



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

## مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



### التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي

#### بولاية الخرطوم

خديجة مصطفى عبدالرحمن الحسين و اسماعيل عثمان محمد النجيب

مصنع المبارك للعوازل - الخرطوم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات التجارية

#### المستخلص :

تناولت الدراسة التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في دور التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي ،هدفت الدراسة الى كيفية تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لإختبار العينات والبالغ عددها (189) إستبانة وجهت الى مديري واساتذة المدارس الثانوية بنسة إسترداد بلغت 91.53%، من اهم نتائج الدراسة أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل من تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة، التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط بمؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية ، تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح و يحقق مزايا تنافسية لمؤسسات التعليم الثانوي بالصورة المطلوبة .أوصت الدراسة بضرورة تطبيق التكلفة على أساس النشاط للعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الى تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل .

#### ABSTRACT:

The study examined Cost Based Activity (ABC) and its role in determining student learning cost service at secondary educational level in Khartoum State. The problem of study was to identify the role of ABC in determining the cost of learning service for the student at secondary educational level. The study aimed to find out how to determine the cost of learning service for the student at secondary educational level through applying the ABC system. The analytical descriptive method was used to select the samples that amounted to (189) questionnaires addressed to the principals and teachers of secondary schools level, achieving a response rate of %91.53. The most significant findings showed that the application of ABC would identify the most related activities to learning service which facilitate fairly the determining of the learning service cost, the cost based on the activity provides information that helps in evaluating administrative decisions to improve planning in educational institutions at the secondary level, and applying cost-based activity helps in understanding the best ways in which profits are generated and achieves competitive advantages for secondary education institutions as required. The study recommended that ABC should be applied

to get rid of unnecessary activities, which did not add any value, thus leading to cost reduction, and providing suitable service to the student at secondary level.

**الكلمات المفتاحية :** التكلفة على أساس النشاط ، الخدمة التعليمية ، طالب التعليم الثانوي .

#### المقدمة :

واجهت نظم التكاليف التقليدية عدة إنتقادات في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات، حيث ركزت معلومات نظم التكاليف علي تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة بغرض إعداد القوائم المالية أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج. ونتيجة لذلك ، فقد ابدى المحاسبون اهتماماً كبيراً بضرورة تطوير نظم التكاليف فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات.(محرر واخرون،2005،ص 393-394)، ومن ثم ظهر ما يعرف بنظام التكاليف علي أساس النشاط بإعتباره يمثل تطوراً ملموساً علي طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات. حيث يقوم نظام التكاليف علي أساس النشاط علي فلسفة ان الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات.(حجازي،سعاد،2013،ص99) ، استخدم نظام التكلفة علي أساس النشاط في بيئة الانتاج الحديث بهدف معالجة اوجه القصور في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية وذلك من خلال مسببات التكلفة والتي يتم توزيع التكاليف على اساسها على مختلف الانظمة.

#### مشكلة الدراسة :

تناولت العديد من الدراسات التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية في المنشآت الصناعية منها دراسة عبدالقادر(2005م) ، التي تمثلت مشكلتها في عدم تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة لدى كثير من المنشآت الصناعية التي تعتمد على استخدام نظرية التكاليف الاجمالية في تحديد التكلفة . كما أشارت مشكلة دراسة خلف الله (2006م) الى مدى إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط بإعتباره احد المداخل التي استخدمت في بيئة الانتاج الحديث بهدف معالجة اوجه القصور في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية وذلك من خلال مسببات التكلفة . وايضاً تناولت مشكلة دراسة خالد(2010م) قصور النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة هذه الانظمة تركز على انتاج المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية ولا تركز على تزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية مما يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة. كما تناولت مشكلة دراسة عمر (2011م) في أن اسلوب التكلفة على اساس النشاط توجد به مشاكل تؤدي الى ارتفاع التكاليف وإهمال شركة جباد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة الوقت بإعتباره عامل اساسي في تخفيض التكلفة . كما أشارت دراسة حامد (2013م) التي تمثلت مشكلتها في أنه " على الرغم من فوائد نظام (ABC) على الأنظمة التقليدية للتكاليف فإن نتائج الدراسات السابقة الحديثة أوضحت أن معظم ممارسات نظام ABC مازالت في الدول المتقدمة ، وأن عدد محدود في الدول النامية خاصة على مستوى الدول الأفريقية . بشكل خاص في السودان معظم الشركات الصناعية مازالت تستخدم نفس الأنظمة التقليدية التي تعطي معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج ، وأن نظام ABC غير مطبق بكثير من الشركات حتى الان . هذا يعتبر أحد المعوقات الرئيسية التي تمنع الأداء المالي الأفضل للشركة. كما اشارت دراسة الخاص (2016م) التي تمثلت مشكلتها في الاتي: نتيجة

