

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تخصيص التكاليف غير المباشرة لاحتساب تكلفة السكن الداخلي للطلّابات

الدكتور معن عمر الكفاوين⁽¹⁾*

تاريخ نشر البحث: 2025/10/29م

تاريخ قبول البحث: 2023/08/07م

تاريخ وصول البحث: 2023/03/28 م

الملخص

هدفت الدراسة إلى احتساب تكلفة السكن الداخلي للطلّابات في جامعة مؤتة، والتي تُعدّ من مؤسسات التعليم العالي الأردنية غير الهادفة للربح، وكبيرة الحجم، والتعقيد، وتعدد نفقاتها غير المباشرة، وذلك باستخدام أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، وهو أسلوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، المبني على مرحلتين حسب نموذج cooper وذلك للحاجة لمعرفة التكلفة الحقيقية لخدمات السكن الداخلي للطلّابات التي تتحملها جامعة مؤتة لغاية تقديم هذه الخدمة، ومن ثم احتساب تكلفة الطالبة القاطنة فيها، وقد خلصت الدراسة إلى تحديد تكلفة السكن الداخلي للطلّابات في جامعة مؤتة من خلال استخدام نظام (ABC) كونه يؤدي إلى تخصيص أدق للتكاليف غير المباشرة. وأوصى الباحث بأن تقوم جامعة مؤتة بالأخذ بهذه الدراسة لمعرفة الأنشطة التي من الممكن تخفيض تكاليفها بشكل يضبط نفقاتها، ويخفف من تحملها لتكاليف مالية في غنى عنها في ظل الظروف المالية الصعبة التي تعاني منها جامعة مؤتة.

الكلمات المفتاحية: الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، نظام تكاليف المبني على الأنشطة، نموذج كوبر.

The Use of Management Accounting Tools in Allocating Indirect Costs to Calculate the Cost of Internal Housing for Female Students at Mutah University

Abstract

This study aimed to calculate the cost of internal housing for female students at Mutah University, a large, non-profit Jordanian higher education institution characterized by operational complexity and significant indirect expenses. To address the need for accurate cost determination, the study employed a modern management accounting tool: the two-phase activity-based costing (ABC) system based on Cooper's model. This methodology was applied to allocate indirect costs and determine the true cost of the housing services subsidized by the university, ultimately calculating the cost per student. The findings demonstrate that the ABC system provides a more accurate allocation of indirect costs compared to traditional methods, leading to a precise calculation of the per-student housing cost. Consequently, the study recommends that Mutah University adopt this ABC approach to identify key activities for cost reduction. This would enhance financial control and alleviate the institution's budgetary pressures, which are particularly critical given the university's current challenging financial conditions.

Keywords: Management Accounting, Activity-Based Costing (ABC), Cooper's Model, Cost Calculation, University Housing, Indirect Costs.

(1) قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.

* الباحث المستجيب: kfaween1975@hotmail.com

المقدمة :

إن منشآت التعليم العالي التي تُعدّ من المنشآت الخدمية الهامة في جميع المجتمعات أخذت حيزاً كبيراً في الاقتصاد، وذلك لحجم رأس المال المادي والفكري المستثمر بها والعائد الكبير المتحقق منها والحاجة المستمرة والمتزايدة على خدماتها، ممّا دفع بالكثير من الإدارات في تلك المنشآت إلى الاهتمام بتحديث أنظمتها الإدارية والمحاسبية، بهدف رفع قدرتها على اتخاذ قرارات رشيدة تعود بالنفع على جميع الأطراف. حيث تُعدّ المحاسبة الإدارية من ضمن أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق الأهداف المنشودة لغايات تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات، وتساعد الإدارة في تحقيق العديد من المنافع في توفير بيانات مالية عن التكلفة، ويسهم في تعظيم القدرة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المنشأة وتحسين اتخاذ قراراتها. واستخدامها لأساليب وأدوات تقليدية أو حديثة أو تجمع بينهما حسب الهدف منها، ويمثل نظام التكلفة المبني على الأنشطة Activity Based Costing (ABC) أحد الأنظمة المحاسبية الإدارية لتوزيع التكاليف غير المباشرة لمعرفة تكلفة الخدمة، ولقد جاءت هذه الدراسة لتؤكد أهمية احتساب تكلفة خدمة تقدمها جامعة مؤتة لطلبتها الملتحقين في الدراسة لديها، خاصة إذا علمنا أنّ هناك تكاليف غير مباشرة تمثل نسبة عالية من التكلفة الكلية.

مشكلة الدراسة:

تواجه إدارة المؤسسة التعليمية (جامعة مؤتة) التي يعمل بها الباحث صعوبة في اتخاذ قرارات رشيدة، فيما يتعلق بالوظائف الأساسية، من تخطيط، ورقابة، واستثمار، وضبط نفقات، ومواجهتها لمشكلات مالية ناتجة من عدم المعرفة الحقيقية لتكلفة أنشطتها الخدمية التي تقدمها، بالإضافة إلى نشاطها الرئيسي التعليمي ناتج عن قصور المحاسبة الحكومية المطبقة في المؤسسات التعليمية في مدّ الإدارة بالبيانات الرقابية والتخطيطية، بالإضافة إلى التكاليف المقدرة للخدمات التي تقدمها، ممّا لا يُمكّن من القياس الصحيح لتكلفة تلك الخدمات لما تتحمّله من تكاليف غير مباشرة من تكاليف أنشطتها المتنوعة. ممّا استوجب ذلك البحث في تحديد تكاليف أنشطتها، ومنها تحديد تكلفة نشاط السكن الداخلي للطلّاب لمعرفة الكلفة الحقيقية لتلك الخدمة، وبناءً على ما سبق فإنه يمكننا تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- هل يمكن من الناحية العملية احتساب تكلفة السكن الداخلي للطلّاب في جامعة مؤتة، وذلك بالاستفادة من أحد

أدوات المحاسبة الإدارية، وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة مؤتة؟

- هل ممكن الاستفادة من استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة مؤتة إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تخص السكن الداخلي للطالبات؟

أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية من كونها استخدمت أحد أدوات المحاسبة الإدارية في تخصيص التكاليف غير المباشرة لأحد الأنشطة الخدمية التي تقدمها مؤسسة تعليمية لطالباتها الملتحقَات في الدراسة فيها، واللاتي يرغبن في السكن الداخلي للطالبات التي توفره المؤسسة التعليمية فيها، ولتكون نموذجاً لبقية المؤسسات التعليمية الأخرى التي تقدم تلك الخدمة فيها، وترغب في تحديد تكلفة تلك الخدمة في قياس وتحديد عناصر تكاليف الأنشطة الخدمية الخاصة بها، وذلك من خلال استخدام الأسلوب المناسب لتحليل تلك التكاليف فيها لكون معظم الأنشطة التي تقدمها المؤسسات التعليمية خدمية تراقق وتساند النشاط الرئيس لها وهو النشاط التعليمي، وما يواجهه نظام التكاليف التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة، مما استوجب أن يتم استخدام أنظمة محاسبية وإدارية حديثة للتغلب على ذلك القصور، ومن بين هذه الأساليب الإدارية الحديثة نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى احتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد الأساليب الإدارية الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة كهدف رئيس للدراسة، ويمكن أيضاً أن تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. بيان أهمية تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة والمفاهيم المرتبطة بالتكاليف غير المباشرة وكيفية تخصيصها.
2. تعزيز قدرة جامعة مؤتة التي يتبع لها السكن الداخلي للطالبات على مواكبة الأساليب الحديثة في قياس تكلفة خدماتها التي تقدمها للطلبة.
3. تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة للوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من إجرائها.

