

تحديد تكلفة خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية دراسة حالة في إعدادية اليمن للبنات

أ.د. خالد غازي عبود التمي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

Khaled_ghazi@uomosul.edu.iq

الباحث: ماهر أحمد محمد الوكاع

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

maherwakaa004@gmail.com

المستخلص:

ت تعاني مؤسسات التعليم الحكومي خاصة في ظل الظروف الحالية من عدم الاهتمام بتحديد وقياس تكاليف الخدمة التعليمية، وقد ركزت الدراسة الحالية اهتمامها على تحديد تكاليف الطالب وفق النظام التقليدي وكذلك نظام ABC وبيان تأثير الأهداف الاستراتيجية على تحديد تكاليف خدمة التعليم الحكومي. خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، وأهم الاستنتاجات، إنّ تحديد تكلفة الطالب تساعد المديرية العامة لتربية نينوى في عملية إعداد الموازنة للسنوات القادمة بصورة أكثر عدالة حيث سيكون معيار تكلفة الطالب وعدد الطلبة هما الركيزة الأساس في إعداد الموازنة. أما أهم التوصيات فهي على المديرية العامة لتربية نينوى إعادة النظر بالأهداف الاستراتيجية وتعديلها للوصول إلى أهداف استراتيجية جديدة تتسجم مع التطور في حقول العلم والمعرفة وتنظر إلى جودة التعليم كهدف أساسي وعالمي وبالتالي تحديد تكلفة جديدة للطالب تكون مدعومة استراتيجياً وتحقق مستويات جودة عالية وتتسجم عناصرها مع الأهداف الحديثة، والعمل على تطبيق التكلفة على أساس النشاط ABC للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي لتخفيض التكلفة وترشيد النفقات في مجال التعليم المدرسي الحكومي.

الكلمات المفتاحية: تكلفة خدمة التعليم، التعليم الحكومي، الأهداف الاستراتيجية.

Determining the cost of public education service in light of the strategic objectives/A case study in the Yemen Secondary School for Girls

Researcher: Maher Ahmed m. al-waka

College of Administration and Economics

University of Mosul

Prof. Dr. Khaled Ghazi A. Al-Tammy

College of Administration and Economics

University of Mosul

Abstract:

Public education institutions, especially in light of the current circumstances, suffer from accounting problems surrounding the process of measuring educational service costs. The current study focused its attention on determining student costs according to the traditional system, as well as the ABC system, and showing the impact of strategic objectives on determining government education service costs. The research concluded with a set of conclusions and recommendations. The most important conclusions, are determining the student's cost will help the General Directorate of Nineveh Education in the process of preparing the budget for the coming years in a more equitable manner, as the criterion of student cost and number of students will be the main pillar in preparing the budget.

As for the most important recommendations for the General Directorate of Nineveh Education, reviewing the strategic goals and adjusting them to reach new strategic objectives consistent with the development in the fields of science and knowledge, and looks at the quality of education as a basic and global goal. Thus determining a new cost for the student that is strategically supported and achieves high quality levels and its elements are consistent with modern goals, and work on implementing ABC system to get rid of activities that do not add value, which leads to reduction and rationalizing expenditures in the field of public school education.

Keywords: Education service cost, public education, strategic objectives.

المقدمة

تولي الدول رغم اختلاف نظمها الاقتصادية اهتماماً بالغاً وعناية خاصة بالتعليم لأنه أساس تقدمها ومعيار تفوقها، وترصد له أموالاً طائلة من ميزانياتها إلا أن ذلك الاهتمام يواجه بتزايد النفقات المالية بسبب الزيادة في أعداد المواليد ومن هم في سن الدراسة إضافة إلى تزايد الطلب الاجتماعي على التعليم. كما أن قطاع الخدمات يشغل حيزاً كبيراً في كثير من اقتصاديات الدول ومن ضمنها العراق وما له من أثر مهم في توفير الخدمة وكيفية حصول المستفيد على مثل هذه الخدمات بأفضل البدائل المتاحة للحصول على خدمات التعليم وبكلفة مقبولة. ولأن أغلب مؤسسات قطاع الخدمات العام مؤسسات غير هادفة للربح فهي تُعنى بنوعية الخدمة المقدمة إلى المستفيد دون هدر في الموارد المتاحة النادرة التي من شأنها أن تُوجه إلى عدد من القطاعات ذات الفائدة العامة ومنها قطاع التربية والتعليم لذا يتطلب الأمر الاهتمام بتحديد وقياس كلف خدمات التعليم وبما يتناسب مع نوع وحجم تلك الخدمات في ظل أهداف المحددة من قبل الجهات ذات العلاقة. تكون البحث من أربعة مباحث حيث كان المبحث الأول تكلفة خدمة التعليم أما المبحث الثاني واقع الأهداف الاستراتيجية في قطاع التعليم أما المبحث الثالث فيمثل الجانب العملي والمبحث الرابع يمثل الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحث والدراسات السابقة

أ. منهجية البحث:

- أولاً. مشكلة البحث: يمكن توضيح مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:
1. هل تؤثر الأهداف الاستراتيجية على تحديد تكاليف خدمة التعليم الحكومي.
 2. هل يمكن قياس تأثير الأهداف الاستراتيجية على تحديد تكاليف خدمة التعليم الحكومي.
 3. هل يؤثر عدم احتساب تكاليف خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية على القرارات اللاحقة ومنها الاستراتيجية.
 4. هل يؤثر عدم احتساب تكاليف خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية على تطوير خدمات التعليم الحكومي كما ونوعاً.

