قرار المجلس التنفيذي رقم (48) لسنة 2017

باعتماد

دليل حساب تكاليف الخدمات الحكومية في إمارة دبي

نحن حمدان بن محمد بن راشد آل مكتوم ولي عهد دبي رئيس المجلس التنفيذي

بعد الاطلاع على القانون رقم (5) لسنة 1995 بإنشاء دائرة المالية،

وعلى القانون رقم (3) لسنة 2003 بشأن إنشاء مجلس تنفيذي لإمارة دبي،

وعلى القانون رقم (14) لسنة 2009 بشأن تسعير الخدمات الحكومية في إمارة دبي وتعديلاته،

وعلى القانون رقم (1) لسنة 2016 بشأن النظام المالي لحكومة دبي،

وعلى المرسوم رقم (24) لسنة 2007 بتشكيل اللجنة العليا للسياسة المالية في إمارة دبي وتعديلاته،

وعلى قرار المجلس التنفيذي رقم (40) لسنة 2015 بشأن اختصاصات الأمانة العامة للمجلس التنفيذي لإمارة دبي،

قررنا ما يلي:

التعريفات

المادة (1)

تكون للكلمات والعبارات التالية، حيثُما وردت في هذا القرار، المعاني المُبيّنة إزاء كُلٍ منها، ما لم يدل سياق النص على غير ذلك:

الإمارة : إمارة دبي.

الحكومة : حكومة دبي.

المجلس التنفيذي : المجلس التنفيذي للإمارة.

الدائرة : دائرة المالية.

المدير العام : مدير عام الدائرة.

المركز : مركز نموذج دبي التابع للأمانة العامة للمجلس التنفيذي.

الجهات الحكومية : الدوائر الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة التابعة للحكومة، ومن في حكمها.

الدليل : دليل حساب تكاليف الخدمات الحكومية في الإمارة، المُعتمد بموجب هذا القرار.

اعتماد الدليل

المادة (2)

يُعتمد بموجب هذا القرار "**دليل حساب تكاليف الخدمات الحكومية في إمارة دبي**" المُلحق، بما يتضمّنه من قواعد وإجراءات ونماذج.

أهداف الدليل

المادة (3)

يهدف الدليل إلى ما يلي:

1- إيجاد أدوات ووسائل علمية ودقيقة لحساب كلفة الخدمات المُقدّمة من الجهات الحكومية.
2- تعزيز استخدام الأنظمة الذكيّة والإلكترونية في تقديم الخدمات الحكومية.
3- توحيد الأسس والقواعد العملية لحساب تكاليف الخدمات الحكومية المُقدّمة للمُتعاملين.
4- ضمان فعالية وعدالة فرض الرسوم والتعرفات والأثمان والبدلات التي تستوفيها الجهات الحكومية نظير الخدمات المُقدّمة من قبلها.
5- تعزيز معايير الرقابة والتقييم على جودة الخدمات الحكومية.
6- ترشيد الإنفاق على تقديم الخدمات الحكومية في الإمارة.

إلزامية الدليل ومراحل تطبيقه

المادة (4)

أ- على كافة الجهات الحكومية إجراء مُراجعة شاملة لتكاليف الخدمات المُقدّمة من قبلها وفقاً للدليل، بهدف التأكد من فاعلية تلك الخدمات مُقارنةً بالإنفاق عليها، واقتراح البدائل المُناسبة بشأن كيفية ووسائل تقديمها.

ب- يُحدّد بقرار من المدير العام وبالتنسيق مع المركز مراحل تطبيق الدليل على الجهات الحكومية، على أن يتضمن هذا القرار ما يلي:

1- تاريخ بدء تطبيق كل مرحلة.

2- الجهات الحكومية التي يجب عليها تطبيق الدليل في كل مرحلة.

3- ضوابط وإجراءات تطبيق كل مرحلة.

تحديث الدليل

المادة (5)

تتولى الدائرة وبالتنسيق مع المركز مُراجعة الدليل بشكل مُستمِر، وتحديثه وتطويره، ويكون لهما في سبيل ذلك الاستعانة بمن يرونه مُناسباً من الجِهات والأفراد.

فريق العمل

المادة (6)

يُشكّل المدير العام فريق عمل يضُم في عضويته مُمثّلين عن الدائرة والمركز، تُناط به المهام والصلاحيات التالية:

1- الإشراف على تطبيق الدليل في جميع مراحله، ومُتابعة تنفيذ هذا القرار.

2- وضع ومُراجعة خطط تطبيق الدليل لدى الجهات الحكومية.

3- إعداد التقارير الدورية حول التزام الجهات الحكومية بتطبيق الدليل، وعرضها على المدير العام، الذي يتولى بدوره رفع هذه التقارير إلى كل من اللجنة العليا للسياسة المالية والمجلس التنفيذي.

السريان والنشر

المادة (7)

يُعمل بهذا القرار من تاريخ صُدوره، ويُنشر في الجريدة الرسمية.

حمدان بن محمد بن راشد آل مكتوم

ولي عهد دبي

رئيس المجلس التنفيذي

صدر في دبي بتاريخ 15 يونيو 2017م

الموافـــــق 20 رمضان 1438هـ

دليل
حساب تكاليف الخدمات
في حكومة دبي

1. المقدمة

من المتوقع أن يكون للمعلومات المتعلقة بتكاليف تقديم الخدمات الحكومية دوراً أكثر أهمية في إدارة الشؤون المالية في إمارة دبي.

وفي ظل تصاعد الضغوط على النفقات والقيود المفروضة على الإيرادات في الحكومة، يجب على الجهات الحكومية التركيز على تحقيق أفضل قيمة مقابل المال في تقديم الخدمات الحكومية، إن هذه الضغوط هي مماثلة لتلك التي يواجهها مديرو القطاع الخاص الذين يلجأون في كثير من الأحيان إلى إدارات وأقسام الشؤون المالية لتوفير معلومات أكثر شمولاً تتيح لهم دعم اتخاذ القرار وإدارة التكلفة الإجمالية.

وفي يناير 2013، طرح المجلس التنفيذي لإمارة دبي مشروعاً لصياغة دليل يتناول حساب تكلفة الخدمة في الجهات الحكومية. وقد تم تكليف مركز نموذج دبي لتشكيل فريق يضم ممثلين عن دائرة المالية والجهات الحكومية للعمل على المشروع؛ مع الأخذ بعين الاعتبار التنوع في طبيعة الخدمات التي تقدمها الجهات الحكومية المختلفة. بالإضافة إلى وضع دليل لمساعدة الجهات الحكومية لاحتساب تكاليف تقديم الخدمات الحكومية.

ويهدف المشروع إلى:

- ✓ إشراك المختصين من الجهات الحكومية المعنية، لاسيما أولئك الذين يعملون في إجراء الحسابات المالية لتكاليف الخدمات.
- ✓ دراسة أفضل المنهجيات العلمية والعملية في مجال حساب تكاليف الخدمات الحكومية، بما يشمل الاستفادة من الخبرات الإقليمية والدولية في هذا المجال.

وسيعمل النظام الجديد على تعزيز الروابط بين عناصر دورة إدارة أداء الخدمات من حيث التخطيط والتمويل والمتابعة ورفع التقارير. وهذا يعني التوفيق بين الموازنات الحكومية وخطط العمل وبين الأولويات والأهداف المحددة لإمارة دبي، وحساب تكاليف الخدمة ومؤشرات أدائها لتمكين الحكومة من مراقبة التحسن، وتوفير إطار مشترك لرفع تقارير أداء خدمات الجهة الحكومية.

ولتنفيذ منهجية التخطيط المالي الذكي (Smart Fiscal Planning SFP) ينبغي على موازنة الجهات الحكومية أن تقوم على حساب تكاليف الخدمات التي يتم تطويرها باستخدام بيانات تفصيلية ومنهجية مُحكمة.

ويكمن هدف هذا الدليل في مساعدة الجهات الحكومية على فهم أنشطتها وخدماتها بتعمق، والافتراضات الحالية والمستقبلية التي تحدد تكاليف الخدمات. ويحدد هذا الدليل المبادئ الأساسية لتحقيق أفضل الممارسات في حساب تكاليف الخدمات، ومن المتوقع أن تستفيد الجهات الحكومية من إجراءات "حساب تكلفة الخدمة" كوسيلة لتحسين نهج حساب التكاليف، فضلاً عن تعزيز نوعية المعلومات المتعلقة بالتكلفة مع مرور الوقت.

سيوفر دليل حساب تكاليف الخدمات قاعدة صلبة لتسعير الخدمة، وفقاً لدليل تسعير الخدمات الحكومية المعتمدة في إمارة دبي، ومن المهم للغاية تحديد تكلفة الخدمة المقدمة من خلال احتساب جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة لتقديم تلك الخدمة من أجل تبرير أي زيادة في الرسوم الحكومية وفقاً للتعاميم الصادرة من دائرة المالية في هذا الخصوص.

2. الملخص التنفيذي

2.1. نبذة عن الدليل

- في 2010 تم إطلاق نموذج دبي للخدمات الحكومية كمبادرة استراتيجية تهدف إلى تركيز جهود الجهات الحكومية المختلفة لإحداث التحول الإيجابي اللازم في خدماتها، بما يضيف لها أبعاداً جديدةً وغير مسبوقة من التميز، ويساهم في تحقيق غاية تطوير الخدمات في خطة دبي الاستراتيجية.
- يُعد تحقيق الخدمة هو المحور الثالث في نموذج دبي للخدمات الحكومية، والذي يُركز على مجموعة العمليات الداخلية اللازم تحقيقها في الصف الخلفي من مواقع تقديم الخدمات قبل تقديم الخدمة بشكلها النهائي في الصف الأمامي، وكذلك تلك العمليات التي يتم تطبيقها لضمان تقديم الخدمة بشكلها النموذجي. وتتضمن هذه العمليات تصميم وتطوير واختبار الخدمة، وتحديد الموارد المختلفة اللازمة لتقديمها، وإجراءات ضمان جودتها.
- يتم قياس أداء الخدمة من خلال الكفاءة والفعالية ورضا المتعاملين، حيث تعد تكلفة توفير الخدمة هي مؤشر أداء رئيسي مهم أثناء قياس فعالية الخدمة.
- وفي فبراير 2014، قامت حكومة دبي بتطوير نظام جديد للموازنات وإدارة الأداء (SFP) من شأنه المساعدة في إعادة تصميم إدارة الشؤون المالية والتوجه نحو اعتماد الموازنة القائمة على الأداء، من خلال تبسيط وأتمتة عملية التخطيط ووضع الموازنة في حكومة دبي.
- يكمن دور الجهات الحكومية في دبي بتقديم الخدمات للمواطنين والمقيمين والزوار والشركات (المتعاملين).
- تحرص حكومة دبي على تقديم خدماتها بأسلوب ريادي يتجاوز توقعات المتعاملين، وذلك من خلال تقديم خدمات تتوافق مع أعلى مستويات الجودة، وتتمحور حول المتعاملين، وتكون فعالة من حيث التكلفة.

- يجب تقديم الخدمات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تتضمنها خطة دبي 2021، والأهداف الخاصة بالجهات الحكومية في إمارة دبي.
- يمتد تقديم الخدمات المتكاملة للمتعاملين ليشمل جهات حكومية متعددة، وهذا الأمر يتطلب تطوير نهج خاص بتوفير الخدمات الحكومية المتكاملة.
- تستعين بعض الجهات الحكومية بأطراف خارجية لتقديم بعض خدماتها، وذلك من أجل تحسين جودة الخدمة وتخفيض تكلفة تقديم الخدمة.
- تؤكد أفضل الممارسات العالمية في مجال تقديم الخدمات الحكومية الحاجة إلى وجود إطار موحد لتقديم الخدمات، وذلك لضمان توفير تجربة موحدة للمتعاملين (حيث تؤثر بعض العوامل في هذه التجربة مثل: تكلفة تقديم الخدمات، تكلفة الحصول على الخدمة).
- يستند تحسين الخدمات الحكومية في إمارة دبي إلى منهجية نموذج دبي لتحسين الخدمات الحكومية.
- يتم النظر إلى المبادرات المتعلقة بالخدمات (مثل تحول الخدمات إلى خدمات ذكية وتعزيز جودة الخدمات وقنوات تقديمها، وإعادة النظر في حساب تكاليف الخدمات) على أنها مستقلة، ولكنها في الواقع تقع ضمن سياق الخدمات وينبغي النظر إليها على أنها عنصر واحد.

2.2. أهداف دليل حساب تكاليف الخدمات

تتكون أهداف دليل حساب تكاليف الخدمات الحكومية مما يلي:

- تعريف الخدمة والعملية والنشاط.
- تحديد أداة لقياس نضج آلية حساب تكاليف الخدمات المقدمة في الجهات الحكومية.
- تطبيق الدليل بناءاً على مستوى نضج آلية حساب التكاليف في الجهات الحكومية.