فرضيات الدراسة: تعتمد الدراسة على الفرضية التالية:

"يمكن احتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة وباستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة لها"

اختبار فرضية الدراسة:

لإثبات صحة فرضية الدراسة أو نفيها يتطلب الاحتساب العملي للتكاليف المباشرة وغير المباشرة من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومن خلال موجهات التكلفة المناسبة.

محددات الدراسة:

1. المحددات الجغرافية: ينحصر نطاق هذه الدراسة في جامعة مؤتة، إحدى مؤسسات التعليم العالي الأردنية الرسمية في جنوب الأردن.
2. المحددات الزمنية: حددت فترة الدراسة عن السنة المالية 2021.

مجتمع الدراسة وعينتها:

- يتكوّن مجتمع الدراسة من السكن الداخلي للطالبات التابعة لمؤسسات التعليم العالي في الأردن وعينة الدراسة هي السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة. أما الأسباب التي دفعت الباحث إلى اختيار هذه العينة فهي:
1. إنّ عمل الباحث في جامعة مؤتة يسهّل كثيراً في الحصول على المعلومات من مصادرها، وبالتالي جمع أكبر قدر ممكن من البيانات.
 2. قيام الباحث بإجراء أكثر من دراسة بخصوص تكلفة الأنشطة التي تمارسها الجامعة مجال البحث.
 3. أهمية النتائج التي ستصل لها الدراسة في رفد إدارة الجامعة بالمعلومات المطلوبة لتحسين القرارات المتعلقة بها.

أساليب جمع البيانات:

سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات:

1. المصادر الأولية: وهي تلك البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الدراسة بالرجوع إلى البيانات والسجلات المحاسبية والدفاتر والتقارير الشهرية والسنوية في جامعة مؤتة.

2. المصادر الثانوية: وهي المعلومات والبيانات التي سيتم الحصول عليها من المراجع العلمية والأبحاث والدراسات من أجل وضع إطار نظري والتي تناولت موضوع الدراسة.

الإطار النظري للدراسة

نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية:

تعرف المحاسبة الإدارية Accounting Administration بأنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة، وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المنشأة والتخطيط للأموال والرقابة عليها (Haballah, 2015, p. 477) حيث تُعد المحاسبة الإدارية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق الأهداف المتنوعة، فهي إحدى فروع المحاسبة التي تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى المعلومات المالية وغير المالية للإدارة في المؤسسة، لتستخدمها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار (Awni, 2017, p. 528) وعليه يرى الباحث أن المحاسبة الإدارية نظام محاسبي داخلي للمعلومات يشمل كافة الأنشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها المختلفة من أجل مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط وترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء والنتائج وإدارة المؤسسة بكفاءة ونجاح. ومن الأساليب المحاسبة الإدارية لتخصيص التكاليف غير المباشرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يعدّ ثمره جهود العديد من الباحثين لغايات تحسين نوعية المعلومات لمحاسبة التكاليف، حيث نشرت المنظمة الدولية "CAM-I" computer Aided Manufacturing International في الثمانينات من القرن الماضي والتي تهتم بتحسين إدارة التكاليف وأساليب الإنتاج عن هذا النظام (ABC) من خلال فريق باحثين من بينهم Kaplan and cooper والذان قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي داعين إلى قياس جيد للتكلفة، وأنّ نظام تكلفة واحد لا يكفي، حيث قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع قراراً صحيحاً (Lasnoui, 2022, p. 296) فهو نظام يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف أساسية فيحسب كلف الأنشطة، ومن ثم تخصيصها على أهداف التكاليف (Alramahi, 2018, p. 39). وقد عرّفته منظمة CAM-1 "على أنه الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات وخدمات، فتكلفة كل نشاط تحدّد على مقدار استخدامه الموارد وتحمل تكاليف الأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة بين السببية بين مسببات التكاليف

والأنشطة" (Salem, Belmahdi, & Herbadji, 2018, p. 449)، حيث نستنتج مما سبق أنّ نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام تحليلي يستخدم الأنشطة كمركز لاحتساب التكاليف، حيث إنّ الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أنّ الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة، بحيث تنسب التكاليف إلى الأنشطة ثم تحمل تكاليف تلك الأنشطة إلى المنتجات التي تستهلك موارد هذه الأنشطة.

نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الخدمية والعامة

إنّ الثورة التكنولوجية لم تقتصر على القطاع الصناعي، بل امتدت أيضاً لتشمل القطاع الخدمي، حيث ازداد الاتفاق في ذلك القطاع، وبالتالي ازدادت المنافسة بين المؤسسات الخدمية وأصبح لا بد من الوصول إلى التكلفة الأكثر دقة مطلباً هاماً لتحديد السعر الأكثر عدالة للمؤسسة أو لطالب الخدمة، وذلك لغايات تحديد قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح المستهدفة أو منع طالبي الخدمة من التحول إلى مؤسسات أخرى خدمية منافسة تقدم نفس الخدمة (Abd, Kahaleh, & Qishta, 2015, p. 307) ويرى Cooper&Caplan أنّ المؤسسات الخدمية تحتاج إلى تطبيق هذا النظام نتيجة حدوث تغييرات كبيرة خلال العقدین الأخيرین من القرن الماضي في مجال البيئة التنافسية التي واجهتها، حيث أزيلت القيود التنافسية في صناعة الخدمات ومنحت قدراً من الحرية في تحديد أسعار خدماتها، وأيضاً حاجة المدراء في تلك المؤسسات الخدمية إلى المعلومات الضرورية لتحسين جودة وتوقيت وكفاءة الأنشطة التي تنجزها ولفهم الدقيق لتكلفة منتجاتها (Alkfawin, 2021, p. 284) وهذا ما تهدف إليه محاسبة التكاليف، حيث يواجه نظام التكاليف في الوحدات الخدمية صعوبة تحديد وحدات قياس متجانسة لحساب التكلفة لتأثر كثير من الأنشطة الخدمية بعوامل نوعية غير قابلة للقياس، لذلك لا بد من الاستعانة بمعايير وأسس مناسبة لتحديد تكلفة الوحدة مثل علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط الذي يتسبب في حدوث التكلفة (AlMansour & alHajj Obaid, 2017, pp. 36-37) وبالتالي فنظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن تطبيقه على المنشآت الخدمية والمؤسسات الحكومية، حيث يتساوى هذا الأسلوب كأحد الأساليب الإدارية في كل من المنشآت الخدمية والصناعية، حيث يتعين استخدام نفس المنهجية في بناء منهج التكلفة المبني على الأنشطة في كلا النوعين من المنشآت (Aljabali & Alrifai, 1998, p. 256) فهو يدعم أسلوب الإدارة بشكل أساس، ويقيس تكاليفها بطريقة أكثر فعالية على أساس الأنشطة (Alramahi, 2018, p. 39).

خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

تعرض كثير من الباحثين إلى خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وآلية عمله وحسب الخطوات

التالية: (AlTarawneh, 2015, p. 138)(Awni, 2017, p. 529)(Alkfawin, 2021, p. 44)

1. تحديد وتحليل الأنشطة: يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج الخدمة أو المنتج وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة وأنشطة لا تضيف قيمة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة: وذلك بتخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من تلك الموارد.

3. تحديد مجموعات (أوعية) التكاليف: ويقصد بها هو مراكز التكلفة التي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على أهداف الكلفة المختلفة باستخدام مسبب كلفة واحد. ويمثل هدف التكلفة أي عمل تريد الإدارة حساب تكاليفه.

4. اختيار مسببات التكلفة (محرك التكلفة): ذلك العامل الذي يسبب (يحرك أو يوجه) كلف النشاط.

5. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمة: وفي هذه المرحلة يتم إعداد معدلات تحميل لكل نشاط، ويستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة.

الدراسات السابقة:

- (Lasnoui, 2022) بعنوان: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظام التقليدية في محاسبة التسيير: إمكانيات وتحديات.

The application of the activity-based costing system "ABC" as an alternative to the traditional systems of management accounting- possibilities and challenges

هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي يحققها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الجزائرية في الجزائر، وإبراز الصعوبات التي تعيق تطبيق هذا النظام في تلك المؤسسات، وقد انتهجت الدراسة المنهج الوصفي لعرض الجوانب النظرية والمنهج التطبيقي من خلال استبانة لعينة عددها (25) مؤسسة جزائرية وعدد (30) استبانة على المدراء الماليين فيها، وتحليلها باعتماد برنامج SPSS الإحصائي، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أنّ المؤسسات تملك

الإمكانات اللازمة لتطبيق نظام ABC ولكن وجود معيقات أو صعوبات في تطبيقه تحول دون تطبيقه بالشكل الأمثل، وأوصت الدراسة بأن تقوم المؤسسات الجزائرية بتطوير أنظمة التكاليف فيها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية والتنافسية.

- دراسة (Alkfawin, 2021) بعنوان: احتساب تكلفة طالب المدرسة النموذجية في جامعة مؤتة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة: ABC دراسة تطبيقية.

Calculating Mutah University School Student's Cost by Applying the Activities Based on Costing System "ABC": An Empirical Study at Mutah University School

هدفت الدراسة إلى تحديد تكلفة طالب المدرسة النموذجية في جامعة مؤتة في كل صف دراسي باستخدام نظام ABC كحالة تطبيقية، استخدم الباحث المنهج التطبيقي في دراسته، وذلك من خلال بيانات إحدى المدارس التابعة لمؤسسات التعليم العالي غير الهادفة للربح في الأردن وهي جامعة مؤتة، وذلك بغرض الاستخدام الأمثل للموارد للوصول إلى الحدود الدنيا من التكلفة مع الحفاظ على الجودة منتجها المتمثل بالطالب المدرسي، وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة باعتباره بديلاً عن النظام المعمول به في تحديد التكلفة لما يشوبه من قصور في تخصيص التكاليف غير المباشرة وإن نظام ABC يعتبر أدق في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وأوصت الدراسة بتطبيق نظام التكاليف غير المباشرة في احتساب التكاليف المتعلقة بالمدرسة النموذجية في جامعة مؤتة رغم الصعوبات المقترنة بتطبيقه.

- دراسة (demdoum & abdullhag, 2020) بعنوان: (إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة: دراسة ميدانية).

The possibility of applying a cost system based on activities in public health institutions: A field study

هدفت الدراسة لفهم الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات العمومية الصحية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية في الجزائر، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي للإطار النظري والمنهج الاستقرائي التحليلي لمعالجة الفرضيات والإشكاليات من خلال دراسة تطبيقية تضمنت إعداد استبانة وتوزيعها على عينة تتكون من (60) فرداً وتحليل النتائج الإحصائية باستخدام SPSS ، وتوصلت الدراسة إلى أنّ نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إطاره النظري يوفر رقابة فعالة ومعلومات ذات أهمية ودقيقة من خلال تخصيص التكاليف حسب الأنشطة في المستشفيات العمومي لكل من أقسامه، ويتطلب ذلك التحديد الجيد والدقيق للأنشطة الرئيسية، ويؤدي إلى تخفيض التكاليف

الصحية، وأوصت الدراسة: إلى أهمية نشر الوعي داخل المؤسسات الصحية العمومية بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في احتساب التكاليف.

- دراسة (AlAbadi, 2018). بعنوان: دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دقة تخصيص الموارد، وقياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي: دراسة حالة

The Role of Applying Activities Based Costing ABC System In The Accuracy of Resource Allocation And Cost Measurement of Educational Services In Higher Education Institutions: Case Study

هدفت الدراسة إلى إظهار دور تطبيق نظام التكاليف بحسب الأنشطة ABC في مؤسسات التعليم العالي على دقة وموضوعية قياس تكاليف مخرجات التعليم العالي في سوريا، انطلاقاً من الدور الذي تلعبه البيانات التكاليفية المحللة على أساس الأنشطة في إنتاج المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة مثل قرار التسعير. انتهجت الدراسة المنهج التطبيقي على إحدى مؤسسات التعليم العالي في سوريا، وهو المعهد العالي للعلوم التطبيقية والتكنولوجيا في عامي 2016 و 2017، بغية قياس تكلفة برامج الماجستير بدقة، ومقارنتها مع التكاليف المحسوبة على أساس طرق وأنظمة تقليدية. وتوصلت الدراسة: إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى الدقة في تخصيص الموارد على الخدمات التعليمية المقدمة للطلاب في مؤسسات التعليم العالي، وبالتالي يؤدي إلى دقة قياس تكلفة تلك الخدمات، بخلاف الأنظمة التقليدية المطبقة حالياً في حساب التكاليف للخدمات التعليمية. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي السورية، وتأمين ما يلزم لذلك من كوادرمؤهلة وموارد وتسهيلات برمجية وتنظيمية.

