

تحديد كلفة دراسة الطالب الجامعي في الدراسات المسائية حاله دراسية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية

م.م. نجم عبد عليوي عيدان / جامعة القادسية
/ كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المقدمة :

بالنظر لتزايد طموحات المجتمع العراقي في الرقي والتقدم فقد زاد الاهتمام بالتعليم العالي وذلك من خلال تضخيم موارده المالية عن طريق دعم موازنة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لتعزيز تخصيصات الدراسات الصباحية . غير أن ذلك لم يلبي طموحات الدولة في توسيع قاعدة الدارسين في المجتمع . فذهبت إلى فتح دراسات مسائية وتشجيع الالتحاق إليها من خلال معادلة شهاداتها بشهادة الدراسة الصباحية من حيث الحقوق والامتيازات وبأجور دراسية بسيطة قياساً بأجور الدراسة في الكليات الأهلية المناظرة على الرغم من عدم إنكار دور تدني أجور الدراسة في خلق العجز المالي إلا أن يبقى الاستغلال الأمثل والتوزيع المناسب للموارد الدور الأهم في استثمار أجور الدراسة بالشكل الذي يؤدي إلى حدوث أي اختناقات مالية وذلك من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة الحالية التي تستهدف قياس كلفة الدراسة في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة القادسية وتصميم مدى جدوى استمرار الدراسة من عدمه وذلك من خلال هذا البحث البسيط ، ويمكن الحديث عن استثمار وارد التعليم من الناحية الاقتصادية فإنه يجب الإقرار أولاً بأن التعليم ما هو إلا مشروع اقتصادي يفترض الاستثمار فيه حيث يؤدي إلى مردود يبرر هذا الاستثمار كما لو كان مشروع صناعي أو زراعياً ولكن هذا المشروع ينصب استثمار موارده في إنشاء وتوسع أو تطوير بعض التسهيلات بغية زيادة إنتاج السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة . وعند التأكد من العديد من الدراسات العلمية التي أجريت في مختلف دول العالم فإن التعليم يساهم مساهمة فعالة في التنمية الاقتصادية وزيادة الدخل القومي وفي زيادة إنتاجية الفرد والمجتمع .

وقد تضمنت الدراسة فصلين ، الفصل الأول كان أهمية استعمال محاسبة التكاليف في المنظمات غير هادفة للربح حيث يتكون من أربعة مباحث، الأول كان دور استعمال محاسبة التكاليف في المنظمات الهادفة للربح وكان الثاني حول وصف النظام المالي للدراسة المسائية أما الثالث كان حول قياس كلفة الطالب في عينة الدراسة وكان المبحث الرابع يختص بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة وطرق توزيع الكلفة غير المباشرة ، أما الفصل الثاني تضمن مبحثين هي الاستنتاجات التي تم التوصل لها من خلال الدراسة ، والمبحث الثاني هي التوصيات وقد اعتمد الباحث على جملة من المصادر العربية والأجنبية وبعض المجلات التي لها علاقة بموضوع الدراسة .

منهجية الدراسة :

أولا : مشكلة الدراسة :

أن تحديد كلفة الخدمة هي أهم المشاكل التي يعاني منها نشاط الخدمة في منشآت جامعة القادسية و بالتحديد كلية الإدارة والاقتصاد ومعرفة أهم الأساليب المحاسبية المستخدمة في تحديد كلفة الطالب في الدراسات المسائية .

ثانيا : هدف الدراسة :

تهدف الدراسة الى التوصل إلى تحديد دقيق لكلفة دراسة الطالب في الدراسات المسائية والذي يضمن للكلية تحقيق اعلى عوائد وبأقل كلفة .

ثالثا : فرضية الدراسة :

تتضمن فرضية الدراسة وجود طرق واساليب لقياس كلفة طالب الدراسات المسائية بشكل يضمن للكلية تفويم القرارات وبالتالي تسعر هذه الخدمة على اساس عملي مدروس .

حدود الدراسة :

اعتمد الباحث سنة ٢٠٠٧ – ٢٠٠٨ والتي تبدأ من ٢٠٠٧\٩\١ وتنتهي في ٢٠٠٨\٨\٣١ الحدود الزمانية : كلية الإدارة والاقتصاد .

عينة الدراسة :

جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – الدراسات المسائية كون لكلية الإدارة والاقتصاد الأقدم بين الكليات المسائية في جامعة القادسية .

الفصل الأول

المبحث الأول : أهمية دور محاسبة التكاليف في المنظمات غير الهادفة للربح .

من المعروف أن محاسبة التكاليف بالمنظمات الهادفة للربح ، تقوم بدور أساسي بمساعدة الإدارة وأجهزة التخطيط والرقابة بالقيام بواجباتها والإسهام بوضع الخطط ورسم السياسات واتخاذ القرارات ويعد نظام التكاليف دعامة من دعائم تحديد الأسعار ومعرفة مقدرة المنظمة بتوزيع التكاليف على مختلف أوجه النشاط لتقرير ربحية كل نشاط وهذا يدعوا للتساؤل عن مدى إمكانية استعمال الأهداف التي يتم تحقيقها بالمنظمات الهادفة للربح باستعمال محاسبة التكاليف . أن تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف في المنظمات الخدمية التوصل إلى احتساب كلفة الخدمة بشكل دقيق ، إلا أن هناك العديد من المشكلات والصعوبات تظهر في

عملية قياس التكاليف في تلك القطاعات الخدمية الذي جعل تلك الصعوبات محفوفة بالمخاطر (علام ، ١٩٩١ : ١١) .

ويرى معظم الكتاب أن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق بكل الأنشطة سواء كانت صناعية أو خدمية أو زراعية فالمبدأ العام إن لكل نشاط ما توجد تكلفة فان هناك إمكانية لتطبيق مبادئ وأساليب محاسبية لقياس تكلفة كل نشاط والرقابة عليه كما إن مشاكل قياس التكلفة وراقبتها ليس مقتصر على الأنشطة الصناعية فهناك كثيراً من الأنشطة غير صناعية فأنشطة الجامعة والمستشفيات والداخلية وغيرها تحتاج لقياس تكاليفها وتحقيق الرقابة عليها ويتم ذلك بتطبيق المبدأ نفسه على المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح. (حسنين ومبارك ١٩٨٣ : ٨٨)

وقد يرى البعض وجود مبررات كافية لحساب تكلفة الخدمات لهذه المنظمات بسبب صعوبة توافر مؤشرات كافية أو مالية لوحدة قياس تكلفة الخدمة بسبب كونها غير مهمة . (غطاس : ١٩٨٣ : ٩٨)

ويرى الباحث إن هناك أسباب أخرى تدفع المنظمات لاحتساب تكاليف هذه الخدمات وتطبيق نظام التكاليف منها :

- (١) قلة الوعي الإداري لأهمية احتساب هذه التكاليف .
- (٢) هناك الكثير من المنظمات يكون احتساب تكاليف خدماتها اعلي من الفائدة المتوخى من احتسابها .