ثانياً. هدف البحث: يمكن توضيح أهداف البحث بالآتي:

1. حساب تكاليف خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية.
 2. بيان تأثير الأهداف الاستراتيجية على تكاليف خدمة التعليم الحكومي من خلال بيان تأثير هيكل التكاليف على مستوى الأهداف الاستراتيجية وكذلك هيكل التكاليف على خدمة التعليم.
- ثالثاً. أهمية البحث: إن خدمة التعليم الحكومي في العراق عموماً وفي محافظة نينوى بشكل خاص تعاني من مشاكل ومعوقات عديدة ومعروفة، وتم من خلال هذا البحث تحديد ودراسة وتحليل

تكاليف خدمات التعليم التي تقدم لشريحة كبيرة جدا من ابناء المجتمع، ويمكن ايضا ان تساهم بشكل فعال في دعم القرارات الخاصة بإعداد الموازنة لوزارة التربية.
رابعاً. فرضية البحث: من أجل الوصول إلى أهداف البحث وتحقيقها، فقد تم تحديد عدد من الفرضيات الآتية:

1. تؤثر الاهداف الاستراتيجية على تحديد تكاليف خدمة التعليم الحكومي.
2. يمكن قياس تأثير الأهداف الاستراتيجية على تحديد تكاليف خدمة التعليم الحكومي.
3. أن احتساب تكاليف خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية تساعد في دعم ومساندة مديرية التربية في القرارات اللاحقة ومنها الاستراتيجية.
4. أن احتساب تكاليف خدمة التعليم الحكومي في ضوء الأهداف الاستراتيجية يؤثر على تطوير خدمات التعليم الحكومي كما ونوعاً.

خامساً. منهج البحث: من أجل الإجابة على المشكلة وتحقيق أهداف وفرضيات البحث اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي، إذ سيتم استقراء أدبيات الفكر المحاسبي مما ورد بالأطاريح والرسائل الجامعية والبحوث والدوريات والمؤتمرات والكتب، فضلاً عن التصفح في شبكة المعلومات الدولية (الانترنت). أما الجانب العملي فتمثل في دراسة حالة في إعدادية اليمن الحكومية للبنات لغرض تحديد وقياس تكاليف الطالب في ضوء الأهداف الاستراتيجية لمديرية تربية نينوى.

سادساً. خطة البحث: تم تقسيم البحث إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: تحديد تكلفة خدمة التعليم.

المبحث الثاني: واقع الأهداف الاستراتيجية في قطاع التعليم.

المبحث الثالث: الجانب العملي.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

ب. دراسات سابقة: سيتم هنا طرح عدد من دراسات السابقة خاصة بمتغيرات البحث، ولتنظيم عملية الطرح تم وضع الدراسات في الجدول (1):

الجدول (1): دراسات سابقة

1. دراسة (الحسين، 2020):

نوع الدراسة ومحلها	رسالة ماجستير، السودان، جامعة السودان
اسم الباحث	خديجة مصطفى عبدالرحمن الحسين
عنوان الدراسة	نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الخاص في المرحلة الثانوية في ولاية الخرطوم-دراسة على عينة من مؤسسات التعليم الخاص بالمرحلة الثانوية بولاية الخرطوم.
هدف الدراسة	هدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية: - التعرف على كيفية تحديد تكلفة الخدمة التعليمية من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. - معرفة دور نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات لترشيد القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة في مؤسسة التعليم الثانوي. - تقديم توصيات بناءً على نتائج البحث تمكن من تحسين جودة الخدمة التعليمية المقدمة لطالب التعليم الثانوي.

- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب بصورة عادلة. - تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في النظام التقليدي في تحديد تكلفة الطالب. - تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق الأهداف الاستراتيجية بالصورة المطلوبة.	أهم الاستنتاجات
--	-----------------

2. دراسة (أبو رشيد وآخرون، 2020):

نوع الدراسة ومحلها	بحث، سوريا، جامعة حلب
اسم الباحث	هائل ابو رشيد واسماعيل خليل الحسن
عنوان الدراسة	نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية دراسة تطبيقية على جامعة حلب.
هدف الدراسة	يمكن تلخيص أهداف البحث في الأهداف التالية: - بيان إلى أي مدى يمكن قياس تكلفة الخدمات التعليمية بطريقة دقيقة وعادلة عندما يطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الجامعات الحكومية السورية. - بيان إلى أي مدى يمكن تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية عندما يطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الحكومية السورية. - بيان إلى أي مدى يمكن تطوير وتحديث محاسبة التكاليف في الجامعات الحكومية السورية، عندما يطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة باعتباره أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
أهم الاستنتاجات	- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الحكومية السورية إلى قياس تكلفة مخرجاتها بطريقة دقيقة وعادلة. - يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الحكومية السورية إلى تخفيض تكلفة الخدمة التعليمية في بعض الكليات، وتزايد هذه التكلفة في كليات أخرى، وذلك وفق الاستفادة الفعلية لوحدة الخدمة من موارد الجامعة.

3. دراسة (عبدالمجيد، 2014):

نوع الدراسة ومحلها	رسالة ماجستير، السودان، جامعة الجزيرة
اسم الباحث	سوسن مسلم حسن عبد المجيد
عنوان الدراسة	أسس تسعير الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي السودانية دراسة مقارنة بين المؤسسات الحكومية والخاصة

- التعرف على الأسس التي يتم تباعها لتسعير الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي المختلفة. - التعرف على إمكانية استخدام أساليب علمية كمحاسبة التكاليف في تسعير الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي. - تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي من خلال اختيار أسس التسعير الملائمة.	هدف الدراسة
- لا يختلف مفهوم السعر في مؤسسات التعليم العالي عن مفهومه في المؤسسات الخدمية الأخرى. - عدم وجود دور فعال للجهات الحكومية في قرارات التسعير سوى على نطاق المؤسسات الحكومية أو الخاصة. - تعود أسباب التفاوت الكبير بين الرسوم الدراسية في الجامعات الحكومية الخاصة إلى: ❖ عدم وجود دعم مادي من الجهات الحكومية للجامعات الخاصة. ❖ انخفاض نسبة القبول في مؤسسات التعليم العالي الخاصة مقارنة بمثيلاتها الحكومية. ❖ سعي مؤسسات التعليم العالي الخاصة لتحقيق الهدف الأساسي لها والمتمثل في الربح المادي.	أهم الاستنتاجات

4. دراسة (العزاوي، 2009):