- دراسة (AlMansour & alHajj Obaid, 2017) بعنوان: تصور مقترح لقياس تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي: دراسة حالة جامعة النيلين

A proposed vision for measuring the cost of university students in higher education institutions: a case study of Al-Neelain University

هدفت هذه الدراسة إلى مساعدة الإدارة في قياس تكاليف الطالب الجامعي لكل كلية بإحدى الجامعات الحكومية، وهي جامعة النيلين في السودان، تقع الدراسة في إطار البحوث التطبيقية التي تسعى إلى تقديم حلول عملية لبعض المشاكل التي تواجه مؤسسات التعليم العالي، وعلى رأسها مشكلة قياس تكلفة الطالب، وذلك بتطوير نموذج إحصائي،

استخدم في قياس تكلفة الطالب بجامعة النيلين. يتكون من أربع معلمات هي: وحدة التكلفة، مركز التكلفة، معدل التوزيع، والأصول الثابتة القابلة للاستهلاك. وقد خلصت الدراسة إلى أنّ تكلفة الطالب في الكليات الإنسانية منخفضة قياساً بالكليات العلمية باستثناء كلية التربية، ووجود تباين بين كلفة الطالب في الكليات العلمية، وأوصت الدراسة بتحديد رسوم الدراسة للطالب على أساس النماذج العلمية لتحديد تكلفة الطالب الجامعي. وإجراء مزيد من الدراسات الكمية للوصول للتكلفة الحقيقية لكل كلية.

- دراسة (Awni, 2017) بعنوان: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تخصيص التكاليف الاستشفائية: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية الحكيم سعدان - قسم الكيمياء الحيوية - بسكرة: الجزائر

Use of Modern Management Accounting Tools to Allocate Hospital Costs: A Case Study of the Public Institution Hospital Hakim Saadane - Department of Biochemistry-Biskra

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسات الاستشفائية باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد تلك الأساليب الحديثة، حيث تقع الدراسة في إطار البحوث التطبيقية لتقديم حلول لتخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نموذج كوبر وفق مرحلتين لتطبيقه على حالة مستشفى الحكيم سعدان في بسكرة في الجزائر. وذلك من خلال تحديد الأنشطة الرئيسة والمساندة وتحديد مسببات التكلفة الخاصة بها للوصول إلى تكلفة الخدمة المقدمة فيها وبخطوات متسلسلة، وقد خلصت الدراسة إلى أنّ نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعدّ وسيلة ملائمة ومساعدة على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة، وبالتالي اعتباره أكثر دقة في تتبع واحتساب التكلفة وتخصيصها، وأنّ مراحل تطبيق النظام يمكن تطبيقها في جميع المؤسسات بعد معرفة أنواع الأنشطة ومراكز التكاليف ونوع المنتج، وأوصت الدراسة بتطبيق نظام ABC كونه يزيل اللبس في تخصيص تكاليف المستشفيات.

- دراسة (Abd, Kahaleh, & Qishta, 2015) بعنوان: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قسم التنظير بإحدى كبرى المستشفيات الخاصة بالعاصمة الأردنية (عمان).

Adopt Activity Based Costing (ABC) system on activities in the endoscopy department in one of the largest private hospital in the Jordanian capital (Amman)

هدفت الدراسة إلى تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تخصيص التكاليف غير المباشرة للإيجابيات التي يوفرها نظام (ABC) على الخدمات الصحية في قسم التنظير في إحدى المستشفيات الخاصة في العاصمة الأردنية عمان. وقد انتهجت الدراسة المنهج التطبيقي من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال ست

خطوات (تحديد وتحليل التكاليف، تحليل الأنشطة، تحديد نسبة استهلاك بين التكلفة، حساب تكلفة كل نشاط، تحديد النسبة المئوية لاستفادة كل خدمة من كل نشاط، حساب تكلفة الخدمة). وقد خلصت الدراسة إلى نظام ABC قادر على توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات الصحية المقدمة في قسم التنظير وإقرار سعر عادل لها لغرض المنافسة وتوفيره لمعلومات تفيد في الرقابة واتخاذ القرارات، وإن إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة متاحة لجميع الأقسام الأخرى وبنفس خطوات التطبيق، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام ABC في المستشفيات الخاصة الأردنية لزيادة قدرتها على مواجهة التنافس فيما بينها.

- دراسة (AlTarawneh, 2015). بعنوان: مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة.

The effectiveness of the activity-based costing system as a basis for measuring and determining the cost of educational services in public and private Jordanian universities

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأحد الأسس الحديثة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من أجل قياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الحكومية والخاصة في الأردن، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي في أدبيات الدراسة للتعرف على ما قدمه الفكر المحاسبي من مساهمات وممارسات عملية، والمنهج الاستنباطي للتعرف على مدى إمكانية استخدام نظام ABC لتقادي القصور في النظام التقليدي لقياس تكلفة الخدمات التعليمية، ومدى الدور الذي يقدمه في معالجة القصور فيه واستنباط أوجه التطوير الممكنة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية، وخلصت الدراسة إلى أنه بالإمكان تقادي المشاكل الناتجة في النظام التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة، وذلك عن طريق تحديد معدلات التكلفة المناسبة لكل نشاط من خلال محركات تكلفة مناسبة لها. وأوصت الدراسة باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الخاصة والحكومية للوصول إلى تكلفة الخدمات التعليمية وتسعيرها بشكل أفضل.

ما يميّز الدراسة الحالية:

تمتاز هذه الدراسة بانفرادها في احتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات في القطاع التعليمي المتعلق في السكنات الداخليّة فيها، من خلال اعتماد خطوات عملية متتالية يسهل على المعنيين الوصول إلى تحديد تكلفة خدمات السكن في أي مؤسسة تعليمية، وتُعَدّ هذه الدراسة محاولة جادة من الباحث لتطبيق إحدى أدوات المحاسبة الإداريّة الحديثة، حيث يعتبر

نظام ABC نقلة نوعية في تطبيق نظم التكاليف في هذا القطاع، وتساعد نتائج هذه الدراسة إدارة الجامعة في تطوير المعرفة الكفوية لخدماتها بدقة وموضوعية، تساعد في ترشيد واتخاذ قراراتها.

الدراسة التطبيقية:

لمحة عن السكن الداخلي للطلّبات في جامعة مؤتة:

أنشئت جامعة مؤتة عام 1981 وتُعدّ إحدى مؤسسات التعليم العالي الأردنية الرسمية غير الهادفة للربح وصرحاً علمياً لإعداد الكفاءات والقيادات الوطنية ومركزاً متميزاً في جنوب المملكة الأردنية الهاشمية، وتتبنى الجامعة رؤية واضحة للارتقاء بالتعليم العالي إلى مستويات عالية، ورفع مقدراتها التنافسية من حيث الأداء، وضمان الجودة، والاندماج في التوجهات العالمية للتعليم العالي. وقد واكب تطورها الأكاديمي تطوراً كبيراً في الكليات العلمية والمرافق الإدارية التي تنهض عليها الجامعة، وتماشياً مع ذلك ولتوفير سبل الراحة للطلبة واحتياجاتهم بأسرع الطرق وأنجعها وفّرت لهم الكثير من الخدمات لتسهيل إنهاء دراستهم بأقل قدر ممكن من العناء سعياً وراء التطوير، ومن هذه الخدمات التي تقدّمها خدمة السكن الداخلي للطلّبات، حيث يعدّ أحد العوامل الرئيسة المؤثرة في حياة الطالّبات، حيث سعت جامعة مؤتة لتوفير سبل الراحة والطمأنينة، ومتابعة أمورهن داخل السكنات وخارجها، وتهيئة الجو المناسب لدراستهن، حيث وفرت (6) ست وحدات سكنية طاقتها الاستيعابية (1000) طالبة تقريباً، متساوية المساحة، ومتشابه حيث يتوفّر في كل وحدة فيها (3) ثلاثة طوابق سكنية، كلّ طابق (16) ست عشرة غرفة سكنية وبمجموع (49) تسع وأربعون غرفة سكن للوحدة السكنية، غرفة تتسع لأربعة أسرة بحد أقصى، ووفرت لذلك إدارة خاصة لخدمة السكنات الداخليّة رفدتها بكوادر إداريّة وإشرافية من العاملين لخدمة شؤون الطالّبات من جميع النواحي في السكن الداخلي للطلّبات.