(٣) ضعف جانب المنافسة في بعض مجالات الخدمات التي تقدمها بعض المنظمات بحيث بات احتساب باقي الخدمة أمراً لا مبرر له — حيث إن الإدارة بمختلف مستوياتها تحتاج إلى معلومات وبيانات تفصيلية عن نتائج الأنشطة التي تمارسها لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل واستعمال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة للوصول للأهداف المرسومة بأقل تكلفة ممكنة وهنا تظهر أهمية استعمال حسابات الكلفة لتتبع تسجيل وتحليل عناصر التكاليف. وبالتالي تحتسب معايير أو مقاييس كلفة وحدة الخدمة لتساعد بالتعرف على أوجه الصرف والانحراف والإسراف والعمل على إزالة الأساليب المؤدية إلى تلك الانحرافات ، كما وان تحديد كلفة الخدمة تفيد أيضاً بمقارنة تكاليف فترة بأخرى أو مقارنة كلفة خدمة بخدمة أخرى في منظمات أخرى متشابهة لها بالنشاط .

ويمكن بيان أهم الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال استعمال محاسبة التكاليف بالمنظمات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح بما يخدم أداء المنظمة الحكومية بتحقيق إغراضها المختلفة وكما يلي :

١- في مجال وضع الموازنات :

لقد أصبح من أهم وظائف الإدارة الحديثة التخطيط للمستقبل لسياسة عامة أو خاصة . وان عملية ترجمة الخطط للموازنات تستند بشكل كبير لما يوفره نظام محاسبة التكاليف من البيانات التحليلية الضرورية اللازمة لأجهزة التخطيط التي تساعدنا بتخطيط التكاليف للقرارات القادمة التي تم التوصل إليها عن طريق :

(أ) التنبؤ فيها باستعمال طرق إحصائية تعتمد على تحليل الكلفة التاريخية التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف وعملية التنبؤ هذه تتمثل بوضع تقديرات لعناصر التكاليف في فترات سابقة لجعلها تنسجم مع الظروف المستقبلية .

(ب) وضع المعايير اللازمة لعناصر التكاليف وذلك من خلال الطرق العلمية والموضوعية لتحديد الكلفة المعيارية لتلك العناصر والتي على أساسها يجري تخطيط التكاليف المستقبلية.

٢- الرقابة والسيطرة على النفقات :-

تهدف عملية الرقابة إلى المطالبة بين المهام المنجزة والخطط الموضوعية للتأكد من إن أهداف المنظمة قد أنجزت. ويمكن القول بان بيان الخطوات التي يتم اعتمادها لغرض إحكام الرقابة والسيطرة على النفقات بالاتي :-

Winstion Rincharl 1985 . P 72

(أ) تعني المقاييس (المعيار) لما يجب إن يكون عليه الأداء
(ب) قياس نتائج الأداء الفعلي .
(ج) تقويم الأداء بواسطة مقارنة الأداء الفعلي مع المقياس (المعيار) وتحديد الانحرافات ومسبباتها والعمل على تصحيحها .
ومن هنا تعد الرقابة من الوظائف الإدارية المستمرة مهمتها لتتأكد من إن ما يتحقق أو تحقق فعلاً مطابق للمقاييس أو الغاية التي سبق إن تم تحديدها لحماية أصول الوحدة الحكومية وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاية التشغيلية وتشجيع الالتزامات بالسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة (الشماع, ١٩٨٥: ٤٥)
ولممارسة الرقابة من الضروري ربط الكلف بالأشخاص المسؤولين في الوحدات وهو ما يطلق عليه نظام محاسبة المسؤولية إذ يعد هذا النظام الأداة التنفيذية لتحقيق ذلك الهدف الذي هو الأساس لمحاولة خلق علاقة بين عناصر التكاليف والمسؤولية عن إنفاقها ومن هذا العرض البسيط يتضح التلاحم الوثيق بين الرقابة ودور نظام محاسبة التكاليف إذ تعد البيانات الكفوية أفضل الوسائل التي يمكن استعمالها لتقويم الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط حيث يعد من أفضل الوسائل المتاحة لتقويم الأداء والتحقق من كفايته وتحسين من مستواه . (عثمان : ١٩٨٨ : ص ١٥٣)

٣- في مجال اتخاذ القرارات :

إن محاسبة التكاليف ترفد الإدارة بالبيانات الضرورية اللازمة لغرض اتخاذ القرارات فالبيانات المسجلة على وفق النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح لاتساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة في الحالات غير المتكررة إذ يجب إن تكيف وتعديل هذه البيانات بشكل معني لتلائم الحالة الخاصة التي تود الإدارة اتخاذ القرارات يصدها.
ولإغراض اتخاذ القرار يمكن تقسيم التكاليف إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة إذ إن التكاليف الملائمة هي التكاليف المتوقعة مستقبلاً والتي تختلف أو تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار وترتب على ذلك إن التكاليف التاريخية التي وقعت بالفعل في الماضي وليس بالإمكان تغييرها بأي فعل حالي أو مستقبلي تسمى بالتكاليف الغارقة وهي تكاليف غير ملائمة وليس لها صلة بعملية اتخاذ القرارات .