نوع الدراسة ومحلها	بحث، العراق، جامعة بغداد
اسم الباحث	محمد سلمان العزاوي
عنوان الدراسة	استخدام محاسبة تكاليف في احتساب تكاليف المؤسسات التعليمية دراسة تطبيقية في جامعة بغداد
هدف الدراسة	- قياس كلفة اعداد الطالب الجامعي سواء في مجال الدراسة الاولى أو الدراسات العليا في جامعة بغداد - تكوين قواعد للمعلومات الخاصة بكلفة اعداد الطالب الجامعي على أسس علمية بهدف مساندة الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.
أهم الاستنتاجات	- كلما كان عدد الطلبة قليل كانت كلفة اعداد الطالب الواحد في السنة كبيرة وذلك لوجود تكاليف ثابتة لا بد من انفاقها بغض النظر عن عدد الطلبة وكلما كان عدد الطلبة كبير قلت كلفة الطالب الواحد. - أن الكلفة الفعلية التي انعكست في كلفة اعداد الطالب هي رواتب الهيئة التدريسية في الجامعة في حين لم يكن لنفقات البحث والتطوير والمشاريع المهنية والأبحاث العلمية اي دور مهم في كلفة اعداد الطالب. - ان كلفة اعداد الطالب تساعد ادارة في تخصيص مبالغ الموازنة للأعوام القادمة بصورة أكثر عدالة.

رؤية تحليلية للدراسات السابقة وتميز البحث الحالي عنها:

بعد استعراض الدراسات السابقة يتضح للباحثان أنها تباينت فيما بينها من حيث الاهداف والمحتويات واساليب التحليل ونماذج الدراسات وميادين التطبيق أو اختيار الفرضيات وتقاربها في

- الأسس النظرية الى حد ما حول محاور البحث كل على حدة، إلا ان نقاط الاختلاف والتميز في البحث الحالي يمكن توضيحها بالآتي:
 1. يختلف البحث عن الدراسات السابقة كونه يدرس الموضوع على مستوى تحديد تكلفة خدمة التعليم في ضوء الأهداف الاستراتيجية وبيان أثر هيكل الأهداف الاستراتيجية على تحديد تكلفة الطالب في التعليم الحكومي حيث تناول الموضوع بكل ابعاده، وذلك يجعله البحث الاول في العراق الذي تناول تحديد تكلفة التعليم في ضوء الأهداف الاستراتيجية.
 2. تميز هذا البحث بتحديد تكلفة التعليم الحكومي بالنظام التقليدي وكذلك نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC).
 3. ان ندرة الدراسات المحاسبية حول موضوع تحديد تكلفة خدمة التعليم في ضوء الأهداف الاستراتيجية يجعل هذه البحث يحقق تميزا واضحا.
 4. توزعت عناوين الدراسات السابقة بين متغيري أحد ابعاد البحث وهو تحديد تكلفة الخدمة التعليمية، ولم تشمل المتغير الاخر الأهداف الاستراتيجية.
 5. مجال الاستفادة من الدراسات السابقة:
 - ❖ الاطلاع على محتويات الدراسات السابقة ومتغيراتها واتجاهات الدراسة فيها، من خلال بناء منهجية البحث الحالي وصولا الى الفرضيات ثم الاستنتاجات والتوصيات.
 - ❖ المساعدة في تحديد تكلفة الطالب بالنظام التقليدي وكذلك نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- إن كل هذا لا يعني أن البحث الحالي مختلف بشكل تام عن كل الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع ولا يعني عدم الاستفادة من تلك الدراسات، بل توجد قواسم مشتركة بين البحث الحالي والدراسات السابقة وان الدراسات السابقة تعد اساساً هاماً لانطلاق البحث الحالي ودعمه لإطاره النظري والعملي.

المبحث الاول: تحديد تكلفة خدمة التعليم

أولاً: مفهوم تكلفة خدمة التعليم: ويمكن تعريف التكلفة بأنها: تضحية بموارد اقتصادية للحصول على خدمة بهدف إنتاج خدمة أخرى (منصور، الصديق، 2009: 13)

اما في قطاع التعليم فيقصد بالتكلفة التعليمية بأنها لا تختلف في مضمونها عن مفهوم التكلفة بصورة عامة حيث عرفت التكلفة التعليمية بأنها: إجمالي القيم النقدية والعينية التي تنفق من قبل الحكومة أو الأفراد للوصول إلى أهداف تعليمية، وهي لا تقتصر على الأموال التي تنفق على التعليم وإنما تشمل جميع الجهود المالية والمعنوية والأشياء المضحى بها والتي يمكن وضع تقدير مالي لها. (العنزي، 2016: 315) وعرفت الكلفة التعليمية أيضاً بأنها: مجموع ما يُخصص على كل طالب من مجموع ما تنفقه الدولة على التعليم. (الضويان، 2005: 20)

ثانياً. طبيعة الأنشطة الخدمية في المؤسسات التعليمية: تعرف جمعية التسويق الأمريكية الخدمة على أساس أنها تتضمن أنشطة، فوائد أو نواحي إشباع تقدم للبيع أو تكون مصاحبة لبيع السلع. (عبدالمجيد، 2017: 6) إن مفهوم الخدمة التعليمية هو ما تقدمه المؤسسات التعليمية عن طريق مجموعة من الأنشطة المسؤولة في إدارة العملية التعليمية من أجل تقديم الخدمة بما يلبي احتياجات الطلبة بشكل مباشر من أجل اكتسابهم خبرات تنعكس بشكل غير مباشر على المجتمع والبيئة التي يعملون بها (فيصل، وحمدان، 2020: 64)

إن المؤسسات التعليمية تعدّ إحدى التنظيمات الحكومية التي تهدف إلى تقديم الخدمات التعليمية من دون مقابل. حيث استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، ليقصد بها الوحدات الحكومية والخدمية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تسعى إلى تحقيق ربح، وتعرف التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال بأنها وحدات اقتصادية توفر خدمات ومنافع اجتماعية من دون أن تسعى لتحقيق الربح لأي مالك، وتنصف حقوق الملكية بأنها غير قابلة للبيع والمناجزة وإذا كانت بعض هذه التنظيمات تقدم خدماتها بمقابل فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين أو توسيع نطاق أدائها (الطائي، 2007: 7) إذا كان مقدم الخدمة هو الدولة أو أنه استثمار خاص، إن كانت الدولة هي مقدم الخدمة وكان الهدف هو التطوير، ففي هذه الحالة مراكز الخدمة مؤسسات لا تهدف إلى تحقيق الأرباح كما هو الحال في المدارس الحكومية. وبالتالي تتمثل معايير الإنتاجية في قياس العائد الاجتماعي. أما إذا كان مقدم الخدمة هو القطاع الخاص أو أن الهدف تحقيق الأرباح فإن كفاءة إنتاجية الاستثمار عندئذ تقاس بعائد الفرصة البديلة للاستثمار في مشاريع تتمتع بنفس درجة المخاطرة. (فاروق، 2015: 50).