الطريقة والأدوات:

قام الباحث بجمع المعلومات المتعلقة بالسكن الداخلي للطلّبات في جامعة مؤتة من مصادرها بالاعتماد على الوثائق والمستندات المتوفرة في تقارير جامعة مؤتة لغايات تحديد عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة للسنة المالية 2021، ثم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة للسكن الداخلي للطلّبات، والتي من الممكن تتبعها بشكل سهل وحسب النظام التقليدي للتكاليف، وباعتباره النشاط الرئيس لتقديم الخدمة، ومن ثم تحديد الأنشطة المساندة، والتي تقدم خدمة للنشاط الرئيس لتحديد عناصر تكاليفها باعتبارها تكاليف غير مباشرة بالاعتماد على المعلومات التي جمعها ومعرفة

تكلفتها لغايات تحليلها وتجميعها كلاً على حدة، ثم تخصيص تلك التكاليف حسب موجهات تكلفة، وحسب الاستفادة منها حسب نموذج كوبر المبني على مرحلتين لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحديد التكلفة النهائية لنشاط السكن الداخلي للطالبات، ويمكن تلخيص ذلك حسب الآتي:

1- تحديد مجمع عناصر التكلفة المباشرة للنشاط السكن الداخلي للطالبات باعتباره نشاطاً رئيساً والتي تضمنت: (تكاليف الرواتب والأجور، وتكاليف التأمينات والتعويضات الاجتماعية، وتكاليف اللوازم والمهمات، وتكاليف الاستهلاكات السنوية، وتكاليف النفقات العامة) .

2- تحديد الأنشطة الأخرى المساندة والتي تقدم خدمة للنشاط الرئيس واستبعاد أي نشاطات أخرى لا تقدم خدمة، وتحديد عناصر تكلفتها باعتبارها تكاليف غير مباشرة تحتاج إلى تخصيص.

3- تخصيص تكاليف الأنشطة المساندة التي تقدم الخدمة للنشاط السكن الداخلي للطالبات لمعرفة مدى استفادته من تلك الأنشطة، وحسب نموذج كوبر والمبني على مرحلتين:

أ. المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة المراد تخصيصها من الأنشطة المساندة ومعرفة تكلفتها لمجاميع عناصر التكلفة.

ب. المرحلة الثانية: تحديد موجهات تكلفة مناسبة سيعتمد عليها في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

4- تحديد تكلفة السكن الداخلي للطالبات ككل، وتحديد تكلفة الوحدة السكنية وتكلفة السرير الواحد في الغرفة الواحدة بعد معرفة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بها.

تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة:

أولاً: تحديد مجمع عناصر تكلفة نشاط السكن الداخلي للطالبات المباشرة في جامعة مؤتة.

تمثلت عناصر التكاليف المباشرة لنشاط السكن الداخلي للطالبات والتي يمكن تتبعها بشكل مباشر وسهل بما يلي:

(Mutahuniversity, 2021)

1- عناصر تكاليف الرواتب والأجور. وتشمل الرواتب المدفوعة للعاملين في السكن الداخلي للطالبات من المشرفات على السكن، وطاقم إدارة السكن الداخلي للطالبات، والأمن الجامعي المنوط بتقديم خدمة الأمن للسكن وقد بلغت عام 2021 (327200) ديناراً.

2- عناصر تكاليف التأمينات والتعويضات الاجتماعية. وتشمل مساهمة الجامعة في التأمينات الاجتماعية للعاملين كمساهمة الجامعة في الضمان الاجتماعي، ومساهمة الجامعة في الادخار، ومساهمة الجامعة في التأمين الصحي، والتأمين على الحياة، ومساهمة الجامعة في مكافأة نهاية الخدمة، وذلك للعاملين فيها وقد بلغت عام 2021 (121000) دينار.

3- عناصر تكاليف اللوازم والمهمات: وتتمثل في قيمة اللوازم التي صرفت للسكن الداخلي للطالبات خلال عام 2021 والتي يتم صرفها بسندات إخراج مباشرة لها وقد بلغت (5900) دينار.

4- عناصر تكاليف النفقات العامة: وهي تتمثل في مصاريف الكهرباء والتدفئة والإنترنت والمياه، وقد بلغت عام 2021 (96350) دينار.

5- عناصر تكاليف الاستهلاكات السنوية : وهي تتمثل في استهلاك المباني والأثاث للسكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة، والتي تم الحصول عليها من سجلات الجامعة بخصوص ذلك، وقد بلغت عام 2021 (131250) ديناراً.

وبذلك قام الباحث بإعداد مجمعات التكلفة المباشرة بخصوص عناصر التكلفة وتجميعها، لتبيان التكلفة المباشرة للسكن الداخلي للطالبات القاطنات فيها في جامعة مؤتة للعام 2021، حيث يوضح الجدول أدناه رقم (1) تكلفة نشاط لسكن الطالبات المباشرة المجمع، والمفصلة حسب نوع العنصر والبالغة (681,700) ديناراً.

جدول رقم (1): تكلفة نشاط السكن الداخلي للطالبات من عناصر التكاليف المباشرة المجمع

الإجمالي بالدينار	المبلغ بالدينار	مجمع عناصر التكلفة المباشرة
327200	220620	رواتب المشرفات والإداريين
	105596	رواتب الأمن الجامعي وعمال النظافة
121,000	39266	المساهمة في الضمان
	7775	المساهمة في الادخار
	15354	المساهمة في التأمين الصحي للعاملين
	1121	المساهمة في التأمين على الحياة
	57484	المساهمة في مكافأة نهاية الخدمة
5900	200	القرطاسية
	650	مواد النظافة
	3500	مواد صيانة
	1550	لوازم مطابخ ومنزلية وأقمشة
96350	1500	تأمين ممتلكات السكن
		1. الرواتب والأجور
		2. التأمينات والتعويضات
		3. اللوازم والمهمات
		4. النفقات العامة

	29000	مصروف الكهرباء	
	55000	مصروف التدفئة	
	2850	مصروف شبكة إنترنت وهاتف	
	8000	مصروف مياه	
131250	23250	استهلاك الأثاث والأجهزة	5. الاستهلاك السنوي
	108000	استهلاك مباني السكن	
681700	المجموع		

* المصدر: إعداد الباحث

وبالتالي يمكن تلخيص تكلفة نشاط السكن الداخلي للطالبات المباشرة المقيمة في جامعة مؤتة، والبالغة (681,700) في الجدول أدناه رقم (2) .