(Hilton ,1997,49)

والتكاليف التي لاختلف أو لا تتفاوت تحت البدائل المختلفة غير ملائمة لاتخاذ القرارات كما لا تقتصر التكاليف الملائمة على التدفقات النقدية التي تتحملها المنظمة وإنما قد تتعداها إلى التكاليف المحسوبة التي لا تتمثل في تدفقات نقدية فعليه من جانب المنظمة ولكن قد ينبغي أخذها بالحسبان عند المفاضلة بين البدائل لأنها تمثل عانداً يضيع على المنظمة تحقيقه نتيجة لعدم إمكانية الاستفادة من الموارد المتاحة في أفضل الاستخدامات البديلة ولذا يطلق عليها مصطلح كلفة الفرصة البديلة في حالة وجود طاقة عاطلة يمكن الاستفادة منها في استخدام بديل آخر بدلاً من الاستخدامات الحالية (عبد الرحيم وجماعته: ١٩٩٠ : ص: ٤١٦)

المبحث الثاني

وصف النظام المالي لدراسات المسائية

أولاً : القوانين والأنظمة التي تحكم النظام المالي للكليات المسائية .
تم توزيع إيرادات الكليات المسائية الناجمة عن استيفاء الأجرور الدراسية على وفق
القرار رقم (١٤٨) لسنة ١٩٩٦ وفق النسب التالية :

- (١) ٧٠% لإغراض صرف الرواتب والأجرور والمستلزمات السلعية .
- (٢) ١٥% لإغراض صيانة الأبنية والموجودات الثابتة .
- (٣) ١٠% حصة الجامعة
- (٤) ٥% حصة مركز وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

حيث صدرت تعليمات بخصوص استحداث الدراسات المسائية في الكليات والمعاهد التابعة
لوزارة التعليم العالي ذي الرقم (١٣٥) لسنة ٢٠٠٠ وقد تضمنت التعليمات بالاتي :-

- (أ) أن يكون تمويل الدراسات المسائية ذاتياً من الأجرور المستوفاة من
الطلبة سنوياً .
 - (ب) يحدد مقدار أجرور الدراسة بقرار من الوزير بناءً على اقتراح من
مجلس الجامعة .
 - (ج) أن يكون عدد الطلبة المسجلين مجزياً للإيفاء بالمتطلبات المالية
للدراسات المسائية .
 - (د) يكون مجلس الجامعة المسؤول الأعلى على الدراسات المسائية وهو الذي
يقترح بتحديد الأجرور .
 - (هـ) تستحدث وحدة محاسبة مستقلة في كل كلية للدراسات المسائية
(و) يطبق النظام المحاسبي الموحد على الحسابات المالية للدراسات المسائية .
وتفتح حساب خاص بأحد المصارف الحكومية .
 - (ز) تخضع حسابات الدراسات المسائية لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية
وبموجب كتاب وزارة التعليم العالي والبحث العلمي /الدائرة القانونية
والإدارية ذي العدد ٣٢٦٧ في ١/٤/٢٠٠٤ ، واعتباراً من تاريخه أعلاه
- ٦٠% لإغراض أجرور ورواتب العاملين وأجرور المحاضرات والمستلزمات .
١٥% تحفيز العاملين .
١٠% حصة الجامعة .
٥% حصة مركز الوزارة .

ثانياً : النظام المحاسبي لعينة البحث :

تطبق كلية الإدارة والاقتصاد النظام المحاسبي الموحد الذي يتضمن بعض المبادئ
والأسس والمعالجات الكفوية إلى المحاسبة المالية التي هي أساس النظام مثل تخصيص
حسابات لمراقبة مراكز التكاليف إلا انه لوحظ بان عينة البحث لاتستعمل هذه الحسابات
وتكتفي بحسابات النظام الرئيسية هي :

- ١-حسابات الموجودات
- ٢-حسابات المطلوبات
- ٣- حسابات الاستخدامات
- ٤- حسابات الموارد

وبما أن النظام المحاسبي الموحد لم ينتهج مبدأ الانفصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وإنما يستخدم مبدأ الاندماج وترك استعمال منهجيات وأسس وأساليب تبويب وتحليل عناصر التكاليف إلى المحاسب. وعلى هذا الأساس فإن عينة البحث تستخدم المجموعة الدفترية والمستنديه التي حددها النظام لإغراض تسجيل وضبط معاملاتها المالية من مقبوضات ومدفوعات وتسويات قيديه، وكذلك لاحتساب تكلفة عناصر الإنتاج الخدمية التعليمية. ومن الجدير بالذكر أن كلية الإدارة والاقتصاد تعتمد السنة المالية التقويمية لإغراض انجاز حساباتها وليس السنة الدراسية أي أن مقبوضاتها لإيرادات الأجور الدراسية تستلم في بداية العام الدراسي خلال الأشهر (١٠، ١١، ١٢) من كل سنة وبالنظر لتطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي يعتمد أساس الاستحقاق لذلك يجب تنظيم قيود التسوية بحصة السنة المالية اللاحقة للأشهر الثمانية الأولى لذا يقيد إيراد مستلمة مقدما وقد لاحظنا أن اعتماد السنة الدراسية لإغراض احتساب كلفة دراسة الطالب لعدة أسباب منها :

- (١) السنة الدراسية هي الفترة التكاليفية أي فترة النشاط الحقيقية للكلية .
- (٢) يكون تحميل فترة النشاط بالمصروفات والإيرادات الفعلية دقيقاً دون الحاجة لإجراء قيود تسويه .
- (٣) يجب إجراء مقارنات صحيحة لنتائج نشاط الكلية لسنوات الدراسة متلاحقة وتقويم أدائها لنفس السنة.
- (٤) سهولة متابعة العلاقة بين التكاليف والإيرادات وعدد الطلبة على مدى سنوات الدراسة ولهذا الأسباب اعتمدت السنة الدراسية التي تبدأ في ٢٠٠٧/١٩١٣٠ وتنتهي في ٢٠٠٨/٨١٣١ لغرض احتساب كلفة دراسة الطالب في الدراسات المسائية .

المبحث الثالث

قياس كلفة دراسة الطالب في عينة البحث

أولاً : دراسة الهيكل التنظيمي لكلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية

تم إعداد مخطط الهيكل التنظيمي لكلية الموضح بجدول رقم (١) بناءً على ماتوفر لدينا معلومات قدمتها عمادة الكلية والذي يضم كلاً من الأقسام التالية والوحدات .

