



دراسة وتحليل تكلفة الطالب الجامعي باستخدام اسلوب (TDABC) و (BM): دراسة تطبيقية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل

الفاروق عبد جاسم الجنابي
Alfarooq Abed Jasim Al-Janabi
طالب ماجستير محاسبة/ جامعة الموصل
alfarooq.20bap231@student.uomosul.edu.iq

الاستاذ الدكتور خالد غازي عبود التمي
Prof. Dr. Khalid Gazi Abood Al-Timee
أستاذ متقاعد/ الموصل
khaled_ghazi@uomosul.edu.iq

المستخلص

تعد عملية دراسة وتحليل تكلفة الطالب الجامعي من ابرز العمليات الإدارية التي تقوم بها إدارات المؤسسات التعليمية كافة، إذ تعتمد في هذه العملية على أساليب إدارة التكلفة التي تمكنها من تحليل وإدارة تكلفة الطالب بشكل افضل يعطيها الفهم والقدرة على اتخاذ قرارات صائبة كثيرة منها فتح او غلق دراسة ما او التوسع في قبول الطلبة، ويهدف البحث الى قياس تكلفة الطالب في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد وذلك باستخدام نظام (TDABC)، بالإضافة الى تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية بنوعها (داخلية وخارجية) في المقارنة بين اقسام الكلية، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات، كان أهمها ان الألقاب العلمية الكبيرة المتواجدة في أعضاء الهيئة التدريسية للاقسام، لها تأثير كبير في تكاليف الخدمة التعليمية، ويظهر ذلك في ارتفاع رواتب هذه الشريحة فضلا عن ارتفاع أجور المحاضرات، إذ ان رواتب واجور التدريسيين تشكل نسبة تتراوح بين (95-98%) من تكاليف تقديم الخدمة التعليمية تكلفة (طالب/سنة دراسية)، إضافة الى ان عدد الطلبة المستمرين بالدراسة في الأقسام العلمية يعد عنصرا مهما وله تأثير بالغ الأهمية في تكوين تكلفة الخدمة التعليمية او تكلفة الطالب، اذا تزداد تكلفة الطالب في القسم كل ما كان عدد الطلبة قليلا، وتنخفض اذا كان عدد الطلبة كبيرا، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام نظام (TDABC) في عملية قياس تكلفة الطالب (سنة دراسية/فصل دراسي) عن طريق الاستعانة بكادر اختصاص محاسبة التكاليف والإدارية المتواجد في قسم المحاسبة في عملية قياس تكاليف الخدمات (التي تقدمها الكلية)، ودراستها وتحليلها واستخدامها في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة الجامعية.



الكلمات المفتاحية: تكلفة الطالب الجامعي, نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت, المقارنة المرجعية.

Study and analysis of the cost of university students using the (TDABC) & (BM) methods: an applied study at the College of Administration and Economics, University of Mosul

Abstract

The process of studying and analyzing the cost of university students is considered one of the most prominent administrative processes carried out by the administrations of all educational institutions. In this process, it relies on cost management methods that enable it to analyze and manage the student cost, which gives it the understanding and ability to make many correct decisions, including opening or closing the study or expanding student admission. The research aims to measure the student cost in the departments of the College of Management and Economics using a system (TDABC) and the benchmarking method.

The study concluded that the high academic ranks found among faculty members in departments have a significant impact on the costs of educational service, and this appears in the rise in salaries for this segment as well as the rise in salaries and wages for lectures, as the salaries and wages of faculty members constitute a proportion It ranges between (95-98%) of the costs of providing educational services. The study recommended the necessity of using the (TDABC) system in the process of measuring student costs (academic year/semester), with the assistance of professors of cost and administrative accounting in the process of measurement, study and analysis.

Key words: TDABC, BM, The cost of a university student.



المقدمة

في ظل التطور الكبير في الوسائل والأدوات الالكترونية والامتة, اضافة الى تسارع الاحداث واختلاف رغبات الزبائن والمستهلكين وازدياد مستوى المنافسة بين المنظمات واستغلال عنصر الوقت بأفضل صورة, كان لا بد من الاعتماد على بيانات ومعلومات تكاليفية دقيقة, ناتجة من نظام تكاليفي حديث لغرض الحصول على بيانات ومعلومات حقيقية وتعبر عن الواقع, ويمكن الاستفادة منها في عملية المقارنة بين اقسام المنظمة و تقييم ادائها إضافة الى مساهمتها الفعالة في تطبيق اساليب إدارة التكلفة الحديثة الاخرى. الامر الذي يضمن الحصول على نتائج واقعية تقويمية صائبة وغير مضللة, بشكل يضمن انتاج او توليد قرارات منطقية حكيمة, في وقتها وزمانها المناسبين, ولكون الجانب التطبيقي في الجامعات التي تعتبر من الوحدات الخدمية, فان استخدام أسلوب (TDABC) مناسب جدا ويمكن تطبيقه في هذا المجال للوصول الى نتائج دقيقة تمكن الإدارة من إدارة التكلفة, إضافة الى ذلك يمكن تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية (BM), بالاعتماد على المعلومات الناتجة من تطبيق أسلوب (TDABC).

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم اعتماد الجامعات والكليات العراقية على الأساليب الإدارية الحديثة في قياس وتقييم تكلفة الخدمة التعليمية (تكلفة الطالب), وان الطريقة المتبعة في عملية تحديد تكلفة الطالب تعتمد بشكل كبير على التقديرات, إضافة الى انعدام روح التنافس بين الأقسام العلمية داخل الكلية, اذ لا يوجد مقارنة فيما بينهم ولا تقييم من هو الأفضل, بهدف جعله مرتكز للمقارنة المرجعية تسعى الإدارة من خلاله الى جعل بقية الأقسام تحذو حذوه, ويمكن استخدام بيانات اقسام الكلية مع اقسام اخرى في الجامعة او اقسام مناضرة في الكليات الاهلية.

وبناء على ماسبق يمكن توضيح مشكلة البحث من خلال طرح الأسئلة التالية:

- هل يتم الاعتماد على أساليب إدارة التكلفة الحديثة في الكليات والجامعات العراقية ؟
- ماهي أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي يمكن استخدامها في عملية تحديد وقياس تكلفة الطالب والمقارنة بين الاقسام؟



أهمية البحث

ترتكز أهمية البحث في تسليط الضوء على موضوع تكلفة الخدمة التعليمية, وما هي مكوناتها وكيفية إدارتها, بهدف تمكين إدارة الكلية من السيطرة على تكاليفها واخذ قرارات أكثر دقة, مثل قرارات الصرف وقرارات أخرى.

اهداف البحث

يهدف البحث الى :-

1. قياس تكلفة الطالب في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد, باستخدام نظام (TDABC).
2. تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية بنوعيتها (داخلية وخارجية) في المقارنة بين الاقسام.

فرضيات البحث

استناداً لمشكلة البحث، فان الباحثان يفترضان ان هناك إمكانية لاستخدام اسلوب (TDABC) و (BM) في دراسة وتحليل تكلفة الطالب الجامعي.

اولا : مفهوم أسلوب (TDABC) و (BM)

مفهوم أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

يعرف على انه اسلوب استراتيجي يهدف إلى تحديد المقياس الدقيق لإنتاجية العمل في المنظمة، بما في ذلك مزيج من مهارات القوى العاملة والتكنولوجيا وخصائص الخدمة او المنتج. وذلك باستخدام استراتيجية متعددة التخصصات تغطي أساليب البحث النوعية والكمية، ويعمل اسلوب TD-ABC على سد الفجوات الحالية، من خلال تقديم توصيات قائمة على الأدلة بهدف تحسين الأداء (Adriana Dacheva, 2022).