للتغير في عدد ونوعية المنتجات والتطور في الإنتاج أصبحت النظم التقليدية غير قادرة على تحديد التكلفة خصوصاً التكاليف الصناعية غير المباشرة وأصبحت بذلك لاتعطي نتائج على قدر من الدقة, لذلك لابد من إيجاد طرق حديثة وأكثر موضوعية لتوزيع وتحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة على المنتجات سواء ان كانت منتجات أساسية مشتركة أو منتجات فرعية بهدف الوصول إلى التكلفة التي تساعد في تحديد السعر المناسب . كما تمثلت مشكلة دراسة محمد (2017م) في قياس أثر التكامل بين نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ، ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تقويم أداء المصاريف التجارية. وكذلك دراسة نوري (2018م) التي تمثلت مشكلتها في الاتي : تعاني ناحية العلم من عشوائية توزيع الخدمات العامة ، ومنها الخدمات التعليمية ، والصحية، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم مراعاة معايير التخطيط والتوزيع لهذه الخدمات . بإستقراء الدراسات السابقة يتضح أن هناك فجوة فيما يتعلق بدور التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية مما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل يُمكن نظام التكلفة على أساس النشاط من تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بصورة عادلة؟
  2. هل يُمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من ترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية ؟
  3. هل يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الى تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية ؟
- أهداف الدراسة :**

1. دراسة كيفية تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .
  2. كيفية ترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
  3. دراسة كيفية تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
- أهمية الدراسة :**
- الأهمية العلمية :**
- تظهر في مساهمة الدراسة في مجال ترشيد التطبيق العملي .
- الأهمية العملية :**

تظهر في المساعدة في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب المرحلة الثانوية من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

**فرضيات الدراسة :**

1. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية بصورة عادلة
2. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤثر في اتخاذ القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .
3. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .

**منهج الدراسة:**

إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إختبار فرضيات الدراسة من واقع بيانات الإستبانة الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة إلي الاطلاع علي المراجع العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

**مصادر جمع البيانات:**

البيانات الأولية: إستمارة الإستبانة.  
البيانات الثانوية: الكتب والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير الرسمية والانترنت.

**حدود الدراسة:**

- الحدود المكانية :السودان- ولاية الخرطوم .
- الحدود الزمانية: 2018م .
- الحدود المؤسسية: المدارس الثانوية.
- الحدود الموضوعية : تكلفة الخدمة في بيئة التعليم الثانوي .

**متغيرات الدراسة:**

المتغير المستقل :نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية, ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة (عطية ،2000م، ص21).

المتغير التابع : الخدمات التعليمية من الخدمات الأساسية والمهمة في جميع المجتمعات , وهي من الواجب توفرها في المدينة وأن تطور العلم والتعليم في مجتمع او مدينة ما دليل على إزدهارها وتقدمها , حيث تمثل الخدمات التعليمية الاداه التي من خلالها يتم استخدام مكونات الحياة وتسخيرها من اجل الحصول على الرفاه والحياة الهانئة لجميع المجتمعات(Nuri,2018,p 209) .

**الدراسات السابقة:**

دراسة : هاجر نصرالدين النور ، (2005م) :

هدفت الدراسة الى اظهار دور نظام التكلفة على اساس النشاط في تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة حسب استفادتها من تلك الانشطة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ان المدخل التقليدي لتوزيع التكاليف غير

المباشرة الصناعية لا يؤدي الى تحميل المنتجات حسب درجة استفادتها من المراكز او الاقسام الانتاجية والخدمية وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية لا يكون دقيقا .

**دراسة : عرفة محمد الحسن ، (2006م):**

هدفت الدراسة إلى استخدام مدخلات المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط في مجال القياس وترشيد تكلفة الطالب الجامعي. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، ان هيكله عمل نظام التكاليف على اساس الانشطة تمكن من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية والمساقات وفق إطار واحد وشامل مبني على اساس التكاليف الملائمة والدقيقة.

**دراسة : عطيات خالد يوسف ، (2010م):**

هدفت الدراسة الى دراسة الاطار النظري والفكري لاسلوب التكلفة على اساس النشاط ودراسة مفهوم ومقومات واهمية اسلوب التكلفة على اساس النشاط والخطوات العلمية التطبيقية وأثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تخفيض التكلفة. لقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها يعمل تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط على توفير معلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الادارية.

**دراسة: احمد ناصر احمد (2011م):**

هدفت الدراسة الى بيان مفهوم واهداف ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ولما له من دور في تخفيض التكلفة وتوضيح الاثار المترتبة على المنظمة في حالة عدم الاهتمام بمدخل الوقت في قياس وتحديد تكاليفها . توصلت الدراسة الى نتائج منها، يرجع السبب الرئيسي وراء عدم استخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت الى تدني الوعي بمفهوم الوقت وما يحقق من مزايا لتخفيض التكلفة.