جدول رقم (2): تكلفة نشاط السكن الداخلي للطالبات المباشرة من عناصر التكاليف المقيمة

رقم البند / مجمع	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
مصدر عناصر التكلفة	الرواتب والأجور	التأمينات والتعويضات	اللوازم والمهمات	النفقات العامة	الاستهلاكات السنوية
نشاط السكن الداخلي للطالبات	327200	121000	5900	96350	131250
مجموع تكاليف النشاط المباشرة بالدينار					681700

* المصدر: إعداد الباحث

ثانيا : تخصيص تكاليف الأنشطة المساندة (غير المباشرة) على نشاط السكن الداخلي للطالبات.

ولغايات تخصيص تكاليف الأنشطة المساندة التي تقدّم خدمة للنشاط الرئيس، وهو نشاط السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة، لا بدّ من تحديد أنشطة الجامعة ككل ومعرفة تكلفتها لغايات تحليلها وتجميع تكاليفها كلاً على حدة، ثم تخصيص تلك التكاليف حسب موجهات تكلفة وحسب الاستفادة منها، ولغايات هذه الدراسة وهدفها فإنّ الباحث قام بتخصيص الأنشطة في الجامعة لغايات هذه الدراسة وتقسيمها إلى ثلاثة أقسام، وهي:

1. النشاط الرئيس: وهو نشاط السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة. وهو النشاط الذي يتولى الإشراف على

مساكن الطالبات ومتابعة أمورهن داخل الجامعة وتقديم الرعاية لهن، بهدف توفير سبل الراحة والطمأنينة للطالبات.

2. أنشطة مساندة تقدم خدمة للنشاط الرئيس، وعددها (7) وهي أنشطة لا غنى عنها تساعد النشاط الرئيس بتحقيق

أهدافه للقيام بمهامه على أكمل وجه، وتوفّر له كل ما يحتاجه من موارد، ومن الممكن حصرها حسب رأي الباحث

بما يلي:

- نشاط عمادة شؤون الطلبة: وهو النشاط الذي يقوم على تقديم الخدمة للطلبة، مثل إصدار الهويات، والتأمين الصحي، والتأمين على الحياة، ودعم النشاطات العلمية، والترفيهية، والاجتماعية، والرياضية والفنية، وعقد الدورات التدريبية، ودعم الإبداع، والتميز، وتفوق الطلبة، والإشراف على نشاط السكن الداخلي للطلبات.
- نشاط وحدة الرئاسة: وهو النشاط الذي يعنى بتطبيق وتنظيم وتنفيذ تعليمات الجامعة فيما يتعلق بسياسة الجامعة وفلسفتها، وتنسيق العمل بين كليات ودوائر ومراكز الجامعة وتنظيم أعمال مجالس الجامعة العليا والإشراف على سير العمل في الجامعة بالشكل المطلوب، لتحقيق إستراتيجية الجامعة وأهدافها وتنسيق وتنظيم مقابلات ولقاءات الرئيس ونوابه.
- نشاط وحدة الصيانة والإدامة: وهو النشاط الذي يتولى تشغيل وصيانة وإدامة جميع الأنظمة الكهربائية والميكانيكية، وصيانة المقاسم، ومحطات التدفئة، وشبكات المياه، والصرف الصحي، وأجهزة التبريد، وما يتعلق بعمل الصيانة لها بما فيها نشاط السكن الداخلي للطلبات.
- نشاط دائرة الموارد البشرية: وهو النشاط الذي يتولى توفير الكوادر البشرية والإدارية والفنية اللازمة، وتقديم خدمات للعاملين في الجامعة مثل التأمينات الاجتماعية، وإعداد ملفات العاملين وما يتعلق بعملهم وتقاريرهم السنوية، بمن فيهم العاملون في نشاط السكن الداخلي للطلبات.
- نشاط دائرة اللوازم والعطاءات: وهو النشاط الذي يتولى توفير احتياجات الجامعة، ومنها نشاط السكن الداخلي للطلبات من اللوازم، وفحصها واستلامها وإدخالها وترميزها، والتأمين على ممتلكاتها.
- نشاط وحدة الشؤون المالية: وهو النشاط الذي يتولى الإشراف على جميع الأعمال المالية وإعداد الموازنة وقبض الأموال وصرفها، وإعداد الحسابات والدارسات الكفوية لمرافق الجامعة وخدماتها، بالإضافة إلى إعداد الرواتب والزيادات، وكل ما يتعلق بالعاملين والطلبة فيما يتعلق بشؤونهم المالية.
- نشاط المشاغل الهندسية: وهو النشاط الذي يتولى تنفيذ وصيانة طلبات الجامعة من الأشغال المعدنية وقطع الغيار وتجديد الأثاث وإصلاحه والمطابخ، وتقديم الصيانة لكل مرافق الجامعة، بما فيها نشاط السكن الداخلي للطلبات.

3. أنشطة الجامعة الأخرى والتي لا تضيف قيمة تم استبعادها من التخصيص كونها لا تقدم خدمة للنشاط الرئيس من وجهة نظر الباحث، ولا تمارس دوراً لنشاط السكن الداخلي للطالبات، بحيث لا يكون هدفها تقديم خدمة لنشاط السكن الداخلي للطالبات في الجامعة مثل الأنشطة التعليمية والمرافق الأخرى غير المعنية بالسكن الداخلي للطالبات.

وعليه سيقوم الباحث في دراسته هذه بتخصيص (توزيع) تكاليف الأنشطة المساندة التي تقدم خدمة للنشاط الرئيس وعددها (7) سبعة أنشطة، والتي تمثل تكاليف إضافية (غير مباشرة) والبالغ كلفتها (6428262) ديناراً لعام 2021 من أنشطة الجامعة، ولمعرفة مدى استفادة نشاط السكن الداخلي للطالبات في الجامعة من تلك الأنشطة ووزعت على مرحلتين: **المرحلة الأولى** : تحديد الأنشطة المراد تخصيصها من الأنشطة المساندة، وكما حددها الباحث ومعرفة تكلفتها لمجاميع عناصر التكلفة من مصدرها في جامعة مؤتة/ وحدة الشؤون المالية.

المرحلة الثانية : تحديد موجّهات الكلفة التي سيعتمد عليها في توزيع (تخصيص) تكاليف تلك الأنشطة، وحسب رأي الباحث وما استندت عليه الدراسات الأدبية والعملية بخصوص تحديد موجّهات التكلفة الأنسب.

- **المرحلة الأولى** : تحديد الأنشطة المراد تخصيصها من الأنشطة المساندة.