ويرى اخرون بان أسلوب (TD-ABC) يوفر نتائج وبيانات قابلة للتنفيذ, توضح كيف وأين تم صرف التكاليف ، وأين يتم استخدام الموارد بشكل دقيق, وأين يمكن تقليل الهدر، فضلاً عن تسليط الضوء على العمليات والاجراءات التي تضيف قيمة كبيرة للمنظمة (Breanna ELC, 2020, 7).

وهناك رأي اخر يقول بأن طريقة حساب التكاليف القائمة على الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) هي طريقة جديدة ظهرت لمعالجة انتقادات طريقة (ABC) وذلك عن طريق استخدام عامل الوقت بهدف إظهار الدقة في النتائج عندما يتم تطبيقه، فضلاً عن انه يساهم في تقليل تكاليف الخدمة



او المنتج, لكونه يعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنظمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة
(Sura & Thair, 2022, 15).

الفلسفة العامة وآلية عمل أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

وتقوم فلسفة نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت علي التخصيص المباشر للموارد على
المنتجات والخدمات النهائية, من خلال القياس الزمني لطاقت كل الموارد وتاطير دور النشاط بوصفه
محددا للكميات التي يستهلكها موضوع التكلفة النهائية من هذه الطاقات تمهيدا للوصول الى نصيب
أغراض التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحددة ببساطة, وفقا لمقياسين فقط هما معدل
تكلفة الموارد ومعدل استهلاك موضوع التكلفة, وبالتالي فان الفلسفة العامة لهذا النظام اسست علي
هيكل كمي الطاقة, والتي تعني بان كافة علاقات الاستهلاك ستحدد على اساس كمي الطاقة (ابو شعيع
واخرون, 2019: 15).

وتتجسد آلية عمل نظام اسلوب (TD-ABC) بتكوين محرك التكلفة الموجهة بالوقت الذي يقوم على
اساس عاملين اساسيين هما معدل تكلفة طاقة القسم والطاقة المستخدمة بكل عملية منجزة بالقسم,
ويمكن تقديرهما بسهولة وموضوعية من خلال ان معدل تكلفة الطاقة يعني تكلفة المنظمة الواحدة
بالدقيقة والتي تحسب من خلال تقسيم اجمالي تكاليف الموارد المتاحة لانجاز أنشطة معينة في عمليات
محددة على الطاقة العملية لتلك الموارد المتاحة, ويمكن تمثيلها بالمعادلة الآتية:

$$\text{معدل تكلفه الطاقة} = \text{تكلفه الطاقة المتاحة} / \text{الطاقة العملية للموارد المتاحة}$$

وتحدد الطاقة العملية للموارد المتاحة بعد الطلاق فتبعاً للطريقة المبسطة تقدر الطاقة العملية
للموارد المتاحة عند المستوى المطلوب كنسبة مئوية من طاقة الموارد النظرية, اذ يمكن ان تفرض
على سبيل المثال بمعدل 85% من الطاقة النظرية, واذا كانت آلة ما متاحة للاستخدام مدة 40 ساعة
اسبوعياً (طاقة نظرية) فان طاقتها العملية ستكون 24 ساعة اسبوعياً.

اما المقياس الثاني لاسلوب (TD-ABC) هو الوقت اللازم لانجاز كل عملية؛ في معظم الحالات
تكون الوقت, فيتم اخذ التقديرات عن طريق فريق المنظمة, حول الوقت اللازم لانجاز كل من هذه
الانشطة والعمليات, اذ يمكن وضع تقديرات الوقت اما من خلال المراقبة المباشرة او المقابلة, كما
هو الحال عند تقدير الطاقة العملية, كما ان الدقة المطلقة لا تعد امراً جوهرياً عند وضع تقديرات
الوقت اللازم لانجاز النشاط (العبادي, 2021: 43).



اهداف أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

هناك امكانية تحقيق العديد من الاهداف اهمها: (حاتم واخرون, 2021: 46), (الشيخ, 2021: 21), (الهادي واخرون, 2019: 67):

1. توفير السرعة والمرونة والسهولة في عمليات الاستخدام والتطبيق للموارد, والتعامل الأفضل مع أغراض التكلفة.
2. المساعدة في توفير المعلومات المتعلقة بتحديد التوقعات المستقبلية والخاصة بطلبات الموارد على اساس عدد الاوامر المتوقعة بموجب الموازنات التقديرية للطاقة المعدة.
3. قياس وقت وتكلفة كل نشاط في المنظمة عن طريق وقت انجاز النشاط او وقت التشغيل, ومن ثم يوفر للادارة القدرة على اتخاذ القرار في الوقت الملائم .
4. اظهار نهج علمي شامل وتحليل لتخصيص تكاليف الموارد على اهداف التكلفة من خلال الاعتماد على معادلات الوقت.

مزايا التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC)

يمكن عرض اهم مزايا هذا الاسلوب في النقاط الاتية (حنان وسهير, 2018: 245), (إسماعيل والبياتي, 2022: 278):

1. من الممكن دراسة فعالية العمليات من حيث القدرة المتاحة مقابل الاستخدام الفعال للقدرات.
2. أن استخدام معادلات الوقت ينتج عنه نموذج حساب أبسط وأقل تكلفة من طريقة ABC.
3. تستخدم طريقة (TD-ABC) معادلات الوقت بطريقة بسيطة وأكثر مرونة لمعالجة تعقيد تطبيق طريقة (ABC).
4. القاء الضوء على الطاقة العاطلة للموارد وتقليل اخطاء القياس, وتوضيح كفاءة العمليات التشغيلية.
5. يوفر رؤية عن كفاءة العمليات التشغيلية والاستفادة من الطاقة غير المستغلة.

مفهوم اسلوب المقارنة المرجعية

إن اسلوب المقارنة المرجعية هو عملية منظمة للتقييم الاداء من اجل الوصول الى الاداء الافضل من خلال المقارنة للانموذج من داخل المنظمة او خارجها لتحديد الفجوة ومعرفة اسبابها ليتسنى للجهات المسؤولة القيام بالمعالجة والتصحيح (الجربوعي وغادة, 2022: 28).



المقارنة المرجعية هي جملة من القواعد والممارسات التي تتبناها المنظمة بغرض المحافظة على مكانتها في السوق من خلال اكتساب المعرفة من قادة السوق او من خلال مقارنات مشروعه مع المشاريع الاخرى (بن ختو وحجاج، 2023: 36).

اهداف أسلوب المقارنة المرجعية

لعملية المقارنة المرجعية مجموعة اهداف يمكن تلخيصها بالنقاط الاتية(المزعوق, 2020: 1002)(العيهه, 2021)(الزبيدي والجبوري, 2021: 461):

1. تساعد المنظمة في التحديد الدقيق للفجوة بين ادائها واداء المنظمات الرائدة, فضلا عن انها تضمن تخصيص الموارد بدقة اكبر واستخدام افضل .
2. تطور امكانية الاستجابة السريعة لمتطلبات الزبون الداخلي والخارجي .
3. تسهم بشكل فعال في بناء ميزة تنافسية للمنظمة من خلال التحسين المتسارع والمستمر.

انواع المقارنة المرجعية

إن الحصول على احسن الممارسات تكون من داخل المنظمة او من خارجها واحد السبل امام الوحدات هو ان تضمن نظام الرقابة لعملية المقارنة المرجعية عن طريق ربط المنظمة مع قادة بيانات من منظمات اخرى للتعلم من اساليبها (مروان والتمي, 2021: 173) وتقسم انواع المقارنة المرجعية الى:

1. المقارنة المرجعية الخارجية

يتم تنفيذها عن طريق مقارنة أنشطة المنظمة مع المنظمات التي تقدم خدمات متشابهة للاطلاع على البيانات ذات الصلة في اعمال المنافسين (شاهين وسرور, 2021: 582).

