتاجون للسفر لحضور اجتماعات ورحلات عمل، وتشمل هذه التكاليف أيضا تكاليف الطعام والشراب والمواد الاستهلاكية... الخ.

- تكاليف مشتركة: وتشمل المصاريف التي لا تخص جهة معينة أو مصلحة معينة من المدرسة كتكاليف إنارة التكوين، التدفئة، الماء... الخ.

**المطلب الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المدرسة العليا للتجارة تخصص مراقبة التسيير**

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ألا وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قسم مراقبة التسيير، الذي يعتبر من بين الأقسام الرئيسية في المؤسسة، ولتطبيق هذا النموذج وجب علينا أن نقوم بعدة خطوات سيتم إيجازها فيما يلي:

#### أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر أول خطوة في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وهي خطوة مهمة جدا يتم فيها تحديد الأنشطة في المدرسة وبالضبط تخصص مراقبة التسيير وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

**الجدول رقم (6): الأنشطة في المدرسة العليا للتجارة تخصص مراقبة التسيير**

الأنشطة	المدرسة العليا للتجارة
التكوين في تخصص مراقبة التسيير	-
الإدارة العامة	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

#### ثانياً: تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكاليف الأنشطة السابقة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية للمدرسة وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف، وللتوضيح أكثر سنقوم بعرض جدول يضم التكاليف المباشرة بالإضافة إلى التكاليف الغير مباشرة الخاصة بالمدرسة.

**الجدول رقم (7): إجمالي التكاليف في المدرسة العليا للتجارة خلال الفترة 2021-2023**

الوحدة النقدية: 1000 دج

تحديد إجمالي التكاليف		
التكاليف	2022-2021	2023-2022
مجموع تكاليف الرواتب و الأجور	121 360,89	131 648,65
تكاليف المواد المكتبية	1 989,94	3 043,10
تكاليف عتاد الإعلام الألي	6 743,46	1 458,97
تكاليف المكتبة	4 747,28	4 997,90
تكاليف الطبية	210,06	184,29
منحة التبرص	-	1 200,00
مصاريف الصيانة	7 995,92	8 967,32
مصاريف النظافة	11 642,93	14 309,70
مصاريف الأمن	23 167,45	26 162,43
مصاريف النشاطات الطلابية	2 418,25	2 742,35
مصاريف السفر و الإجتماعات	843,56	1 334,80
مصاريف الكهرباء	2 533,31	2 739,18
مصاريف الماء	1 830,61	1 795,80
مصاريف الهاتف	226,05	188,46
مصاريف الإنترنت	1 346,00	780,00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

ثالثاً: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

تحتوي المدرسة على نشاطين، وكل نشاط له مسبب تكلفة مرتبط به كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (8): مسببات التكلفة لكل نشاط في المدرسة العليا للتجارة

الأنشطة	مسبب التكلفة
التكوين في تخصص مراقبة التسيير	-
الإدارة العامة	عدد الطلبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن للمدرسة نشاط واحد وهو الإدارة العامة الذي يتعلق بمسبب التكلفة وهو عدد الطلبة، علماً أن للمدرسة عدة تخصصات أخرى لنشاط التكوين لكن في دراستنا اخترنا تخصص واحد وهو مراقبة التسيير يحمل مباشرة للنشاط.

رابعاً: الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط

سنقوم في هذه المرحلة بربط مسبب التكلفة بتكلفة كل نشاط وهذا ما يوضحه الجدولين المواليين:

الجدول رقم (9): الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط للسنة الجامعية 2021-2022

الوحدة النقدية: 1000 دج

2022-2021						البيان
الإدارة العامة			التكوين في تخصص مراقبة التسيير			
النسبة %	حجم مسبب التكلفة	مسبب التكلفة	النسبة %	حجم مسبب التكلفة	مسبب التكلفة	
		قيمة الأجور على مستوى النشاط			قيمة الأجور على مستوى النشاط	مجموع تكاليف الرواتب و الأجور
		قيمة المواد على مستوى النشاط	9,66%	20	عدد الأساتذة	تكاليف المواد المكتبية
		قيمة العتاد على مستوى النشاط			قيمة العتاد على مستوى النشاط	تكاليف عتاد الإعلام الألي
48,31%	100	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,49%	29	عدد الطلبة	تكاليف المكتبة
48,31%	100	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,49%	29	عدد الطلبة	تكاليف الطبية
28,95%	1750	المساحة المبنية (م2)	18,31%	1107	المساحة المبنية (م2)	مصاريف الصيانة
28,95%	1750	المساحة المنظفة (م2)	18,31%	1107	المساحة المنظفة (م2)	مصاريف النظافة
28,95%	1750	المساحة المحروسة (م2)	18,31%	1107	المساحة المحروسة (م2)	مصاريف الأمن و الحراسة
		يحمل مباشرة للنشاط				مصاريف السفر و الاجتماعات
			2,49%	29	عدد الطلبة	مصاريف النشاطات الطلابية
15,63%	350	عدد مصابيح على مستوى النشاط	4,55%	102	عدد مصابيح في القاعات و المدرجات	مصاريف الكهرباء
25,00%	24	عدد الحنفيات المتوفرة	1,24%	1	عدد الحنفيات المكافئة	مصاريف الماء
		يحمل مباشرة للنشاط				مصاريف الهاتف
48,31%	100	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,49%	29	عدد الطلبة	مصاريف الإنترنت