- تحديد السبل الممكنة لحساب تكلفة الخدمات التي تقدمها الجهات الحكومية في إمارة دبي.
- تحديد المتطلبات التنظيمية الحالية لحكومة دبي التي من شأنها تسهيل عملية حساب تكلفة الخدمة.
- توفير أحد الأسس المرتبطة بتسعير الخدمات الحكومية.
- مساعدة الجهات الحكومية في اختيار أفضل الطرق والوسائل التي يمكن استخدامها لحساب تكلفة خدماتها مع الإشارة إلى طبيعة عملها.

2.3. نطاق الدليل

يتضمن نطاق هذا الدليل ما يلي:

- ممارسات توزيع تكاليف الخدمات للجهات الحكومية.
- تحديد طرق لحساب تكلفة الخدمة المقدمة من قبل الجهات الحكومية في دبي.
- اقتراح نهج موحد لحساب تكاليف الخدمات.
- تحديد المتطلبات التنظيمية الحالية لحكومة دبي التي من شأنها تسهيل عملية حساب تكاليف الخدمات.

وفيما يلي بعض النقاط التي لايغطيها هذا الدليل:

- آلية توفير الخدمات
- تصميم تجربة المتعامل
- السياسات والتشريعات
- إرشادات تدقيق الخدمة
- خطة استمرارية العمل

- تحقيق اتفاقيات مستوى الخدمة مع المتعاملين
- إجراء اسبيانات للمتعاملين
- منهجية تسعير الخدمة

ويعتزم الدليل تحقيق ما يلي:

- الدقة في احتساب رسوم تقديم الخدمات الحكومية في الإمارة.
- وضع خط أساس لمبادرات تقليل تكاليف تقديم الخدمات الحكومية.
- تعزيز تبني الخدمات الذكية؛ وبالتالي التقليل من تكاليف الحصول على الخدمة.
- تعزيز مستويات رضا متعاملي حكومة دبي.
- تطوير أفضل الممارسات في مجال احتساب تكلفة الخدمة التي يجب أن تتبعها الجهات الحكومية الأخرى.
- اعتماد دليل موحد لحساب تكاليف الخدمات المقدمة من قبل الجهات الحكومية.
- تعزيز التنسيق والتعاون بين الجهات الحكومية فيما يتعلق بتوفير الخدمات التي تشارك جهات متعددة في تقديمها.
- تحسين معايير مراقبة جودة الخدمات المقدمة.
- تحسين معايير الحوكمة في تقديم الخدمات في الجهات الحكومية في إمارة دبي.

ويشير هذا الدليل أيضاً إلى أداة تقييم مدى نضج آلية حساب تكاليف الخدمات، والذي سيساعد الجهة الحكومية على فهم مستوى نضجها من حيث احتساب تكاليف الخدمات، وذلك لضمان تطبيقها لمراحل هذا الدليل بشكل صحيح ومناسب. حيث

يعد تطبيق الدليل على مراحل عنصراً مهماً في معالجة القضايا المتعلقة بإدارة التغيير ونضج المنهجية المتبعة.

3. أهمية حساب تكاليف الخدمة

3.1. رؤية وأهداف إمارة دبي

يجب على جميع الجهات الحكومية تقديم الخدمات إلى كافة الأفراد والشركات في إمارة دبي وذلك بالتواؤم مع رؤية وأهداف إمارة دبي الاستراتيجية. حيث ترمي هذه المبادرة إلى دعم الجهات الحكومية في سعيها لتحقيق التوازن بين الأهداف الاستراتيجية التالية:

1. **زيادة التركيز على المتعاملين**: وضع المتعامل في قلب عملية تقديم الخدمات الحكومية والتركيز على احتياجاته وتوقعاته.
2. **رفع كفاءة الخدمات**: الاستخدام الأمثل للموارد بكافة أنواعها عند تقديم الخدمات الحكومية.
3. **رفع كفاءة تسعير الخدمات الحكومية**: تحقيق الكفاءة المالية مع الحفاظ على الصالح العام.

تتعرض الجهات الحكومية للكثير من الضغوط من أجل تقديم الخدمات الحكومية بكفاءة وفعالية. وهناك دائماً ضغوطات متزايدة على النفقات، مثل الضغوطات التي تفرضها عملية تطوير الخدمة والكفاءة على المدى القصير، والضغوطات الناتجة عن التركيبة السكانية المتغيرة والتحديات الجديدة على المدى البعيد. وهناك أيضاً قيود مفروضة على الإيرادات؛ فعلى سبيل المثال، يجب فرض القيود على أسعار الخدمات الحكومية للحفاظ على التنافسية الاقتصادية.

إن هذه الضغوط مماثلة لتلك التي يواجهها القطاع الخاص في ظل ظاهرة العولمة والثورة التكنولوجية، واستجابة لهذه الضغوط، ينظر القطاع الخاص إلى البعد المالي لتوفير معلومات أكثر شمولاً تتيح لهم دعم اتخاذ القرار وإدارة التكلفة الإجمالية.

إن المعلومات المتعلقة بتكاليف الخدمات تساعد الجهات الحكومية في الإجابة على أسئلة مثل:

- كيف يتم اختيار الاستراتيجيات الأنسب التي يجب اعتمادها في مجال تقديم الخدمات؟
- كيف يتم خفض التكاليف من دون التأثير سلباً على جودة تقديم الخدمات؟
- كيف يتم تسعير الخدمات المقدمة وفقاً لدليل تسعير الخدمات الحكومية؟
- كيف يتم زيادة كمية الخدمات المقدمة أو رفع مستوى جودتها ضمن مستويات التمويل الحالية؟
- كيف يتم تحديد قيمة الرسوم التي يجب على المتعامل سدادها لقاء حصوله على هذه الخدمات؟

3.2. وضع الموازنات الحكومية

في فبراير 2014، قامت حكومة دبي بتطوير نظام جديد للموازنات وإدارة الأداء (SFP) من شأنه المساعدة في إعادة تصميم إدارة الشؤون المالية والتوجه نحو اعتماد الموازنة القائمة على الأداء، من خلال تبسيط وأتمتة عملية التخطيط ووضع الموازنة في حكومة دبي.

وتُعد منهجية التخطيط المالي الذكي (SFP) خطة وجيزة عالية المستوى للتمويل وتقديم الخدمات، تسلط الضوء على الخطط التي تعتزم الجهة الحكومية تنفيذها مستخدمة مواردها الحالية، وتتضمن أيضاً معلومات عن التكاليف التي تكبدتها الجهة في تقديم خدماتها.

وتم تصميم منهجية التخطيط المالي الذكي لتسهيل المناقشات الاستراتيجية بين الجهات الحكومية ودائرة المالية حول الاحتياجات التمويلية المستقبلية لهذه الجهات. وبهدف دعم مثل هذه المناقشات، يتوجب على الجهات الحكومية ودائرة المالية التعمق في فهم تكاليف الخدمات المستقبلية المتوقعة والافتراضات التي تستند إليها هذه التوقعات (على سبيل المثال التغيرات المتوقعة في تكاليف المدخلات، الطلب المستقبلي المتوقع على الخدمات والتغيرات المتوقعة في كفاءة تقديم الخدمة).

من هنا، أتت الحاجة إلى تطوير دليل موحد لحساب تكلفة الخدمات الرئيسية التي تقدمها الجهات الحكومية في دبي بالتنسيق مع دائرة المالية. حيث يوفر دليل حساب تكاليف الخدمات في حكومة دبي الإرشادات العملية والآلية اللازمة للجهات الحكومية بدبي لحساب تكلفة تقديم الخدمة بأسلوب فائق الدقة.

4. التعريفات

4.1. متعاملو حكومة دبي

تقدم الجهات الحكومية في إمارة دبي خدماتها إلى جميع مرتادي وقاطني الإمارة من مواطنين ومقيمين وكذلك زوار الإمارة من السائحين.

ويتم تصنيف "المتعاملون" في حكومة دبي على النحو التالي:

1. الأفراد :

أ. المواطنون.

ب. المقيمون.

ت. مواطنو دول مجلس التعاون

ث. الزوار.

2. الشركات.

4.2. الخدمة

يتم تعريف الخدمة من حيث مخرجاتها النهائية ذات القيمة التي تلبي احتياجات المتعاملين. ولا يتم النظر إلى كل إجراء أو عملية على أنها "خدمة"، ولكن يصبح الإجراء (أو العملية) خدمة عندما يقوم طرف واحد (جهة حكومية) بتنفيذها ويتم تسليم المخرجات إلى الطرف الآخر (المتعامل).

4.2.1 الخدمة الحكومية الرئيسية

هي عائلة من الخدمات التي تعبر عن مهمة عامة تتولى الجهة الحكومية تقديمها بالتواصل أو بالتعاون مع المتعاملين من كافة الفئات بهدف تلبية احتياجاتهم

وتوقعاتهم و/ أو إضفاء قيمة رئيسية لهم. وتندرج تحت الخدمة الرئيسية مجموعة من الخدمات العامة (الفرعية) التي تشترك في كثير من الخصائص وتختلف في خصائص محددة قليلة. والخدمة الرئيسية هي ليست خدمة قائمة بذاتها وإنما هي مجموعة من الخدمات المتشابهة والتي تقدم من الجهة الحكومية.

وتعرف الخدمة الرئيسية أيضا بـ "تصنيف الخدمة" أو " مجموعة الخدمة". ويستخدم مفهوم الخدمة الرئيسي بشكل أساسي لأغراض وضع التقارير (مثل تقارير التكلفة والموازنات وعدد المعاملات إلخ) لمجموعة من الخدمات التي تشترك في خصائصها. فالموازنة الكلية لـ "خدمات الترخيص" لدى هيئة الطرق والمواصلات هو مثال لتعريف الخدمة الرئيسية، حيث ينظر لـ "خدمة الترخيص"كإحدى الخدمات الرئيسية لدى هيئة الطرق والمواصلات.

وتحدد الكلفة أو الموازنة الإجمالية للخدمة الرئيسية بتجميع كلفة تقديم جميع الخدمات المرتبطة بالخدمة الرئيسية الواحدة.

4.2.2 الخدمة العامة (الفرعية)

هي فرد من عائلة الخدمة الرئيسية المعرفة أعلاه. وتعرف الخدمة العامة (الفرعية) الحكومية بمجموعة من الأنشطة أو العمليات ومخرجاتها والتي تقدمها جهة حكومية أو من ينوب عنها بالتواصل أو بالتعاون مع المتعامل، بهدف تلبية احتياجاته وتوقعاته و/ أو إضفاء قيمة ما له.

تقدم الخدمات العامة (الفرعية) قيمة من خلال مخرجاتها التي تقدمها الجهة الحكومية، وتقدم هذه الخدمة القيمة بناء على احتياجات وتوقعات المتعاملين سواء الأفراد أو المؤسسات.

ومن أهم خصائص الخدمة العامة (الفرعية) بأنها ستظهر على الدوام في قوائم الخدمات التي تقدمها الجهة الحكومية للمتعاملين، والمعلنة في موقعها الإلكتروني وتطبيقاتها الذكية ومراكز خدمة المتعاملين.

الجدير بالذكر أن الخدمة العامة (الفرعية) هي المعنية باحتساب تكاليف تقديمها بموجب الآلية الموضحة في هذا الدليل.

4.2.3 خدمة النفع العام

هي الخدمة التي لا يطلبها المتعامل، بل تقدم وتضيف قيمة للمجتمع بأكمله. وقد تندرج هذه الخدمات ضمن نطاق خدمات رئيسية أخرى أو ضمن خدمة رئيسية خاصة بها. ومن الأمثلة الواضحة لخدمات النفع العام، "صيانة والاهتمام بالحدائق والمناطق الخضراء" والتي تقدم من قبل بلدية دبي كخدمة نفع عام رئيسية. وتندرج تحت هذه الخدمة مجموعة من الخدمات والأعمال المتنوعة مثل الاهتمام بتجميل الشوارع، وصيانة الحدائق العامة وغيرهما من خدمات النفع العام الأخرى.

ونظرا لأن هذه الخدمات لا يطلبها المتعامل، وليس لها إجراءات تنتهي بمخرج لخدمة، يصعب تحديد العديد من مؤشرات الخدمات مثل تكلفة المعاملة الواحدة وغيرها من المؤشرات، وبدلا من ذلك، يتم تحديد تكلفة هذه الخدمات في

الساعة أو حسب المساحة الجغرافية (لكل متر مربع، لكل كم مربع الخ) أو أية طريقة أخرى تمكن من احتساب مقدار تكلفة هذه الخدمات. ومن الأمثلة الأخرى لخدمات النفع العام، دوريات الشرطة التي توفر خدمة الأمن في جميع أرجاء الإمارة دون أن يطلبها المتعامل بشكل صريح. ومن الممكن أن يتم تصنيف خدمة كهذه في بعض الأحيان ضمن نطاق خدمة نفع عام رئيسية مثل "الحفاظ على أمن المجتمع" أو ما شابه ذلك.