2. المقارنة المرجعية الداخلية

وهي التي تتم بين عمليات او وظائف المنظمة ذاتها مستهدفة الطرائق الافضل للتعميم او الاسوء للتحسين, وعلى الرغم من انها تمثل معلومات داخلية, الا انها تشكل قاعدة لمقاومة الوظائف الداخلية مع علاقات المرجعية الخارجية (عساف, 2018: 351).

3. المقارنة المرجعية الوظيفية

إذ تقوم المنظمة بمقارنة وظائف محددة, مثل المساهمات اللوجستية والخدمات والوظائف الرئيسية وغيرها مع افضل شركاء مقارنة في الصناعة والتخصص, ويعد سهولة الوصول لشركاء المقارنة



اهم مميزاتها, كونها اقل تهديدا في الجانب التنافسي, وافضل في مجال التعلم من شريك المقارنة, وهي تستخدم المقارنة في جانب محدد من جوانب الأداء (البليشي واخرون, 2023: 245).

4. المقارنة المرجعية التنافسية

وتسمى المقارنة المرجعية للاداء اذ تستخدم من قبل المنظمات المقارنة خصائص اداء المنتجات او الخدمات مع خصائص الاداء نفسها في صناعة مماثلة او في القطاع نفسه (علي وفاطمة, 2022).

ثانيا: قياس تكلفة الطالب في الأقسام العلمية الرئيسية لكلية الإدارة والاقتصاد باستخدام أسلوب

(TDABC)

تم نحدد تكلفة الطالب/سنة دراسية في قسمي المحاسبة وإدارة الاعمال في كلية الإدارة والاقتصاد باستخدام أسلوب (TDABC) وعلى مدى عامين دراسيين (2018-2019) و(2019-2020) وكما يأتي:

تطبيق أسلوب TD-ABC في قسم المحاسبة

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة والموارد

تتضمن هذه الخطوة تصنيف الأنشطة التي يقوم بها القسم ومن ثم تحديد مجموعة من الموارد التي تساهم في أداء, وكما في الجدول (1):

الجدول (1) أنشطة وموارد القسم

| الموارد | | | | الأنشطة |
|---|----------------------|-----------------------|------------|---------------|
| هيئة التدريس (أستاذ, أستاذ مساعد, مدرس, مدرس مساعد) | | | | أنشطة تعليمية |
| مسجل القسم | مقرر الدراسات العليا | مقرر الدراسة الصباحية | رئيس القسم | أنشطة سائدة |

المصدر: من اعداد الباحثان

الخطوة الثانية: تقدير تكلفة الأنشطة التي تستهلك الموارد

بعد ايجاد نصيب القسم من التكاليف, توزع هذه التكاليف وبشكل تقديري اعتمادا على أهمية وحجم وتأثير كل نشاط, اذ تم الاعتماد على النسب الآتية الخاصة بكل نشاط داخل القسم وكما هو ظاهر في

الجدول (2):



الجدول (2) توزيع المصاريف على الأنشطة التي تستهلك الموارد في قسم المحاسبة

| حصة القسم من مصاريف الكلية 2019-2020 | | حصة القسم من مصاريف الكلية 2018- | | | اسم الحساب | |
|--------------------------------------|-----------------------------|--|---------------------------|--------------------------------|------------|--------------------------------------|
| حصة أنشطة ساندة 10% | حصة أنشطة التعليم 90% | حصة القسم من مصاريف الكلية | حصة أنشطة ساندة 10% | حصة أنشطة التعليم 90% | | |
| 91,359 | 822,228 | 913,587 | 347,309 | 3,125,781 | 3,473,090 | المستلزمات السلعية |
| 145,013 | 1,305,120 | 1,450,133 | 484,543 | 4,360,888 | 4,845,431 | المستلزمات الخدمية |
| 3,002,488 | 27,022,389 | 30,024,876 | 2,556,458 | 23,008,125 | 25,564,583 | المساهمة في نفقات الوحدات الاقتصادية |
| 284,731 | 2,562,575 | 2,847,306 | 710,387 | 6,393,485 | 7,103,872 | صيانة |
| 170,838 | 1,537,545 | 1,708,384 | 340,986 | 3,068,873 | 3,409,859 | وقود وزيوت |
| 35,591 | 320,322 | 355,913 | 85,246 | 767,218 | 852,465 | ماء وكهرباء |
| 22,778 | 205,006 | 227,784 | 51,858 | 466,724 | 518,583 | دعاية وطبع وضيافة |
| 3,752,798 | 33,775,185 | 37,527,983 | 4,576,788 | 41,191,095 | 45,767,883 | المجموع |

المصدر: من اعداد الباحثان

الخطوة الثالثة: احتساب الطاقة العملية لكل نشاط

يتكون القسم من الهيئة التدريسية وما تحتويه من السادة التدريسيين الذين يحملون القاب علمية, فضلاً عن رئيس القسم والمقررين وموظفي تسجيل القسم.

تم احتساب الطاقة العملية اعتماداً على المعادلة الآتية:

الطاقة العملية = عدد الكادر * صافي عدد أيام الدوام الرسمي * صافي عدد ساعات الدوام * 60 دقيقة

احتساب الطاقة العملية لكل نشاط من أنشطة قسم المحاسبة وكما في الجدول (3) و (4):

الجدول (3) الطاقة العملية للأنشطة التعليمية

| الطاقة العملية للأنشطة التعليمية 2019-2020 | | | | الطاقة العملية للأنشطة التعليمية 2018- | | | الموارد بحسب اللقب العلمي | | | |
|---|--|---------------------------------|--------------------------------|--|---|-------------------|---------------------------------|--------------------------------|--------------|--------------|
| الطاقة العملية سنويا بالدقيقة (6)*(7)*(8)*(9) (10)= | دقيقة/ساعة (9) | صافي ساعات الدوام اليومي (8) | صافي أيام الدوام الرسمي (7) | العدد (6) | الطاقة العملية سنويا بالدقيقة (1)*(2)*(3)*(4) (5) | دقيقة/ساعة (4) | صافي ساعات الدوام اليومي (3) | صافي أيام الدوام الرسمي (2) | العدد (1) | اللقب العلمي |
| 123,000 | 60 | 5 | 205 | 2 | 61,500 | 60 | 5 | 205 | 1 | أ |
| 492,000 | | | | 8 | 492,000 | | | | 8 | أ.م |
| 005,5371, | | | | 52 | 1,537,500 | | | | 25 | م |
| 307,500 | | | | 5 | 369,000 | | | | 6 | م.م |
| 2,460,000 | مجموع الطاقة العملية للأنشطة التعليمية 2019-2020 | | | 2,460,000 | مجموع الطاقة العملية للأنشطة التعليمية 2019-2018 | | | | | |



المصدر: من اعداد الباحثان

- عدد ايام الدوام في القسم هي (10) شهراً * (30) يوماً = 300 يوم
- صافي عدد أيام الدوام الرسمي بالنسبة لاعضاء الهيئة التدريسية هو (204) يوم {بعد استبعاد أيام عطل نهاية الأسبوع البالغة "86 يوماً" والعطل الرسمية "10 يوماً"}.
- صافي عدد ساعات الدوام اليومي هي (6) ساعة دوام رسمي – (1) ساعة استراحة = (5) ساعة
- الطاقة العملية السنوية = عدد الموارد (حسب اللقب العلمي) * صافي عدد أيام الدوام * صافي عدد ساعات الدوام * 60 دقيقة.