- (١) قسم المحاسبة وهو من اكبر الأقسام في الكلية حيث يضم (ص ٥٠٦) طالب لسنة ٢٠٠٧/٢٠٠٨ حيث تم قبول الطلبة خلال عام ٢٠٠٧-٢٠٠٨ في المرحلة الأولى (١٩٣) طالب والباقي موزع على المراحل الأخرى).
- (٢) قسم إدارة الأعمال فقد ضم هذا القسم حوالي (٣٥٨) طالب حيث تم قبول الطلبة لعام ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ (١٤٠) طالب .
- (٣) قسم الاقتصاد وهو من الأقسام المهمة والتي تبدأ الدراسة المسائية لأول مرة خلال هذا العام وتم قبول ٨٨ طالب للعام الدراسي ٢٠٠٧-٢٠٠٨ في المرحلة الأولى علماً أن أجمالي طلاب الدراسات المسائية خلال هذا العام ٢٠٠٧-٢٠٠٨ بلغ (٩٥٢) طالب موزعاً على الأقسام الثلاثة أعلاه

ولكافة المراحل علماً أن القبول خلال عام ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ للمراحل الأولى لدى الأقسام أعلاه قد بلغ ٤٢١ طالب والجدول رقم (١) يشير إلى عدد الطلبة الدارسين في المراحل الأربعة وحسب الأقسام.

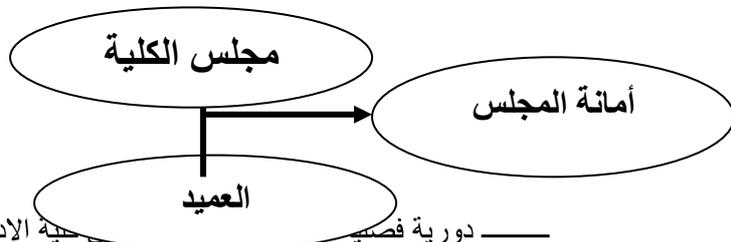
جدول رقم (١)
عدد الطلبة الدارسين في المراحل الأربعة وحسب الأقسام
للعام الدراسي ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

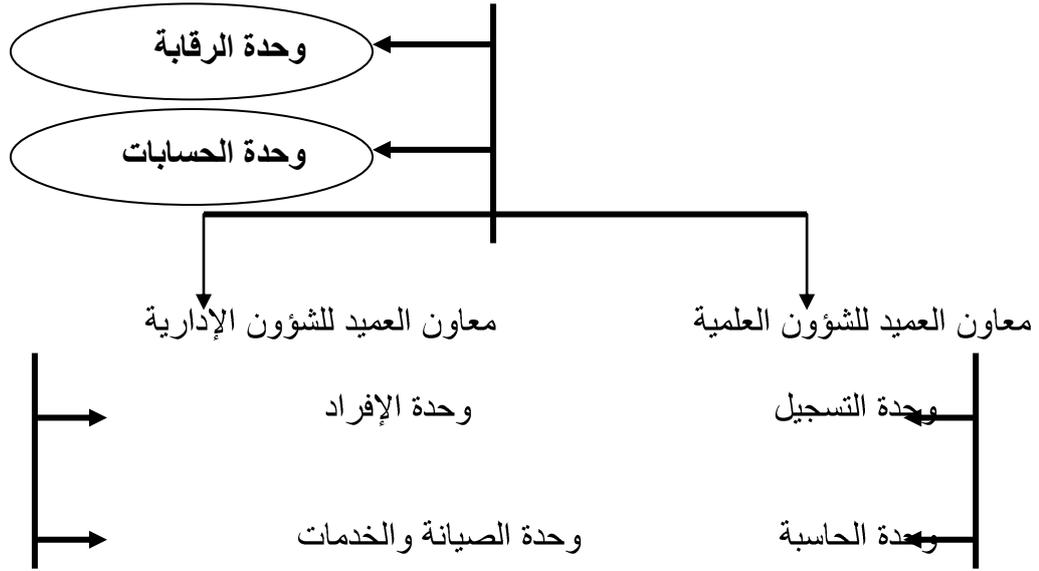
السنة	محاسبة	إدارة	اقتصاد	المجموع
الأولى	١٩٣	١٤٠	٨٨	٤٢١
الثانية	٩٥	٧٦	-	١٧١
الثالثة	١١٥	٧٩	-	١٩٤
الرابعة	١٠٣	٦٣	-	١٦٦
المجموع	٥٠٦	٣٥٨	٨٨	٩٥٢

- (٤) وحدة التسجيل : تقوم هذه الوحدة بتنظيم إجراءات التقديم والقبول في الدراسة ومتابعة شؤون الطلبة.
- (٥) وحدة الأفراد : تتولى هذه الوحدة مسؤولية شؤون التدريسين وكل ما يتعلق بإصدار الأوامر الإدارية يكلفهم بإلقاء المحاضرات وأوامر تحديد الأجور وشؤون الموظفين وأوامر تعيينهم وتحديد رواتبهم وإنهاء خدماتهم .
- (٦) وحدة الحسابات المالية وهي مسؤولة عن صرف أجور المحاضرات ورواتب الموظفين وكل ما يتعلق بشراء المستلزمات السلعية والخدمية كذلك تعد وتنظم السجلات المحاسبية والمالية .
- (٧) وحدة المخزن وهي المسؤولة عن استلام وتجهيز المستلزمات للأقسام العلمية .
- والوحدات الإدارية وتنظيم السجلات المخزنية .
- (٨) وحدة الحاسبة الالكترونية مهمتها أعداد وتنفيذ البرامج الخاصة وتدريب الطلبة وإحصائياتهم ودرجاتهم .
- (٩) وحدة الصيانة مهمتها أعداد ومتابعة أعمال الصيانة في الكلية .
- (١٠) وحدة الخدمات - مهمتها تنفيذ ومتابعة الأمور الخدمية للأقسام الكلية مثل أعمال التنظيف والحراسة الخ ، والشكل الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لكلية الإدارة والاقتصاد .

الشكل رقم (١)

الهيكل التنظيمي لكلية الإدارة والاقتصاد الدراسات المسائية





ثانياً : تحديد مراكز التكلفة :

بعد دراسة الهيكل التنظيمي للكلية تم التعرف على طبيعة المهام التي يقوم بها كل من الأقسام والوحدات التي يسعى إلى تحقيقها أصبح بالإمكان تحديد مركز التكلفة وعلى هذا الأساس أوجبت استعمال مجموعة من المعايير لتحديد مراكز التكلفة منها .

أن يرتبط مركز التكلفة بشكل واضح ومحدد في الهيكل التنظيمي .

- ١) التجانس في مدخلات ومخرجات مراكز التكلفة .
- ٢) الأهمية النسبية التي تجعل مركز التكلفة يخصص له نسبة كبيرة من بنود التكاليف المباشرة عليها .