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

## الجدول رقم (10): الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط للسنة الجامعية 2022-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022						البيان
الإدارة العامة			التكوين في تخصص مراقبة التسيير			
النسبة %	حجم مسبب التكلفة	مسبب التكلفة	النسبة %	حجم مسبب التكلفة	مسبب التكلفة	
		قيمة الأجور على مستوى النشاط			قيمة الأجور على مستوى النشاط	مجموع تكاليف الرواتب و الأجور
		قيمة المواد على مستوى النشاط	4,21%	9	عدد الأساتذة	تكاليف المواد المكتتبية
		قيمة العتاد على مستوى النشاط			قيمة العتاد على مستوى النشاط	تكاليف عتاد الإعلام الآلي
49,07%	105	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,37%	28	عدد الطلبة	تكاليف المكتتبية
49,07%	105	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,37%	28	عدد الطلبة	تكاليف الطبية
					يحمل مباشرة للنشاط	منحة التبرص
28,95%	1750	المساحة المبنية (م2)	8,73%	528	المساحة المبنية (م2)	مصاريف الصيانة
28,95%	1750	المساحة المنظفة(م2)	8,73%	528	المساحة المنظفة(م2)	مصاريف النظافة
28,95%	1750	المساحة المحروسة (م2)	8,73%	528	المساحة المحروسة (م2)	مصاريف الأمن و الحراسة
			2,37%	28	عدد الطلبة	مصاريف النشاطات الطلابية
					يحمل مباشرة للنشاط	مصاريف السفر و الاجتماعات
15,63%	350	عدد مصابيح على مستوى النشاط	6,92%	155	عدد مصابيح في القاعات و المدرجات	مصاريف الكهرباء
25,00%	24	عدد الحنفيات المتوفرة	1,20%	1	عدد الحنفيات المكافئة	مصاريف الماء
					يحمل مباشرة للنشاط	مصاريف الهاتف
49,07%	105	عدد العاملين على مستوى النشاط	2,37%	28	عدد الطلبة	مصاريف الإنترنت

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يتضح من الجدولين أعلاه أن لكل نشاط تكلفة ومسبب بحيث تختلف تكلفة كل نشاط على حسب المسبب لذلك النشاط، ومن أجل تخصيص التكاليف المباشرة والغير المباشرة على الأنشطة وجب علينا أن نحدد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط على النحو التالي:

## 1- مسبب التكلفة الذي يحمل قيمته على مستوى كل نشاط:

✓ تكاليف الرواتب والأجور تتمثل في الجدول التالي:

## الجدول رقم (11): قيمة الأجور على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2021-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022	2022-2021	البيان
1 580,56	4 004,22	أجور الأساتذة
130 068,08	117 356,67	أجور الموظفين
131 648,65	121 360,89	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة أجور الأساتذة أقل من أجور الموظفين، لأن هؤلاء الأساتذة يتقاضون أجرهم فقط عن الحصص التي يقومون بتدريسها لطلبة تخصص مراقبة التسيير.

✓ تكاليف عتاد الإعلام الآلي ويمكن تمثيلها في الجدول التالي:

## الجدول رقم (12): قيمة عتاد الإعلام الآلي على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2021-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022	2022-2021	البيان
630,00	450,00	التكوين
6 947,17	5 449,90	الإدارة العامة
7 577,17	5 899,90	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة عتاد الإعلام الالي على مستوى نشاط التكوين في السنة 2022-2023 أكثر من السنة 2021-2022،

✓ تتمثل تكاليف المواد المكتبية في الجدول التالي:

**الجدول رقم (13): قيمة المواد المكتبية على مستوى نشاط الإدارة العامة خلال الفترة 2023-2021**

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022	2022-2021	البيان
1 645,75	1 242,60	الإدارة العامة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه قيمة المواد المكتبية على مستوى نشاط الإدارة العامة خلال الفترة 2023-2021، أما بالنسبة لنشاط التكوين في تخصص مراقبة التسيير، فمسبب التكلفة للمواد المكتبية هو عدد أساتذة التخصص وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (14): عدد الأساتذة الذين يدرسون طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص**

**مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021**

2023-2022	2022-2021	البيان
9	20	عدد الأساتذة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

بعد الانتهاء من تحديد حجم مسبب التكلفة للمواد المكتبية نقوم بحساب نسبة نشاط تكوين في تخصص محاسبية ومالية كما يلي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{عدد أساتذة التخصص} / \text{عدد الإجمالي للأساتذة}) \times 100$$

**2- تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط:**

✓ تكاليف المكتبة والنشاطات الطلابية والطبية وتكاليف الانترنت:

بالنسبة للنشاط التكوين في تخصص مراقبة التسيير حاولنا أخذ عدد الطلبة كمسبب للتكلفة، أما بالنسبة لنشاط الإدارة العامة فمسبب التكلفة قمنا باختياره على أساس عدد الموظفين، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (15): عدد طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير والموظفين**

**على مستوى كل النشاط خلال الفترة 2023-2021**

2023-2022	2022-2021	البيان
28	29	عدد الطلبة
105	100	عدد الموظفين

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

بعد الانتهاء من تحديد حجم مسبب التكلفة لتكاليف المكتبة والنشاطات الطلابية والطبية وتكاليف الانترنت نقوم بحساب نسبة نشاط تكوين في تخصص مراقبة التسيير كما يلي:

نسبة النشاط = (عدد طلبة التخصص / عدد الإجمالي للطلبة) × 100

أما نسبة نشاط الإدارة العامة فتحسب على النحو التالي:

نسبة النشاط = (عدد الموظفين / عدد الإجمالي للأساتذة والموظفين) × 100

✓ تكاليف الصيانة والنظافة والأمن:

- بالنسبة للنشاط التكويني في تخصص مراقبة التسيير قمنا بحساب مساحة القاعات والمدرجات كمسبب للتكلفة، وهذا ما توضحه الجداول التالية:

**الجدول رقم (16): مساحة قاعات طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021**

الوحدة: متر مربع

البيان	عدد القاعات	مساحة القاعة	مساحة القاعات
2022-2021	1	7	7
2023-2022	4	7	28

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه مساحة القاعات التي يدرسون فيها طلبة تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023، حيث افترضنا أن للقاعات نفس المساحة وهي 7 متر مربع لكل قاعة.

**الجدول رقم (17): مساحة مدرجات طلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص**

**مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021**

الوحدة: متر مربع

البيان	المدرج	مساحة المدرج
2022-2021	A	80
	B	120
	C	300
	E	600
	مجموع المساحة	1100
2023-2022	A	80
	B	120
	D	300
	مجموع المساحة	500

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه مساحة المدرجات التي يدرسون فيها طلبة تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023، حيث في سنة 2021-2022 كانت مساحة المدرجات تساوي 1100 متر مربع أما مساحة القاعات التي يوضحها الجدول رقم (16) كانت تساوي 7 متر مربع، وعليه المساحة الإجمالية للقاعات والمدرجات لنشاط التكوين في تخصص مراقبة التسيير هي 1107 متر مربع، أما في سنة 2022-2023 فالمساحة الإجمالية هي 528 متر مربع.