ثالثاً. الهدف من دراسة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية: إنّ الأهداف العامة لدراسة التكاليف في الوحدات الخدمية فتتلخص فيما يأتي: (عبود، 2007: 59)

1. إنتاج المعلومات وتقديمها للمستفيدين أو أصحاب القرار في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وتقويم الأداء.
2. تحديد تكلفة الخدمة المنتجة: لتتمكن المنظمة من تحديد المنتج من اعمالها عن مدة زمنية معينة ومن ثم تحديد الوضع المالي والتخصيصات التي ستحتاج إليها فيما إذا حدث نمو في حجم النشاط.
3. تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للخدمات المقدمة.
4. الرقابة على التكاليف: ويقصد بذلك مدى تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، أو من خلال مقارنة المدخلات بالمخرجات.
5. ترشيد القرارات الإدارية: عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيداً فإنّه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بتكلفة اقتصادية.

أما في القطاع التعليمي فإنّ أهداف دراسة الكلفة التعليمية تتمثل: (العنزي، 2016: 316)

1. التوازن بين ميزانية التعليم وغيرها من الميزانيات المخصصة للقطاع الوطني ومن هنا يظهر دور المشرفين على التعليم في أهمية زيادة حصة التعليم من الميزانية العامة.
 2. توزيع الموارد المتاحة للتعليم توزيعاً عادلاً بين مراحل التعليم وحسب أولويات الخطة التعليمية الخاصة بالتربية أو الوزارة المعنية.
 3. الاهتمام بدراسة تكلفة التعليم، وهذه الدراسة تساعد في تقدير نفقات التعليم.
 4. التنبؤ بتكلفة التعليم يساعد في البحث عن مصادر جديدة للتمويل.
 5. أهمية استثمار الموارد المادية والبشرية من قبل المؤسسات التعليمية استثماراً أمثل.
- مما تقدم يرى الباحثان أن من أهم أهداف دراسة خدمة التعليم هي المساعدة على تحديد حجم الاستثمارات، والانفاق على خدمة التعليم والتخطيط لتلك النفقات وحسب الأنشطة الضرورية لها واعداد الموازنات.

رابعاً. نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

1. مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): يعرف على أنه أحد الأساليب المتطورة في مجال محاسبة التكاليف الذي يحقق الدقة في تحديد تكلفة الخدمات في المؤسسات التعليمية، في ظل وجود تشكيلة متنوعة من الخدمات وبالتالي توفير معلومات عن أنشطة المؤسسات التعليمية، وتكاليف أداء هذه الأنشطة ومسببات هذه التكلفة، وذلك حتى يمكن تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات وفقاً للأنشطة التي قامت بها المؤسسة التعليمية لتحقيق هذه الخدمات. (ابو رشيد، والحسين: 2020: 471)

وقد عرف مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بأنه: هو مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية الخدمات التي تقدمها المؤسسة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة. (يعقوب، بجاي، 2017: 6)

2. خطوات تصميم نظام الكلفة على أساس الأنشطة: يمكن توضيح خطوات أسلوب (ABC) بالآتي: (مسلم، 2020: 37-38)

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية المستهلكة للموارد في المؤسسة: تمثل الخطوة الأولى في تصميم تقنيته (ABC) في إجراء تحليل للنشاط لتحديد تكاليف الموارد وأنشطة الوحدة ويتمثل من بداية طلب الخدمة مروراً بالعملية الإنتاجية حتى الوصول بأنشطة التسجيل المستهلك وحسب تقنية التكاليف على أساس النشاط يمكن تصنيف الأنشطة على أربع مستويات:

1. الأنشطة على مستوى الوحدة: وتشمل تلك الأنشطة والعمليات التي تحدث عند إنتاج كل وحدة وهي مرتبطة بالوحدات لأن كلف هذه الأنشطة تزداد عند زيادة أي وحدة منتجة وتتناقص بانخفاضها.

2. الأنشطة على مستوى الدفعة: تمثل الأنشطة التي تخص مجموعة دفعة من الوحدات المنتجة مثل نشاطات تهيئة المكان للفحوصات الأولية للمنتجات ونشاط التهيئة للمكان وكلف هذا النشاط تتغير مع عدد الدفعات وتبقى ثابتة لجميع الوحدات ضمن الدفعة كلما زاد عدد مرات تهيئة المكان.

3. الأنشطة على مستوى المنتج: تتمثل بالأنشطة اللازمة لدعم خط إنتاج كامل ولكن لا يتم تنفيذها في كل مرة وحدة جديده وترتبط بالإنتاج بشكل عام ومن أمثلتها وضع مواصفات المنتج وتحضير تصاميم للمنتج.

4. الأنشطة المساندة للوحدة: هي تلك الأنشطة والعمليات المطلوبة من أجل أن تحدث عملية الإنتاج بأكملها ومن أمثلة تكاليف النشاط هذه رواتب إدارة المصنع.

الخطوة الثانية تجميع كل الأنشطة في مجموعات التكلفة: تبدأ هذه الخطوة بعد تحديد الأنشطة وتتمثل هذه العملية ب تحديد مستوى التجمع لمجاميع تكلفة المواد المستنفذة، وخلال مزاولة الأنشطة يتم تحديد مركز كل نشاط من خلال تسجيل كلف هذه الأنشطة بشكل منفصل وتسمى المراكز التي يتم تجميع فيها مجموعات التكلفة.