**دراسة: فاطمة عامر حامد (2013م):**

هدفت الدراسة الى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيق نظام ABC بالشركات الصناعية السودانية . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها : أظهرت أن الشركات الصناعية لا تستخدم نظام (ABC) وتعتمد بشكل أساسي على نظم التكاليف التقليدية بدلاً عن الحديثة ، كما أظهرت أن تطبيق نظام (ABC) يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة ويخفض التكلفة ويزيد الأرباح الأمر الذي أثر إيجابياً على تحسين أداء الشركات.

**دراسة : فائق علي بخيت ، (2016):**

هدفت الدراسة الى تحقيق الاتي: الوصول إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة، ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة بصورة واقعية. ومن اهم نتائج الدراسة إن مجموعة جياذ الصناعية تقتقر الى وجود نظام تكاليف محكم يساعدها على عملية التحميل الدقيق للمصروفات على المنتجات.

**دراسة : كزار محمد حسن ، (2017):**

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر التكامل بين بُعد العمليات الداخلية وتحميل التكاليف على أساس النشاط على صياغة الاستراتيجيات المستقبلية للمصارف التجارية . ومن أهم نتائج الدراسة إن المعلومات المالية والتشغيلية التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط تُعد قاعدة بيانات مهمة لتشغيل نظام بطاقة الأداء المتوازن مما يساعد

في تحقيق أهداف التطوير والتحسين المستمرين على المنتجات وبالتالي ينعكس على تحسين نتائج أداء المنظمة ككل.

**دراسة : محمد نوري (2018):**

هدفت الدراسة الى دراسة واقع الخدمات التعليمية والصحية في ناحية العلم من حيث مدى نشاط وفعالية تقديم هذه الخدمات ومدى مواءمتها للتوسع العمراني والنمو السكاني , ومن أهم نتائج الدراسة إستعراض الخدمات التعليمية من ناحية العلم وتطبيق المعايير الخاصة بهذه الخدمات على واقع حال الناحية .

التعليق على الدراسات السابقة

**أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

نجد أن الدراسة تتفق مع دراسة كل من عبدالقادر(2005) ، دراسة خالد (2010) ،دراسة عمر(2011) ، دراسة حامد(2013)، دراسة الخاص (2016)، في تناولها إلى التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ،أما أوجه الاختلاف تتمثل في أن الدراسة الحالية تناولت دور التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الوحدة في المؤسسات الخدمية المتمثلة في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية بينما نجد الدراسات السابقة . تناولت دور التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المؤسسات الصناعية. الفائدة من الدراسات السابقة:

استفاد الباحثان من الدراسات السابقة في الاتي:

1. تحديد مشكلة الدراسة وإظهار الفجوة البحثية.
2. كتابة الإطار النظري.
3. مناقشة نتائج الدراسات مع الدراسة الحالية.

**تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط:**

عُرف بأنه مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز علي الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية, كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء(حجازي، وسعاد،2013م، ص 98).وعرف بأنه نظام يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة , ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة(عبد المنعم وآخرون،2002م، ص381).وعرف بأنه نظام يتم تطويره لتخصيص التكاليف من نقطة حدوث التكلفة وخلال سلسلة عمليات المنشأة، والخدمات الإنتاجية ، والخدمات المساعدة لتقديم المنتج.(WOOD , 1992:53) ، كما عرف ( Cooper,R, And R, Kaplan,1990: 385) بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده ، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الإستفادة منها. وعليه يمكن تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه، نظام يقيس تكلفة الوحدة النهائية مستنداً في ذلك علي فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وليس الوحدات النهائية, وانه يساعد علي التحسين المستمر وتخفيض التكلفة, وأنه وسيلة يمكن الإعتماد

عليها في إتخاذ القرارات الاستراتيجية مثل التسعير وقرارات إضافة منتجات أو استبعادها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج أو الخدمة.

#### مسببات التكلفة:

عرف بأنه مقياس يعكس السبب الجوهرى في تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة (عطية، 2006م، ص 80) كما عرف على أنه أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة (ديبان وأخرون، 2004م، ص 410)، وعرف أيضاً بأنه النشاط أو العملية التي تعتبر محددة للتكاليف (محمد، 1999م، ص 567) .

#### تحديد مراكز النشاط:

عرف مركز النشاط بأنه الجزء من عملية الإنتاج الذي ترغب الإدارة في أن تحصل على تقارير منفصلة عن تكلفة الأنشطة التي يؤديها هذا المركز. وتتوقف صحة عملية تجميع الأنشطة في مراكز النشاط على مدى توافر الشرطين التاليين في عملية التجميع. (حسين، 2013م، ص 66-67).