الجدول (4) الطاقة العملية للانشطة الساندة

| الطاقة العملية للانشطة التعليمية 2020-2019 | | | | | الطاقة العملية للانشطة التعليمية 2019-2018 | | | | | الموارد بحسب اللقب العلمي | |
|--|--------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|--------------|---|-------------------|------------------------------------|-----------------------------------|--------------|---------------------------|--|
| الطاقة العملية سنويا بالدقيقة (6)*(7)*(8) (10)=(9) | دقيقة/ساعة (9) | صافي الدوام اليومي ساعات (8) | الدوام الرسمي صافي أيام (7) | العدد (6) | الطاقة العملية سنويا بالدقيقة (1)*(2)*(3) (5)=(4) | دقيقة/ساعة (4) | صافي الدوام اليومي ساعات (3) | الدوام الرسمي صافي أيام (2) | العدد (1) | اللقب العلمي | |
| 54,000 | 60 | 4 | 225 | 1 | 54,000 | 60 | 4 | 225 | 1 | رئيس القسم | |
| 40,500 | | 3 | | 1 | 40,500 | | 3 | | 1 | مقرر الدراسة الصباحية | |
| 27,000 | | 2 | | 1 | 27,000 | | 2 | | 1 | مقرر الدراسات العليا | |
| 81,000 | | 6 | | 1 | 81,000 | | 6 | | 1 | مسجل القسم | |
| 202,500 | مجموع الطاقة العملية للانشطة الساندة | | | 202,500 | مجموع الطاقة العملية للانشطة الساندة | | | | | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

- عدد ايام الدوام في القسم هي (11) شهراً * (30) يوماً = 330 يوم.
- صافي عدد أيام الدوام الرسمي بالنسبة لاعضاء الهيئة الادارية هو (226) يوم {بعد استبعاد أيام عطل نهاية الأسبوع البالغة "94 يوماً" والعطل الرسمية "10 يوماً" من عدد أيام الدوام}.
- عدد ساعات الدوام الرسمي في اليوم هي (4) ساعات لرئيس القسم و(3) ساعات لمقرر الدراسة الصباحية و (2) لمقرر الدراسات العليا و (6) ساعات لمسجل القسم.



- الطاقة العملية السنوية = عدد الموارد (حسب المنصب) * صافي عدد أيام الدوام * صافي عدد ساعات الدوام * 60 دقيقة

الخطوة الرابعة: إيجاد تكلفة الوحدة الزمنية الواحدة لاداء الأنشطة

في هذه الخطوة تم إيجاد تكلفة الوحدة الزمنية الواحدة لاداء الأنشطة وكما في الجدول (5):

الجدول (5) احتساب تكلفة المنظمة الزمنية

| معدل تكلفة المنظمة الزمنية 2020-2019 | | | معدل تكلفة المنظمة الزمنية 2019-2018 | | | الأنشطة |
|--|--------------------|--------------------|--|--------------------|--------------------|---------------|
| معدل تكلفة المنظمة الزمنية (6)=(5)/(4) | الطاقة العملية (5) | مجمعات التكلفة (4) | معدل تكلفة المنظمة الزمنية (3)=(2)/(1) | الطاقة العملية (2) | مجمعات التكلفة (1) | |
| 13.73 | 2,460,000 | 33,775,185 | 16.74 | 2,460,000 | 41,191,095 | أنشطة تعليمية |
| 18.53 | 202,500 | 3,752,798 | 22.60 | 202,500 | 4,576,788 | أنشطة سائدة |

المصدر: من اعداد الباحثان

- لإيجاد معدل تكلفة الوحدة الزمنية لكل نشاط, تم حصر مجمعات التكلفة من خلال جمع تكاليف كل نشاط من الجدول (2), ثم تقسيمها على مجموع الطاقة العملية الخاصة بكل نشاط من الجدول (3) و(4).

الخطوة الخامسة: إيجاد الوقت اللازم لاداء الأنشطة

الجدول (6) احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/نشاط التدريس للدراسة الأولية

| احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ محاضرات دراسات اولية 2020-2019 | | | | احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ محاضرات دراسات اولية 2019-2018 | | | | الوقت |
|---|--------------------------|---|-------|---|--------------------------|---|-------|-------|
| صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (6)=(5)-(4) | يطرح توفقات طارئة 5% (5) | الوقت اللازم لتقديم المحاضرات سنويا (4) | العدد | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (3)=(2)-(1) | يطرح توفقات طارئة 5% (2) | الوقت اللازم لتقديم المحاضرات سنويا (1) | العدد | |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | ا |
| 59,565 | 3,135 | 62,700 | 4 | 56,430 | 2,970 | 59,400 | 3 | ام |
| 539,220 | 28,380 | 567,600 | 25 | 391,875 | 20,625 | 412,500 | 25 | م |
| 156,750 | 8,250 | 165,000 | 5 | 122,265 | 6,435 | 128,700 | 6 | م.م |
| 755,535 | | المجموع | | 570,570 | | المجموع | | |

المصدر: من اعداد الباحثان



- توقفات طارئة تشمل الظروف الأمنية والجوية والصحية السيئة التي قد تحدث اثناء العام الدراسي, وتم تقديرها بنسبة (5%) من اجمالي الوقت اللازم لتقديم المحاضرات.

الجدول (7) احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/نشاط التدريس للدراسات العليا

| احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ محاضرات دراسات عليا 2019-2020 | | | | احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ محاضرات دراسات عليا 2018-2019 | | | | الموارد |
|--|---|--------------------------|---|--|---|--------------------------|---|---------|
| العدد | الوقت اللازم لتقديم المحاضرات سنويا (4) | يطرح توقفات طارئة %5 (5) | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (6)=(5)-(4) | العدد | الوقت اللازم لتقديم المحاضرات سنويا (1) | يطرح توقفات طارئة %5 (2) | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (3)=(2)-(1) | |
| 2 | 29,700 | 1,485 | 28,215 | 1 | 9,900 | 495 | 9,405 | |
| 8 | 95,568 | 4,778 | 90,790 | 7 | 80,850 | 4,043 | 76,808 | |
| 3 | 19,800 | 990 | 18,810 | 2 | 13,200 | 660 | 12,540 | |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| | المجموع | | 137,815 | | المجموع | | 98,753 | |

المصدر: من اعداد الباحثان

الجدول (8) احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/نشاط الاشراف للدراسة الأولية

| احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ اشراف دراسات اولية 2019-2020 | | | | احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ اشراف دراسات اولية 2018-2019 | | | | الموارد |
|---|---|--------------------------|---|---|---|--------------------------|---|---------|
| العدد | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (4) | يطرح توقفات طارئة %5 (5) | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (6)=(5)-(4) | العدد | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (1) | يطرح توقفات طارئة %5 (2) | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (3)=(2)-(1) | |
| 2 | 3,600 | 180 | 3,420 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 8 | 14,400 | 720 | 13,680 | 8 | 8,928 | 446 | 8,482 | |
| 25 | 72,000 | 3,600 | 68,400 | 25 | 37,800 | 1,890 | 35,910 | |
| 5 | 21,600 | 1,080 | 20,520 | 6 | 16,200 | 810 | 15,390 | |
| | المجموع | | 106,020 | | المجموع | | 59,782 | |