الخطوة الثالثة تتمثل بتحديد مقاييس الأنشطة موجهات التكلفة: تتمثل هذه الخطوة بمستوى النشاط التي تؤثر على الكلف بصورة سلبية خلال فترة زمنية متكررة وهناك علاقة سبب ونتيجة بين مستوى النشاط والتغير في مستوى التكاليف الكلية، فإذا أخذنا تكلفة تصميم المنتج فإنه سوف يتغير مع عدد أجزاء هذا المنتج إذ تعد أجزاء المنتج موجهة تكلفة تصميم المنتج

الخطوة الرابعة تخصيص كلف الأنشطة على المنتجات باستخدام موجهات الكلف: تعد هذه الخطوة المرحلة الثانية من تخصيص التكاليف غير المباشرة بعد أن يتم تجميع تكاليف الأنشطة في

مجمعات الكلف وتحديد مواجهات الكلف لكل مجمع تكلفة (على أساس أن موجه الكلفة هذا يمثل وحدة قياس كل نشاط)

يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلف لكل نشاط ويتم حسابها كالآتي:
تكلفة الوحدة الواحدة من موجه كلف نشاط معين = مجمع الكلف ÷ إجمالي عدد وحدات موجه الكلفة للنشاط
 إن تقنية التكاليف على أساس النشاط تتميز بقدرتها على حساب التكاليف بشكل أكثر دقة من خلال قدرتها على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل دقيق خصوصاً مع تنوع المنتجات كما أنها تساعد على ربط التكاليف الصناعية غير المباشرة في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج مما يساعد على التحديد الدقيق لتكلفة المنتج خلال دورة حياته عبر مراحل سلسلة القيمة وهذا يساهم في تحديد تكلفة المنتج بصورة أفضل مما تقدم، أنظمة التكاليف التقليدية (مسلم، 2020: 37-38)

المبحث الثاني: واقع الأهداف الاستراتيجية في قطاع التعليم

أولاً. مفهوم الأهداف الاستراتيجية: تعد عملية تحديد الأهداف الاستراتيجية للمنظمات عملية مهمة ودقيقة ومعقدة ومسؤولية يترتب عليها تحديد الكثير من الإجراءات والآليات والكيفيات داخل وخارج المنظمة لأن وجود المنظمة مرهون بتحقيق هذه الأهداف، وتكون هذه الأهداف مرنة وقابلة للتعديل من خلال إيجاد البدائل في حال حدوث تغييرات تعيق تحقيق بعض هذه الأهداف، وهذه كلها مقدمات ضرورية تعتمد في عملية اتخاذ القرار الذي سيرسم ملامح السياسة المستقبلية للمنظمة، توجد في نظرية المنظمة معايير عدة لتصنيف الأهداف مثل (الزمن، المستوى التنظيمي، الوظيفة، الموقف، الامكانيات ومخاطر المستقبل على وفق نتائج تحليل swot). (صابر، 2019: 13)
 وتعرف أيضاً على أنها التزامات تتعهد بها المنظمة لترجمة رؤيتها، ورسالتها إلى واقع عملي، وضمن توقيت محدد، وبكلفة مناسبة، والمؤشر الذي تم ذكره فضلاً عن الوقت تحدّث عن التكلفة مما يدل على أن الفكر الاستراتيجي محكوم بثنائية المال، والوقت، وإمكانية الموازنة بينهما، وبما أن الوقت نادر، والمال متوفر نسبياً فإن مقاييس الأهداف المالية تكون محدودة إذا ما تمت مقارنتها بالأهداف الاستراتيجية. (العامري، 2015: 65) النتائج المرغوب تحقيقها بالجهد الفردي أو الجماعي خلال فترة زمنية محددة، أي إنها رغبة تحدد حاضراً ويؤمل أن تحقق مستقبلاً عن طريق أداء عمل أو ممارسة نشاطات معينة، وبناءً على ما تقدم فإنها نتائج مطلوب تحقيقها بالمستقبل، فإذا كانت النتائج المطلوب تحقيقها بالمستقبل البعيد، فهي أهداف استراتيجية، وإذا كانت أهدافاً في الأجل القريب فهي أهداف تكتيكية، وعلى ذلك فإن الأهداف في الأجل القصير يجب أن تستمد من الأهداف في الأجل الطويل (الصبيحات، 2019: 276).

ويرى التمي أن مفهوم الأهداف الاستراتيجية يتضمن الآتي: (التمي، 2009: 18).

❖ هي دليل ومنهج موجه للإدارة الاستراتيجية وفي إحدى مراحل الإدارة الاستراتيجية.

❖ تعد من متطلبات التفكير الاستراتيجي.

❖ هي النهايات والنتائج المحددة التي تحاول المنشأة تحقيقها من خلال تحديد أنشطتها والسعي وراء رسالتها والاستثمار الأمثل للموارد البشرية والمادية المعتادة أو التي يمكن إيجادها حالياً وفي المستقبل القريب والبعيد والتي تخطط المنشأة للوصول إليها في فترة زمنية معينة وبفضل أن تكون متوسطة أو قصيرة الأجل.

- ❖ هي المصّب النهائي لأهم مورد في الرؤية الاستراتيجية ورسالة المنشأة لذا تتفاعل الأهداف الاستراتيجية معها لتكون جزء من العملية التي تحوّل الرؤية إلى واقع وإن القليل من هذه الأهداف الواسعة هي التي تظهر بشكل رئيس في بيان رسالة المنشأة، فهي تعمل على أخذ العموميات الموجودة في الرسالة وتحويلها إلى التزام أكثر دقة وتخصصاً.
- ❖ هي تعبير عن نية المخطط الانتقال من الموقف الحالي إلى الموقف المستهدف الذي يزيد نوعياً من حيث القدرة على الإنجاز من الموقف الحالي وهي قابلة للقياس.
- ❖ هي مقياس الأداء الذي تسعى المنشأة للوصول إليه بفاعلية.

إن الأهداف الاستراتيجية تحدد توجهات المؤسسة التعليمية وتعكس مدى قدرتها على التفاعل مع بيئتها، ويجب أن تكون الأهداف الاستراتيجية واضحة لكل من يهتم الأمر في المدرسة ويمكن استخدامها لخلق الالتزام لدى من يعينهم الأمر وخاصة العاملين في المدرسة. وإن تكون الأهداف ممكنة البلوغ والتحقق، وتركز على النتيجة المستهدفة وليس كيفية بلوغها، وغالباً تكون الأهداف الاستراتيجية مرتبطة باحتياجات المجتمع الحالية والمستقبلية، وتكلفة الخدمات التربوية التي تقدمها المدرسة على مدى زمني معين مراعية متطلبات التطور وما به من متغيرات متسارعة ومرتبطة بعصر العولمة (احمد، 2020: 104).