- أما بالنسبة لنشاط الإدارة العامة فمسبب التكلفة قمنا بأخذه على أساس مساحة الإدارة التي قدمت كمعلومة من طرف مؤسسة محل التبريص وهي 1750 متر مربع، حيث المساحة المبنية للمدرسة العليا للتجارة تمثل في الجدول التالي:

## الجدول رقم (18): المساحة المبنية للمدرسة العليا للتجارة

الوحدة: متر مربع

المساحة	البيان
23200	المساحة الإجمالية
17155	المساحة الغير مبنية
<b>6045</b>	<b>المساحة المبنية</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه المساحة المبنية للمدرسة العليا للتجارة التي أخذناها كمسبب لتكاليف الصيانة والنظافة والأمن، وذلك من خلال حسابنا لها من إجمالي مساحة المدرسة.

بعد الانتهاء من تحديد حجم مسبب تكاليف الصيانة والنظافة والأمن نقوم بحساب نسبة نشاط تكوين في تخصص محاسبية ومالية كما يلي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{المساحة الإجمالية للقاعات والمدرجات} / \text{المساحة المبنية}) \times 100$$

أما نسبة نشاط الإدارة العامة فتحسب على النحو التالي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{مساحة الإدارة} / \text{المساحة المبنية}) \times 100$$

✓ تكاليف الكهرباء والماء:

اعتمدنا هنا على عدد المصابيح القاعات والمدرجات ومكاتب الإدارة كمسبب لتكلفة الكهرباء، وعدد الحنفيات كمولد للتكلفة المتعلقة بدورات المياه الموجودة في ممرات القاعات والمدرجات والإدارة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي:

## الجدول رقم (19): عدد المصابيح والحنفيات المكافئة لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021

الإدارة العامة		التكوين في تخصص مراقبة التسيير		البيان
عدد الحنفيات المتوفرة	عدد المصابيح	عدد الحنفيات المكافئة	عدد المصابيح	
24	350	1	102	2022-2021
24	350	1	155	2023-2022

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه عدد المصابيح والحنفيات المكافئة لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021، حيث طابق الإدارة يتواجد فيه 24 حنفية متوفرة، أما عدد الحنفيات المتوفرة في طابق القاعات والمدرجات هي 48 حنفية، ولتخصيص عدد الحنفيات لطلبة تخصص مراقبة التسيير الذي كان في سنة 2022-2021: 29 طالب من 1165 طالب قمنا بحساب عدد الحنفيات المكافئة على النحو التالي:  $(29 \times 48) / 1 = 1165$ ، وبما أن عدد الطلبة في السنة 2023-2022 لم يتغير بنسبة كبيرة، فإن عدد الحنفيات المكافئة بالتقريب نفسها.

ولحساب نسبة النشاط لتكاليف الكهرباء والماء احتجنا العدد الإجمالي لكل من المصابيح والحنفيات الموجودة في المدرسة، وتكون كالتالي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (20): العدد الإجمالي لكل من المصاييح والحنفيات المتواجدة في المدرسة العليا للتجارة

البيان	العدد الإجمالي
عدد المصاييح	2240
عدد الحنفيات	96

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

نسبة نشاط تكوين في تخصص محاسبة ومالية لتكاليف الكهرباء كما يلي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{عدد المصاييح للقاعات والمدرجات} / \text{العدد الإجمالي للمصاييح}) \times 100$$

أما نسبة نشاط الإدارة العامة لتكاليف الكهرباء فتحسب على النحو التالي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{عدد مصاييح الإدارة} / \text{العدد الإجمالي للمصاييح}) \times 100$$

نسبة نشاط تكوين في تخصص محاسبة ومالية لتكاليف الماء كما يلي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{عدد الحنفيات المكافئة} / \text{العدد الإجمالي للحنفيات}) \times 100$$

أما نسبة نشاط الإدارة العامة لتكاليف الماء فتحسب على النحو التالي:

$$\text{نسبة النشاط} = (\text{عدد الحنفيات المتوفرة} / \text{العدد الإجمالي للحنفيات}) \times 100$$

### 3- مسبب التكلفة الذي يحمل مباشرة للنشاط:

✓ نشاط التكوين في تخصص مراقبة التسيير تتمثل تكاليفه في تكلفة منحة التربص المتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): تكلفة منحة التربص لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

البيان	2022-2021	2023-2022
منحة التربص	-	1200

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مكتب نفقات التسيير

يوضح الجدول أعلاه تكلفة منحة التربص لتخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023، حيث نلاحظ أن هذه المنحة تقدم فقط في السنة الثالثة ماستر، وهذا راجع لنظام المدرسة.

✓ نشاط الإدارة العامة تتمثل تكاليفها فيما يلي:

الجدول رقم (22): تكاليف السفر والاجتماعات وتكلفة الهاتف خلال الفترة 2021-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

البيان	2022-2021	2023-2022
تكاليف السفر والاجتماعات	843,56	1 334,80
تكاليف الهاتف	226,05	188,46

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مكتب نفقات التسيير

خامسا: تحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط

تتمثل مجموع التكاليف المباشرة والغير مباشرة للسنة الثانية والثالثة ماستر لكل نشاط في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (23): مجموع التكاليف المباشرة والغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط

خلال السنة الجامعية 2021-2022

الوحدة النقدية: 1000 دج

2022-2021		البيان
الإدارة العامة	التكوين في تخصص مراقبة التسيير	
117 356,67	400,43	مجموع تكاليف الرواتب و الأجور
1 242,60	139,69	تكاليف المواد المكتبية
5 449,90	450,00	تكاليف عتاد الإعلام الألي
2 293,37	118,17	تكاليف المكتبة
101,48	5,23	تكاليف الطبية
2 314,78	1 464,27	مصاريف الصيانة
3 370,58	2 132,13	مصاريف النظافة
6 706,87	4 242,58	مصاريف الأمن والحراسة
-	60,20	مصاريف النشاطات الطلابية
843,56	-	مصاريف السفر و الإجتماعات
395,83	115,36	مصاريف الكهرباء
457,65	19,07	مصاريف الماء
226,05	-	مصاريف الهاتف
650,24	33,51	مصاريف الإنترنت
<b>141 409,58</b>	<b>9 180,62</b>	<b>مجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم (24): مجموع التكاليف المباشرة والغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط

خلال السنة الجامعية 2022-2023

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022		البيان
الإدارة العامة	التكوين في تخصص مراقبة التسيير	
130 068,08	1 580,56	مجموع تكاليف الرواتب و الأجور
1 645,75	115,38	تكاليف المواد المكتبية
6 947,17	630,00	تكاليف عتاد الإعلام الألي
90,42	4,37	تكاليف المكتبة
90,42	4,37	تكاليف الطبية
-	1 200,00	منحة التبرص
2 596,00	783,25	مصاريف الصيانة
4 142,59	1 249,88	مصاريف النظافة
7 573,90	2 285,16	مصاريف الأمن والحراسة
-	65,07	مصاريف النشاطات الطلابية
1 334,80	-	مصاريف السفر و الإجتماعات
428,00	189,54	مصاريف الكهرباء
448,95	18,71	مصاريف الماء
188,46	-	مصاريف الهاتف
382,71	18,51	مصاريف الإنترنت
<b>155 937,25</b>	<b>8 144,80</b>	<b>مجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من الجدولين أعلاه أن مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة لنشاط الإدارة العامة أكبر من نشاط التكوين في السنتين، وهذا راجع إلى أن نشاط الإدارة العامة يخص تكاليف المدرسة في جميع المستويات أما بالنسبة للتكوين فالتكاليف تخص فقط تخصص مراقبة التسيير، وقد تم تحديد تكلفة كل نشاط وفق المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة كل نشاط} = \text{نسبة النشاط} \times \text{تكلفة}$$

هناك بعض التكاليف التي تحمل قيمتها على مستوى كل نشاط والتي أخذت من الجداول رقم 11، 12، 13 والتي تتمثل في:

✓ تكاليف الرواتب والأجور

✓ تكاليف عتاد الإعلام الآلي

✓ تكاليف المواد المكتبية بالنسبة لنشاط الإدارة العامة

هناك بعض التكاليف التي تحمل قيمتها مباشرة للنشاط والتي أخذت من الجداول رقم 21، 22، والتي تتمثل في:

✓ تكاليف السفر والاجتماعات بالنسبة لنشاط الإدارة العامة

✓ تكاليف الهاتف بالنسبة لنشاط الإدارة العامة

✓ تكلفة منحة التربص بالنسبة لنشاط التكوين

سادسا: تحديد التكلفة الكلية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير

بعد جمع مختلف التكاليف المباشرة وغير مباشرة الخاصة بكل نشاط على حدى، نقوم بتحديد التكلفة الكلية لكل نشاط، فبالنسبة لنشاط التكوين في تخصص مراقبة التسيير تؤخذ كما هي لأننا خصص التكاليف لهذا التخصص فقط، أما نشاط الإدارة العامة فيجب علينا حساب النسبة المأخوذة فقط لتخصص مراقبة التسيير وفق المعادلة التالية:

$$\text{نسبة نشاط الإدارة العامة} = (\text{عدد طلبة التخصص} / \text{العدد الإجمالي للطلبة}) \times 100$$

وتحسب التكلفة الكلية لنشاط الإدارة العامة كتالي:

$$\text{التكلفة الكلية لنشاط الإدارة العامة} = \text{نسبة نشاط الإدارة العامة} \times \text{مجموع تكاليف الإدارة العامة}$$

والجدولين التاليين يمثلان التكلفة الكلية لطلبة تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023:

الجدول رقم (25): التكلفة الكلية لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص مراقبة التسيير

### خلال السنة الجامعية 2021-2022

الوحدة النقدية: 1000 دج

2021-2022			
التكلفة الكلية	نسبة %	التكاليف	البيان
9 180,62	-	9 180,62	التكوين في تخصص مراقبة التسيير
3 520,07	2,49%	141 409,58	الإدارة العامة
<b>12 700,68</b>		<b>مجموع</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة

الجدول رقم (26): التكلفة الكلية لطلبة السنة الثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير

خلال السنة الجامعية 2023-2022

الوحدة النقدية: 1000 دج

2023-2022			
التكلفة الكلية	نسبة %	التكاليف	البيان
8 144,80	-	8 144,80	التكوين في تخصص مراقبة التسيير
3 700,21	2,37%	155 937,25	الإدارة العامة
<b>11 845,01</b>			<b>مجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة

وعليه التكلفة الكلية لطلبة تخصص مراقبة التسيير تحسب كما يلي:

التكلفة الكلية لطلبة تخصص مراقبة التسيير = مجموع التكلفة الكلية لكل نشاط

سابعاً: تحديد تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير

لحساب تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلبة تخصص مراقبة التسيير وجب علينا تحديد الحجم الساعي القانوني للطالب في السنة وهو 384 ساعة الذي نصت عليها المادة 7 من الجريدة الرسمية للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 23، 4 ماي سنة 2008، وبهذا نقوم بقسمة التكلفة الكلية لطلبة تخصص مراقبة التسيير على عدد الساعات التدريسية السنوية، والمتمثلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (27): تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص

مراقبة التسيير خلال الفترة 2023-2021

الوحدة النقدية: 1000 دج

تخصص مراقبة التسيير			البيان
تكلفة الحصة التعليمية	الحجم الساعي	التكلفة الكلية	
33,07	384	12 700,68	2022-2021
30,85	384	11 845,01	2023-2022

المصدر: من إعداد الطلبة

يوضح الجدول أعلاه أن تكلفة الحصة التعليمية في السنة الثانية ماستر تقدر ب: 33070 دج لطلبة تخصص مراقبة التسيير أما في السنة الثالثة ماستر قدرت ب: 30850 دج، حيث نلاحظ أن تكلفة الحصة التعليمية خلال سنة 2022-2021 كانت أكبر من سنة 2023-2022 بنسبة قليلة، وهذا راجع إلى اختلاف في عدد الطلبة من سنة إلى أخرى وباختلاف التكاليف أيضا.