المصدر: من اعداد الباحثان

الجدول (9) احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/نشاط الاشراف للدراسات العليا



| احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ الاشراف دراسات عليا 2020-2019 | | | | احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة التعليمية/ الاشراف دراسات عليا 2018-2019 | | | | المراد |
|--|--------------------------|---|-------|--|--------------------------|---|-------|--------|
| صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (6)=(5)-(4) | يطرح توقعات طارئة %5 (5) | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (4) | العدد | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (3)=(2)-(1) | يطرح توقعات طارئة %5 (2) | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (1) | العدد | |
| 19,152 | 1,008 | 20,160 | 2 | 11,856 | 624 | 12,480 | 1 | ا |
| 35,226 | 1,854 | 37,080 | 3 | 44,528 | 2,344 | 46,872 | 7 | ام |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 1,368 | 72 | 1,440 | 1 | م |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | م.م |
| 54,378 | المجموع | | | 57,752 | المجموع | | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

الجدول (10) احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة الساندة

| احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة الساندة 2019-2019 | | | | احتساب الوقت اللازم لاداء الأنشطة الساندة 2019-2018 | | | | المراد |
|---|--|---|-------|---|--|---|-------|-----------------------|
| صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (6)=(5)-(4) | يطرح توقعات طارئة %5 (5) | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (4) | العدد | صافي الوقت اللازم للقيام بالنشاط/بالسنة (3)=(2)-(1) | يطرح توقعات طارئة %5 (2) | الوقت اللازم للقيام بالنشاط سنويا /بالدقيقة (1) | العدد | |
| 51,300 | 2,700 | 54,000 | 1 | 51,300 | 2,700 | 54,000 | 1 | رئيس القسم |
| 38,475 | 2,025 | 40,500 | 1 | 38,475 | 2,025 | 40,500 | 1 | مقرر الدراسة الصباحية |
| 25,650 | 1,350 | 27,000 | 1 | 25,650 | 1,350 | 27,000 | 1 | مقرر الدراسات العليا |
| 153,900 | 8,100 | 162,000 | 1 | 230,850 | 12,150 | 243,000 | 1 | مسجل القسم |
| 269,325 | مجموع الوقت اللازم لاداء الأنشطة الساندة | | | 346,275 | مجموع الوقت اللازم لاداء الأنشطة الساندة | | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

الخطوة السادسة: احتساب تكاليف الانشطة

تم احتساب رواتب واجور الأنشطة التعليمية والساندة كما موضح بالجدول (11) و (12):

الجدول (11) أجور محاضرات الدراسة المسائية



| أجور محاضرات المسائي 2020-2019 | | | | أجور محاضرات المسائي 2019-2018 | | | | الموارد |
|--------------------------------|----------------------|-------------------------|---------|--------------------------------|----------------------|-------------------------|---------|----------------|
| المبلغ (6)=(5)*(4) | اجر الساعة (5) | مجموع الساعات (4) | العِدَد | المبلغ (3)=(2)*(1) | اجر الساعة (2) | مجموع الساعات (1) | العِدَد | |
| 1,296,000 | 18,000 | 72 | 2 | 2,592,000 | 18,000 | 144 | 0 | أستاذ |
| 8,460,000 | 15,000 | 564 | 3 | 22,815,000 | 15,000 | 1,521 | 5 | أستاذ مساعد |
| 72,828,000 | 12,000 | 6,069 | 1 5 | 65,940,000 | 12,000 | 5,495 | 15 | مدرس |
| 14,193,000 | 9,000 | 1,577 | 5 | 30,186,000 | 9,000 | 3,354 | 5 | مدرس مساعد |
| 96,777,000 | مجموع سنويا | | | 121,533,000 | مجموع سنويا | | | |
| 9,677,700 | مجموع شهريا | | | 12,153,300 | مجموع شهريا | | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

*تم إيجاد متوسط أجور المحاضرين الشهري لتسهيل حساب كلفة الأنشطة في الخطوات اللاحقة.

الجدول (12) رواتب واجور الدراسة الصباحية والمسائية

| رواتب واجور 2020 | | الموارد | رواتب واجور 2019-2018 | | الموارد | الأنشطة |
|-------------------|--|-------------------------|-----------------------|--|-------------------------|------------------|
| مسائي | صباحي | | مسائي | صباحي | | |
| 9,677,700 | 82,700,00 0 | رواتب / أجور | 12,153,300 | 82,000,00 0 | رواتب / أجور | أنشطة تعليمية |
| 96,777,00 0 | 992,400,0 00 | المجموع سنويا | 121,533,00 0 | 984,000,0 00 | المجموع سنويا | |
| 1,089,177,0 00 | مجموع رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | | 1,105,533,0 00 | مجموع رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | | |
| 750,000 | 250,000 | رئيس القسم | 750,000 | 250,000 | رئيس القسم | أنشطة ساندة |
| 600,000 | 150,000 | مقرر الدراسة الأولية | 600,000 | 150,000 | مقرر الدراسة الأولية | |
| 0 | 200,000 | مقرر الدراسات العليا | 0 | 200,000 | مقرر الدراسات العليا | |
| 250,000 | 1,500,000 | موظفين | 250,000 | 2,250,000 | موظفين | |
| 1,600,000 | 2,100,000 | مجموع | 1,600,000 | 2,850,000 | مجموع | |
| 16,000,00 0 | 25,200,00 0 | المجموع سنويا | 16,000,000 | 34,200,00 0 | المجموع سنويا | |
| 41,200,00 0 | مجموع رواتب واجور (الأنشطة الساندة) | | 50,200,000 | مجموع رواتب واجور (الأنشطة الساندة) | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

• رواتب التدريسيين من الجدول (11).



- أجور المحاضرين من الجدول (12).
- تم ضرب مجموع رواتب ومخصصات الدراسة الصباحية * (12) شهرا.
- تم ضرب مجموع أجور الدراسة المسائية * (10) شهرا.
- مجموع الرواتب والأجور بالسنة = مجموع رواتب ومخصصات الدراسة الصباحية بالسنة + مجموع أجور الدراسة المسائية بالسنة.

الجدول (13) احتساب تكاليف الأنشطة لقسم المحاسبة

| احتساب كلفة الطالب عام 2020-2019 | | | الأنشطة | احتساب كلفة الطالب عام 2019-2018 | | | الأنشطة |
|----------------------------------|---|-----------------------------------|---------------|----------------------------------|---|-----------------------------------|---------------|
| تكاليف الأنشطة/دينار | معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة) | اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط | | تكاليف الأنشطة/دينار | معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة) | اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط | |
| 14,467,691 | 13.73 | 1,053,748 | أنشطة تعليمية | 13,175,399 | 16.74 | 786,857 | أنشطة تعليمية |
| 1,089,177,000 | رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | يضاف: | | 1,105,533,000 | رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | يضاف: | |
| 15,000,000 | اندثار | | | 15,000,000 | اندثار | | |
| 1,118,644,691 | مجموع تكاليف الأنشطة التعليمية | | | 1,133,708,399 | مجموع تكاليف الأنشطة التعليمية | | |
| 3,565,158 | 13.24 | 269,325 | أنشطة سائدة | 4,347,949 | 12.56 | 346,275 | أنشطة سائدة |
| 41,200,000 | رواتب واجور (الأنشطة السائدة) | يضاف: | | 50,200,000 | رواتب واجور (الأنشطة السائدة) | يضاف: | |
| 15,000,000 | اندثار | | | 15,000,000 | اندثار | | |
| 59,765,158 | مجموع تكاليف الأنشطة السائدة | | | 69,547,949 | مجموع تكاليف الأنشطة السائدة | | |
| 1,178,409,849 | مجموع تكاليف أنشطة قسم المحاسبة عام 2020-2019 | | | 1,203,256,347 | مجموع تكاليف أنشطة قسم المحاسبة عام 2019-2018 | | |
| 1,418 | عدد الطلبة | | | 1,327 | عدد الطلبة | | |
| 831,037 | كلفة الطالب في الدراسة الأولية/بالسنة | | | 906,749 | كلفة الطالب في الدراسة الأولية/بالسنة | | |
| 1,662,073 | كلفة الطالب في الدراسات العليا/بالسنة | | | 1,813,499 | كلفة الطالب في الدراسات العليا/بالسنة | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

- اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط من الجدول (6) و (7) و (8) و (9) و (10).
- معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة) من الجدول (5).
- تكلفة النشاط = اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط * معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة).
- رواتب واجور من الجدول (12).
- تكلفة طالب الدراسة الأولية = مجموع تكاليف أنشطة القسم / عدد الطلبة الكلي.