ومما تقدم يرى الباحثان أن مفهوم الأهداف الاستراتيجية في المؤسسات التعليمية يندرج تحت مفهوم التوجه الاستراتيجي للمؤسسة التعليمية وهي تحدد توجهات المؤسسة وتعتبر مقياس أداء المؤسسة وبالتالي هي ترجمة لرؤية المؤسسة التعليمية ورسالتها، ويجب أن تحدد بتوقيت معين وامكانيات ملائمة، وينظر لها على أنها رغبة تحدد في الحاضر وتحقق في المستقبل على مستوى المؤسسة التعليمية وأن الأهداف في المؤسسة التعليمية يجب أن توضح مدى قدرة المؤسسة في بيئتها وأهمية القرارات وتسلسلها في المؤسسة، وأن تكون موضوعية وواضحة وقابلة للتحقق وإن تبين ما يجب انجازه ومتى يجب انجازه على مستوى المؤسسة التعليمية، وهي أيضاً ما تطمح إليه المؤسسة التعليمية جراء الانفاق والاستثمار في الموارد المادية والبشرية في الحاضر والمستقبل، ويجب أن تعبر الأهداف عن رغبة الإدارة العليا في المؤسسة التعليمية للوصول إلى الموقف المستهدف بدلاً من الموقف الحالي، وأن تكون قابلة للقياس وتفي باحتياجات المجتمع وأصحاب المصالح الحالية والمستقبلية أن تكون ضمن نفقات واستثمارات واضحة ومحددة.

ثانياً. صياغة الأهداف الاستراتيجية: ومن الضروري حين يتم صياغة الأهداف الاستراتيجية مراعاة أهم الخدمات التي تقدم لزملائهم وتحديد رغباتهم واحتياجاتهم كما ينبغي أن يتم البحث في كيفية بناء وتنمية المؤسسة التعليمية خاصة بناء قدرات وكفاءات العاملين بها وبناء الهيكل التنظيمي وأساليب تدعيم وتعزيز الانتاجية التعليمية في المؤسسة. (جوهر والباسل، 2017: 84)

إن صياغة الأهداف الاستراتيجية للمدرسة يلزمها توافر عدد من الافراد ممن لديهم القدرة على استقرار المستقبل، ورصد التغيرات البيئية المحيطة بالمدرسة وتحليلها ومعرفة الفرق بين الوضع الحالي للمدرسة والوضع الذي تنشده مستقبلاً، وإذا ما أرادت مديرية التربية أن تكون المخرجات التعليمية جيدة يجب أن تبني خطة محددة الأهداف تراعي متطلبات المرحلة التي بصدها، ومن بين أهم القضايا الاستراتيجية التي يتوجب معرفتها هي تلك القضايا التي تشكل العناصر الأساسية في المدارس، ويكمن تأثير تلك القضايا على مختلف جوانب العمل في المدرسة، هذه القضايا الاستراتيجية تتناول الموضوعات الآتية: (أحمد، 2020: 105)

- ❖ حجم التكلفة للعملية التربوية في المدرسة.
- ❖ صلاحية المدرسة، وهل هي مفوضة أو غير مفوضة للعمل من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- ❖ رسالة المدرسة ومنظومة القيم والمبادئ التي تسودها.
- ❖ مستوى جودة نتائجها التعليمي.
- ❖ مستوى الخدمات التي تقدمها المدرسة.
- ❖ موقف المدرسة ممن يتعاملون معها من طلاب وأولياء أمور وموقف هؤلاء من المدرسة.
- ❖ أسلوب العمل الإداري في المدرسة، وتزكية الهيكل العام للعاملين في المدرسة.

المبحث الثالث: الجانب العملي

أولاً. الأهداف الاستراتيجية للتعليم الحكومي: تمثل الأهداف الاستراتيجية للمنظمات على اختلاف أنواعها ومن ضمنها المؤسسات التعليمية الأساس الذي تعتمده هذه المنظمات في توجيه أنشطتها المختلفة، ويرتكز الهدف الاستراتيجي لأي منظمة على رؤية ورسالة المنظمة فهو لا ينبثق من فراغ إنما يكون مكملاً للرؤية والرسالة.

وفي إطار المؤسسات التعليمية يمكن القول أنها تشترك في أهداف أساسية تتمثل في تزويد المجتمع بالعلم المعرفة وبناء أجيال تسهم في خدمة المجتمع.

رؤية ورسالة وأهداف المديرية العامة لتربية محافظة نينوى:

1. **الرؤية:** تحقيق الريادة والتميز في مجالات التعليم والتعلم والبحث العلمي وإنتاج المعرفة ونشرها وخدمة المجتمع للوصول إلى المراكز المتقدمة والعمل الحثيث لخلق جيل واعٍ قادر على مواكبة التطور وتحمل المسؤولية لغاية أسمى وهي التفاعل مع المجتمع علمياً وأخلاقياً.
2. **الرسالة:** توفير برامج متقدمة للتعليم في مختلف التخصصات وعلى المستويات كافة وفق معايير عالية تهدف إلى تأهيل جيل كفوء يساهم في تنمية المجتمع معرفياً واقتصادياً واجتماعياً وتراعي خصوصياته، فضلاً عن الالتزام بالقيم الروحية والأخلاقية والمهنية وإيجاد بيئة محفزة للتعلم والإبداع الفكري ودعم حقوق الإنسان والحفاظ على البيئة.