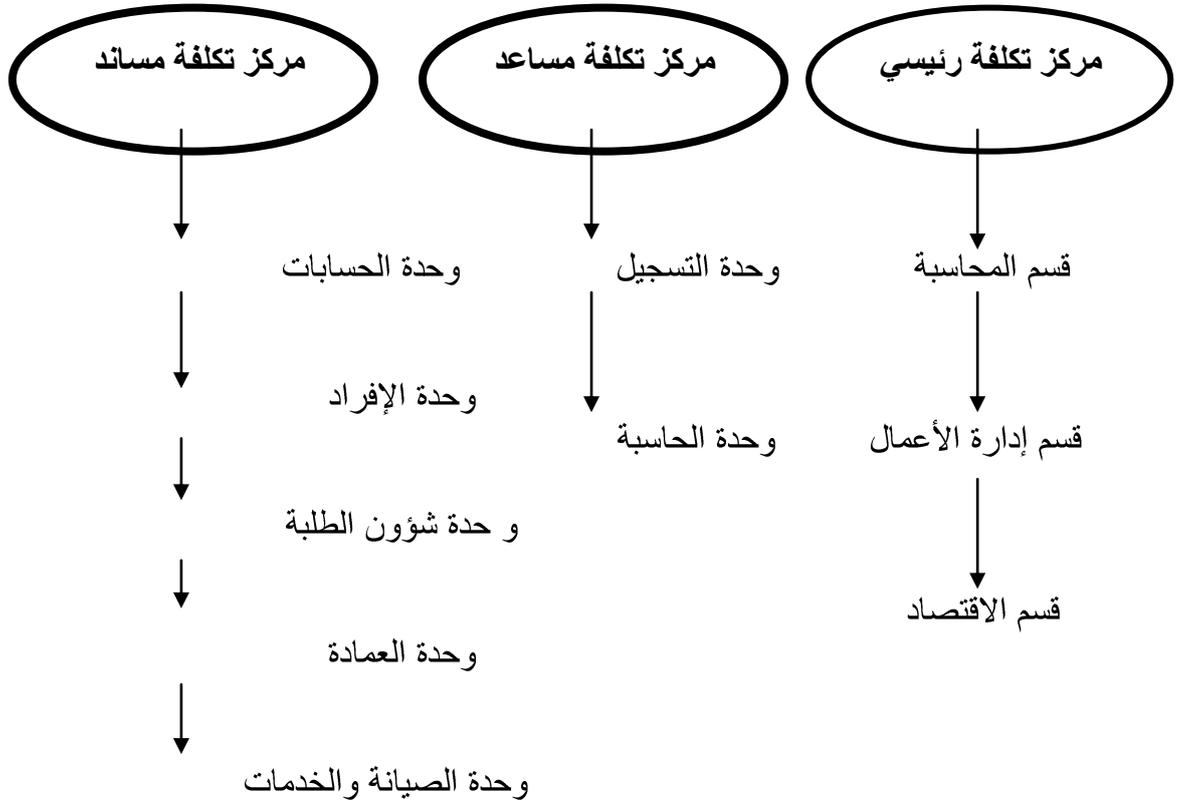
لذا يمكن تصنيف مراكز التكلفة إلى ثلاث مجموعات هي :

- أ) مراكز التكلفة الرئيسية المتمثلة بالأقسام العلمية .
- ب) مراكز التكلفة المساعدة المتمثلة بوحدة التسجيل والحاسبة
- ج) مراكز التكلفة الساندة المتمثلة بوحدة الحسابات والأفراد وشؤون الطلبة والعمادة والصيانة والخدمات .

ومن أجل تحقيق الفائدة من هذا التقسيم فقد اعتبرت مراكز الكلفة التعليمية (الأقسام العلمية هي مراكز إنتاج وان مخرجات هذه المراكز تمثل وحدات التكلفة سيتم احتساب تكاليفها النهائية وبالمقابل فقد اعتبرت مراكز الكلفة التي تخدم العملية التعليمية تمثل بوحدات التسجيل والحاسبة هي مراكز كلفة خدمات الإنتاج .

وعلى هذا الأساس سوف يكون دليل مراكز التكلفة على وفق ما يوضح الشكل رقم (٢) مع الإشارة إلى إن هدف التكلفة أو وحدة التكلفة هي (طالب /سنة) وأصبح لدينا أربعة أهداف تكلفة متمثلة بسنوات الدراسة وبعد جمع إجمالي تكلفة سنوات الدراسة الأربعة لكل قسم علمي نحصل على تكلفة الطالب الخريج بالنسبة لقسمي المحاسبة والإدارة لان قسم الاقتصاد تم قبول أول مرحلة فيه للعام ٢٠٠٧-٢٠٠٨ .

شكل رقم (٢)



طبيعة عناصر تكلفة دراسة الطالب المسائي :
 يمكن تصنيف العناصر التي تتألف منها دراسة الطالب في كلية الإدارة والاقتصاد
 النظام المحاسبي الموحد إلى العناصر التالية :
 (أ) الرواتب والأجور وتشمل :
 (١) أجور المحاضرات :

وهي الأجور المدفوعة إلى أعضاء الهيئة التدريسية مقابل إلقاء محاضرات على
 الطلبة وتحتسب عن طريق ضرب عدد المحاضرات في كل قسم علمي خلال أسننه باجرة
 المحاضرة الواحدة حسب المرتبة العلمية للتدريس وذلك من واقع قوائم أجور المحاضرات
 الشهري المصروفة لهم والجدول رقم (٢) يبين أجور المحاضرات المدفوعة خلال السنة
 ٢٠٠٧-٢٠٠٨ مايلي :

جدول رقم (٢)

أجور المحاضرات المدفوعة لسنة ٢٠٠٧-٢٠٠٨
 حسب الألقاب العلمية ومعدل اجر الساعة الواحدة (المبالغ بالدينار)

اللقب العلمي	أجرة الساعة	الإجمالي
أستاذ	١٠٠٠٠	٢٢١٧١٠٠٠
أستاذ مساعد	٨٠٠٠	٣٧٧٧١٠٠٠
مدرس	٦٠٠٠	٢٩٥٩٥٠٠٠