ومقارنة مع ميزانية التسيير للمدرسة العليا للتجارة التي قدرت ب: 508 350 000 دج في سنة 2023، نلاحظ أن تكلفة الحصة التعليمية قليلة جدا وذلك بسبب أننا قمنا بدراسة تكاليف تخصص واحد من بين مجموع تكاليف قسم التحضير وجذع مشترك وباقي التخصصات في العامين ومنه تعتبر هذه النتيجة المتحصل عليها قريبة جدا من الواقع.

وعليه قمنا بمحاولة تطبيق نموذج لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ألا وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قسم مراقبة التسيير في مؤسسة عمومية ذات طابع علمي مهني ثقافي وهي المدرسة العليا للتجارة.

ثامنا: تحديد تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطالب السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير لتحديد تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطالب تخصص مراقبة التسيير قمنا بقسمة تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة للطلبة على عدد طلبة التخصص، والمتمثلة في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (28): تكلفة الحصة التعليمية للساعة الواحدة لطالب السنة الثانية والثالثة ماستر تخصص مراقبة التسيير خلال الفترة 2021-2023**

الوحدة النقدية: 1000 دج

تخصص مراقبة التسيير			البيان
تكلفة الطالب	عدد الطلبة	تكلفة الحصة التعليمية	
1,14	29	33,07	2022-2021
1,10	28	30,85	2023-2022

المصدر: من إعداد الطلبة

يوضح الجدول أعلاه أن تكلفة الطالب في السنة الثانية ماستر تقدر ب: 1140 دج لتخصص مراقبة التسيير أما في السنة الثالثة ماستر قدرت ب: 1100 دج، ومقارنة بما صرح عنه وزير التعليم العالي والبحث العلمي عن تكلفة الطالب السنوية التي قدرت ب: 300 000 دج لسنة 2023، فإن تكلفة الطالب للساعة الواحدة هي 781 دج في الجامعات الجزائرية، ومنه النتيجة المتحصل عليها من دراستنا معقولة.

## خلاصة الفصل الثالث:

لقد تمكنا من خلال هذا الفصل من إبراز أهم الأنظمة الحديثة المستخدمة في قياس وتحليل تكاليف المؤسسات العمومية التعليمية، ألا وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كونه يعمل على تحديد وتوزيع التكاليف داخل مؤسسة محل دراستنا المدرسة العليا للتجارة حسب احتياجات كل نشاط من الأنشطة، حيث اتضح لنا من خلاله مدى تحقيق إيجابيات في ضبط وتحديد الأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة فوق العادة.

ومن خلال تفعيل نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية التعليمية التي واجهنا فيها مجموعة من الصعوبات من بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة المخصصة لكل نشاط، قد قدم لنا أفضل خدمة وبأقل تكلفة ممكنة، وذلك عن طريق المعلومات التي يقدمها هذا النظام بشكل أكثر دقة عن بنية تكاليف الخدمات التعليمية.

من خلال الواقع العملي الذي قدم لنا رؤية عن إجراءات إرساء نظام ABC في المدرسة العليا للتجارة متتبعين الخطوات التي تطرقنا لها في الجانب النظري، قد تبيننا لنا أن هذا النظام يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الموازنة للأعوام القادمة.

الخاتمة

## خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية، لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص: مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة، وذلك بكونه يعطي نتائج أكثر دقة ومصداقية، ومن أهم الأنظمة الحديثة المستخدمة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

ومن خلال الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة سابقا قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي وذلك لإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي للمؤسسة الجامعية المدرسة العليا للتجارة، تم الإجابة على الإشكالية من خلال الفرضيات المنطلقة منها واختبار مدى صحتها من خلال فقرات الدراسة، والتوصل إلى عدد من النتائج نقدم من خلالها بعض التوصيات، وكذا من خلال هذه الدراسة ظهرت لنا آفاق أخرى لهذا الموضوع.

### نتائج اختبار الفرضيات:

#### -الفرضيات الفرعية: تشمل ثلاث فرضيات

- تشمل الفرضية الأولى والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تهتم بتجميع بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات تستخدمها الإدارة لاتخاذ القرارات، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول؛
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي تنص على أن الانفاق العام في قطاع التعليم العالي يشير إلى الاعتمادات التي تخصصها الحكومة من ميزانيتها لدعم وتحسين التعليم العالي، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني؛
- وكذلك فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة حصة تعليمية لطلبة السنة الثانية والثالثة ماستر، تخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة، ولقد تم إثبات صحتها من خلال النتائج المتحصل عليها في الفصل الثالث.

-الفرضية الرئيسية: على أساس هذه الفرضيات يمكن التحقق من الفرضية الرئيسية التي تنص على أن محاسبة التكاليف لها دور هام في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة لتسيير المؤسسة.

### نتائج الدراسة:

تمكنا من التوصل إلى بعض النتائج التي تتمثل في النقاط التالية:

- يعد قصور النظام المحاسبي العمومي المعتمد حاليا في قطاع التعليم العالي وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها عاملا رئيسيا ولد الحاجة إلى تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- هناك تنوع وتعدد في خدمات قطاع التعليم العالي، الأمر الذي يتطلب بالضرورة إلى تبني نظام يرشد تكاليفه خاصة في ظل ضخامة ميزانيتها، والتفكير بجدية والأخذ في الحسبان تقلبات أسعار البترول ما دام هو المورد الرئيسي لإيرادات الدولة.
- قدرة نظام ABC على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة، بشكل دقيق للمدرسة العليا للتجارة المقدمة.
- إن نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الجامعية يتطلب التحديد الجيد والدقيق للأنشطة الرئيسية ومدى تربطها ببعضها وتفسير التكاليف المشتركة بين الأنشطة.

- لا يمكن القول بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أفضل نظام من الأنظمة الأخرى لأن كل نظام يتخلله عيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة جامعية ما، إلا باتخاذ قرار إلزامية تطبيق محاسبة التكاليف لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة وذلك من خلال إرساء مرسوم قانوني يجبر على تطبيق نظام معين.

- أظهرت النتائج أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، يمد المدرسة بتقارير عن تكلفة كل الأنشطة التي يؤديها قسم مراقبة التسيير.