3. الأهداف:

- أ. اعداد الملاكات علمياً ومهنياً وتربوياً في مختلف مجالات المعرفة وفقاً لموصفات مميزة للجودة، والمقصود بالملاكات المعلمين، المدرسين، الإداريين، المهنين منهم وإدخالهم بدورات كل من حسب اختصاصه لكي يكون ملماً باختصاصه ومواكباً للتقدم العلمي الحاصل في المجتمع وذلك في شعبة التدريب في قسم الاعداد والتدريب التابع للمديرية العامة لتربية نينوى.
- ب. اتخاذ التكنولوجيا الحديثة ومتطلبات العصر الحديث في عملية تطوير التعليم في المدرسة.
- ج. عمل مرسم في المدرسة وذلك لتعليم الطلبة فن الرسم والخط والحرف اليدوية والأعمال اليدوية المختلفة واكتشاف المواهب.
- د. توفير مناخ تربوي يشجع على التعليم من خلال: (صفوف مماثلة، ان تكون الصحيات صالحة للاستخدام، قاعة للمطالعة، نافورة، حديقة، عمل مسابقات علمية، أنشطة اجتماعية، أنشطة رياضية واستعراضات، وتشجيع الطالبات على زيارة المختبرات والعمل بها بصورة عملية).
- هـ. الزيارات الإشرافية المستمرة على المدارس من قبل المشرفين الاختصاص والتربويين. (المديرية العامة لتربية نينوى، قسم التخطيط التربوي).

- مما تقدم يرى الباحثان ان الأهداف الاستراتيجية منسجمة مع الرؤية والرسالة لمديرية تربية نينوى بحسب الاتي:
- اهتمت الأهداف بالتوصيات الخاصة بالفترات القادمة (سنة او عدة سنوات) حيث لم يتم الاشارة الى لفظ استراتيجية مع الأهداف.
 - أن الأهداف كانت واضحة وقابلة لتحقيق وهي موضوعية إلى حد كبير.
 - هي تشير ضمنا إلى الانفاق والاستثمار في الموارد المادية والبشرية حاضراً مستقبلاً.
 - اشارت إلى الحداثة في اساليب التعليم وخاصة اتخاذ التكنولوجيا الحديثة مع مواكبة التقدم العلمي في المجتمع.
 - ولغرض تحقيق هدف الدراسة وقع الاختيار على مدرسة حكومية وهي إعدادية اليمن للبنات وقام الباحث بترجمة الأهداف الاستراتيجية الخاصة بالمدرسة إلى اللغة المالية لكي يتم التعامل معها في الجانب العملي.
- إعدادية اليمن للبنات:**

تم افتتاح إعدادية اليمن في مدينة الموصل، حي الوحدة قرب جامع عبدالرزاق في تاريخ 1990/7/25 وتضم الاعدادية 15 صفا وبمساحة 8 دونم وتحتوي المدرسة على ثلاث مختبرات للكيمياء، والفيزياء، والاحياء، وقاعة للحاسوب وتحتوي المدرسة على مرسم وحديقة كبيرة ونافورة، ويوضح الجدول (2) الأهداف الاستراتيجية وترجمتها إلى اللغة المالية:

الجدول (2): ترجمة الاهداف الاستراتيجية للمدرسة الحكومية الى اللغة المالية

ت	الاهداف الاستراتيجية	المصاريف والتنفقات	
		كل المصاريف	ما يخص السنة
١	اعداد الملاكات علميا ومهنيا وتربويا في مختلف مجالات المعرفة وفقا لمواصفات مميزة للجودة، والمقصود بالملاكات: المعلمين، المدرسين، الإداريين، المهنيين منهم وإنخالفهم بنورات كل بحسب اختصاصه لكي يكون لما يختص به ومواكبا للتقدم العلمي الحاصل في المجتمع وذلك في شعبة التدريب في قسم الاعداد والتدريب التابع لتربية نينوى.		الرواتب في المدرسة 339,438,264
			كلفة تدريب الاساتذة في مديرية التربية 474,198,925
			عدد الطلاب ÷ 821,796
			أجرة تدريب كل طالب = 577,027
			× 730 421,230
			339,859,494
٢	اتخاذ التكنولوجيا الحديثة ومتطلبات العصر الحديث في عملية تطوير التعليم في المدرسة.	حاسبة 22	مليون
		6,600,000 (300,000 × 22)	5 سنوات
		300,000 داتابوز	
		200,000 طابعة كقون	
		200,000 طابعة كقون	
		200,000 طابعة كقون	
		200,000 طابعة كقون	
		400,000 حاسبة المرشدة	
		2,500,000 كاميرات	
		150,000 شبكة نت	
		المجموع 10,750,000	2,150,000
٣	عمل مرسم في المدرسة وذلك لتعليم الطلبة فن الرسم والخط والحرف اليدوية والأعمال اليدوية المختلفة واكتشاف المواهب.	240,000 دولاب	آف
		400,000 ميز خشب عدد 8	سنوات
		250,000 أدوات رسم	
		المجموع 890,000	178,000

ت	المصاريف والتنفقات			الاهداف الاستراتيجية
	كل المصاريف		ما يخص السنة	
٤	توفير مناخ تربوي يشجع على التعلم من خلال:		127,794,000	مليون
			21,299,000	سنوات
	30 رحلة بكل صف			
	2,850,000 (95,000 × 30)			
	80,000 + كاميرا بكل صف			
	2,930,000 المجموع			
	14 × صف			
	41,020,000 تكلفة الصف			
	7,000,000			
	أن تكون الصحبات صالحة للاستعمال.			
٥	20,000,000 مكتبة متوسطة			
	900,000 دولاب			
	744,000 ميز عدد 9 مع كراسي			
	21,674,000			
	6,500,000			
	15,500,000			
	600,000 مظلات			
	16,100,000			
	13,000,000 مختبر فيزياء			
	12,000,000 مختبر كيمياء			
٥	10,500,000 مختبر أحياء			
	35,500,000			
	127,794,000			
	500,000			
	250,000			
	1,250,000			
	22,549,000			
	127,916,000			
	+ 217,914,600			
	= 345,830,600			
٥	÷ 764,421			
	= 452,408			
	× 730			
	365,066,752			
	مجموع تكلفة الأهداف الاستراتيجية للمدرسة الحكومية			
	330,258			
	اجور إشرافية لكل طالب			
	المشرفين التربويين والاختصاص			
	مراقبة عمل المدارس وأداء التدريسين (زيارات			
	الانشطة الاجتماعية			
	الانشطة الرياضية واستعراضات			
	عمل مسابقات علمية			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات مديرية التربية والمدرسة.