1. وجود التجانس بين الأنشطة المسببة للتكاليف في مركز النشاط. ويمكن من إختيار مسبب للتكلفة يعبر تعبيراً صحيحاً عن سلوك التكاليف التي تسببها هذه الأنشطة .

2. أن يوجد تناسب بين التغيرات في تكاليف مركز النشاط وبين التغيرات في الأنشطة التي تم تجميعها في هذا المركز فلا يجوز مثلاً الجمع بين تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة في مجمع واحد للتكلفة ثم توزيعها على المنتجات كما لو أنها كلها تكاليف متغيرة . ويعتبر هذان الشرطان ضروريان للتقليل بقدر الإمكان من عملية التخصيص الحكمي لعناصر التكاليف على المنتجات ، وإلا أصبح نظام تكاليف الأنشطة مثل النظام التقليدي .

#### أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط:

يهدف إلى تحقيق الاتي (العشماوي، 2011م، ص 286-287) :

1. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.

2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من الخدمات

مما سبق يري الباحثان أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق الاهداف التالية:

أ. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج أو الخدمة المنتجة .

ب. توفير المعلومات اللازمة للتخصيص الأمثل للموارد .

ج. توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار بشكل أفضل بالمقارنة مع النظم التقليدية للتكاليف.

د. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.

#### خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك خمس خطوات توجز في الاتي (Robin , 1990, p 78-81):

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة .

2. تحديد تكلفة النشاط .

3. تحديد مراكز الأنشطة .

4.إختيار المستوي الأول لمسببات التكلفةمثل تكلفة مركز القوي المحركة يتم تخصيصها علي الأنشطة التي تستفيد بها علي أساس الكيلووات /ساعة.

5.إختيار المستوي الثاني لمسببات التكلفة يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

#### مفهوم الخدمات التعليمية:

تعتبر الخدمات التعليمية من الخدمات الأساسية والمهمة في جميع المجتمعات , وهي من الواجب توفرها في المدينة وأن تطور العلم والتعليم في مجتمع او مدينة ما دليل على إزدهارها وتقدمها , حيث تمثل الخدمات التعليمية الاداه التي من خلالها يتم استخدام مكونات الحياة وتسخيرها من اجل الحصول على الرفاه والحياة الهائلة لجميع المجتمعات , اي ان التعليم يعتبر الطريق الذي يقودنا إلى الازدهار والرقي (Nuri,2018,p209) .

#### الحاجة إلي نظام التكاليف علي أساس النشاط في الخدمات التعليمية:

نشأت الحاجة إلي تطبيق النظام نتيجة عاملين هما(Cooper and et ,1999,p 456) :

1.حدوث تغيرات كبيرة جداً خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين في مجال البيئة التنافسية التي واجهت أكثر المنشآت الخدمية .

2. حاجة مديري منشآت الخدمات إلي المعلومات لتحسين جودة , توقيت , كفاءة الأنشطة التي يتم القيام بها وللفهم والقياس الدقيق لتكلفة وربحية كل خدمة عميل علي حدة .

#### دور نظام تكاليف الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات التعليمية:

معظم الدراسات التي تمت في مجال تكلفة الخدمات التعليمية قد قام بها باحثون في مجالات التربية وأحياناً بمشاركة باحثين في مجال الاقتصاد أو الإدارة, دون مشاركة فعالة من قبل باحثي المحاسبة علي الرغم من أن قياس وترشيد التكاليف هي من صميم مجالاتهم البحثية, وربما يرجع ذلك إلي ما أشارت إليه أدبيات محاسبة التكاليف من صعوبات عديدة تكتنف عملية القياس في المجال الخدمي عموماً, بيد أن استخدام المفاهيم الحديثة لمحاسبة التكاليف لأغرض قياس تكاليف القطاعات الخدمية قد بدأ في الظهور مؤخراً بعد تأصل استخدام تلك المفاهيم في القطاعات الصناعية ذات الإنتاج المادي الملموس(حلس ، 2007م, ص 226) .

تعد الأنشطة وسيطاً بين موارد المؤسسة الثانوية و الخدمات التي استنفذتها , لذلك فإن تطبيق هذا المدخل في مجال الخدمات التعليمية يستلزم الاتي :-

تحديد الأنشطة الخدمية بمؤسسات التعليم الثانوي , و تجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة ( مجمعات للتكلفة).تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة على إعتبار أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة و ذلك من خلال المسببات المناسبة لكل نشاط . إستخدام معدل تكلفة لكل مجمع من مجمعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة . ويمكن تصور بعض مجمعات التكاليف ومسبباتها بنشاط الخدمات التعليمية كما هو موضح بالجدول الاتي .