4.2.4 عناصر الخدمة

نموذج 1 أدناه يوضح العناصر الرئيسية للخدمة. حيث تحدد استراتيجية الجهة الحكومية الخدمات التي ينبغي على الإدارات تقديمها للمتعاملين لتلبية احتياجاتهم، ويتم تعريف الخدمة عن طريق مخرجاتها النهائية ذات القيمة التي يتلقاها المتعامل. ويكون مقدم الخدمة مسؤولاً عن توفير مخرجات الخدمة. وعند حصول المتعامل على مخرجات الخدمة يتم قياس الخدمة وقيمتها، ومن ثم يتم تقديم الملاحظات التي تلعب دوراً بارزاً في توجيه استراتيجية الجهة الحكومية.



نموذج 1

وكما ذُكر سابقاً، تُحدد الاستراتيجية التنظيمية الخدمات التي ينبغي على الجهات الحكومية تقديمها للمتعاملين بهدف تلبية احتياجاتهم. وتشمل العناصر الرئيسية للخدمة ما يلي:

- المتعامل: وهو من الجمهور (فرد أو مؤسسة) وهو المستفيد المباشر من الخدمة.

- العملية: هي سلسلة مترابطة من الأنشطة والمهام التي توفر الخدمة، وتوظف الموارد بشكل تشغيلي
- مخرجات الخدمة: هي الناتج النهائي ذو القيمة من الخدمة المقدمة إلى المتعامل، وتُقاس من خلال "وحدات تقديم الخدمة".
- مقدم الخدمة: هو الطرف المسؤول عن توفير الخدمة للمتعاملين.
- إدارة العمليات (BPM): توفر آلية لقياس عملية تقديم الخدمات.

4.2.5تصميم الخدمات

يعمل مركز نموذج دبي على تصميم الخدمات الحكومية باستخدام منهجية معتمدة علمية وحديثة، لذا يتوجب تصميم الخدمات من خلال اتباع منهجية نموذج دبي للخدمات الحكومية (نموذج دبي للخدمات الحكومية، الوثيقة الرئيسية، الجزء الأول). حيث تعتمد المنهجية على تحديد الخدمة من المنظور الخارجي والذي يعني بتقديم خدمات ذات قيمة للمتعامل، بدلاً من التركيز على المنتجات أو المبيعات.

4.2.6تحديد الخدمات

تسعى كل جهة حكومية في إمارة دبي إلى تقديم الخدمات المطلوبة، والتي بدورها تعزز رؤية القيادة الرشيدة وتساهم في تحقيق استراتيجية إمارة دبي 2021، حيث تقوم هذه الجهات بتحديد قائمة من الخدمات العامة التي من شأنها استيفاء احتياجات متعامليها. وتتبنى الجهة الحكومية الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحديد وتعريف وتصميم الخدمات المطلوبة لتحقيق النتائج التنظيمية.

وينبغي تحديد هذه الخدمات من وجهة نظر المتعامل، مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجاته ومتطلباته الخاصة. ويمكن للجهة الحكومية القيام بذلك عن طريق اعتبار الجهة الحكومية صندوقاً أسوداً والنظر إليه من وجهة نظر المتعامل؛ أي من الخارج، بحثاً عما في داخله. والنظر من الخارج فقط يحجب المزايا الداخلية التي تتسم بها الجهة الحكومية مثل الهيكل التنظيمي والعمليات والموارد. ويمكن تحديد الخدمات باستخدام نهجين:

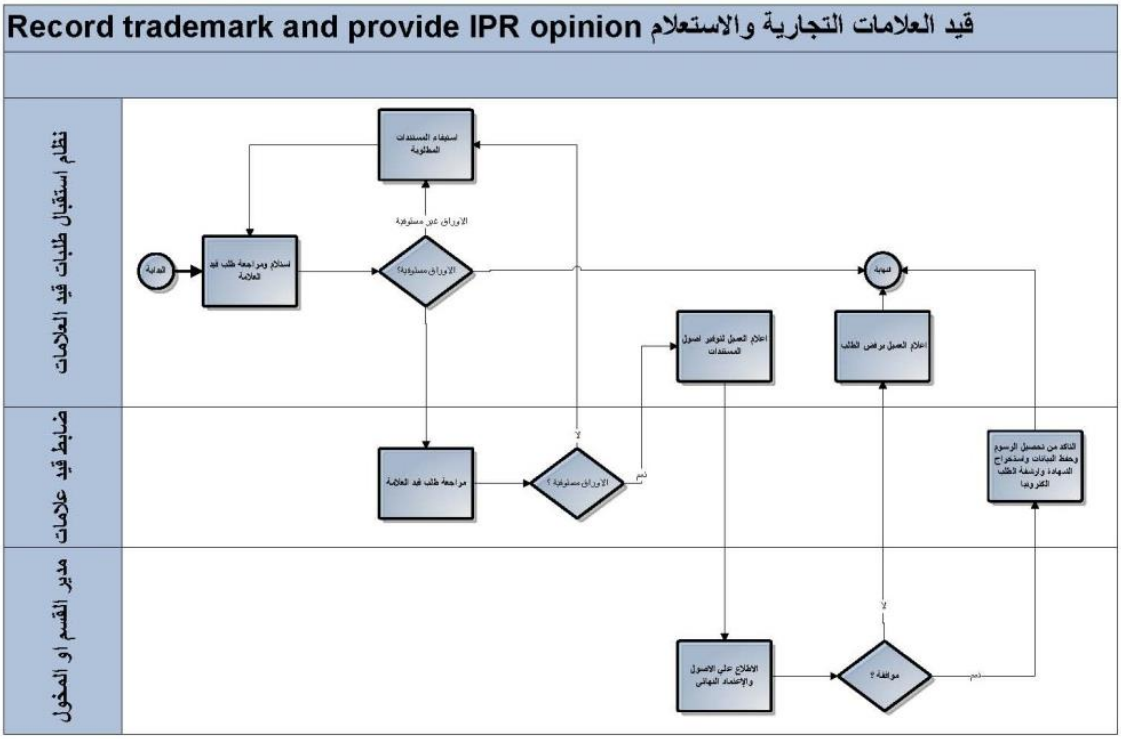
- **النهج من الأعلى إلى الأسفل:** ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبني النهج الذي يتجه من الخارج إلى الداخل، الذي يتم من خلاله تحديد احتياجات المتعاملين من البداية وتوفير الخدمات بما يتوافق والمخرجات المطلوبة.

- **النهج من الأسفل إلى الأعلى:** يكون هذا النهج مفيداً إذا كانت عمليات الجهة الحكومية تُدار بشكل جيد، ويتم تنفيذها لفترة طويلة من الزمن. وفي هذه الحالة، يتم تصنيف العمليات على شكل خدمات، ويتم فحصها لتحديد ما إذا كانت خدمات أعمال عالية أو متدنية المستوى. وقد يكون هذا النهج أكثر ملاءمة لتحديد خدمات الجهة الحكومية.

4.3 العمليات

العمليات هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة أو المهام المنظمة والمترابطة التي توفر خدمة معينة أو منتج ما (لتحقيق هدف معين) لمتعامل معين أو متعاملين معينين. وغالباً ما يمكن تمثيلها على شكل رسوم بيانية ، كسلسلة من النشاطات المتداخلة مع بعضها البعض، وتحدد كيف ومتى وأين يتم تنفيذ النشاط (السيناريوهات)، ومن سيقوم بتنفيذها.

وبهدف حساب تكلفة الخدمة، ينبغي تعريف النشاط في إطار إجراءات العملية بالنسبة إلى المستوى الذي وصل إليه الفرد من حيث البدء بالمهمة وإتمامها. إن هذا الأمر سيحدد الوقت الذي يستهلكه الموظف لإتمام المهمة. ثم يتم تحويل هذا الوقت إلى التكلفة المباشرة الخاصة بالموارد البشرية، على أساس متوسط التكلفة المحددة للدرجة التي ينتمي إليها الموظف في الجهة الحكومية. نموذج 2 أدناه يوضح الرسم البياني لإجراءات العمليات.



نموذج 2

4.4 الأنشطة/ الإجراءات

تحتوي الخدمة الحكومية على العديد من الأنشـــطة والإجراءات، و يتم تحديد النشـاط كعنصـر قابل للقياس للخدمة حيث يتم تحويل المدخلات إلى مخرجات في هذه العملية.

5. مفاهيم حساب التكاليف

ولغرض حساب تكاليف الخدمة، ينبغي تعريف جميع الأنشطة المرتبطة بالخدمة حيث يمكن تحديد وقت بدأ المهمة وإكمالها من قبل الموظف. الأمر الذي سيحدد الوقت الذي يستهلكه الموظف من أجل إكمال المهمة، وبالتالي تم تحديد التكلفة المباشرة للموارد البشرية لإنجاز هذه المهمة.

من المهم للغاية التعمق في فهم الفرق بين المحاسبة النقدية والمحاسبة على أساس الاستحقاق قبل الشروع في عملية حساب التكاليف. ففي إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق، يتم إدراج جميع النفقات والإيرادات المتعلقة بفترة زمنية معينة في تلك الفترة، حتى لو لم يتم تداول النقد.

إن انخفاض قيمة الأصول هو مثال جيد على بند غير نقدي، ومع ذلك يتم النظر إليه على أنه نفقة في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وفي بعض عمليات حساب التكاليف، من الضروري أيضاً حساب تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال المستثمر في تقديم الخدمة. وباعتبار تكلفة الفرصة البديلة مفهوماً اقتصادياً، فإن نظم المحاسبة لا تحدد صراحة هذه التكلفة، وسوف تحتاج إلى أن تكون محسوبة بشكل منفصل (انظر القسم 6.2.2).

وعند إجراء عملية حساب التكاليف، ينبغي على الجهات الحكومية تحديد ما إذا قامت الجهات الأخرى بتغطية التكاليف المرتبطة بالخدمة أم لا، وفي حالة تمت تغطيتها ينبغي تحديدها بشكل منفصل.

5.1 التكلفة

يوضح الدليل أنواع التكاليف والفرق بينها. ومن المهم جداً فهم العلاقات المتبادلة بين بعض مفاهيم التكلفة، حيث أن بعض التكاليف عبارة عن مجموعات فرعية تتفرع من تكاليف أخرى، على سبيل المثال: تتضمن التكلفة الكاملة التكاليف المتغيرة والثابتة في حين أن التكاليف المباشرة قد تكون ثابتة أو متغيرة. ويمكن توضيح هذه العلاقة على النحو التالي:

التكاليف المباشرة	متغيرة في معظمها	ثابتة قليلاً
التكاليف غير المباشرة	بعضها متغير	بعضها ثابت
التكاليف المتعلقة برأس المال	متغيرة قليلاً	ثابتة في معظمها

5.2 تعريف الخدمة التي سيتم حساب تكلفتها

تنقسم الخدمات التي تقدمها الجهات الحكومية من حيث التعقيد إلى:

- خدمات سهلة التعريف والقياس بسهولة نسبياً (مثل تسجيل ملكية الأراضي، وتسجيل المركبات، ودوريات الشرطة وغيرها).
- خدمات ذات طبيعة أكثر تعقيداً تقدمها الجهات الحكومية (مثل تقديم المشورة بشأن السياسات وإدارة الأنظمة وغيرها).

إن وضع وصف واضح للخدمة أو الإجراءات المتبعة في تقديم الخدمة هو شرط أساسي لحساب التكاليف، إذ أنه من دون تعريف واضح يستحيل التحقق من التكاليف أو مقارنة البدائل أو إجراء المقارنات مع مرور الوقت.

إن النظر في العوامل التالية يمكن أن يساعد في تطوير وصف واضح للخدمة التي سيتم حساب تكلفتها:

- ما هو السياق الذي سيتم من خلاله توفير الخدمة (أي السياسات ذات الصلة، الأهداف الحكومية، التوجيهات، المعايير أو مبادئ العمليات)؟
- ما هو الهدف الحكومي المنشود من تقديم هذه الخدمة؟
- هل الخدمة قابلة للقياس بطريقة متسقة؟ وهل يمكن التحقق منها؟
- ما هي العمليات المرتبطة بتقديم الخدمة؟ أين تبدأ وأين تنتهي؟
- من يتحمل مسؤولية توفير الخدمة؟

عند إجراء عملية حساب تكاليف الخدمات يجب أن يكون الهدف الأساسي التركيز على الخدمات بدلاً من العمليات و/ أو وصلتها بالهيكل التنظيمي للجهة الحكومية. لذلك، على سبيل المثال، لاينبغي أن يكون التركيز على "إدارة نظام تسجيل المركبة" أو "موقع فرع تسجيل المركبات"، بل على "توفير خدمات تسجيل المركبات".