يبين الجدول رقم (3) أدناه الأنشطة المساندة وعددها (7) أنشطة والتي تقدم خدمة للنشاط الرئيس (نشاط السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة) وتكاليف تلك الأنشطة المجمعة والبالغة (6428262) ديناراً، والتي اعتمد عليها الباحث من بيانات جامعة مؤتة والمجمعة من عناصر التكاليف لكل نشاط.

جدول رقم (3): تكلفة الأنشطة المساندة لنشاط السكن الداخلي للطالبات من عناصر التكاليف المجمعة

تسلسل	الأنشطة المساندة وتكاليفها المجمعة	تكلفة النشاط بالدينار *
1	نشاط الرئاسة	625965
2	نشاط وحدة الشؤون المالية	868997
3	نشاط عمادة شؤون الطلبة دون السكن.	735960
4	نشاط اللوازم والعطاءات	866721
5	نشاط الموارد البشرية	406788
6	نشاط الصيانة	2420095
7	نشاط المشاغل الهندسية	503736
	المجموع	6428262

*المصدر: (Mutahuniversity, 2021)

- المرحلة الثانية: تحديد موجّهات التكلفة (محركاتها) لغايات معرفة استفادة النشاط الرئيس منها، حيث يبين الجدول أدناه رقم (4) موجّهات التكلفة (محركاتها) والعدد الكلي لها، ونسبة استفادة النشاط الرئيس منها، وذلك من خلال المعادلة التالية:

(حصة نشاط السكن من وحدات موجه التكلفة / وحدات موجه التكلفة لكل نشاط) x تكلفة النشاط المساندة

ومثال ذلك: نسبة استفادة نشاط السكن الداخلي للطالبات من نشاط الرئاسة =

(حصة وحدات نشاط السكن الداخلي للطالبات 40 / 48292 حجم وحدات نشاط الرئاسة) * كلفة نشاط

الرئاسة (625965) = 518 ديناراً، وكذلك لباقي الأنشطة المساندة.

جدول رقم (4)

	الأنشطة المساندة وتكاليفها المجمعة	تكلفة النشاط بالدينار	موجه التكلفة (مقياس أو محرك التكلفة)	حجم وحدات موجه التكلفة	حصة نشاط السكن الداخلي للطالبات من وحدات موجه التكلفة	نسبة الاستفادة من النشاط المساندة	مبلغ التكلفة المخصصة من توزيع النشاط
1	نشاط الرئاسة	625965	مخاطبات الرئاسة	48292	40	0.08%	518
2	نشاط وحدة الشؤون المالية	868997	عدد العاملين والطلبة	20544	1011	4.92%	42765
3	نشاط عمادة شؤون الطلبة دون السكن.	735960	عدد الطلبة	18311	1000	5.46%	40192
4	نشاط اللوازم والعطاءات	866721	سندات الإخراج	64000	50	0.08%	677
5	نشاط الموارد البشرية	406788	عدد العاملين	2233	45	2.02%	8198
6	نشاط الصيانة	2420095	عدد طلبات الصيانة	2345	10	0.43%	10320
7	نشاط المشاغل الهندسية	503736	عدد طلبات الأشغال	680	30	4.41%	22224
	المجموع	6428262	مجموع نشاط السكن الداخلي للطالبات من الأنشطة المساندة				124894

* المصدر: إعداد الباحث.

وبالتالي وبعد تخصيص التكاليف غير المباشرة من الأنشطة المساندة لنشاط السكنات الطالبات في جامعة مؤتة، يمكن معرفة تكاليف نشاط السكن الداخلي للطالبات المباشرة والتكاليف غير المباشرة (الإضافية) والتكاليف الكلية للنشاط بشكل عام بعد التخصيص، حيث بلغ مجموعها (124894) ديناراً، وحسب الجدول رقم (5) حيث يوضح التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ومجموعها الكلي.

جدول رقم (5): تكاليف السكن المباشرة وغير المباشرة

إجمالي التكاليف	تكاليف غير مباشرة	تكاليف مباشرة	التكاليف الكلية لنشاط السكن الداخلي للطلّابات في جامعة مؤتة
806594	124894	681700	

تكلفة الوحدة السكنية من السكن الداخلي للطلّابات:

يمكن معرفة تكلفة الوحدة السكنية من السكن الداخلي للطلّابات في جامعة مؤتة، حيث تبلغ عدد وحدات السكن الداخلي للطلّابات في الجامعة (6) ست وحدات سكنية، متساوية المساحة ومتشابهة، حيث يتوفر في كل وحدة فيها (3) ثلاثة طوابق سكنية، كل طابق (16) ست عشرة غرفة سكنية وبمجموع (49) تسع وأربعون غرفة سكن للوحدة السكنية.

وعلى ذلك تصبح تكلفة الوحدة السكنية الواحدة:

- تكلفة الوحدة السكنية = التكلفة الكلية (المباشرة وغير المباشرة) / عدد الوحدات السكنية

$$= 806594 \text{ دينار} / 6 \text{ ست وحدات سكنية} = 134432 \text{ دينار تكلفة الوحدة السكنية.}$$

- تكلفة الغرفة في الوحدة السكنية الواحدة:

$$= 134432 \text{ دينار} / 49 \text{ غرفة} = 2743 \text{ ديناراً تكلفة الغرفة الواحدة في السكن في السنة.}$$

- ولمعرفة كلفة الطالبة القاطنة في الغرفة وحسب عدد القاطنات يقسم تكلفة الغرفة على عدد القاطنات فيها:

- تكلفة الطالبة الواحدة القاطنة في غرفة لسرير واحد = 2743 دينار / طالبة خلال السنة.

- تكلفة الطالبة القاطنة في غرفة لأسرة عدد (2) اثنان = 1371 دينار / طالبة خلال السنة.

- تكلفة الطالبة القاطنة في غرفة لأسرة عدد (3) ثلاثة = 914 دينار / طالبة خلال السنة.

- تكلفة الطالبة القاطنة في غرفة لأسرة عدد (4) أربعة = 686 دينار / طالبة خلال السنة.

ويوضّح الجدول رقم (6) مقارنة بين الإيراد المدفوع من الطالبة القاطنة في السكن الداخلي للطلّابات لجامعة مؤتة

وتكلفة الغرفة، وحسب الأسرة ومقدار الانحراف في التكلفة، وهو المبلغ الذي تتحمّله الجامعة زيادة عن المدفوع من الطالبة

القاطنة:

جدول رقم (6): مقارنة بين الإيراد والتكلفة والانحراف بينهما للسكن الداخلي للطلّابات في جامعة مؤتة

نسبة الايراد من التكلفة	الانحراف	الأجور المحددة للسكن حسب الفصول حسب السرير في الغرفة				قيمة التكلفة السنوية لكل سرير حسب الغرفة	عدد الأسرة في الغرفة الواحدة
		مجموع الإيراد السنوي للسرير الواحد	الفصل الصيفي	الفصل الثاني	الفصل الأول		
32%	(1868)	875	175	350	350	2743	سرير واحد

سرير عدد 2	1371	250	250	125	625	(746)	46%
سرير عدد 3	914	180	180	90	450	(464)	49%
سرير عدد 4	686	120	120	60	300	(386)	44%

* المصدر: إعداد الباحث

اختبار فرضية الدراسة :

ونتيجة لما قام به الباحث من خطوات لاحتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة استخدام النظام التقليدي في تخصيص وتحميل التكاليف المباشرة التي تتعلق بها، حسب النظام التقليدي في توزيع التكاليف المباشرة ، وتخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC من خلال مراحل تطبيقه بشكل سليم ادى للوصول إلى تكلفة السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة، وإلى تكلفة السرير الواحد في الغرفة الواحدة بالسكن الداخلي للطالبات، وهذا يثبت فعالية تطبيق هذا النظام في حساب وتخصيص التكاليف غير المباشرة وبشكل دقيق من خلال تحليله للأنشطة ومسبباتها، وتتبع وحساب بيانات التكلفة وتخصيصها للوصول إلى التكلفة النهائية، وهذا يثبت صحة ما ذهبت إليه فرضية الدراسة والتي مفادها (يمكن احتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة وباستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة لها).