جدول رقم (1) : امثلة لبعض مجتمعات و محركات التكاليف بمؤسسات التعليم الثانوي

مجمعات التكاليف ( النشاط )	مسببات التكاليف ( محركات )
- التدريس	- عدد الطلبة
- المكتبة	- عدد الكتب
- الزي	- عدد الطلبة
- الترحيل	- مكان الإقامة
- المساق	- عدد الطلبة (العلمي - الأدبي )
- الكا فتيريا	- عدد الوجبات
- القبول و التسجيل	- عدد مرات التسجيل - السحب - الاضافة
- شئون الطلبة	- عدد المعاملات
- الادارة العامة	- عدد الفواتير و المطالبات لكل حالة
- الصيانة	- عدد طلبات الصيانة العادية- الطارئة
- النشاط التربوي	- عدد الدورات

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

**مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من (المدارس الثانوية الخاصة بمحلية الخرطوم ) والبالغ عددها (189) مدرسة (وزارة التربية والتعليم ، إدارة التعليم غير الحكومي ، منشور بتاريخ 2017م-2018م)، تمّ اختيار مفردات الدراسة من مجتمع الدراسة عن طريق الحصر الشامل حيث تم توزيع عدد (189) استمارة على أفراد مجتمع الدراسة وتم استرداد (182) استمارة بنسبة استرداد بلغت (96.3)%.

**أداة الدراسة:**

اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والتي تتكون من قسمين:  
القسم الأول: بيانات الدراسة ويشتمل على مجتمع الدراسة وعينة الدراسة .  
القسم الثاني: البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيحها من خلال التالي:

جدول رقم (2) : التخصص العلمي

	Frequency	Percent
Valid		
تكاليف ومحاسبة ادارية	16	9.5
محاسبة مالية	42	25.0
إدارة أعمال	40	23.8
إقتصاد	21	12.5
دراسات مصرفية	30	17.9
أخرى	19	11.3

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (2) ان نسبة 25% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة مالية وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة.

جدول رقم (3) : المؤهل العلمي

		Frequency	Percent
Valid	بكالوريوس	17	10.1
	دبلوم عالي	47	28.0
	ماجستير	48	28.6
	دكتوراه	21	12.5
	أخرى	35	20.8

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
من الجدول (3) يتضح ان نسبة 28.6% من عينة الدراسة يحملون ماجستير وهي النسبة الأكبر بين مجتمع  
الدراسة.

المؤهل المهني :

جدول رقم (4) : المؤهل المهني

		Frequency	Percent
Valid	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	36	21.4
	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	20	11.9
	أخرى	37	22.0
	لا يوجد مؤهل مهني	75	44.6

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
من الجدول (4) يتضح ان نسبة 44.6% من عينة الدراسة لا يحملون أي مؤهلات مهنية وهي النسبة الأكبر  
بين مجتمع الدراسة.

المسمي الوظيفي :

جدول رقم (5) : المسمي الوظيفي

		Frequency	Percent
Valid	مدير	13	7.7
	مراقب- مدير مالي	29	17.3
	رئيس حسابات	36	21.4
	مراجع خارجي	21	12.5
	مراجع داخلي	25	14.9
	محاسبة تكاليف	15	8.9
	محاسب مالي	29	17.3

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
من الجدول (5) يتضح ان نسبة 21.4% من عينة الدراسة يعملون رؤساء حسابات وهي النسبة الأكبر بين  
مجتمع الدراسة.

سنوات الخبرة :

جدول رقم (6) : سنوات الخبرة

	Frequency	Percent
Valid	5 سنوات فأقل	39
	6-10 سنوات	48
	10-15 سنة	58
	16-20 سنة	19
	25 فأكثر	4
		2.4

المصدر : إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (6) يتضح ان نسبة 34.5 % من عينة الدراسة خبرتهم من 10 الي 15 سنة وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة.

مقياس الدراسة:

تم الإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في توزيع أوزان إجابات افراد عينة الدراسة وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (7) : مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	من 80 % فأكثر	درجة موافقة مرتفعة جداً
أوافق	4	من 70 إلى أقل من 80%	درجة موافقة مرتفعة
محايد	3	50 إلى أقل من 70%	درجة موافقة متوسطة
لاأوافق	2	20 إلى أقل من 50 %	درجة موافقة منخفضة
لاأوافق بشدة	1	أقل من 20%	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات  $(1+2+3+4+5) / (5/15) = 3$  وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة .

صلاحية أداة الدراسة:

وللتأكد من صلاحية أداة الدراسة تم استخدام كل من اختبارات الصدق والثبات وذلك على النحو التالي:

أ. اختبار صدق محتوى المقياس:

بعد أن تم الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة وحتى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين بلغ عددهم (خمسة) من المحكمين في مجال المحاسبة، وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقييم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة.