- عدم اهتمام نظام المحاسبة العمومية المتبنى من قبل القطاع العمومي غير الهادف للربح، لقياس تكلفة المنتجات وهذا ما يفتح الباب لعدم اللامبالاة والتبذير للمال العام.

- تكلفة الحصص التعليمية تختلف من سنة إلى أخرى باختلاف عدد الطلبة المتمدرسين.

- طبيعة الهيكل التنظيمي الحالي للمدرسة لا يساعد على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، لأنه مفصل أساسا على توزيع المسؤوليات وطبيعة الخدمات المقدمة للطلبة، وأهمل الجانب التكليفي بشكل تام.

- من خلال الدراسة التطبيقية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المدرسة العليا للتجارة التي هي محل دراستنا، اتضح لنا أن التكاليف السلعية والخدمية أكبر من مبالغ الرواتب والأجور وهذا يدل على أن المدرسة تهتم بنفقات التطوير والمشاريع المبنية على عكس التكاليف التي تحمل على نشاط التكوين التي كانت ضئيلة.

#### الصعوبات:

يوجد العديد من المشاكل التي تلزم عملية التطبيق العملي ومن أهمها:

- صعوبة الاستجابة للنظام بسبب ابتعاد الهيكلة التنظيمية والمحاسبية كل بعد عن انتهاج أنظمة التكاليف.

- الصعوبات الخاصة بتجميع البيانات المطلوبة لتنفيذ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

- عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف بالمدرسة.

#### التوصيات:

من خلال النتائج والصعوبات السابقة نقترح مجموعة من التوصيات:

- إنشاء مكاتب تخطيط تهتم بتحديد وتحليل عناصر التكلفة التعليمية التي يتحملها الطالب.

- يجب دراسة تكاليف التعليم العالي لأنها تساهم في التخطيط وتحسين نوعية التعليم المرغوبة.

- محاولة نشر الوعي المحاسبي بضرورة تحديد تكلفة الحصص التعليمية بدقة في المؤسسات الجامعية عبر تطبيق الأنظمة الحديثة للتكاليف.

- تكوين مسيري المؤسسات الجامعية والمحاسبين في كيفية تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف مما يؤدي إلى تدنية التكاليف للخدمة التعليمية.

- التنسيق بين وظائف المؤسسة وإرساء التعاون وتبادل المعلومات بين المصالح للحصول على تنظيم وتسيير جيد لمختلف الأنشطة.

- تخصيص قسم خاص في المؤسسات الجامعية يهتم بطريقة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدنية التكاليف.
- إعادة تكييف نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع متطلبات تطبيق النظام، أو إنتاج نظام محاسبة التكاليف خاص بالمؤسسة العمومية.
- ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في قطاع التعليم العالي لما له من دور فعال في ترشيد الإنفاق العام، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة.

### آفاق الدراسة:

- وفي أخير، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا وبذلك نختم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في مستقبل، ويمكن صياغتها على نحو التالي:
- تطبيق المحاسبة التحليلية بالنسبة للعمليات خارج الميزانية في المدرسة العليا للتجارة.
  - أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لاتخاذ القرارات وتحسين الأداء في مؤسسة جامعية.
  - تقييم أثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة جامعية.
  - نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كنظام معلومات فعال في مؤسسة جامعية.
  - دور محاسبة التكاليف في ترشيد النفقات العامة.

المراجع

## قائمة المراجع:

## أولاً: الكتب

1. أبو زيد كمال خليفة وآخرون، "محاسبة التكاليف"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001.
2. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
3. أحمد علي الحاج محمد، اقتصاديات المدرسة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2012.
4. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
5. الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان (الأردن)، 2004.
6. السامرائي مهدي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
7. العشماوي محمد، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
8. المطارنة غسان فلاح سلام، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 006، عمان الأردن، 2003.
9. بربري محمد أمين، محاسبة تحليلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
10. بن بوتلجة أمينة، مكي محرز، المحاسبة التحليلية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2018.
11. تفرات يزيد، محاسبة التكاليف، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2018.
12. حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970.
13. حميدي عبد الرحمان سعد وآخرون، أنماط التعليم العالي في دول مجلس التعاون الخليجي العربية، د ط، مطابع جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المملكة العربية السعودية، 1999.
14. دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
15. دباس العبادي هاشم فوزي، حليم الطائي يوسف، أفنان عبد علي الأسدي، إدارة التعليم العالي: مفهوم حديث في الفكر الإداري المعاصر، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
16. دودين أحمد يوسف، إدارة الجودة الشاملة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
17. راشد الزهران عبد الله زاهي، في اقتصاديات التعليم، دار وائل، عمان، 2015.
18. سرور الحريري محمد، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
19. شافعي عباس، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1975.
20. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
21. عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف مدخل جديد، جبهة نشر والتوزيع، 2007.

22. عوض الترتوري محمد، جويحان أغادير عرفات، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
23. فليح حسن م.م. حوراء، م/ محاسبة تكاليف، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي كلية المستقبل الجامعة، بدون سنة نشر.
24. نايف علوان قاسم، إدارة الجودة الكاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005.
25. نور أحمد، مبارك صلاح الدين عبد المنعم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
26. هشام يعقوب مريزق وفاطمة حسين الفقيه، قضايا معاصرة في التعليم العالي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان 2008.
27. هورنجرن تشارلز وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية.
28. يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.

### ثانياً: المقالات

1. أ.سالمي ياسين، أ. داحو خير الدين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 01، العدد 03، 2019.
2. الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة: دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد، المجلد 17، العدد 02، 2011.
3. جمعة أبكر حمزة بشري، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC في الرقابة على التكاليف، المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، كلية العلوم الإدارية، كليات بريدة الأهلية، بريدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 04، العدد 40، 2023.
4. زرقى عمار، دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية دراسة حالة اتصالات الجزائر بنر العاتر، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي تبسي، تبسة، المجلد 01، العدد 02، 2018.
5. فريحي محسن، بروبة الهام، دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 01، مارس 2023، جامعة محمد خيضر الوادي، الجزائر.
6. ليث عبد الحكيم، زوين عمار عبد الأمير، الميالي حاكم أحسوني، تحسين جودة خدمة التعليم الجامعي باستخدام نموذج QFD، في مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 12، 2009.