5.3 تكلفة تقديم الخدمة

يهدف الدليل إلى توفير مبادئ أساسية لاحتساب "تكلفة تقديم الخدمة"، المشار إليها بمصطلح "تكلفة الخدمة" في الدليل. ويقصد بتكلفة تقديم الخدمة التكلفة التي تتكبدها الجهة الحكومية من أجل توفير خدمة متكاملة للمتعاملين. وقد تم توضيح ذلك في (نموذج 3) أدناه:



- ** يقيس مؤشر "مزاولة الأعمال التجارية" ويقارن وقت وتكلفة الحصول على الخدمة من بدايتها إلى نهايتها لـ:*

  - *البدء في الأعمال*
  - *الحصول على الكهرباء*
  - *الحصول على تمويل*
  - *تسجيل العقار*
  - *التعامل مع تصاريح البناء*
  - *التجارة عبر الحدود ... الخ*

- *يتضمن رسوم، رسوم التوثيق، تكلفة المعاملة، تكلفة الخدمات المترابطة والمستقلة المدفوعة للجهات الأخرى**، تكلفة تكلفة المواصلات والبضائع، تكلفة الوقت المستغرق للوصول للسوق، (بما يتضمن تكلفة التخزين) .. الخ*

*** حكومة دبي الذكية، تعريف الخدمة: التصنيف والمصطلحات، إدارة حكومة دبي الذكية – النسخة 2.8*

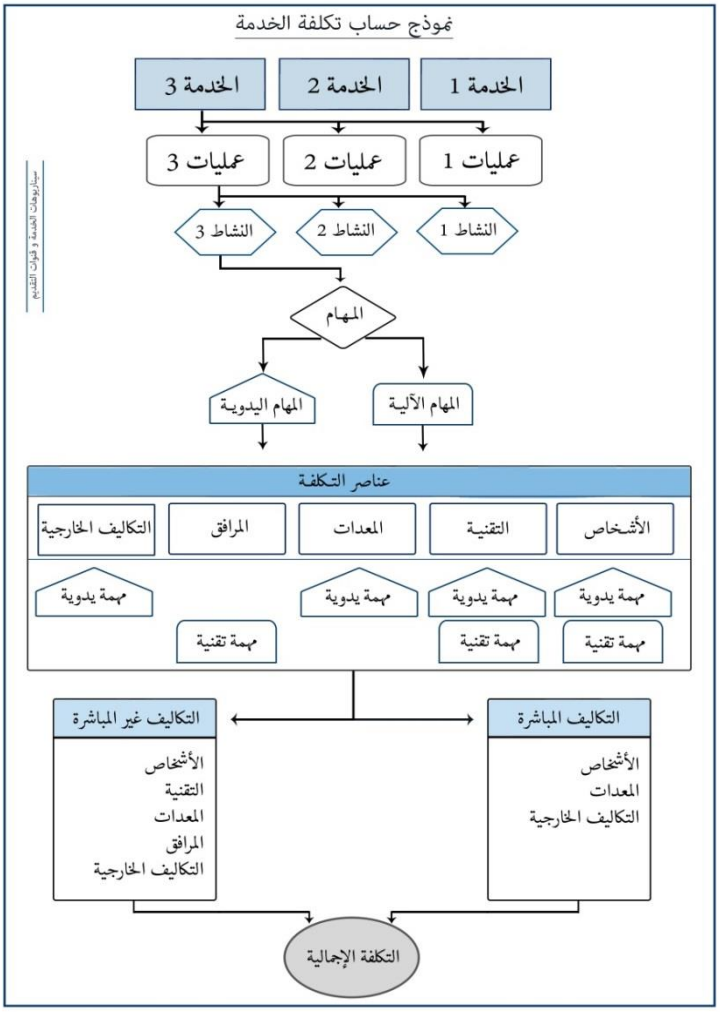
نموذج 3

5.4 نموذج تكلفة الخدمة

يوفر نظام حساب تكاليف الخدمات المعلومات للمدراء المعنيين حول تكاليف الخدمات المقدمة للمتعاملين. وتشتمل على التكلفة الكاملة للخدمة، والتي تشمل:

- التكاليف المباشرة (الموظفون والتكاليف الأخرى المباشرة التي تتكبدها الجهة الحكومية لتوفير الخدمة)، والتكاليف غير المباشرة (مثل خدمات الإدارات المساندة وتكاليف البناء التي يجب أن تخصص للخدمة وغيرها). إن استخدام هذه المعلومات يدعم تخصيص الموارد أثناء عملية التخطيط، ومتابعة أداء تقديم الخدمات، وقياس تكاليف تقديم الخدمة مقارنة مع جهات حكومية أخرى تقدم نفس الخدمة أو تقدم خدمة مماثلة.
- تكاليف الأنشطة والعمليات المنفذة لتقديم الخدمة، ويشمل استخدام هذه المعلومات تحديد وإتاحة الفرص لتقديم الخدمات بكفاءة أكبر.

إن أنظمة حساب تكاليف الخدمات الحالية توفر المعلومات المالية المتعلقة بحساب تكاليف تقديم الخدمة للمتعاملين، وتركز هذه الأنظمة على تكاليف تقديم الخدمات من خلال الوحدات التنظيمية المرتبطة بها في تلك الجهات الحكومية. وتعد هذه الأنظمة مهمة لمراقبة التكاليف (لضمان عدم تجاوز التكاليف لحدود الموازنة المعتمدة)، غير أنها لا تدعم العديد من عمليات صنع القرار مثل الاستراتيجية الأنسب لتقديم الخدمات، أو الإدارة الفعالة لتقليل تكلفة تقديم الخدمة.



تتضمن إدارة التكاليف تحليلاً مفصلاً لتكاليف تقديم الخدمات، ويشمل ذلك تحديد الإجراءات المرتبطة بتقديم الخدمة، وتحديد تكاليف تلك الإجراءات وفهم الأسباب التي تؤدي إلى ظهور التكاليف التي يتم تكبدها. وتستخدم هذه المعلومات للحد من الإجراءات غير المفيدة في عملية تقديم الخدمات. (نموذج 4)

نموذج 4

تعمل الجهات الحكومية على تقديم العديد من الخدمات لمتعامليها، حيث تقدم هذه الخدمات من خلال عملية واحدة أو عدة عمليات والتي تحتوي على عدة أنشطة للعديد من السيناريوهات الموجودة في العملية الواحدة. وقد تتطلب مجموعة من الأنشطة والموارد لتوفير الخدمة من خلال قنوات مختلفة مثل مراكز خدمة المتعاملين، المواقع الإلكترونية، أو عبر الأجهزة الذكية، وكل نشاط يتطلب مهام محددة يجب الانتهاء منها.

يمكن للمهام أن تطبق يدوياً عن طريق الموظفين كالتأكد من المستندات أو يمكن تطبيقها آلياً كطباعة الأوراق. إذا كانت المهمة تطبق يدوياً فإن الموظف يقوم باستثمار

وقته لأدائها، وعليه يجب حساب تكلفة تقديم الخدمة من خلال حساب تكلفة الوقت المستثمر في تقديم هذه المهمة من قبل الموظفين.

بيمنا أن الموظفين الذين ينجزون هذه المهام يقومون باستخدام مرافق الجهة الحكومية والتي تتضمن المبنى حيث يتواجد الموظفون، والأثاث، والمعدات، يجب تحديد جزء من التكلفة الكلية لتلك المرافق المستخدمة لتقديم الخدمة للمتعاملين للمهام التي تطبق من خلال الأنظمة كطباعة الأوراق، فإن التكلفة تحسب من خلال حساب جزء من تكلفة المعدات المخصصة للطابعات، وستضاف تكلفة الأنظمة أيضاً لحساب التكلفة الكلية لتقديم الخدمة. جميع التكاليف قد تكون مباشرة وغير مباشرة، كما تم توضيحها في الفصل السادس من الدليل.

5.5 تقييم النضج في حساب التكاليف

من المهم أن تكون الجهة الحكومية قادرة على تقييم مستوى النضج في حساب تكاليف تقديم الخدمات، وذلك من أجل التطبيق الأمثل للدليل. حيث يساعد تقييم مستوى النضج الجهة الحكومية على معرفة القواعد والمراحل التي يجب عليها اتباعها خلال تطبيق الدليل من أجل تحديد التكلفة الكاملة للخدمة.

وذلك لاختلاف مراحل نضج الخدمات المقدمة من تلك الجهة الحكومية لمتعامليها، حيث يتوجب عليها تحديد الإجراءات والعمليات المرتبطة بتقديم الخدمات للمتعاملين إلى جانب تحديد جميع الأنظمة المستخدمة والتكاليف ذات الصلة بتلك الخدمة.

ويستند تقييم النضج على وثيقة المعلومات "Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Framework 2.0"،

يناير 2012، التي تم تحديثها في نوفمبر 2013. والتي نُشرت من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

6 تحديد التكاليف الكلية للخدمات

يجب أن توضح عمليات حساب التكلفة ما إذا كان تقديم الخدمة متواصلاً أم يتم على فترات متقطعة، إذ قد يكون من المناسب إجراء هذه الحسابات على سلسلة من الفترات الزمنية. ولا بد من تحديد التكلفة الكلية للخدمة من خلال دراسة واضحة لكافة عناصرها، مثل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، والتكاليف المرتبطة برأس المال.

6.1 التكاليف المباشرة

هي التكاليف التي ترتبط بالخدمة بشكل مباشر أو صريح، ويمكن تحديدها بسهولة تامة عند اختبار الخدمة التي سيتم احتساب تكلفتها. وتعتبر التكاليف المباشرة في معظم الأحوال تكاليف متغيرة، أي أنها تتغير بتناسب طردي إلى تغيرات في كمية الخدمة المقدمة.

ففي القطاع الحكومي، تكون القوى العاملة هي عنصر التكلفة الأساسية في توفير الخدمات الحكومية، وتُقسم التكلفة المباشرة عادة إلى تكاليف الموارد البشرية المباشرة، وتكاليف مباشرة أخرى (مثل تكاليف المصروفات العمومية المباشرة).

كما يمكن الاستفادة من حساب تكاليف الإجراءات المرتبطة بالخدمة (وذلك باحتساب تكلفة تلك الإجراءات في تقديم الخدمة للمتعامل) وبالتالي سيصبح لدى الجهة الحكومية تحديد أدق للتكاليف المباشرة.

6.1.1 تكاليف الموارد البشرية المباشرة

تشمل هذه التكاليف الأجور اليومية والرواتب الشهرية للموظفين، ومصروفات الإجازات، وبدل مناوبات العمل، إلخ. وكذلك نفقات الملابس الواقية، والتدريب والنفقات الأخرى التي تندرج تحت تكاليف الموارد البشرية المباشرة.

وأول مرحلة عند حساب هذه التكاليف هي تحديد الطريقة التي ستستخدم لمعرفة ما إذا كان يجب تخصيص وقت الموظف للخدمة المعنية أم لا. ولو كانت هناك صعوبة أو تكلفة كبيرة في تقدير الوقت المخصص لكل موظف، فإنه سيكون من الممكن تحديد مدى ارتباط مجموعة الموظفين بتقديم الخدمة.

وتعتمد سهولة حساب تكاليف الموارد البشرية المباشرة على طبيعة الخدمة التي يتم احتساب تكلفتها، لاسيما إذا كان هناك تكافؤ واضح بين الخدمة المقدمة وهيكل الجهة الحكومية. ويمكن تحديد تكاليف الموارد البشرية المباشرة بسهولة عندما يشمل تحليل التكلفة الوحدة الكاملة داخل الجهة الحكومية أو الوظيفة أو النشاط الكامل.

ولكن عندما يسهم طاقم الموظفين (في وحدة داخل جهة حكومية) في تقديم أكثر من خدمة، فإن قاعدة إسناد تكاليف الموارد البشرية المباشرة إلى خدمة معينة يجب تحديدها على أساس أكثر دقة.

وإذا كانت هناك صعوبة في تحديد مدى ارتباط موظف أو مجموعة من الموظفين بالخدمة بصورة حصرية فربما يكون من الضروري وضع أسس معينة لتحديد مدى المشاركة في تقديم الخدمات المتنوعة. وقد تم إجراء هذا النوع من تحليل العمل بنجاح ملحوظ في الجهات الحكومية، ودائماً ما يقوم المنهج المتبع على تكليف الموظفين

بتسجيل الوقت المستهلك في المشاركة في مجموعة محددة ومقررة مسبقاً من الأنشطة التي تدعم عملية تقديم الخدمات المتنوعة.

يمكن لعملية التقدير أن تخدم عدة أغراض، بما في ذلك معلومات عن مؤشرات الأداء المطلوبة لإعداد التقرير السنوي لجهة محددة. ومن الضروري أن يكون تقدير مشاركة الموظفين في تقديم الخدمات المختلفة مبنياً على قاعدة قابلة للتحقق منها.

وقد يندرج بعض من وقت الموظفين تحت بند النفقات الإضافية (كالمهام الإدارية أو التدريب على سبيل المثال). ويجب على الأنظمة تخصيص تكاليف الموارد البشرية أن تكون قادرة على توزيع هذه التكاليف بين الخدمات حسب المقتضيات.