ب. اختبار الثبات :

وقد اعتمدت الدراسة لاختبار ثبات أداة الدراسة على معامل إلفا كرونباخ " (Cronbach, Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر. وفيما يلي نتائج اختبار الثبات لمحاور الدراسة:

جدول رقم (8) : نتائج اختبار ألفا كرونباخ للابعاد

معايير الدراسة	ألفا كرونباخ
الفرضية الاولى	615.
الفرضية الثانية	570.
الفرضية الثالثة	578.
اجمالي العبارات	723.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (8) يتضح أن قيم ألفا كرونباخ لجميع عبارات محور (الاستبيان) اكبر من (50%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدة أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.723) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات كل الابعاد (لتكلفة علي أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية) تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

#### الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة:

حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور فرضيات الدراسة وذلك وفقاً للجدول التالي:

الفرضية الاولى:

جدول رقم (9): الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
3	منخفضة	42%	2.10	977.	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.
1	منخفضة	43.8%	2.19	1.072	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التلقيدية في تحديد تكلفة الطالب
4	منخفضة	37.6%	1.88	888.	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل
2	منخفضة	42.2%	2.11	1.044	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد علي حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط

مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطالب  
بصورة عادلة

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (9) ما يلي:

1. أن العبارة الأولى يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على هذه العبارة حيث أنها حققت مستوي (2.10) وبانحراف معياري (0.977) وأهمية نسبية (42)% .
  - 2/ ان العبارة الثانية يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على هذه العبارة حيث انها حققت مستوي (2.19) وبانحراف معياري (1.072) وأهمية نسبية (43.8)% .
  - 3/ ان العبارة الثالثة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (1.88) وبانحراف معياري (0.888) وأهمية نسبية (37.6)% .
  - 4/ ان العبارة الرابعة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.11) وبانحراف معياري (1.044) وأهمية نسبية (42.2)% .
- الفرضية الثانية :

جدول رقم (10) : الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
4	منخفضة	42%	2.10	1.024	التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل.
1	متوسطة	51.8%	2.59	1.259	التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات.
3	منخفضة	44.4%	2.22	1.102	التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار .
2	منخفضة	47%	2.35	1.159	التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (10) الاتي :

- 1/ ان العبارة الاولى يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.10) وبانحراف معياري (1.024) وأهمية نسبية (42)% .
- 2/ ان العبارة الثانية يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.59) وبانحراف معياري (1.102) وأهمية نسبية (51.8)% .
- 3/ ان العبارة الثالثة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة حيث انها حققت مستوي (2.22) وبانحراف معياري (1.044) وأهمية نسبية (44.4)% .

4/ ان العبارة الرابعة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.35) وبانحراف معياري (1.159) وأهمية نسبية (47)% .  
الفرضية الثالثة :

جدول رقم (11): الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
4	منخفضة	38.8%	1.94	1.013	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوي الجودة التنافسية.
3	منخفضة	42.4%	2.12	818.	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي.
2	منخفضة	42.8%	2.14	868.	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة.
1	منخفضة	46.6%	2.33	1.246	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (11) الاتي :

1/ ان العبارة الاولى يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (1.94) وبانحراف معياري (1.013) وأهمية نسبية (38.8)% .  
2/ ان العبارة الثانية يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.12) وبانحراف معياري (818). وأهمية نسبية (42.4)% .  
3/ ان العبارة لثالثة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.14) وبانحراف معياري (868). وأهمية نسبية (42.8)% .  
4/ ان العبارة يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة حيث انها حققت مستوي (2.33) وبانحراف معياري (1.246) وأهمية نسبية (46.6)% .  
تحليل بيانات الدراسة:

1. التحليل العاملي الاستكشافي : يستخدم هذا النوع في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير معروفة، ويؤدي التحليل العاملي إلى تقليل حجم البيانات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى، حيث تستند غربة متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي. (Hair et al, 2010) .