مدرس مساعد	٥٠٠٠	٥٠٨١٢٠٠٠
بكالوريوس	٢٥٠٠	١٧٥٧١٠٠٠
المجموع		١٥٧٩٢٠٠٠٠

المصدر. إعداد الباحث استناداً إلى البيانات التي حصلت عليها من سجلات المالية للكلية.
وقد وزعت على الأقسام العلمية كما في الجدول أدناه رقم (٣)

جدول رقم (٣)
أجور المحاضرات المدفوعة لسنة ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨
وموزعة حسب الأقسام العلمية (المبالغ بالدينار)

المحاسبة	الإدارة	الاقتصاد	المجموع
٥٦١٤٠٠٠٠	٦٦٦١٨٠٠٠	٣٥١٦٢٠٠٠	١٥٧٩٢٠٠٠٠

(٢) رواتب الكوادر الادارية :
وتشمل رواتب العميد ومعاونيه ورؤساء الأقسام العلمية والمقررين والموظفين الادارين لقاء جهودهم في انجاز الأعمال الادارية المكلفة لهم حيث تدفع لهم على وفق ماهر مقرر من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي حيث بلغت ٣٥٠٠٠٠٠٠ دينار ثلاثة ملايين وخمسمائة ألف دينار خلال العام الدراسي الحالي شهرياً .

(٣) المصاريف :
اعتمدت حسابات كلية الإدارة والاقتصاد وعلى اعتبار ٢٠% من الإيرادات هي مصروفاً حيث بلغت إيرادات السنة الدراسية ٢٠٠٧-٢٠٠٨ ٣٣٣٢٠٠٠٠٠ بمعدل ٣٥٠٠٠٠٠ ثلاثمائة وخمسون ألف دينار للطالب الواحد حيث بلغ عدد الطلبة في الدراسات المسائية وللأقسام الثلاثة ٩٥٢ طالب إذا أصبحت مبلغ المصاريف خلال السنة ٦٦٦٤٠٠٠٠٠ مصاريف كافة حسب المعلومات المالية من كلية الإدارة والاقتصاد وهي ٢٠% من الإيرادات استناداً إلى البيانات من قسم الحسابات في الكلية.

المبحث الرابع

قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة وطرق تخصيص الكلفة الغير مباشرة .
تعتبر محاسبة التكاليف نظاماً محاسبياً متكاملًا يهدف الى تنظيم استخدام النفقات وتنسيق تدفق عوامل الانتاج في المنشأة الصناعية والخدمية المختلفة اذ يقوم هذا النظام بعرض الوسائل العملية الخاصة بحصر النفقات وتسجيلها وتحليلها وتبويبها بهدف اظهار النتائج ودراستها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها لأغراض اتخاذ القرارات الادارية او في عمليات التخطيط والرقابة وقياس كفاءة الاداء الداخلي للمنشأة وهذا يعني ان النظام مجموعة من الاشياء والمادية وغير المادية وخصائصها والعلاقات القائمة فيها بينهما بهدف القيام بوظائف معينة في ظروف محددة . حيث ان فقام محاسبة التكاليف يختلف من منشأة لأخرى تبعاً لاختلاف طبيعة ونشاط المنشأة وحجمها وتركيبها الاداري والتنظيمي وعلى الرغم من ذلك فإن هناك عناصر اساسية يجب ان تتوفر في أي نظام محاسبة للتكاليف وان يرتبط بعضها ببعض في اطار متكامل ومنسجم

بحيث تستطيع تحقيق الاهداف المرجوة في هذا النظام وان من اهم أسس نظام محاسبة التكاليف هي :

أولاً : مراكز التكاليف : وتقسّم المنشأة تنظيمياً ان وحدات فنية وإدارية تكون تحت إشراف مسؤول معين بحيث تشكل كل وحدة مركز تكلفة مستقل يتخذ أساساً لحصر المصروفات ويقوم باستنتاج سلعة او توفير خدمة مميزة قابلة للقياس ويمكن ان تكون مراكز التكلفة أما مركز تكلفة شخصية ، او مركز تكلفة غير شخصية او مركز تكلفة العمليات وكذلك مركز تكلفة المرحلة . وبشكل عام يمكن تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة نوعية التالية:

- أ- مركز الإنتاج .
- ب- مركز الخدمات الإنتاجية
- ج- مراكز تكلفة تسويقية .
- د- مراكز تكلفة إدارية مالية .

ويمكن لأي عملية إنتاجية يتم اشتراك ثلاث عوامل أساسية هي - المواد - والاجور وعناصر المصاريف الأخرى .

اذ يمكن ان تبويب عناصر التكاليف تبعاً لعدة مؤشرات بالآتي :

- ١ . تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة الأساسية.
- ٢ . تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدات التكلفة .
- ٣ . تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج .
- ٤ . تبويب عناصر التكاليف حسب استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية حيث تقدم بقوائم حسابات .

وتهدف قوائم التكاليف الى اظهار تكلفة المنتجات والمخزون من نهاية الفترة المحاسبية مع بيان التكلفة المختلفة وتعد هذه القوائم على اساس فعلي في نهاية الفترة التكاليفية او على اساس تقديري في بداية الفترة وبشكل عام فان قوائم التكاليف تختلف باختلاف نوع القطاع (صناعي - زراعي - تجاري - خدمي) او بحسب نظرية التكاليف المطبقة (نظرية تكاليف كلية او نظرية تكاليف منغيرة او مستقلة) .

معنى قياس التكاليف المباشرة الخاصة بموضوع البحث وأهمية التمييز بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة مثل كلفة الورق للسئلة واوراق الغيابات وغيابات الكلية والمنشورات اما الاقسام العملية والوحدات الادارية فتعتبر مراكز تكلفة تحمل عناصر التكاليف عليها كخطوة أولى مثل رواتب رؤساء الاقسام العلمية والمقررين وموظفي السكرتارية ورواتب الكوادر الادارية وموظفي الوحدات الادارية فأنها تمثل تكاليف يمكن تخصيصها بشكل مباشر على المراكز المساعدة والساندة المتمثلة بالوحدات الادارية .

وعند قياس التكاليف غير المباشرة وتخصيصها والتي يمكن تخصيصها على مراكز التكلفة الرئيسية .