نتائج الدراسة :

من خلال ما قام به الباحث من دراسة تطبيقية في جامعة مؤتة للسكن الداخلي للطالبات فيها فيما يتعلق بهدف الدراسة وهو الوصول إلى احتساب تكلفة السكن الداخلي للطالبات، وما قام به من تحليلات تفصيلية لعناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة والأنشطة الرئيسة التي استفادت منها، نستنتج ما يلي:

1. اعتماد النظام التقليدي أساساً لتوزيع التكاليف المباشرة المحملة بشكل مباشر للسكن الداخلي للطالبات وعدم أدرجها ضمن التكاليف غير المباشرة، كما تبين ذلك في الجداول التحليلية لهذه الدراسة.
2. تتحمل جامعة مؤتة تكلفة عالية في تقديم خدمة السكن الداخلي للطالبات فيها، وأن ما تدفعه الطالبة لا يمثل التكلفة المدفوعة على السكن الداخلي للطالبات، حيث تتراوح نسبة ما تدفعه الطالبة من 32% إلى 49% من التكلفة وحسب عدد الأسرة في الغرفة الواحدة.

3. بلغت التكلفة المباشرة للسكن الداخلي للطالبات في جامعة مؤتة للعام 2021 (681700) دينار، بينما بلغت التكاليف غير المباشرة والتي تم تخصيصها حسب نظام ABC(124894) ديناراً، لتصبح التكلفة الإجمالية للنفقات المباشرة وغير المباشرة (806594) ديناراً.
4. إن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساهم بشكل أدق في تخصيص النفقات غير المباشرة، حيث مثّلت النفقات غير المباشرة ما نسبته (18.3%) من النفقات المباشرة للسكن الداخلي للطالبات وما نسبته (15.4%) من التكاليف الكلية.
5. يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الإدارية العليا في جامعة مؤتة وغيره من مؤسسات التعليم العالي بالمعرفة الكفوية لخدماتها بشكل دقيق، مما يساعدها في تحسين اتخاذها للقرارات المتعلقة بخدماتها وتسعيها بشكل يخفف من تحملها كلفاً عالية.

التوصيات:

1. ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في احتساب تكلفة الخدمات المقدمة في جامعة مؤتة؛ لما له من فعالية ودقة في احتساب تكلفة تلك الخدمات وتسعيها بما يتناسب مع تلك التكلفة.
2. ضرورة قيام إدارة جامعة مؤتة بالأخذ بالدراسة لمعرفة الأنشطة التي يمكن تخفيض تكلفتها وإيجاد الحلول المناسبة التي تمكّنها من تحقيق وفورات بشكل يضبط نفقاتها، ويخفف من تحملها لتكاليف مالية في غنى عنها، في ظل الظروف المالية الصعبة التي تعاني منها جامعة مؤتة.
3. ضرورة قيام جامعة مؤتة بإحداث التغييرات اللازمة في الأنظمة المحاسبية والمعلوماتية الخاصة بها لتصبح قادرة على توفير المعلومات اللازمة بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المصادر والمراجع

- Abd, S. R., Kahaleh, G. J., & Qishta, H. K. (2015). Adopt Activity Based Costing (ABC) system on activities in the endoscopy department in one of the largest private hospital in the Jordanian capital (Amman). *Jordan Journal of Applied Sciences Humanities Series*, 7 (2), 305-320.
- AlAbadi, R. A. (2018). The Role of Applying Activities Based Costing ABC System In The Accuracy Of Resource Allocation And Cost Measurement Of Educational Services In Higher Education Institutions : Case Study. *Al-Baath University Journal of Humanities*, 40 (99), 111-164.
- Aljabali, M. M., & Alrifai, F. L. (1998). *Costing system according to activities in small and medium-sized enterprises*. Kingdom of Saudi Arabia, King Saud University: Scientific Publishing & Press.
- Alkfawin, M. (2021). Calculating Mutah University School Student's Cost by Applying the Activities Based on Costing System "ABC": An Empirical Study at Mutah University School. *Mu'tah Journal of Research and Studies - Humanities and Social Series Sciences*, 36 (6), 273-324.
- AlMansour, A. a., & alHajj Obaid, T. M. (2017). Aproposed vision for measuring the cost of university students in higher education institutions: a case study of Al-Neelain University. *Journal of the Faculty of Scientific Commerce* (4), 26-55.
- Alramahi, N. M. (2018). The Level of Application of Cost System Based on Activities in Jordanian Airlines. *Al-Balqa Journal for Research and Studies*, 1 (21), 37-51.
- AlTarawneh, B. M. (2015). The Effectiveness Of The Cost-Based Activity System As A Basis For Measuring And Determining The Cost Of Educational Services In The Jordanian Public And Private Universities. *alJinan University: Scientific Research Center* (7), 121-141.
- Awni, S. (2017). Use of Modern Management Accounting Tools to Allocate Hospital Costs: A Case Study of the Public Institution Hospital Hakim Saadane - Department of Biochemistry-Biskra. *Journal of the Humanities* (48), 527-540.

- demdoun, Z., & abdullhag, b. (2020). The possibility of applying a cost system based on activities in public health institutions: A field study. *AL-afaq Journal of Economic Studies*, 5 (1), 180-193.
- Haballah, A. (2015). Management Accounting Tools as A Strategic Approach to The Promotion of Business Enterprises in The Modern Manufacturing Environment. *Journal of Human Sciences* (41), 473-489.
- Lasnouni, h. (2022). The application of the activity-based costing system "ABC" as an alternative to the traditional systems of management accounting - possibilities and challenges. *Journal of Finance and Markets*, 9 (1), 293-310.
- Mutahuniversity. (2021). *student cost reports and university facilities*. mutah-alkark: Financial Affairs Unit.
- Salem, Y., Belmahdi, R., & Herbadji, H. (2018). The Contribution of Activity-Based Costing System "ABC" to Reducing Costs:A case study of the Al-Burhan Masoudi Biscuit Corporation "Mikhor" El-Eulma-Algeria. *Global Journal of Economics and Business*, 5 (3), 447-465.