## جدول رقم (12) : التحليل العاملي للفرضية الاولى

	1
727. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطلاب بصورة عادلة.	
621. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة الطالب.	
743. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل.	
700. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد علي حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطلاب بصورة عادلة.	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

مناقشة النتائج حسب الجدول (12) :

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطلاب بصورة عادلة حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) 727. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) للتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة الطالب حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 621. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60%

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) 743. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60%

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد علي حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطلاب بصورة عادلة، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) 743. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

## جدول رقم (13) : التحليل العاملي للفرضية الثانية

	1	2
التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل.	.883	
التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات.	.742	
التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار .		.668
التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط		.937

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

مناقشة النتائج حسب الجدول (13) :-

- إفتترضت هذه الفرضية أن التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.883. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) للتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفتترضت هذه الفرضية أن التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.742. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) للتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفتترضت هذه الفرضية أن التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.668. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) للتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفتترضت هذه الفرضية أن التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط ، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.937. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) للتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

## جدول رقم (14) : التحليل العاملي للفرضية الثالثة

	1	2
تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوي الجودة التنافسية.	.785	
تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي.	.819	
تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة.	.882	
تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية	.878	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م



مناقشة النتائج حسب الجدول (14) :-

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة التنافسية، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.785. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.819. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة..، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.882. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

- إفترضت هذه الفرضية أن تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية، حيث أثبتت نتائج التحليل العاملي الاستكشافي صحة هذه العبارة التي بلغت قيمة (KMO) لها 0.878. وهذه قيمة إيجابية مقارنة مع قيمة (KMO) لتحليل العاملي الاستكشافي وهي ان لا تقل قيمة العبارة عن 60% .

#### اختبار فرضيات الدراسة:

لغرض التعرف على معنوية التأثير اعتمد الباحثان على (الاختبارات غير المعلمية Nonparametric Tests) بغرض اختبار الفرضيات ، وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح.

-استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .  
من الجدول رقم (15) إتضح الاتي:

جدول رقم (15) : اختبار كولمجوروف

N		168
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	2.10
	Std. Deviation	.977
Most Extreme Differences	Absolute	.267
	Positive	.267
	Negative	-.173-

Test Statistic	.267
Sump. Sig. (2-tailed)	.000 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
بما أن قيمة sig أقل من 5% إذاً يمكن القول ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .  
اختبار " Independent sample test اختبار مان - وتتي " Mann Whitney " اختبار لاختبار الفرضيات  
1.الفرضية الاولي: أثبتت نتائج الدراسة لهذه الفرضية أن مستوى المعنوية المحتسب هو 0.00 أذن بما أن  
مستوى المعنوية المحتسب أقل من 0.05 يمكن القول بأن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد  
التكلفة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية. الجدول رقم (16) يوضح ذلك.

النتيجة	P	C.R.	S.E.	Estimate	تطبيق التكلفة على أساس النشاط	تحديد التكلفة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية
قبول الفرضية	0.00	5.373	.124	.664	<---	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
2.الفرضية الثانية: أثبتت نتائج الدراسة لهذه الفرضية أن مستوى المعنوية المحتسب هو 0.00 أذن بما أن مستوى  
المعنوية المحتسب أقل من 0.05 يمكن القول بأن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل علي ترشيد القرارات  
الإدارية في مؤسسات التعليم والجدول رقم (17) يوضح ذلك.

النتيجة	P	C.R.	S.E.	Estimate	تطبيق التكلفة على أساس النشاط	ترشيد القرارات الإدارية
قبول الفرضية	0.00	2.145	.215	.511	<---	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
الفرضية الثالثة:  
أثبتت نتائج الدراسة لهذه الفرضية أن مستوى المعنوية المحتسب هو 0.00 أذن بما أن مستوى المعنوية المحتسب  
أقل من 0.05 يمكن القول بان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي الي تحقيق ميزة تنافسية في مؤسسات  
التعليم بالمرحلة الثانوية والجدول رقم (18) يوضح ذلك.

النتيجة	P	C.R.	S.E.	Estimate	تطبيق التكلفة على أساس النشاط	تحقيق ميزة تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية
قبول الفرضية	0.00	4.235	.154	.548	<---	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م  
النتائج:

- 1.تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد  
تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.
- 2.تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة الطالب .

- 3.تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة مما يؤدي الى تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل.
- 4.تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط .
- 5.التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات .
- 6.التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط .
- 7.تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق أهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة .
- 8.تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوي الجودة التنافسية.

#### مناقشة النتائج مع نتائج الدراسات السابقة:

من خلال تحليل بيانات الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج:  
وجود أثر معنوي لتطبيق التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (خالد، 2010) التي أكدت أن تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة عادلة حسب درجة استفادتها من الانشطة الموجودة بالمنشأة. ودراسة (عبد القادر، 2005) التي أكدت أن المدخل التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية لا يؤدي الى تحميل المنتجات حسب درجة استفادتها من المراكز او الاقسام الانتاجية والخدمية وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية لا يكون دقيقاً ودراسة (عمر، 2011) التي أكدت أن أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية تخصيصاً أفضل وتحقيق الدقة المطلوبة من بيانات التكاليف مما يؤدي الى اتخاذ قرارات رشيدة وتخفيض التكاليف في شركة جيايد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة ودراسة (الخاص، 2016) التي أكدت أن أنظمة التكاليف التقليدية لاتمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة الى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج والذي لايمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية.