وبالرغم من أنه يسهل نسبياً تحديد تكاليف الأجور والرواتب المباشرة، إلا أن هناك تكلفة إضافية مهمة تتحملها كافة الجهات الحكومية فيما يتعلق بتعيين الموظفين، هذه التكاليف الإضافية تندرج تحت بند المزايا الإضافية، والمكافآت النقدية الأخرى، والتدريب، وتوفير بيئة عمل وأدوات العمل، والتأمين وغيرها، وقد تكون هذه التكاليف الإضافية مهمة للغاية.

ونظراً لأنه يمكن أن تكون هناك اختلافات بالغة فيما يخص التكاليف الإضافية بين فئات الموظفين المختلفة، فإنه من المستحسن أن تقوم الجهات بتطوير نماذجها الخاصة لتقدير التكاليف الإضافية للموظفين.

ويجب أن يشتمل النموذج على العوامل التالية إذا كانت وثيقة الصلة بالنفقات:

- أعباء الرواتب مثل نفقات الإجازات السنوية، أجر الوقت الإضافي، أجر العمل بالمناوبة؛
- أقساط التأمين الخاصة بالموظفين؛
- نفقات التدريب؛
- نفقات الزي الرسمي و/أو الملابس الواقية؛
- التكاليف المرتبطة بالمركبات الآلية وسفر الموظفين؛
- وتكاليف السكن، بما في ذلك رسوم تكييف الهواء واستهلاك المياه والكهرباء.

هناك عدد من هذه العوامل واضح بشكل نسبي، وسوف يتم توضيح العوامل الأخرى في هذا الدليل لاحقاً. ويجب أن يتضمن تقدير تكاليف الموارد البشرية كافة احتياجات الموظفين البدلاء (كحالة تبديل موظف متغيب في إجازة سنوية، أو في إجازة خدمة طويلة، أو انتداب). ويجب أن يستخدم عدد الموظفين المعادلين للدوام الكامل بدلاً من تقدير عدد الوظائف أو المهام التي يتوجب تأديتها.

ومن الضروري أن تلاحظ أن عامل التكاليف الإضافية المتوائم سوف يختلف باختلاف عمليات احتساب التكلفة نظراً لما يلي:

- ظروف التوظيف المختلفة؛
- والاختلافات في درجة احتساب التكاليف الأخرى في عملية احتساب التكاليف.

ولكن بالنسبة للموظفين المشاركين في مجالات أخرى لتقديم خدمات أكثر تنوعاً، فإن التكاليف الإضافية المباشرة المرتبطة بالراتب قد تكون أعلى، وذلك

يرجع إلى ضرورة تقبل تكاليف أخرى مثل علاوات مناوبات العمل، الزي الرسمي/الملابس الواقية، المسكن، ونفقات الانتقال المحتملة.

وبالرغم من أن تقدير التكلفة الموحد للموارد البشرية يبدو جاذباً بشكل أكبر نظراً لسهولته، إلا أن كل جهة حكومية يجب أن تضع مسألة تنوع ظروف التوظيف في الاعتبار وتتحمل مسؤولية تقدير التكاليف الإضافية بصورة دقيقة مستخدمة معلومات التكاليف ذات الصلة بالظروف التي تُقدم فيها خدمتها.

وبالإضافة إلى عامل التكاليف المباشرة للرواتب، فإنه سيتطلب إضافة عناصر أخرى لتغطية التكاليف غير المباشرة للتوظيف أو تكاليف النفقات الإضافية للجهة الحكومية التي ترتبط بتقديم الخدمة. وسوف يتم مناقشة أنواع التكاليف غير المباشرة للموارد البشرية في القسم التالي:

أجر العمل الإضافي	**إذا كان الموظف أو الموظفون يعملون في أكثر من خدمة، فإنه يتضمن فقط العمل الإضافي المرتبط بالخدمة التي يتم تكلفتها.**
مصروفات مناوبات العمل	تضمن بأن تتوافق مصروفات مناوبات العمل مع قائمة الموظفين الذين تم استخدامهم لتقديم الخدمة.
مصروفات الإجازة السنوية	كقاعدة عامة يتقاضى موظفو القطاع الحكومي تذكرة سفر (ذهاباً وإياباً) سنوياً لهم ولعائلاتهم. ويختلف سعر التذكرة (المبلغ المستحق) اعتماداً على الدرجة الوظيفية للموظف.
نفقات السفر	تتضمن كافة النفقات المتعلقة بالسفر، لاسيما النفقات التي تُدفع تحت بنود المكافآت.
التدريب	تكاليف التدريب المخصصة هنا يجب أن تستثني التكاليف الخاصة بالأجور والرواتب المدفوعة لطاقم الموظفين أثناء حضورهم الدورات التدريبية.
السكن	إذا كانت خدمة السكن مقدمة للموظف بطريقة ما، فإن التكلفة المدرجة في التحليل يجب أن تساوي صافي التكلفة التي تقدرها الجهة الحكومية التي

	توفر السكن (أي صافي الإيجار الذي يدفعه الموظف لكنه يشمل التكلفة السنوية التي تحددها الحكومة التي توفر السكن له).
مصروفات أخرى	يمكن لهذه المصروفات أن تشمل أقساط التعويضات الخاصة بالموظفين، ونفقات الزي الرسمي/الملابس الواقية وغيرها.

وفيما يلي مثال على كيفية حساب التكلفة المباشرة الخاصة بالموارد البشرية للنشاط:

رقم	الأنشطة	المناصب / الدرجة				وقت النشاط					تكلفة الدور/المنصب		
		10	12	15	16								
		مسؤول	مشرف	مدير	مدير	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى (الساعة)	متوسط (الساعة)	الحد الأقصى (الساعة)	الحد الأدنى (درهم)	متوسط (درهم)	الحد الأقصى (درهم)
1	استلام ومراجعة طلب قيد العلامة	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
1.01	استلام الطلب عبر النظام و التاكد من استيفاء الاوراق		1			2 min	5 min	0.03	0.06	0.08	2.76	5.06	7.37
1.02	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.03	التاكد من تسجيل العلامة التجارية في وزارة الاقتصاد		1					0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.04	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.05	ارجاع الطلب مع النتيجة للجهة الطالبة		1					0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.06	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	ابلاغ صاحب العلامة لتقديم شكوى	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
2.01	ابلاغ صاحب العلامة لتقديم شكوى		1					0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2.02	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3	مراجعة طلب قيد العلامة	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
3.01	التاكد من ان العلامة غير مقيدة		1			1 min	3 min	0.02	0.04	0.05	1.84	3.22	4.60
3.02	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3.03	التاكد من المستندات المطلوبة		1			5 min	10 min	0.08	0.13	0.17	7.37	11.51	15.65
3.04	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3.05	التاكد من ان الطلب بحاجة للمراجعة القانونية							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3.06	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3.07	اعلام العميل بان العلامة مقيدة مسبقا			1		1 min	3 min	0.02	0.04	0.05	0.33	0.57	0.81
3.08	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
4	استيفاء المستندات المطلوبة	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
4.01	استيفاء المستندات المطلوبة			1		5 min	10 min	0.08	0.13	0.17	1.30	2.03	2.77
4.02	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
5	اعلام العميل لتوفير اصول المستندات	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
5.01	اعلام العميل لتوفير اصول المستندات			1		1 min	3 min	0.02	0.04	0.05	0.33	0.57	0.81
5.02	وقت الانتظار / وقت التعطل					0 min	1 day	0.00	3.50	7.00	0.00	0.00	0.00
5.03	ارسال الطلب للشؤون القانونية للاعتماد							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
5.04	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
5.05	استلام الرد من الشؤون القانونية							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
5.06	وقت الانتظار / وقت التعطل							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
6	الاطلاع على الاصول والإعتماد النهائى	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
6.01	المراجعة والعتماد النهائى	1				1 min	3 min	0.02	0.04	0.05	2.82	4.94	7.05
6.02								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
7	اعلام العميل برفض الطلب	متوسط الحد الأقصى للتكرار										0.00	
7.01	اعلام العميل برفض الطلب			1		1 min	3 min	0.02	0.04	0.05	0.33	0.57	0.81
7.02								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8	التاكد من تحصيل الرسوم وحفظ البيانات واستخراج الشهادة وارشفة الطلب الكترونيا	متوسط الحد الأقصى للتكرار											
8.01	ادخال البيانات وتسجيل الطلب في النظام وعمل مسح ضوئي للملف							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8.02								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8.03	التاكد من دفع الرسوم		1			1 min	2 min	0.02	0.03	0.03	1.84	2.30	2.76
8.04								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8.05	طباعة الشهادة للعميل		1			1 min	2 min	0.02	0.03	0.03	1.84	2.30	2.76
8.06								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8.07	حفظ وارشفة الملف							0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
8.08								0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	استعلام - (Time & Cost)Total	0	0	0	0	0	0			0.00	0.00	0.00	0.00
	قيد العلامة - (Time & Cost)Total	0	0	0	0	0	0			0.33	4.03	7.73	20.75	33.07	45.40
	استشارة الشؤون القانونية - (Time & Cost)Total	0	0	0	0	0	0			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

6.1.2 التكاليف المباشرة الأخرى

التكاليف المباشرة الأخرى هي التكاليف التي يتم تحديدها على أنها مرتبطة بالخدمة بشكل مباشر.

ويمكن أن تشمل هذه التكاليف ما يلي:

- تكاليف شراء المعدات المكتبية؛
- تكاليف الكهرباء والماء؛
- الخدمات المشتراة مثل خدمات الصيانة؛
- أجور الاستشاريين والمقاولين؛
- الموارد القابلة للاستهلاك؛
- تكلفة الموجودات التي تم استهلاكها أثناء تقديم الخدمة.

وقد تؤدي سيطرة بعض التكاليف المباشرة، لاسيما تكاليف الموارد البشرية، في استخدام هذه التكاليف كقاعدة أساسية لمعرفة حجم التكاليف غير المباشرة، التي سوف يتم توضيحها في القسم التالي.

6.2 التكاليف غير المباشرة

هي التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بخدمة معينة، ويشار إليها أحياناً بأنها نفقات إضافية، وتشمل على سبيل المثال تكاليف "الجهة " كراتب المدير التنفيذي، أو التكاليف المرتبطة بالإدارة التنفيذية، والخدمات المالية، والموارد البشرية، وإدارة السجلات، وتكنولوجيا المعلومات، وإيجار الممتلكات العقارية ** كالمباني والأراضي. وتماشياً مع هدف إعداد التقارير

** ينبغي أن يتم تقييم تكلفة عنصر الملكيات العقارية الخاصة بالجهة الحكومية (المتعلقة بتقديم الخدمة) طبقاً لسعر السوق حيثما كان ذلك ممكناً. وبالنسبة للعقارات التي تؤجرها الجهة الحكومية فإنها تخضع لتحديد قيمة إيجارها الإجمالية.

عن التكلفة الكلية للخدمات ينبغي أن توزع تكاليف "الجهة" على الخدمة ذات الصلة شريطة أن تكون هناك قاعدة منطقية لذلك. وقد يتم تقسيم بعض من هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة بناءً على طبيعة عمل الجهة الحكومية.

إن طبيعة التكاليف غير المباشرة، التي تجعل من الصعب ربطها بالخدمة التي يتم احتساب تكلفتها، لا تجعلها أقل ارتباطاً بالخدمة، فهي غالباً ما تساهم بشكل كبير في حساب التكلفة الكلية للخدمة ولايجب تجاهلها. ويجب أن تكون الطريقة المستخدمة لتقدير التكاليف غير المباشرة مدروسة بعناية ومحددة بوضوح حتى تكون عملية التدقيق ممكنة.

إن تحديد وتضمين التكاليف غير المباشرة يشمل عملية تبادل بين الدقة وتكلفة استخراج بيانات التكلفة. ويجب الحرص أثناء ذلك على عدم توزيع الموارد على مُجمع صغير للتكاليف غير المباشرة على حساب تحليل العوامل الأكثر أهمية.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار المنهجين التاليين لتقدير التكاليف غير المباشرة، حيث يحتوي كل منهج على أمور عديدة يجب وضعها في الحسبان في كل منهج:

1. منهج "الاستخدام" أو "المنفعة"؛
2. منهج "التخصيص بالتناسب".

6.2.1 منهج "الاستخدام" أو "المنفعة"

هذا المنهج يُعنى بقياس أو تقدير الاستخدام الفعلي للموارد. فإذا كانت التكاليف قابلة للقياس، فإن منهج "الاستخدام" أو "المنفعة" هو الأكثر دقة لتقديم المعلومات الخاصة بالتكاليف غير المباشرة.

يمكن تقدير الاستخدام الفعلي للموارد بعدة طرق؛ وتتمثل طرق تقسيم مُجمع التكاليف غير المباشرة في المراقبة المباشرة، أو التسجيلات الزمنية (في حالة احتساب تكاليف التوظيف غير المباشرة)، أو طرق اختيار العينات، أو تحديد تكاليف الخدمات أثناء تقديمها. ويجب أن تكون الطريقة المستخدمة فعّالة وموثقة جيداً وقابلة للتحقق.