- تكلفة طالب الدراسات العليا = تكلفة طالب الدراسة الأولية * 2.

تطبيق أسلوب TDABC في قسم إدارة الاعمال

تم تطبيق نفس الخطوات التي طبقت في قسم المحاسبة (لم تظهر بغرض اختصار عدد الصفحات في البحث) وتوصل الباحثان الى تكلفة الطالب في القسم وكما هو موضح في الجدول (14):

الجدول (14) احتساب تكاليف الأنشطة لقسم إدارة الاعمال

| احتساب كلفة الطالب عام 2020-2019 | | | الأنشطة | احتساب كلفة الطالب عام 2019-2018 | | | الأنشطة |
|----------------------------------|---|-----------------------------------|---------------|---|-----------------------------------|-----------------------------------|---------|
| تكاليف الأنشطة/دينار | معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة) | اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط | | تكاليف الأنشطة/دينار | معدل تحميل التكلفة (كلفة الدقيقة) | اجمالي الوقت اللازم لتنفيذ النشاط | |
| 10,527,979 | 14.17 | 743,138 | 10,185,106 | 17.24 | 590,663 | أنشطة تعليمية | |
| 1,113,789,000 | رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | يضاف: | 1,114,118,400 | رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | يضاف: | | |
| 8,333,333 | اندثار | | 8,333,333 | اندثار | | | |
| 1,132,650,312 | مجموع تكاليف الأنشطة التعليمية | | 1,132,636,839 | مجموع تكاليف الأنشطة التعليمية | | | |
| 3,310,812 | 17.21 | 192,375 | 4,029,806 | 20.95 | 192,375 | أنشطة سائدة | |
| 32,200,000 | رواتب واجور (الأنشطة السائدة) | يضاف: | 32,200,000 | رواتب واجور (الأنشطة السائدة) | يضاف: | | |
| 16,666,667 | اندثار | | 16,666,667 | اندثار | | | |
| 52,177,479 | مجموع تكاليف الأنشطة السائدة | | 52,896,473 | مجموع تكاليف الأنشطة السائدة | | | |
| 1,184,827,791 | مجموع تكاليف أنشطة قسم المحاسبة عام 2020-2019 | | 1,185,533,312 | مجموع تكاليف أنشطة قسم المحاسبة عام 2019-2018 | | | |
| 1,826 | عدد الطلبة | | 1,610 | عدد الطلبة | | | |
| 635,000 | تكلفة الطالب في الدراسة الأولية/بالسنة | | 720,00 | تكلفة الطالب في الدراسة الأولية/بالسنة | | | |
| 1,270,000 | تكلفة الطالب في الدراسات العليا/بالسنة | | 1,440,00 | تكلفة الطالب في الدراسات العليا/بالسنة | | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

ثالثاً: تطبيق أسلوب (BM) داخليا بين الأقسام العلمية الرئيسية لكلية الإدارة والاقتصاد

في تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية (داخليا) في كلية الادارة والاقتصاد وتحديداً في اقسام المحاسبة وإدارة الاعمال, تم الاعتماد على البيانات المالية التي نتجت من خلال تطبيق اسلوب نظام التكلفة



المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت للعام الدراسي (2018-2019) والعام الدراسي (2019-2020).

وبعد تطبيق أسلوب (TDABC) بين قسمي المحاسبة وإدارة الاعمال ولمدة عامين دراسيين, وباستخدام سبع خطوات (الخاصة بهذا الأسلوب او النظام) تم التوصل الى تكلفة طالب/سنة دراسية وعلى مستوى الدراسة الأولية, ومن خلال تحليل تكلفة الطالب وبيان تفاصيلها والعناصر التي أدت الى تكوينها يتضح ان تكلفة الطالب تنقسم الى قسمين, الأول يختص بالقيام بالأنشطة التعليمية والثاني يتعلق بأداء الأنشطة الساندة, اذ يحتوي كل قسم على (تكاليف غير مباشرة, رواتب واجور, اندثار) ولغرض تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية داخليا كانت البيانات موضحة في الجدول (15):

الجدول (15) البيانات التكاليفية لقسمي المحاسبة وإدارة الاعمال في كلية الإدارة والاقتصاد وعلى مدار العام الدراسي (2018-2019) والعام الدراسي (2019-2020)

| الفترة الزمنية للاقسام المتميزة | | | | | | | | نوع التكلفة | البيان |
|---------------------------------|---------------|---------|---------------|----------|---------------|----------|---------------|---------------------------------|-------------------|
| إدارة 2 | | إدارة 1 | | محاسبة 2 | | محاسبة 1 | | | |
| % | المبلغ | % | المبلغ | % | المبلغ | % | المبلغ | | |
| 95.60% | 5,642 | 95.54% | 6,186 | 94.93% | 10,203 | 94.22% | 9,929 | تكاليف غير مباشرة | الأنشطة التعليمية |
| | 596,92 | | 676,62 | | 768,10 | | 833,10 | رواتب واجور (الأنشطة التعليمية) | |
| | 7 | | 8 | | 8 | | 7 | اندثار | |
| | 4,466 | | 5,061 | | 10,578 | | 11,304 | | |
| | 607,03 | | 687,87 | | 788,88 | | 854,33 | مجموع تكاليف الأنشطة التعليمية | |
| | 6 | | 5 | | 9 | | 9 | | |
| 4.40% | 1,774 | 4.46% | 2,447 | 5.07% | 2,514 | 5.78% | 3,277 | تكاليف غير مباشرة | الأنشطة ساندة |
| | 17,257 | | 19,556 | | 29,055 | | 37,830 | رواتب واجور (الأنشطة الساندة) | |
| | 8,932 | | 10,122 | | 10,578 | | 11,304 | اندثار | |
| | 27,964 | | 32,125 | | 42,148 | | 52,410 | مجموع تكاليف الأنشطة الساندة | |
| | 0 | | 0 | | 7 | | 9 | مجموع | |
| 100.00% | 635,000 | 100.00% | 720,000 | 100.00% | 831,037 | 100.00% | 906,749 | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

تعليق على الجدول (15):

- الألقاب العلمية الكبيرة المتواجدة في أعضاء الهيئة التدريسية للاقسام لها تأثير كبير في التكاليف, ويظهر ذلك في ارتفاع رواتب هذه الشريحة فضلا عن ارتفاع أجور المحاضرات.



- فقرة الرواتب والأجور هي اكثر فقرة مكلفة مقارنة بفقرة التكاليف غير المباشرة وفقرة الاندثار, ولها تأثير كبير في مجمل تكلفة الخدمة التعليمية/تكلفة الطالب.
- شكلت تكاليف الأنشطة التعليمية نسبة تتراوح بين (92.19-95.60%) من اجمالي تكاليف الطالب, بينما كانت نسبة تكاليف الأنشطة الساندة تتراوح بين (4.40-7.81%) من اجمالي المبلغ.
- تكلفة الطالب في قسم إدارة الاعمال للعام الدراسي (2019-2020) البالغة (635,000 دينار/ طالب) هي اقل كلفة من بين بقية تكاليف الطلبة في الأقسام المتميزة وعلى مدار فترة البحث الزمنية.
- عند تحليل كلفة الطالب في قسم إدارة الاعمال للعام الدراسي (2019-2020) البالغة (635,000 دينار) يتضح ان هذا المبلغ يتكون من كلفة الأنشطة التعليمية بمبلغ (607,036) ديناراً وبنسبة (95.60%) من اجمالي التكلفة, فضلا عن كلفة الأنشطة الساندة بمبلغ (27,964) دينار بنسبة (4.40%), من اجمالي تكلفة الطالب.