2. أيضاً أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر معنوي بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم الثانوي وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (محمد، 2017) التي أكدت أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد التطور والنمو وتخطيط التكاليف وتقويم الأداء وتساعد المديرين في بناء وتحديد مقاييس الأداء التشغيلي و أتفقت مع دراسة (خلف الله، 2006) التي أكدت أن نظام التكاليف على اساس الانشطة يقدم صورة دقيقة لتكاليف البرامج الدراسية التي تساعد المدراء من إجراء تخصيص موضوعي للموارد الاقتصادية المتاحة.

3. كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط و تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية (الفرضية الرئيسية) أتفقت هذه النتيجة مع دراسة (حامد

،(2013) التي أكدت أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يحدد تكلفة الإنتاج ويؤدي الى تخفيضها بصورة دقيقة ويزيد الأرباح الأمر الذي أثر إيجابياً على تحسين أداء الشركات.

#### التوصيات:

1. ضرورة تطبيق التكلفة على أساس النشاط لأنها تعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الى تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل .
2. ضرورة تطبيق التكلفة على أساس النشاط لتوفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة أفضل .
3. ضرورة تطبيق التكلفة على أساس النشاط لتوفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار .
4. ضرورة العمل على تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط للمساهمة في تطوير مستوى الجودة التنافسية.

#### المراجع:

1. محرم, زينات محمد وآخرون ،(2005م)، أصول محاسبة التكاليف ، الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
2. عطية, هاشم أحمد،(2000م)، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
3. محمد, محمد الفيومي ، (1999م)، أصول محاسبة التكاليف ، الاسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع .
4. دبيان ،السيد عبد المقصود وآخرون ، (2004م)، في مبادئ محاسبة التكاليف, الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
5. العشماوي ، محمد عبد الفتاح ،(2011م)، محاسبة التكاليف ، المنظورين التقليدي والحديث، عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع .
6. حجازي ، إسماعيل وسعاد، معاليم، (2013م)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، عمان ، دار أسامة للنشر والتوزيع .
7. مبارك ، صلاح الدين عبد المنعم وآخرون ، (2002م)، محاسبة التكاليف ، مدخل إداري حديث ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر .
8. عطية, أحمد صلاح ،(2006م)، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
9. حسين، أحمد حسين علي (2013م)، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الاسكندرية ، الدار الجامعية .
10. وزارة التربية والتعليم ، إدارة التعليم غير الحكومي ، منشور للعام الدراسي 2017م-2018م.
11. عمر, أحمد ناصر أحمد ،(2011)، دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا .

12. الخاص، فائق علي بخيت، (2016م)، التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ، بحث تكميلي غير منشور في التكاليف والمحاسبة الادارية، الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا .
13. حلس, سالم عبد الله ، (2007م)، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، ISSN- 1726 .
14. عبد القادر، هاجنصر الدين النور،(2005م)، التكلفة على اساس الانشطة ودورها في قياس تكاليف الانتاج ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشور، الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية، الدراسات العليا .
15. خلف الله , عرفة محمد الحسن ،(2006م)، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الطالب الجامعي في الجامعات الاهلية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، الخرطوم ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا .
16. خالد، عطيات خالد يوسف،(2010م)، دور أهمية التكاليف وفقاً للنشاط في خفض تكلفة منتج السكر على المنتجات العرضية ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا .
17. محمد، كرار محمد حسن،(2017م)، التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والتكاليف على اساس النشاط واثره في تقويم اداء المصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة ، في التكاليف والمحاسبة الادارية ، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا .
18. Michael. Woods, December(1992), Compleing the Picture Economic choices with ABC”, Management Accounting, USA.
19. Kaplan, Robert S .,and Cooper Robin.(1990), Activity-Based Cost Systems, For Manufacturing Expenses : In The Design Of Cost Management Systems , Prentice Hall International inc, New jersey.
20. Robin.Cooper.,(1990).”Five steps to ABC System Design (Activity Based Costing)” .Accountancy November, Air Force Journal Of Logistics, UK.
21. Cooper, Robin & Robert S . Kaplan (1999) The Design of Cost Management Systems Text and Case, 2nd Edition, New Jersey: Prentice Hall.
22. Hamid, Fatima Amir Hamad , (2013), the impact of activity based costing system application on Enhancing company's financial performance, PhD in costing, Sudan university Of science of and technology, commercial studies .
- 23.Nuri, Mohammed Alwan ,(2018),Evaluation of the efficiency of education and health services in Alam Area, Journal of Al-Frahedis Arts - Vol (1)Number(35), University Of Tkrit.