6.2.2 منهج "التخصيص بالتناسب"

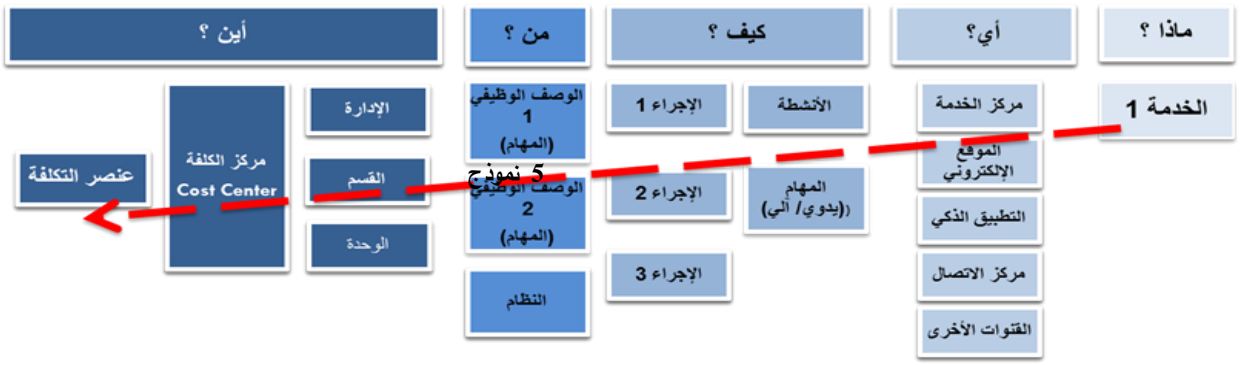
قد يتم استخدام هذا النهج إذا كان تحديد الاستخدام الفعلي للموارد داخل مجمع التكاليف غير المباشرة غير ممكن أو مكلف أكثر من اللازم، ويتم تخصيص التكاليف داخل المجمع على أساس تخصيص نسبي للخدمات عن طريق استخدام معايير مثل:

- تحديد الموظفين المشاركين في تقديم الخدمات كنسبة لإجمالي الموظفين؛
- أو استخدام الموارد المباشرة في تقديم الخدمة كنسبة للاستخدام الإجمالي للموارد؛
- أو استخدام موازنة الخدمة كنسبة للموازنة الإجمالية.

ومن الممكن استخدام نفس الأسلوب من التخصيص التناسبي لمجموعات التكاليف غير المباشرة التي تندرج تحت أنواع مختلفة. ومن أبسط طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة هي احتواء كافة التكاليف غير المباشرة في مجمع واحد، واستخدام قاعدة التخصيص التناسبي مماثلة للأسس التي تم استعراضها أعلاه. ومع ذلك، كلما زاد النهج المفصل (أي زيادة عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة المستخدمة)، زاد احتمالية طرح أسلوب التخصيص بالتناسب لنتائج

شـــبيهة بنظيرتها التي تم تحقيقها في نهج "الاســـتخدام" أو "المنفعة". وقد يعتبر أسلوب التخصيص بالتناسب طريقة مثالية لتخصيص التكاليف غير المباشرة عندما تكون طبيعة عملية تقديم الخدمات بسيطة.

ويتوجب على كافة الجهات الحكومية أن تتبنى منهجاً يتميز بأعلى قدر من الدقة بناءاً على الظروف التي يتم تقديم الخدمات فيها. وبما أن طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر الأكثر دقة يتوجب استخدامها حيث يمكن تطبيقها. نموذج رقم 5 أدناه يوضح كيفية تحديد تكلفة خدمة محددة من خلال نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة.



نموذج 5

وفي ظل أي من المنهجين يعتبر وقت الموظف المستهلك في تقديم الخدمة هو أساس التخصيص، ويجب على الجهات الحكومية دراسة وقت الموظفين غير المنتج في تحديد أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة. وبما أن مستويات الخدمة قد تتغير مع الوقت بوجه عام، فإنه من الضروري تحديد

مستويات الخدمة المخصصة وذات الصلة عند تحديد أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة. وفي هذا الصدد، قد لا تكون مستويات الخدمة التي تم تقديمها في الماضي ملائمة للاستخدام كأساس لتخصيص التكاليف في المستقبل إذا كانت مستويات الخدمة قد تغيرت بشكل ملحوظ مع مرور الوقت.

6.3 تحديد التكاليف العامة

يتم تحديد التكاليف العامة للخدمات على مستوى النشاط، متى ما تمكنا من تحديد العلاقة بين الأنشطة والخدمات المرتبطة بها. ومع ذلك، سيكون من غير الممكن تخصيص بعض التكاليف العامة على مستوى النشاط. مثال: تكلفة الإدارة العليا، تكلفة قسم الاستراتيجية والتدقيق. إلخ.

ولحساب التكاليف العامة، ينصح باتباع أحد الطرق الثلاثة أدناه:

1. أساس عدد المعاملات للخدمات المقدمة على مستوى مركز التكلفة.
2. أساس الوزن المحدد لكل خدمة.
3. أو الأساسين المذكورتين أعلاه معا.

6.3.1 تخصيص التكاليف العامة على أساس عدد المعاملات للخدمات المقدمة

يتم تحديد التكلفة العامة بناءاً على عدد المعاملات التي يتم إنجازها من قبل الجهة الحكومية، فإذا كانت التكلفة مرتبطة بعنصر تكلفة محدد(cost center) يقدم عدد محدد من الخدمات، يتم احتساب التكلفة من خلال تقسيم إجمالي التكلفة على عدد المعاملات المقدمة ضمن عنصر التكلفة المحدد، حيث يتم تقسيم التكاليف على المستوى المؤسسي على عدد المعاملات المنجزة من الجهة الحكومية.

ويوضح المثال التالي من هيئة الطرق والمواصلات ذلك:

تكلفة العملية – النفقات الإضافية (درهم) بما في ذلك الخدمات			مركز الخدمة الداخلية / خدمة العملاء			مزودو الخدمة
#	النفقات الإضافية	الإدارة	التكلفة السنوية	عدد المعاملات		درهم لكل معاملة	المجموع الفرعي
1	قسم خدمة المتعاملين (رعاية العملاء، الجودة، الإدارة)	خدمة المتعاملين	144,000	نظام المرور الإلكتروني	1,000,000	0.14	0.14
2	قسم ترخيص المركبات، مكتب المدير التنفيذي، مكتب المؤسسة (باستثناء خدمة المتعاملين) – حصة العملية	ترخيص المركبات	533,760	شهادات التصدير	300,000	1.78	1.78

ولكن لهذه الطريقة سلبيات أهمها أنها لا توفر حسبة تكاليف دقيقة على مستوى المعاملة في حال لم يتم أتمتة جميع إجراءات الخدمة. وحساب تكاليف المعاملة بهذه الطريقة لن يسلط الضوء على الفرص الممكنة لرفع مستوى الكفاءة وتقنين التكلفة.

6.3.2 تخصيص التكاليف العامة على أساس الوزن المحدد لكل خدمة

وهي واحدة من الطرق الأخرى التي يتم اتباعها لتحديد التكاليف هي تحديد الوزن المحدد للخدمة مقارنة بالتكلفة التي يتم تخصيصها استناداً إلى مساهمة الإدارة. فعلى سبيل المثال، مساهمة الإدارة العليا في تقديم الخدمة مثل إدارة المالية ستكون لها وزن أكبر في تحديد التكاليف مقارنة بإدارة الموارد البشرية والتي لها إسهام أقل نسبيا في تقديم الخدمات.

ويوضح المثال التالي من دائرة الأراضي والأملاك ذلك:

- جميع الأرقام المستخدمة ليست بيانات فعلية،تم تضمينها للتوضيح.

6.3.3 دمج الأسس السابقة لتحديد التكاليف العامة

يبين المثال أدناه طريقة استخدام طريقة دمج أساس عدد المعاملات للخدمات المقدمة على مستوى مركز التكلفة، وأساس الوزن المحدد لكل خدمة. وتعد هذه

الطريقة أقرب طريقة لحساب التكلفة الدقيقة للخدمات، ويتوجب تطبيق هذه الطريقة بشكل قياسي على جميع الجهات الحكومية متى ما أمكن ذلك. كما يتوجب حساب تكلفة الموارد البشرية (مثال: التفتيش الدوري) بالاستناد إلى الأسس المشروحة في الأقسام 6.4 و 6.2.2.

حيث قامت هيئة الطرق والمواصلات بعد احتساب نسبة عدد معاملات خدمات إدارة الترخيص من العدد الإجمالي لمعاملات خدمات هيئة الطرق والمواصلات الكلية، تبين أن حصة التكاليف الإدارية لإدارة الترخيص قد بلغت 4%.

وتم تخصيص الوزن للإدارات الفرعية (الأقسام) بعد ربط الإجراءات والأنشطة للخدمات ذات العلاقة، وذلك كما يلي:

هيكل هيئة الطرق والمواصلات		
	قطاع الشركات	
	الوكالة	
	مكتب المدير التنفيذي	
	الإدارة	
	القسم – العملية	
	حصة مؤسسة تراخيص في تكاليف الهيئة	4%
#	حصة الدوائر لمؤسسة تراخيص	
1	الرئيس التنفيذي لمؤسسة تراخيص + خدمات الجودة والصحة والسلامة والبيئة + خدمات إدارة الشركات	5%
2	المركبات التجارية	10%
3	المراقبة وتنفيذ القانون	5%

4	ترخيص المركبات	30%
5	تراخيص القيادة	30%
6	تدريب السائقين	20%
#	**أعباء إدارة ترخيص المركبات**	**100%**
1	شطب مركبة غير صالحة للسير	4%
2	اعتماد شهادة فحص مركبة من خارج الدولة	3%
3	فحص مركبة	8%
4	الاعتراض على نتيجة فحص المركبة	3%
5	ترخيص الورش الفنية	7%
6	ادارة مزاد لوحات ارقام المركبات	5%
7	إتلاف لوحات الأرقام	4%
8	طباعة لوحات الأرقام	3%
9	توزيع لوحات الأرقام	4%
10	البيع المباشر لأرقام المزاد	5%
11	نقل ملكية رقم مميز	7%
12	بيع أرقام مميزة	8%
13	تجديد حفظ رقم	4%
14	اصدار لوحة تجارية	6%
15	إصدار شهادة تسفير	4%
16	اصدار شهادة ملكية رقم مميز بدل فاقد/تالف	5%
17	ترخيص المركبات	15%
18	إصدار شهادات تسجيل المركبات	5%

ويبين الجدول التالي التكلفة الكلية المسجلة في مركز الكلفة:

	النفقات الإضافية	تكلفة الخفض	
خدمة العملاء	144,000	36,000	
الإدارة	12,000,000	1,000,000	
المدير التنفيذي لهيئة التصاريح	720,000	30,000	
قطاعات الشركات – باستثناء خدمة العملاء	624,000	120,000	
المجموع	13,344,000	36,000	
أهمية العملية	**4%**	**4%**	
التكاليف غير المباشرة للعملية	**533,760**	**1,440**	
الإدارة	8500	تكاليف الإدارة ترخيص المركبة	المجموع الفرعي
العناصر	إجمالي الميزانية الختامية		
الإهلاك	1,000,000	1,000,000	1,000,000
النفقات	4,000,000	4,000,000	
الراتب	8,000,000	8,000,000	12,000,000
المجموع الكلي	13,000,000		
الإدارة	بنود متعددة	المدير التنفيذي للتراخيص المدير التنفيذي + فريق الشركة	المجموع الفرعي @ 30%
العناصر	إجمالي الميزانية الختامية		
الإهلاك	100,000	30,000	30,000
النفقات	400,000	120,000	
الراتب	2,000,000	600,000	720,000
المجموع الكلي	2,500,000		
الإدارة الهندسية	23 (بنود متعددة)	تكاليف الشركة الشركة % + الإدارة %	المجموع الفرعي @4%*30%
العناصر	إجمالي الميزانية الختامية		
الإهلاك	10,000,000	120,000	120,000
النفقات	2,000,000	24,000	
الراتب	50,000,000	600,000	624,000
المجموع الكلي	62,000,000		
CC	23 3700 (الكل)	إدارة خدمة العملاء	المجموع الفرعي @4%*30%
العناصر	إجمالي الميزانية الختامية		
الإهلاك	3,000,000	36,000	36,000
النفقات	2,000,000	24,000	
الراتب	10,000,000	120,000	144,000
المجموع الكلي	15,000,000		

- جميع الأرقام المستخدمة ليست بيانات فعلية.تم تضمينها للتوضيح.