### ثالثاً: أطروحات الدكتوراه

1. ابن مزوزية ابراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة عمى النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.
2. أحمد مبارك سيد علي، جيلاني سعيد، تنفيذ العمليات خارج الميزانية في المؤسسات ذات الطابع العلمي والثقافي دراسة حالة: مخبر البحث العلمي "أنظمة الإعلام المحاسبية" المنشأ لدى المدرسة العليا للتجارة، مذكرة نهاية الدورة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.
3. بن زروال حسبية، أثر الإنفاق في التعليم العالي على التنمية البشرية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2022/2019.

4. بن عويدة نجوى، التعليم العالي في الجزائر بين واقع الإصلاحات ومتطلبات التنمية البشرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018-2019.
5. بوجناح ججيقة، بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018.
6. بوخلوة باديس، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة غير منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
7. حمدي سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
8. خالدي عادل، أثر استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد التكلفة، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2010-2011.
9. درواز زكية، أثر الثقافة التنظيمية في تحديد السلوك اتجاه التغيير في المنظمات التعليمية، مذكرة ماجستير في تخصص مراقبة التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008-2009.

#### رابعاً: مذكرات التخرج

1. العتلي مروة، نايلي مريم، التكامل بين طريقة التكلفة على أساس المواصفات ABC وطريقة التكلفة المستهدفة TC، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الصديق بن يحي جيجل، 2019.
2. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
3. عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
4. فلالي غنية، ضمان الجودة في التعليم العالي في الجزائر الواقع والآفاق - دراسة ميدانية في أربع مؤسسات جامعية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، 2016/2017.
5. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
6. نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
7. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة السعر للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2013.

#### خامساً: محاضرات ومطبوعات ودلائل

1. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر-باتنة 1 -، بدون سنة.
2. وزارة التربية والتعليم المصرية، الدليل الفني: المؤشرات القومية للتعليم في مصر، القاهرة، 2009.

## سادسا: ملتقيات

1. مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة على لونيبي البلدية 02، 2017.

## سابعا: القوانين والمراسيم التنفيذية

1. القانون رقم 99-05 المؤرخ في 4 أبريل 1999، المتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي، المعدل والمتمم.

2. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بالقوانين المالية.

3. المرسوم التنفيذي رقم 05-500 المؤرخ في 25 ديسمبر 2005.

## ثامنا: المواقع الإلكترونية

1. <https://www.mesrs.dz/index.php/fr/agregats-2/>
2. <https://www.esc-alger.dz>
3. [http://ast732.blogspot.com/2013/10/blog\\_](http://ast732.blogspot.com/2013/10/blog_)

الملاحق

## قائمة الملاحق

## الملحق رقم (1): تكاليف أجور الأساتذة لتخصص مراقبة التسيير في المدرسة العليا للتجارة

البيان	الرقم	الرتبة	الاجر الشهري	علاوة المردودية 3 أشهر	علاوة المردودية للشهر	الأجر الكلي	عدد الساعات العمل الشهرية	الأجر الكلي للساعة الواحدة	عدد ساعات العمل للتخصص	الأجر الكلي للتخصص
1	أستاذ	214 468,00	107 892,00	35 964,00	250 432,00	36	6 956,44	40	278 257,78	
2	أستاذ	262 341,00	115 884,00	38 628,00	300 969,00	36	8 360,25	20	167 205,00	
3	أستاذ	224 392,00	111 888,00	37 296,00	261 688,00	36	7 269,11	40	290 764,44	
4	أستاذ	281 013,00	127 872,00	42 624,00	323 637,00	36	8 989,92	20	179 798,33	
5	أستاذ محاضر أ	140 444,00	79 488,00	26 496,00	166 940,00	36	4 637,22	40	185 488,89	
6	أستاذ محاضر أ	162 608,00	89 856,00	29 952,00	192 560,00	36	5 348,89	40	213 955,56	
7	أستاذ محاضر أ	201 448,00	107 136,00	35 712,00	237 160,00	36	6 587,78	40	263 511,11	
8	أستاذ محاضر أ	177 584,00	96 768,00	32 256,00	209 840,00	36	5 828,89	40	233 155,56	
9	أستاذ محاضر أ	125 168,00	72 576,00	24 192,00	149 360,00	36	4 148,89	20	82 977,78	
10	أستاذ محاضر ب	118 266,00	69 876,00	23 292,00	141 558,00	36	3 932,17	20	78 643,33	
11	أستاذ محاضر ب	174 600,00	97 200,00	32 400,00	207 000,00	36	5 750,00	40	230 000,00	
12	أستاذ محاضر ب	110 757,00	66 852,00	22 284,00	133 041,00	36	3 695,58	40	147 823,33	
13	أستاذ محاضر ب	98 062,50	60 750,00	20 250,00	118 312,50	36	3 286,46	40	131 458,33	
14	أستاذ مساعد أ	149 230,00	91 152,00	30 384,00	179 614,00	36	4 989,28	40	199 571,11	
15	أستاذ مساعد أ	136 472,75	88 290,00	29 430,00	165 902,75	36	4 608,41	144	663 611,00	
16	أستاذ مساعد أ	111 217,00	74 088,00	24 696,00	135 913,00	36	3 775,36	40	151 014,44	
17	أستاذ مساعد أ	121 266,25	79 758,00	26 586,00	147 852,25	36	4 107,01	40	164 280,28	
18	أستاذ مساعد أ	140 930,00	91 152,00	30 384,00	171 314,00	36	4 758,72	40	190 348,89	
19	أستاذ مساعد ب	87 022,25	62 802,00	20 934,00	107 956,25	36	2 998,78	40	119 951,39	
20	حاملة شهادة ماجستير	-	-	-	-	-	-	-	32 400,00	
مجموع										
4 004 216,56										
1	أستاذ	270 964,00	123 876,00	41 292,00	312 256,00	36	8 673,78	40	346 951,11	
2	أستاذ	186 496,00	95 904,00	31 968,00	218 464,00	36	6 068,44	40	242 737,78	
3	أستاذ	262 341,00	115 884,00	38 628,00	300 969,00	36	8 360,25	20	167 205,00	
4	أستاذ محاضر أ	141 244,00	79 488,00	26 496,00	167 740,00	36	4 659,44	40	186 377,78	
5	أستاذ محاضر أ	164 308,00	89 856,00	29 952,00	194 260,00	36	5 396,11	20	107 922,22	
6	أستاذ محاضر أ	159 881,00	76 032,00	25 344,00	185 225,00	36	5 145,14	20	102 902,78	
7	أستاذ محاضر أ	125 168,00	72 576,00	24 192,00	149 360,00	36	4 148,89	20	82 977,78	
8	أستاذ محاضر ب	174 600,00	97 200,00	32 400,00	207 000,00	36	5 750,00	40	230 000,00	
9	أستاذ مساعد أ	82 196,00	59 832,00	19 944,00	102 140,00	36	2 837,22	40	113 488,89	
مجموع										
1 580 563,33										