رابعا: تطبيق أسلوب (BM) خارجيا

استخدام بيانات التكاليف في قرارات الإدارة (تسعير الخدمات التعليمية/تكلفة الطالب الجامعي): من خلال الاطلاع على أسعار الخدمات التعليمية في الجامعات الحكومية (مثل دراسة الموازي والدراسة المسائية) والكليات الاهلية, وان أجور الدراسة (طالب/سنة دراسية) كانت كما في الجدول(16):

الجدول(16) اجور وتكاليف الخدمة التعليمية في الدراسة الاهلية والمسائية والموازي

| مكان الدراسة | أجور طالب/ سنة دراسية | نسبة الربح | ربح | كلفة (طالب/سنة دراسية) |
|---|-----------------------|------------|---------|------------------------|
| دراسة الصباحي في كلية أهلية | 1,850,000 | 35% | 647,000 | 1,202,500 |
| دراسة الموازي/كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل | 1,500,000 | 25% | 375,000 | 1,125,000 |
| الدراسة المسائية/كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل | 1,200,000 | 25% | 300,000 | 900,000 |

المصدر: من اعداد الباحثان

- تم افتراض ان نسبة الربح المقدرة من الاجور في الكلية الاهلية (35%), وان نسبة الربح المقدرة في كلية الإدارة والاقتصاد دراسة الموازي (25%) و الدراسة المسائية (25%).
- تم إيجاد كلفة الطالب من خلال مقدار أجور الدراسة.



– ان اقل تكلفة للطالب/سنة دراسية كانت في الدراسة المسائية.

مقارنة تكلفة الطالب في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد مع الدراسات الأخرى:

لغرض تطبيق المقارنة, تم الاعتماد على نتائج الفقرة أولاً, والتي تتمثل في تحديد كلفة الطالب في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد وتحديد اقل واعلى تكلفة وكما هو موضح في الجدول (17):

الجدول (17) تكلفة الطالب/ سنة دراسية في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد

| إدارة الاعمال | | محاسبة | | تكلفة طالب/سنة دراسية |
|---------------|---------|---------|---------|-----------------------|
| 2 | 1 | 2 | 1 | |
| 635,000 | 720,000 | 831,000 | 906,000 | |

المصدر: من اعداد الباحثان

من الجدول (17) يتضح ان اقل كلفة كانت في قسم إدارة الاعمال (2) بمبلغ قدره 635,000 ديناراً, بينما اعلى كلفة كانت في قسم المحاسبة (1) بمبلغ قدره 906,000 ديناراً.

مقارنة مع اقل تكلفة طالب:

الجدول (18) مقارنة اقل تكلفة طالب في اقسام كلية الإدارة والاقتصاد مع الدراسات الأخرى

| مكان الدراسة | | | | تكلفة طالب/سنة دراسية | |
|--------------|-----------|-----------|----------------------------|-----------------------|--|
| مسابني | موازي | اهلي | حكومي (قسم إدارة الاعمال2) | | |
| 900,000 | 1,125,000 | 1,202,500 | 635,000 | | |
| 265,000+ | 490,000+ | 567,500+ | الفرق مبلغ | | |
| 142% | 177% | 189% | الفرق نسبة% | | |

المصدر: من اعداد الباحثان

من الجدول (18) يتضح ان تكلفة طالب/سنة دراسية في احد اقسام كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل كان اقل من تكلفة طالب/سنة دراسية لفقرات المقارنة, وذلك يدل على ان تكلفة طالب/سنة دراسية في قسمي إدارة الاعمال والمحاسبة كانت جيدة مقارنة بفقرات المقارنة عدا(قسم المحاسبة للسنة الثانية كانت 909,000 وهي في أجور الدراسة المسائية).

مما سبق توصل الباحثان الى ان مقارنة بيانات تكلفة الخدمة التعليمية (طالب/سنة دراسية) لاقسام كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل(إدارة الاعمال, المحاسبة) مع بيانات أخرى(دراسة الصباحي/ كلية أهلية, دراسة الموازي/كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل, الدراسة المسائية/كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل) والنتائج التي ظهرت من المقارنة, تدعم تقييم الأداء للاقسام العلمية, وعلى إدارة الجامعة والكلية ملاحظتها واخذها بنظر الاعتبار في عملية تقييم



الأداء وتسعير الخدمات ودراسة وتحليل تكاليف الخدمة الجامعية, ويمكن الاستفادة من بيانات التكاليف في عدة قرارات أخرى للإدارة الجامعية والكليات منها:-

- فتح دراسة مسائية في اقسام أخرى.
- غلق دراسة مسائية في بعض الأقسام.
- إعادة النظر في تسعير الخدمات الجامعية.

وان اتخاذ قرار بالتوسع في القبول في الأقسام العلمية في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل او غلق الدراسة في بعض الأقسام وخاصة الدراسة المسائية او دراسة الموازي, يعتمد على نتائج المقارنات السابقة, وعلى أصحاب القرار في الإدارة الجامعية ملاحظة بيانات التكاليف واخذها بعين الاعتبار في القرارات القادمة لما لها من أهمية كبيرة تؤثر في اعداد الموازنات وتحديد حجم الانفاق في الخدمات التعليمية.

خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

اعتماداً على ما تم عرضه ومناقشته في هذا البحث, يمكن للباحث أن يضع عدداً من الاستنتاجات التي توصل إليها, وعلى النحو الآتي:

1. لعدم وجود نموذج تقييم مثالي يلائم كل الوحدات, فان أسلوب المقارنة المرجعية يعمل على إيجاد معايير تقييم يمكن الاعتماد عليها من قبل الوحدات (داخلية).
2. الألقاب العلمية الكبيرة المتواجدة في أعضاء الهيئة التدريسية للاقسام, لها تأثير كبير في تكاليف الخدمة التعليمية, ويظهر ذلك في ارتفاع رواتب هذه الشريحة فضلا عن ارتفاع أجور المحاضرات.
3. رواتب واجور التدريسيين تشكل نسبة تتراوح بين (95-98%) من تكاليف تقديم الخدمة التعليمية تكلفة (طالب/سنة دراسية), وهي نسبة كبيرة ومؤثرة جدا.
4. عدد الطلبة المستمرين بالدراسة في الأقسام العلمية يعد عنصرا مهما وله تأثير بالغ الأهمية في تكوين تكلفة الخدمة التعليمية او تكلفة الطالب, اذا تزداد تكلفة الطالب في القسم كل ما كان عدد الطلبة قليلا, وتنخفض اذا كان عدد الطلبة كبيرا.



5. تكلفة الطالب في قسم المحاسبة للعام الدراسي (2019-2020) بلغت 831,000 ديناراً (طالب/سنة دراسية) وعند التحليل يتضح ان هذا المبلغ يتكون من كلفة الأنشطة التعليمية بمبلغ (788,000) ديناراً وبنسبة (95.00%) من اجمالي التكلفة, فضلاً عن كلفة الأنشطة الساندة بمبلغ (43,000) ديناراً بنسبة (5.00%), من اجمالي تكلفة الطالب.