6.4 حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يوفر حساب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing ABC) طريقة مفصّلة ودقيقة لتحديد المساهمة الفعلية للتكاليف في مُجمع التكاليف غير المباشرة. وهو يفحص بدقة الأنشطة التي تقام داخل الجهة

الحكومية، ويحدد دوافع أو أسباب استخدام هذه الأنشطة في عمليات تقديم الخدمات للمتعاملين، ثم يوزع التكاليف على أساس استهلاك الموارد في كل نشاط.

والهدف من هذه العملية هو فحص الموارد في مُجمع التكاليف غير المباشرة، وتخصيصها لخدمة محددة من خلال استخدام محركات التكلفة. وهو العامل أو المتغير الذي يمتلك التأثير الأكبر على مستوى النشاط. وتُعزز دقة ومصداقية نتائج تخصيص التكاليف في حساب التكاليف على أساس الأنشطة إذا تم حساب تكلفة أنشطة محددة ثم تم ربطها بالخدمات ذات الصلة.

وبالرغم من أن أنظمة حساب التكاليف على أساس الأنشطة هي أنظمة أكثر دقة، فإنه يجب الانتباه إلى أنها أنظمة مكلفة ومعقدة في تأسيسها والعمل بها، كما تتطلب فهماً أفضل لعمليات التكاليف بشكل أكبر مقارنة بطرق حساب التكاليف التقليدية. وقد لا يكون من المناسب حساب تكاليف جميع الخدمات باستخدام نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة، حيث أنه يجب دراسة الأهمية النسبية للتكاليف ومدى علاقة المعلومات بصنع القرار قبل البدء في تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة. ولا يكون تطبيق هذا نظام عملياً داخل مؤسسة تفتقر إلى الخدمات المتنوعة و/أو أنها تحتوي مقداراً منخفضاً نسبياً للتكاليف غير المباشرة.

6.5 التكاليف المرتبطة برأس المال

هناك جانبان مرتبطان باستخدام الأصول المملوكة للجهات الحكومية في تقديم الخدمة ويجب أخذهما بعين الاعتبار عند أي تحليل للتكلفة الكلية:

1- تحديد تكلفة إهلاك نسبية للأصول المادية غير المتداولة.

2- الإقرار بأن التمويلات التي تُستثمر في الأصول لها استخدامات بديلة، ويجب إصدار بعض البدلات مقابل معدل العائد على هذه الأصول (وهذا ما يعرف أيضاً باسم تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال).

6.5.1 الأصول المادية

تقييم الأصول

إن تقييم الأصول المستخدمة في تقديم الخدمة أمر مهم، لأن التقييم له تأثير كبير على تكلفة الخفض. ويجب اتباع منهج ثابت عند تقييم الأصول. كما يجب أن تستخدم المنهجية الإلزامية المتبعة في التقارير المالية كدليل لعملية تقييم الأصول.

*القيمة العادلة: القيمة الجارية التي يمكن على أساسها تبادل الأصول المالية بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملات تتم بإرادة حرة.

ينبغي تقييم الأصول مبدئياً عند حساب تكلفة امتلاكها، بما في ذلك سعر الشراء والتكاليف المرتبطة. مما يتطلب تقييم الأراضي والمباني وفقاً لطريقة القيمة العادلة، على أن تقيّم الأصول الأخرى إما طبقاً لأساليب القيمة العادلة أو أساليب حساب التكلفة الموضحة في معايير المحاسبة الدولية.

طرق الاستهلاك

هناك طريقتان شائعتان لتحديد تكاليف الاستهلاك وهما كما يلي:

- التكلفة الرئيسية أو طريقة حساب الاستهلاك بالنسبة الثابتة؛ وهي تخصيص تكلفة المبلغ القابل للإهلاك من الأصل (أي الفرق بين القيمة الأصلية للأصل، قيمة الأصل المعدلة بعد عملية إعادة تقييم، والقيمة المناسبة للأصل في الوقت الذي يتوقع فيه التخلص منه) بشكل موحد على مدار العمر النافع للأصل. وتعتبر هذه الطريقة أكثر ملاءمة عندما يتم توزيع الفوائد التي تم الحصول عليها من الأصل على نحو موحد مع مرور الوقت.
- وطريقة القيمة المتناقصة؛ وهي تخصيص نسبة أكبر من المبلغ القابل للإهلاك من الأصل للسنوات الأولى من عمره النافع. وتعتبر هذه الطريقة مناسبة أكثر عندما يتم توزيع الفوائد التي تم الحصول عليها من الأصل بشكل مائل نحو السنوات الأولى من العمر النافع للأصل.

العمر النافع للأصل: هو المعيار الرئيسي الشامل لتحديد معدل الاستهلاك المناسب.

ويستند هذا الدليل على معيار الموجودات الثابتة والأصول البيولوجية رقم (10) الصادر من دائرة المالية في احتساب تكاليف الإهلاك. (ملحق 2).

6.5.2 تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال

إن تضمين تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال تثبت أن الموارد المالية المستثمرة في الأصول المستخدمة في تقديم خدمة محددة لها استخدامات بديلة. ومن أجل تحديد تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال المتضمنة في توفير الخدمة يجب أن تشتمل الأصول على أصول غير متداولة (ويقصد بها الأراضي والمباني، والمصنع والمعدات)، والأصول المتداولة (مثل المخزون، والمدينين، والدفع المسبق، ورصيد التشغيل النقدي) المرتبطة بالخدمة التي يتم حساب تكلفتها.

عند احتساب تكلفة الخدمات القائمة يجب أن يطبق سعر تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال على صافي أصول المديونيات، لتجنب تحريف تحديد المعايير الذي ينجم عن الاختلافات في حجم الأصول الإجمالية. وينبغي إزالة تكاليف الفائدة الفعلية تجنباً لحدوث حساب مزدوج لتكلفة رأس المال.

إن السعر الموصي باتباعه في حساب صافي أصول الجهة مبني على العائد التي أثمرته الاستثمارات، وهو العائد الذي قد تجنيه الحكومة إذا قامت بتصفية الأصول واستثمار النقدية. أما السعر الجاري الذي سيتم تطبيقه يجب أن توفره دائرة المالية.

6.5.3 تخصيص تكاليف رأس المال

عندما يتم استخدام أحد الأصول في إنتاج أكثر من خدمة واحدة فإنه سيكون من الضروري توزيع تكاليفه المرتبطة برأس المال على كافة الخدمات، بنفس الطريقة التي يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة

تلخيص التكاليف

تتمثل التكلفة الكلية للخدمة في احتساب إجمالي التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، والتكاليف المرتبطة برأس المال. وبالرغم من أن معظم هذه التكاليف ستُعزى إلى الإدارة المختصة بتقديم الخدمة، فإن هناك إدارات أخرى قد تتكفل ببعض التكاليف الأخرى. وسوف تعتمد التفاصيل الدقيقة لعملية احتساب التكاليف على طبيعة الخدمة المراد حساب تكلفتها والغرض من عملية احتساب التكاليف.

الخدمات والموارد التي تقدم مجاناً

أي موارد أو خدمات قُدمت من دون مقابل من قبل الهيئات الجهات الحكومية يجب أن يتم تضمينها في التكلفة الكلية للخدمة.

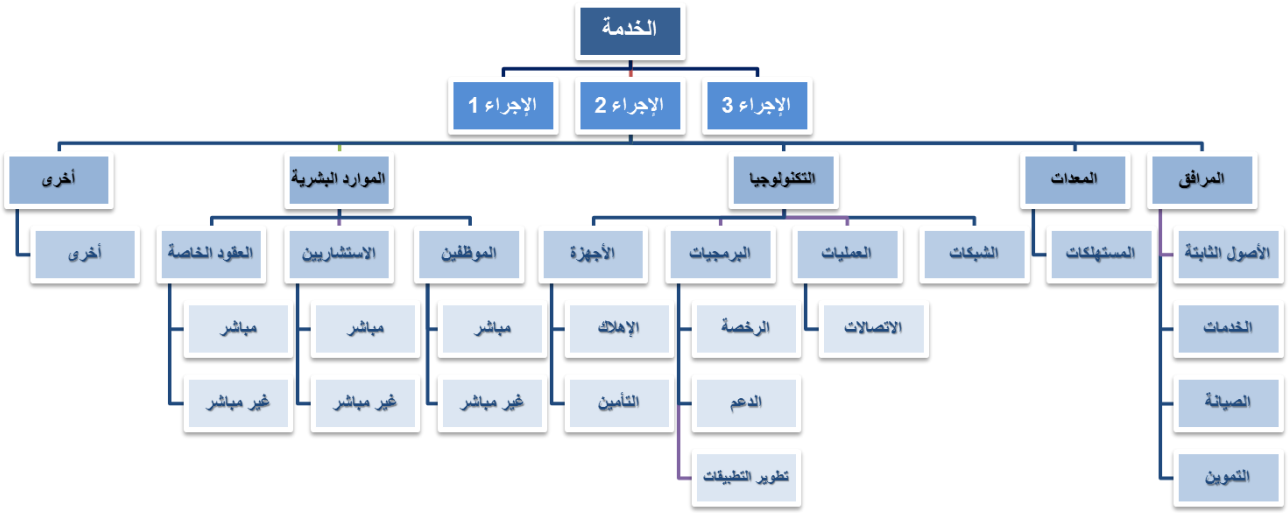
الجدول التالي يوضح ملخصاً لأنواع التكاليف المختلفة، قد تعتبر معظم الأمثلة الموضحة تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة، تبعاً للظروف التشغيلية للإدارة المعنية، أو الجهة الحكومية المعنية

ملخص أنواع التكاليف	
التكاليف المباشرة	
تكاليف التوظيف	
أجور أو رواتب أساسية	الوقت الإضافي
مخصصات مالية	نفقات نوبات العمل
سكن	أزياء رسمية
معاش التقاعد	نفقات السفر
التدريب	ملابس واقية
نفقات تكييف الهواء/الماء	أقساط التأمين الخاصة بالعاملين
التكاليف المباشرة الأخرى	
موارد قابلة للاستهلاك	
مقاولون/استشاريون	
تكاليف شراء المعدات المكتبية	
شراء خدمات مثل خدمة الصيانة	
تكلفة الموجودات التي تم استهلاكها أثناء إنتاج الخدمة	
التكاليف غير المباشرة	
تشمل تكاليف خدمات الشركة	
التكاليف المرتبطة برأس المال	
تكاليف الاستهلاك	
تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال	
خدمات وموارد تُقدم مجاناً (إن وجدت)	
خدمات التدقيق	
الخدمات القانونية	

7 دراسة حالة – خدمات حساب التكلفة

في هذا الفصل من الدليل سيتم شرح مثال عملي حول كيفية استخدام الدليل لحساب تكلفة خدمة حكومية محددة، وقد تم العمل مع هيئة الطرق والمواصلات لحساب التكلفة التي تتكبدها الهيئة لتقديم خدمة "شهادة تصدير المركبة".

ويوضح المثال طريقة اعتبار التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

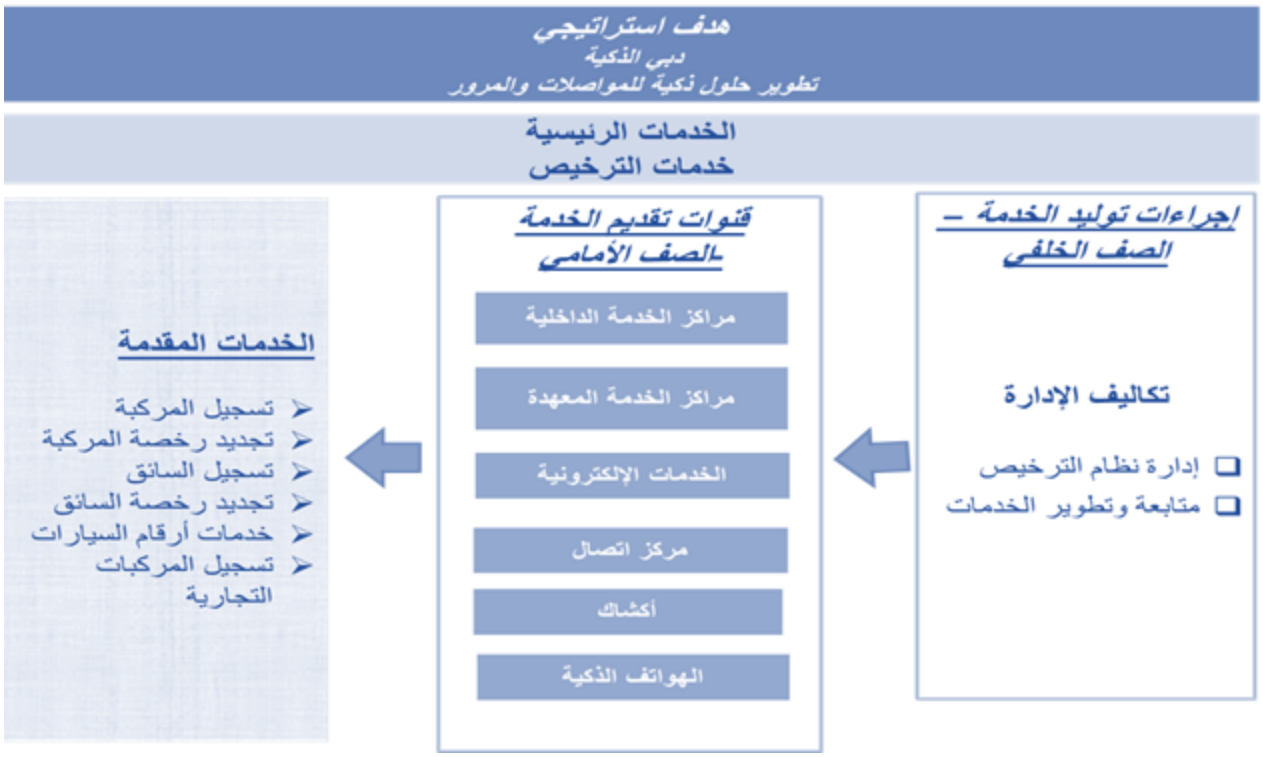


نموذج 6

تم تحديد تفاصيل الخدمة إلى مستوى عناصر التكاليف باستخدام الأساليب المعرفة في القسم 6.4 ونموذج 6 أعلاه.