## الملحق رقم (2): تكاليف الكهرباء للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	الكهرباء	
2 739 182,89	2 533 305,54	2 253 616,45	2021
		2 812 994,62	2022
		2 665 371,16	2023

## الملحق رقم (3): تكاليف الماء للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	الماء	
1 795 799,88	1 830 608,64	1 933 079,93	2021
		1 728 137,35	2022
		1 863 462,40	2023

## الملحق رقم (4): تكاليف الهاتف للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	الهاتف	
188 455,27	226 048,66	238 297,68	2021
		213 799,63	2022
		163 110,90	2023

## الملحق رقم (5): تكاليف الأنترنت للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	الانترنت	
780 000,00	1 346 000,00	2 164 000,00	2021
		528 000,00	2022
		1 032 000,00	2023

## الملحق رقم (6): تكاليف أجور الموظفين للمدرسة العليا للتجارة

أجور الموظفين					
2022-2023	2021-2022	الأجر الكلي في العام	علاوة المردودية	الأجور في العام	العام
130 068 084,00	117 356 668,50	112 688 203,00	47 303 182,00	65 385 021,00	2021
		122 025 134,00	50 288 990,00	71 736 144,00	2022
		138 111 034,00	56 435 827,00	81 675 207,00	2023

## الملحق رقم (7): تكاليف الإدارة للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	نشاط الإدارة	العام
1 645 746,00	1 242 603,50	992 043,00	2021
		1 493 164,00	2022
		1 798 328,00	2023

## الملحق رقم (8): تكاليف التدريس للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	نشاط تدريس	العام
1 397 357,50	747 337,50	496 860,00	2021
		997 815,00	2022
		1 796 900,00	2023

## الملحق رقم (9): تكاليف الإعلام الآلي للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	تكنولوجيا	العام
6 947 170,00	5 449 895,00	4 910 828,00	2021
		5 988 962,00	2022
		7 905 378,00	2023

## الملحق رقم (10): تكاليف السفر والاجتماعات للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	السفر و الاجتماعات	العام
1 334 800,00	843 560,00	495 720,00	2021
		1 191 400,00	2022
		1 478 200,00	2023

## الملحق رقم (11): تكاليف عتاد الإعلام الآلي لتخصص مراقبة التسيير للمدرسة العليا للتجارة

مراقبة التسيير					البيان
المبلغ	السعر الوحدة	الكمية	مسببات التكلفة	المواد و الأجهزة	
15 000,00	3 000,00	5	عدد سيورة العرض عن بعد في القسم و المدرج	سيورة العرض عن بعد	2022-2021
435 000,00	87 000,00	5	عدد data show في القسم و المدرج	data show	
<b>450 000,00</b>	<b>مجموع الأجهزة</b>				
21 000,00	3 000,00	7	عدد سيورة العرض عن بعد في القسم و المدرج	سيورة العرض عن بعد	2023-2022
609 000,00	87 000,00	7	عدد data show في القسم و المدرج	data show	
<b>630 000,00</b>	<b>مجموع الأجهزة</b>				

## الملحق رقم (12): تكاليف النظافة للمدرسة العليا للتجارة

تكاليف النظافة			
2022-2023	2021-2022	العمال الخارجيون	
5 997 813,50	3 997 542,50	1 998 771,00	2021
		5 996 314,00	2022
		5 999 313,00	2023
2022-2023	2021-2022	العمال الداخليين	
7 863 818,80	7 198 309,40	6 532 800,00	2021
		7 863 818,80	2022
		7 863 818,80	2023
2022-2023	2021-2022	مواد التنظيف	
448 070,70	447 083,00	497717,5	2021
		396448,5	2022
		499692,9	2023
2022-2023	2021-2022	الصيانة	
8 967 321,00	7 995 922,00	7 990 255,00	2021
		8 001 589,00	2022
		9 933 053,00	2023

## الملحق رقم (13): تكاليف الأمن للمدرسة العليا للتجارة

تكاليف الأمن			
2022-2023	2021-2022	العمال الخارجيون	
5 990 460,00	4 418 470,00	2 853 620,00	2021
		5 983 320,00	2022
		5 997 600,00	2023
2022-2023	2021-2022	العمال الداخليين	
17 171 970,88	15 748 978,94	14 325 987,00	2021
		17 171 970,88	2022
		17 171 970,88	2023

## الملحق رقم (14): التكاليف الطبية للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	مجموع	الأدوية	معدات طبية	العام
184 287,48	210 063,35	298 051,09	298 051,09	-	2021
		122 075,61	122 075,61	-	2022
		246 499,35	-	246 499,35	2023

## الملحق رقم (15): تكاليف النشر والإشهار للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	تكاليف النشر و الإشهار	
99 960,00	256 147,50	312 375,00	2021
		199 920,00	2022
		-	2023

## الملحق رقم (16): تكاليف النشاطات الطلابية للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	تكاليف النشاطات الطلابية	
2 642 390,50	2 162 099,00	1 464 598,00	2021
		2 859 600,00	2022
		2 425 181,00	2023

## الملحق رقم (17): تكاليف المكتبة للمدرسة العليا للتجارة

2022-2023	2021-2022	تكاليف المكتبة	
4 997 900,00	4 747 284,50	4 498 108,00	2021
		4 996 461,00	2022
		4 999 339,00	2023