6. تكلفة الطالب في قسم إدارة الاعمال للعام الدراسي (2019-2020) البالغة 635,000 ديناراً (طالب/سنة دراسية) هي اقل من تكلفة الطالب في قسم إدارة الاعمال للعام الدراسي (2018-2019) وتكلفة الطالب في قسم المحاسبة للعام الدراسي (2018-2019) و(2019-2020).

7. عند تحليل كلفة الطالب في قسم إدارة الاعمال للعام الدراسي (2019-2020) البالغة (635,000) ديناراً يتضح ان هذا المبلغ يتكون من كلفة الأنشطة التعليمية بمبلغ (607,036) ديناراً وبنسبة (95.60%) من اجمالي التكلفة, فضلاً عن كلفة الأنشطة الساندة بمبلغ (27,964) ديناراً بنسبة (4.40%), من اجمالي تكلفة الطالب.

بناءً على الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة الحالية يمكن تحديد أهم التوصيات، وكما يأتي:

1. طبيعة الهيكل الإداري للكلية والاقسام العلمية والفنية والإدارية المتواجدة توفر بيئة عمل مناسبة لغرض تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية داخليا و خارجيا.
2. نظراً للنتائج الدقيقة والمفصلة لتكلفة الخدمات التي تقدمها الكلية, فان البحث يوصي بضرورة استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في عملية قياس تكلفة (طالب/سنة دراسية) او تكلفة (طالب/فصل دراسي) وبدقة.
3. ضرورة ان توفر الإدارة بيانات ومعلومات مالية وغير مالية بشكل يسهل من عملية تطبيق اساليب إدارة التكلفة الحديثة لما لها من دور في رقابة وخفض التكاليف.
4. ضرورة استفادة الإدارة من كادر اختصاص محاسبة التكاليف والادارية المتواجد في قسم المحاسبة في عملية قياس تكاليف الخدمات(التي تقدمها الكلية), ودراستها وتحليلها واستخدامها في اتخاذ القرارات من قبل الادارة الجامعية.
5. إعادة توزيع السادة التدريسيين أصحاب الألقاب العلمية الكبيرة بين الأقسام, بغرض إيجاد نوع من التوازن بين الأقسام, الامر الذي ينعكس إيجابيا في تكلفة طالب/سنة دراسية.



المصادر

أ. المصادر العربية

1. الشيخ، محمد رزق اسماعيل، 2021، التكامل بين اسلوبي التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت ونظرية القيود كمدخل لترشيد التكاليف غير المستغلة دراسة تطبيقية للبنوك التجارية المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة مدينه السادات.
2. اسكيف، محمد نور الدين، 2018، تحليل فجوه الاداء باستخدام القياس المرجعي واثرها في تعزيز الميزه التنافسيه للشركات دراسه تحليليه مقارنه كلية الاقتصاد في جامعة حلب. رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا.
3. إسماعيل، مسلم محمد، البياتي، غازي عبد العزيز سليمان، 2022، امكانيه تطبيق تقنيه التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تي دي اي بي سي لتحسين جوده المعلومات المحاسبيه-دراسه استطلاعيه لارى عينه من المختصين والعاملين في مجموعه من الشركات الصناعيه في محافظة السليمانية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 1.
4. البلشي، ناجي عبد السلام محمد محمود، ابو كليله، اهاده محمد رشاد، عاشور، نيللي السيد، 2023، متطلبات تحقيق برنامج تدريبي فعال لقيادات الصف الثاني بالادارات التعليميه بمنطقة دمياط الازهرية باستخدام اسلوب المقارنة المرجعية الوظيفيه، مجلة كلية التربية، جامعة دمياط، المجلد 38، العدد 85، الجزء الرابع.
5. بن ختو، نور الايمان، حجاج، عبد الرؤوف، 2023، استخدامات المقارنة المرجعية في تقييم الاداء التنافسي لدى شركات التامين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 10، العدد 1.
6. الجبوري، مروان محمد داوود، التمي، خالد غازي عبود، 2022، تكامل اسلوب المقارنة المرجعية واسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف البنينة في قطاع تجارة التجزئه في العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 1.
7. الجربوع، انيس، عبد المجيد، غاده طارق، 2022، استخدام التحليل المالي كاحد ادوات التخطيط المالي وفق المقارنة المرجعية لشركه الفلوجه لانتاج المواد الانشائية، المجلة العالمية لإدارة الاعمال والتكنولوجيا والتكنولوجيات، المجلد 17، العدد 2.



8. الزبيدي، نور محمد احمد، الجبوري، ميسر ابراهيم احمد، 2021، تحسين عمليات التعليم المدمج باعتماد المقارنة المرجعية دراسه حاله في عدد من كليات جامعة الموصل، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 54، الجزء الأول.
9. السيد، علي مجاهد احمد، الشافعي، ياسر زكريا، او شعيع، المعز لدين الله نبيل احمد، 2019، استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفه الخدمات الصحيه دراسه ميدانيه، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 7.
10. شاهين، مثنى كاظم، سرور، منال جبار، 2021، استعمال المقارنة المرجعية لرفع كفاءه الاداء دراسه تطبيقيه في وزاره الداخليه العراقيه، مجله ابحاث ميسان، المجلد 17، العدد 34.
11. العبادي، غسان علي، 2021، الموازنة بين الكلفة المستهدفة ونظام الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثرها في تطوير العمليات الانتاجيه دراسه تطبيقيه في عينه من الشركات الصناعيهِ العراقيهِ، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 13، العدد 1.
12. عبد الله، حنان صحبت، فاضل، سهير كاظم، 2018، التكامل ما بين تقنيه بطاقه العلامات المتوازنه وتقنيه الكلفه على اساس النشاط الموجه بالوقت تي دي اي بي سي، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة الحاديه والاربعون، العدد 116.
13. عساف، محمود عبد المجيد، 2018، متطلبات توظيف المقارنة المرجعية كاداه فاعله لضمان جوده البيئه المدرسيه في المرحلة الاساسيه بمحافظه غزه، مجله كلية التربيه الاساسيه للعلوم التربويه والانسانية، جامعة بابل، العدد 38.
14. كاظم، علي جواد، عوده، فاطمه فليح، 2022، المقارنة المرجعية ودورها في تقييم الاداء المالي وتحديد استمرارية الشركه في البيئه العراقيه دراسه حال دراسه تحليليه، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثامن.
15. المزعوق، محمد رمضان جبران، 2020، استخدام المقارنة المرجعية كمدخل لتحسين الاداء التنظيمي في المنظمات الصحيه، المجلد 11، العدد 4.
16. المعموري، حاتم كريم، علي، احمد ماهر محمد، مالك، ياسر صاحب، 2021، تاثير تقنيه التكاليف على اساس الانشطه الموجهه بالوقت في قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المؤتمر العلمي الدولي الثاني والوطني الرابع.



ب. المصادر الأجنبية

1. Al-Eas, Sura Waleed Ismael , Al- Ghabban, Thair Sabri Mahmoud, 2022, The use of Activity Based Cost Time Drivine (TDABC) and its role in implementing the cost leadership strategy (An Applied Research In Wasit Textile And Knitting Factory, **SPECIALUSIS UGDYMAS , SPECIAL EDUCATION**, (43).
2. Adriana Dacheva, 2022, The relationship between HTA and VMHC. Introduction to the TDABC Methodology, **BULGARIAN JOURNAL OF PUBLIC HEALTH**, Vol.14, № 1.
3. Breanna L. Blaschke, BA1,2, Harsh R. Parikh, MPH2,3, Sandy X. Vang, BA2,3, and Brian P. Cunningham, MD, 2020, Time-Driven Activity-Based Costing A Better Way to Understand the Cost of Caring for Hip Fractures, Geriatric Orthopaedic.