قياس التكاليف غير المباشرة وتخصيصها :

بعد أن حددت التكاليف المباشرة والتكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة على مراكز التكلفة الرئيسية ومراكز التكلفة المساعدة وهنا يجب اعتبار ما تبقى من عناصر التكاليف هي تكاليف غير مباشرة تحمل على وحدة التكلفة وعلى مراكز التكلفة كما هو موضح في الجدول رقم (٤) الذي يبين تحليل عناصر التكاليف إلا أن وحدة المحاسبة (الحسابات في الكلية) اعتمدت نسبة ٢٥ % من الإيرادات هي تكاليف غير مباشرة حسب ما

* ابراهيم محمد علي ، موسى محمد علاوين - اصول محاسبة التكاليف الصناعية ط١ المركز العربي للخدمات الطلابية - الاردن - عمان ١٩٩٦ .

أقره قانون الرقابة المالية المشار إليه حيث يمثل ٢٠ % منها مصاريف غير مباشرة و ٥ % مصاريف صيانة .

والجدول رقم (٤) يوضح أجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة والمشاركة حيث أن التكاليف الخاصة غير المباشرة وزعت على الأقسام الرئيسية والمساعدة ، أما التكاليف غير المباشرة المشتركة والتي تمثل في مصاريف الصيانة والخدمات فقد وزعت على أساس توزيع مناسب وهو حسب رأي الباحث هو المساحة .

جدول رقم (٤)
تخصيص وتوزيع التكاليف على المراكز الرئيسية والمساعدة

التفاصيل	أساس التوزيع	الكلفة الإجمالية	المراكز الرئيسية				المراكز المساعدة			
			قسم المحاسبة	قسم الإدارة	قسم الاقتصاد	العمادة	الحسابات	التسجيل	الصيانة	الحاسبة
التكاليف الخاصة										
رواتب وأجور	خاصة	٤٢٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
مصاريف غير مباشرة	خاصة	٦٦٦٤٠٠	١٠٣٥٠٠	١١٢٠٠٠	٨٣٠٠٠٠	١٤٣٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠	١٠٢٥٠٠	٦٦٩٠٠٠
حصة الجامعة	خاصة	٣٣٣٢٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠	٤١٦٥٠٠
حصة الوزارة	خاصة	١٦٦٦٠٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠	٢٠٨٢٥٠
أجمالي التكاليف الخاصة		١٥٨٦٢٠٠	٢٣٧٩٧٥	٢٤٤٤٧٥	٢١٥٤٧٥	٣٠١٤٧٥	١١١٤٧	١٣٤٩٧	١٨٠٩٧٥	١٥٩٣٧٥
التكاليف المشتركة										
مصاريف الصيانة والخدمات	المساحة	١٦٦٦٠٠	٣٩٠١٦٣	٤٦٨١٩٦	٣٥١١٤٧	٣٩٠١٦٤	١١٧٠٤	١٩٥٠٨	٢٧٣١١٥	٧٨٠٣٢
أجمالي التكاليف المشتركة		١٦٦٦٠٠	٣٩٠١٦٣	٤٦٨١٩٦	٣٥١١٤٧	٣٩٠١٦٤	١١٧٠٤	١٩٥٠٨	٢٧٣١١٥	٧٨٠٣٢
أجمالي التكاليف الخاصة والمشاركة		١٧٥٢٨٠	٢٧٦٩٩١	٢٩١٢٩٤	٢٥٠٥٨٩	٣٠٥٣٧٦	١٢٣١٧	١٥٤٤٨	١٨٣٧٠٦	١٦٧١٧
علما أن المساحة التقريبية للمراكز	٤٢٧٠م	١٠٠٠	١٢٠٠	٩٠٠	١٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٧٠	٢٠٠	٢٠٠

										الرئيسية والمساعدة
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----------------------

وبعد حصر الكلفة الغير مباشرة الخاصة والمشاركة بين المراكز الرئيسية والمساعدة ويتم توزيع تكلفة المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية وحسب طريقة التوزيع الانفرادي وكما مبين بالتفاصيل في الجدول رقم (٥) حيث تم اعتماد أساس توزيع المراكز (العمادة ، الحسابات ، التسجيل ، الحاسبة) رأي الباحث وهو الأساس الأنسب وكما مشار إليه في الجدول رقم (١) الخاصة بأعداد الطلبة أما مركز الصيانة فقد تم اعتماد أساس توزيع وحسب نسبة مئوية استنادا لرأي الباحث كون أن قسمي المحاسبة والإدارة أكبر قسمين من ثلاث أقسام الدراسة المسائية وأعطيت النسب التالية (٤٠ % ، ٤٠ %) أما قسم الاقتصاد فقط أعطي ٢٠ % من تكاليف مركز الصيانة كونه قسم حديث الإنشاء .

جدول رقم (٥)
توزيع تكلفة المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية

مراكز الكلفة المساعدة					مراكز الكلفة الرئيسية			الكلفة الإجمالية	أساس التوزيع	التفاصيل
الحاسبة	الصيانة	التسجيل	الحسابات	العمادة	قسم الاقتصاد	قسم الإدارة	قسم المحاسبة			
١٦٧١٧٨ ٢٨	١٨٣٧٠٦ ١٥	١٥٤٤٨٣ ٢٠	١٢٣١٧٩ ٩٢	٣٠٥٣٧٦ ٦٤	٢٥٠٥٨٩ ٧٥	٢٩١٢٩٤ ٦٧	٢٧٦٩٩١ ٣٩	١٧٥٢٨٠ ٠٠٠	أجمال التكاليف غير المباشرة الخاصة والموزعة الخاصة	
				٣٠٥٣٧٦ ٦٤	٢٨٢٢٨٠ ٩	١١٤٨٣٧ ٠٢	١٦٢٣١١ ٥٣		عدد [†] الطلبة	توزيع تكلفة مركز (العمادة)
			١٢٣١٧٩ ٩٢		١١٣٨٦٣ ٨	٤٦٣٢١٨ ٦	٦٥٤٧١٦ ٨		عدد الطلبة	توزيع تكلفة مركز (الحسابات) (ت)
		١٥٤٤٨٣ ٢٠			١٤٢٧٩٩ ٦	٥٨٠٩٣٤ ٧	٨٢١٠٩٧ ٧		عدد الطلبة	توزيع تكلفة مركز (التسجيل) (
	١٨٣٧٠٦ ١٥				٣٦٧٤١٢ ٣	٧٣٤٨٢٤ ٦	٧٣٤٨٢٤ ٦		نسب [‡] مئوية	توزيع تكلفة

† إعداد الطلبة موزعة على الأقسام حسب الجدول رقم (٣)

‡ توزيع تكلفة مركز الصيانة على أساس نسب و على التوالي ٤٠% ، ٤٠% ، ٢٠%

									مركز (الصيانة)
١٦٧١٧٨ ٢٨					١٥٤٥٣٤ ٦	٦٢٨٦٧٤ ٦	٨٨٨٥٧٣ ٦	عدد الطلبة	توزيع تكلفة مركز (الحاسبة)
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	٣٥٦٦٧٨ ٨٧	٦٤٦٨٩٦ ٩٤	٧٤٩٢٢٤ ١٩	١٧٥٢٨٠ ٠٠٠	أجمالي تكاليف غير مباشرة

وبعد أن تم احتساب التكاليف غير المباشرة وحصرها للمراكز الرئيسية ثم إضافة التكاليف المباشرة وللمراكز ذاتها للتوصل إلى الكلفة الإجمالية وحسب ما مبين في الجدول رقم (٦) .