وكان هناك إجراء رئيسي واحد مؤدي للخدمة التجريبية؛ وبالتالي تم احتساب التكاليف على الإجراءات المترابطة المطلوبة لتقديم الخدمة.

وفي حال وجود أكثر من إجراء واحد مطلوب لتقديم الخدمة، يتم احتساب تكلفة كل إجراء بنفس الأسلوب ومن ثم العمل على تجميع التكاليف على مستوى الخدمة ككل. ويوضح الشكل أدناه طريقة فهم تسلسل الخدمة بداية من الأهداف الاستراتيجية ثم الخدمة ثم القنوات والإجراءات.



يتم تقديم الخدمة التجريبية في هذا المثال عبر قناتين مختلفتين هما:

- مركز خدمة هيئة الطرق والمواصلات
- الشريك الاستراتيجي لتقديم الخدمة (مركز معهد)

كما تم احتساب تكلفة الإجراء والعمليات المنجزة من خلال النظر في عينة من المعاملات من إجمالي المعاملات المنجزة لاحتساب معدلات الحد الأدنى والحد الأقصى ومتوسط الوقت المستغرق في انجاز المعاملات. وتم الأخذ بعين الاعتبار الدرجات الوظيفية للموظفين العاملين على تنفيذ الإجراءات وتحديد معدلات رواتبهم بالساعة، والذي تم استخدامه لحساب تكلفة الموارد البشرية حسب كل معاملة اعتمادا على احتساب عدد الدقائق التي تم قضاؤها لتنفيذ الإجراءات (المهام).

وتم احتساب بقية التكاليف المباشرة وغير المباشرة مثل (تكلفة المواد (الفعلي)، والأنظمة (بالتخصيص)، والتكاليف العامة (بالتخصيص)، والإهلاك (بالتخصيص)) للمصادر ذات العلاقة والمستخدمة خلال إنجاز الأنشطة كما هو مذكور في الجدول التالي:

- جميع الأرقام المستخدمة ليست بيانات فعلية، تم تضمينها للتوضيح.

جدول حساب تكاليف العملية

العملية: LCNN.2.12 – إصدار شهادة تصدير للمركبة

										قنوات تقديم الخدمة			
تكلفة العملية – تكلفة العاملة (بالدرهم)										مراكز الخدمة الخلفية / خدمة العملاء			مزود الخدمة
تعريف النشاط	اسم النشاط	الإثارة	الزمن المستهلك بالدقائق							الأهمية	الوجهة	محال الدقائق	درهم لكل معاملة	درهم لكل معاملة	
			الحد الأدنى	الحد المتوسط	الحد الأقصى	الزمن المتوقع									
LC.NN.2.12.01	تدقيق السجلات المطلوبة	خدمة العملاء								الفشل					
LC.NN.2.12.02	التدقيق على السجلات الفقدة والكشف عن المخالفات في الملف الفردي	خدمة العملاء	2.0	3.0	5.0	3.2				الإستقبال	7	1.31	4.15		
LC.NN.2.12.03	إخطار العميل بالمخالفات على ملفه الفردي	خدمة العملاء	2.0	3.0	5.0	3.2				الإستقبال	7	1.31	4.15		
LC.NN.2.12.04	تصويب مخالفات الملف الفردي	خدمة العملاء								الفشل					
LC.NN.2.12.05	إصدار رقم التشغيل للعميل إصدار شهادة تغيير المركبة	خدمة العملاء	0.5	0.7	1.0	0.7				الإستقبال	7	1.31	0.94		
LC.NN.2.12.06	التدقيق على بيانات معاملة التغيير	خدمة العملاء	1.0	1.5	2.0	1.5				مدخل البيانات	9	1.94	2.91		
LC.NN.2.12.07	فحص المطابقة والسلامة الفنية للمركبة وإصدار الشهادة	خدمة العملاء	2.0	2.5	3.0	2.5				مدخل البيانات	9	1.94	4.85		
LC.NN.2.12.08	دفع الرسوم إصدار شهادة تغيير المركبة	خدمة العملاء								الفشل					
LC.NN.2.12.09	تسليم إصدار الشهادة التغيير أو التحويل للعميل	خدمة العملاء	0.5	1.0	1.5	1.0				مدخل البيانات	9	1.94	1.94		
LC.NN.2.12.10	استلام شهادة التغيير وبيانات التصدير	خدمة العملاء								الفشل					
LC.NN.2.12.11	التدقيق على إصدار الشهادة وتسليم وحدات التصدير	خدمة العملاء	0.5	1.0	1.5	1.0				مدخل الات صنع الارقام تسليم وحدات والشهادات	6	0.89	0.89		
LC.NN.2.12.12	تصويب مخالفات التغيير	خدمة العملاء				-				الفشل					
	إجمالي العملة (بالدرهم)		8.5	13	19	13.1							19.83	-	
تكلفة العملية – (المواد (بالدرهم)										مراكز الخدمة الخلفية / خدمة العملاء					مزود الخدمة
تعريف النشاط	اسم النشاط	الإثارة								المواد المطلوبة	الكمية	المعدل	درهم لكل معاملة		الكمية
LC.NN.2.12.05	إصدار رقم التشغيل للعميل إصدار شهادة تغيير المركبة	خدمة العملاء								استمارة مخالفات	1	0.1	0.10		
LC.NN.2.12.07	فحص المطابقة والسلامة الفنية للمركبة وإصدار الشهادة	خدمة العملاء								شهادة	1	0.1	0.10		
LC.NN.2.12.09	تسليم إصدار الشهادة التغيير أو التحويل للعميل	خدمة العملاء								فاتورة إيصال	1	0.1	0.10		
LC.NN.2.12.11	التدقيق على إصدار الشهادة وتسليم وحدات التصدير	زبون الشركات								وحدات	2	2	4.00		4.00
	إجمالي المواد (بالدرهم)												4.30		4.00
تكلفة العملية – الأنظمة (بالدرهم)										مراكز الخدمة الخلفية / خدمة العملاء					مزود الخدمة
#	الأنظام	الإثارة	الكلفة الإجمالية							القاعدة		عدد العمليات	درهم لكل معاملة		درهم لكل معاملة
1	صيانة نظام الدوران الإلكتروني	زبون الشركات	5,000,000							نظام الدوران الإلكتروني		1,000,000	5.00		5.00
2	عقد الصيانة السنوي أجهزة الدوران الإلكتروني	قسم تكنولوجيا المعلومات	1,000,000							نظام الدوران الإلكتروني		1,000,000	1.00		1.00
3	تأمين كوابل	قسم تكنولوجيا المعلومات	200,000							مراكز خدمة هيئة الطرق والمواصلات		100,000	2.00		-
	إجمالي الأنظمة (بالدرهم)												8.00		6.00
تكلفة العملية – النفقات الإضافية (بالدرهم) بما في ذلك الخدمات										مراكز الخدمة الخلفية / خدمة العملاء					مزود الخدمة
#	النفقات الإضافية	الإثارة	الكلفة السنوية							عدد العمليات			درهم لكل معاملة		المجموع الفرعي
1	قسم خدمة المتعاملين (رعاية العملاء، الجودة، الإدارة)	خدمة العملاء	144,000							نظام الدوران الإلكتروني		1,000,000	0.14		0.14
2	قسم تزويد المركبات، مكاتب البريد القيدي، مكاتب الوساطة (إضافة خدمة المتعاملين) – حصة الجهة	زبون الشركات	533,760							شهادات التصدير		300,000	1.78		1.78
	إجمالي النفقات الإضافية (بالدرهم)												1.92		1.92
تكلفة العملية – الشخص (بالدرهم)										مراكز الخدمة الخلفية / خدمة العملاء					مزود الخدمة
#	الإهلاك		الكلفة السنوية							عدد العمليات في مراكز الخدمة			درهم لكل معاملة		المجموع الفرعي
1	قسم خدمة المتعاملين	خدمة العملاء	36,000							100,000			0.36		-
2	الإدارة	زبون الشركات	1,000,000							100,000			10.00		-
3	البريد القيدي وكالة التزويد	مكاتب البريد القيدي	30,000							100,000			0.30		-
4	فعاليات الشركات – (إضافة خدمة المتعاملين)	الشركات	120,000							100,000			1.20		-
	إجمالي الإهلاك (بالدرهم)												11.86		-
تكلفة العملية – الملخص						درهم لكل معاملة									
			الخدمة الخلفية/خدمة المتعاملين			مزود الخدمة									
1	تكاليف العملية		1983			-									
2	تكاليف المواد		430			4.00									
3	تكاليف الأنظمة		800			6.00									
4	النفقات الإضافية		192			1.92									
5	تكاليف الشخص		1186			11.86									
	التكلفة لكل معاملة في الخدمة		4591			11.92									

يوضح المثال أدناه كيفية احتساب تكلفة الموارد البشرية بالدقيقة:

الدرجة	يبدأ من	يصل إلى	الراتب	معدل القاعد	متوسط الراتب	تذاكر الطيران	نهاية الخدمة	إجمالي المرتب الشهري	المعدل بالساعة	المعدل بالدقيقة	تذاكر طيران سنوية	نهاية الخدمة عمرتب شهر واحد
16	38,000	80,000	59000	6,638	65,638	833	5,470	71,941	566.46	9.4	10,000	65,638
15	28,000	50,000	39000	4,388	43,388	833	3,616	47,836	376.67	6.3	10,000	43,388
14	22,000	37,000	29500	3,319	32,819	833	2,735	36,387	286.51	4.8	10,000	32,819
13	18,000	31,000	24500	2,756	27,256	833	2,271	30,361	239.06	4.0	10,000	27,256
12	16,000	27,000	21500	2,419	23,919	833	1,993	26,745	210.59	3.5	10,000	23,919
11	13,000	23,000	18000	2,025	20,025	833	1,669	22,527	177.38	3.0	10,000	20,025
10	12,000	19,000	15500	1,744	17,244	833	1,437	19,514	153.65	2.6	10,000	17,244
9	9,000	15,000	12000	1,350	13,350	333	1,113	14,796	116.50	1.9	4,000	13,350
8	8,000	13,000	10500	1,181	11,681	333	973	12,988	102.27	1.7	4,000	11,681
7	6,000	10,000	8000	900	8,900	333	742	9,975	78.54	1.3	4,000	8,900
6	4,000	7,000	5500	619	6,119	167	510	6,795	53.51	0.9	2,000	6,119
5	3,000	5,000	4000	450	4,450	167	371	4,988	39.27	0.7	2,000	4,450
4	2,000	3,000	2500	281	2,781	167	232	3,180	25.04	0.4	2,000	2,781

يوضح ملخص تكلفة الإجراء التكلفة التراكمية التي تم احتسابها لتقديم معاملة احدة من معاملات الخدمة خلال قناتي تقديم الخدمة.

ملخص

الخدمة: استخراج شهادة تصدير		قيمة التكلفة بالدرهم الإماراتي مقابل المعاملة	
	عنصر التكلفة	خدمة داخلية/خدمة المتعاملين	مزود الخدمة
1	تكلفة الموظفين	19.83	-
2	تكلفة المصروفات العمومية	4.30	4.00
3	تكلفة الأنظمة المستخدمة	8.00	6.00
4	إجمالي التكاليف العامة	1.92	1.92
5	إجمالي قيمة استهلاك الأصول	11.86	-

التكلفة لكل معاملة مقدمة للخدمة	45.91	11.92

8 المراجع

1. حساب تكلفة الخدمات الحكومية وتسعيرها، وزارة الخزينة والمالية، حكومة غرب أستراليا – الإصدار السادس، إبريل 2007. تاريخ المراجعة 31 مارس 2012

2. https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IFAC-Evaluating-the-Costing-Journey_0.pdf