جدول رقم (٦)
أجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة
موزعة حسب الأقسام للعام الدراسي ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

التفاصيل	قسم المحاسبة	قسم الإدارة	قسم الاقتصاد	الإجمالي
الكلف* المباشرة	٥٦١٤٠٠٠٠	٦٦٦١٨٠٠٠	٣٥١٦٢٠٠٠	١٥٧٩٢٠٠٠٠
الكلف غير المباشرة	٧٤٩٢٢٤١٩	٦٤٦٨٩٦٩٤	٣٥٦٦٧٨٨٧	١٧٥٢٨٠٠٠٠
الإجمالي	١٣١٠٦٢٤١٩	١٣١٣٠٧٦٩٤	٧٠٨٢٩٨٨٧	٣٣٣٢٠٠٠٠٠

وبعد أن تم احتساب الكلف الإجمالية ولكل قسم من الأقسام الرئيسية (المحاسبة ، الإدارة ، الاقتصاد) يتم احتساب كلفة الطالب استنادا على أعداد الطلبة وحسب الأقسام للعام الدراسي ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ بما هو مبين في جدول رقم (٧) .

جدول رقم (٧)
تحديد كلفة الطالب الواحد
وحسب الأقسام للعام الدراسي ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

التفاصيل	قسم المحاسبة	قسم الإدارة	قسم الاقتصاد	الإجمالي
أجمالي التكاليف	١٣١٠٦٢٤١٩	١٣١٣٠٧٦٩٤	٧٠٨٢٩٨٨٧	٣٣٣٢٠٠٠٠٠
تقسيم على عدد الطلبة	٥٠٦	٣٥٨	٨٨	٩٥٢
كلفة الطالب دينار/طالب	٢٥٩٠١٧	٣٦٦٧٨١	٨٠٤٨٨٥	٣٥٠٠٠٠

المبحث الأول : الاستنتاجات :

* تمثل أجور المحاضرات المدفوعة

ظهر بعد احتساب كلفة الطالب للدراسات المسائية في قسم المحاسبة انه (٢٥٩٠١٧) دينار وبذلك يعتبر القسط المستوفى من الطالب مناسب في قسم المحاسبة ، أما قسم الإدارة فقد ظهر أن كلفة الطالب الواحد فيه (٣٦٦٧٨١) دينار وبما أن القسط المستوفى هو (٣٥٠٠٠٠) دينار فأن الفرق البسيط مابين الكلفة و الإيراد في هذا القسم ويمكن أن يغطي من الفرق بالزيادة في قسم المحاسبة ، أما قسم الاقتصاد فقد تبين بعد احتساب كلفة الطالب الواحد هي (٨٠٤٨٨٥) دينار وهذا كان بسبب قلة أعداد الطلبة المقبولين في هذا القسم وهي (٨٨) طالب فقط للمرحلة الأولى كونه قسم حديث الإنشاء ، وأن الكلفة الإجمالية لهذا القسم لا يتناسب مع حجم القبول لذلك ظهرت الكلفة عالية جدا قياسا بالأقسام الأخرى .

المبحث الثاني : التوصيات :

- ١ . استنادا إلى عدم تطبيق معايير محاسبة التكاليف في الكلية وبالتحديد بخصوص موضوع البحث (تحديد كلفة الطالب للدراسة المسائية) يوصي الباحث بإشراك الأقسام العلمية في الكلية وبالتحديد قسم المحاسبة في وضع معايير مناسبة لتطبيق ولو بسيط في كيفية احتساب كلفة الطالب في الدراسة المسائية.
- ٢ . يوصي الباحث الأخذ بنظر الاعتبار أقطار الاندثار الخاصة بالموجودات الثابتة باعتبارها كلفة غير مباشرة وتستخدم بشكل مضاعف للدراسة الصباحية والمسائية .
- ٣ . يوصي الباحث بدفع أقطار الدراسة المسائية للطالب الواحد وبما يتناسب مع التكاليف التي تتحملها الكلية .

أولا : المصادر العربية :

أ – الكتب :

- ١ . ابراهيم محمد علي ، موسى محمد علاوين – اصول محاسبة التكاليف الصناعية ط ١ المركز العربي للخدمات الطلابية – الاردن – عمان ١٩٩٦ .
 - ٢ . حسنين ، مبارك و صلاح التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية . دار الجامعة الإسكندرية ١٩٨٣ .
 - ٣ . الشماع خليل محمد حسن ، مبارك إدارة الأعمال ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ١٩٨٥ .
 - ٤ . عثمان ، أحمد سامي ، بحوث في التكاليف والمحاسبة الادارية – كلية عين شمس القاهرة ١٩٨٨ .
 - ٥ . عبد الرحيم ، علي و العادلي ، يوسف والعظمة ، محمد ، أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية الطبعة الأولى منشورات ذات السلاسل – الكويت ١٩٩٠ .
- ب – المجالات :
- ١ . علام، محمد نبيل - أطار مقترح لقياس التكاليف في المؤسسات التدريبية المجلة العربية للتدريب – الرياض – العدد التاسع – ١٩٩١ .
 - ٢ . غطاس ، برنس ميخائيل – نظام محاسبة تكاليف الخدمات – المجلة العربية العدد الرابع ١٩٨٣ .

ثانياً: المصادر الأجنبية :

- Books :

- 1- Winston , Rinchard : mangeril Acconting 1985 . P.72
- 2- Hilton –Rovald managerial Acconting 3rd - Hill
compeniesins –USA 1997.