تم الحصول على البيانات في الجدول أعلاه من خلال تحويل الأهداف الاستراتيجية الخاصة بمديرية تربية محافظة نينوى الى ما يقابلها من تكلفة مالية حيث تم الاطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بالتربية وكذلك اجراء الزيارات الميدانية إلى مدراء الاقسام والشعب في مديرية تربية محافظة نينوى وكالاتي:

1. تتضمن بيانات الهدف الأول رواتب الكوادر العاملة في مديرية تربية نينوى بالإضافة الى تكاليف التدريب والتأهيل ولكي يتم اعداد ملاكات مؤهلة مهنيًا وعلميًا وتربويًا لابد من تدريب تلك الملاكات وادخالهم في دورات تدريبية ولا يمكن حساب تكلفة تدريب الطالب الواحد أو المدرسة الواحدة من تلك الدورات لأن عدد الملاكات المتدربة يختلف من مدرسة الى اخرى ولإيجاد تكلفة تدريب الطالب تم توزيع مبلغ الاشتراك في الدورات الموجود في جدول المصروفات النهائية على الموازنة الاعتيادية لشهر كانون الثاني سنة 2019.

(474,198,925) مليون ومن قسمة المبلغ على عدد الطلاب لسنة 2019 والبالغ عددهم (821,796) طالب وطالبة لكي يتم الحصول على تكلفة التدريب البالغة (577,027) تكلفة تدريب كل طالب.

2. تمت في هذه الفقرة تحديد تكلفة غرفة الحاسوب وكذلك الطابعات والالكترونيات الموجودة في المدرسة حيث تم الحصول على المبالغ من خلال زيارة إلى الشعبة الالكترونية في قسم شؤون المناهج وتمت الحصول على المبالغ.

3. تم الحصول على المبالغ الخاصة بتكلفة المرسوم من خلال زيارة قسم التجهيزات وكذلك زيارة المخازن الموجودة في معارض البيع المباشر.

4. تمت الحصول على البيانات من قسم التجهيزات وكالاتي:
❖ الصفوف:

95,000 دينار تكلفة الرحلة الواحدة/قسم التجهيزات (التي يجلس عليها الطالب في الصف).

80,000 سعر الكامرة الواحدة/قسم المناهج.

❖ قاعة المطالعة:

20,000,000 مليون (المكتبة متوسطة الحجم) قسم شؤون المناهج.

فيما يتعلق بالحديقة والنافورات والمظلات تمت تحديد المبالغ الخاصة من خلال مقابلة مديرة المدرسة وكذلك المقاول الذي أشرف على المقولة حيث تمت المقولة عام 2013 ولا يوجد تفاصيل متعلقة بالمقولة في مديرية تربية نينوى وايضا تم تحديد المبالغ الخاصة بالمختبرات من خلال زيارة قسم شؤون المناهج شعبة التقنيات العلمية الخاصة بالمختبرات: كيمياء، فيزياء، احياء.

5. الزيارات الإشرافية لكل من المشرفين الاختصاص والتربويين، تختلف هذا الزيارات من مدرسة إلى أخرى حيث ان هنالك مدارس في مركز مدينة الموصل تمت فيها الزيارات بشكل منتظم وهناك مدارس اخرى في اطراف المحافظة تكون الزيارات فيها شبه معدومة ولتحديد تكلفة كل طالب من الزيارات الإشرافية لابد من تحديد مبلغ تلك الزيارات حيث تنطوي تحت بند (نفقات وسائط نقل) واستخراج مبالغ زيارات الاشراف من ذلك البند ونظرا للظروف التي مر بها العراق بشكل خاص والعالم بشكل عام فيما يتعلق بجوائح والازمات فمن الصعب إيجاد مبلغ تلك الزيارات للعام 2019 فقد تم اخذ عام 2013 عينة والتقسيم على عدد الطلاب بنفس السنة حيث بلغ مقدار ايجار وسائط نقل لسنة 2013 (1,264,730,000) مليار ووسائط نقل الزيارات الإشرافية (345,830,600) مليون، فيما بلغ عدد الطلاب (764,421) لسنة 2013.

ثانيا. قياس تكلفة الطالب وفق النظام التقليدي واسلوب (ABC): بعد أن تم ترجمة الأهداف الاستراتيجية للمدرسة الحكومية إلى اللغة المالية، يتم قياس تكلفة الطالب وفق النظام التقليدي وكذلك نظام قياس التكاليف على اساس الانشطة تقنية (ABC).

1. قياس تكاليف الطالب وفق النظام التقليدي: تم حصر عناصر التكاليف المنفقة من الدفاتر والسجلات في المديرية العامة لتربية نينوى علما أن المديرية تطبق النظام المحاسبي الحكومي حيث ان النظام المحاسبي الحكومي يشمل الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق ربح مادي وإنما تقدم الخدمة مجاناً للمجتمع مثل (التربية، والدفاع، والداخلية، والتعليم العالي، والبلدية) حيث إن هذه الوزارات ليس لها رأس مال وإنما تقدم الخدمة مجاناً مقابل ما يخصص لها في الموازنة العامة للدولة والجداول (3-4) توضح بنود المصروفات والموجودات في اعدادية اليمن للبنات.

الجدول (3): بنود المصروفات في المدرسة:

ت	البيان	التكلفة (بالدينار)	نوع المصروف
1	الكتب المدرسية	11,010,250	سنوي
2	القرطاسية والاستنساخ	600,000	سنوي
3	مواد تنظيف	500,000	سنوي
4	راتب المدير	505,800	شهري
5	راتب المعاونات	3,438,000	شهري
6	راتب الحارس	482,000	شهري
7	راتب الفراش	581,000	شهري
8	رواتب المدرسين / 21 مدرس	22,797,722	شهري
9	راتب الحرفي	482,000	شهري
10	مصاريف صيانة	1,000,000	سنوي
11	انترنت	420,000	سنوي
12	اجور زيارات إشرافية	330,000	سنوي
13	كلف تدريب الأستاذة	397,000	سنوي
14	عمل مسابقات علمية	500,000	سنوي
15	انشطة رياضية واستعراضات	750,000	سنوي

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

الجدول (4): بنود الموجودات والأجهزة المكتبية في المدرسة

ت	البيان	التكلفة (بالدينار)	عمرها الافتراضي	التكلفة السنوية
1	بناية المدرسة	355,000,000	20 سنة	17,750,000
2	بناية الحاسوب	45,260,000	20 سنة	2,263,000
3	المختبرات العلمية كيمياء/فيزياء/أحياء	35,500,000	10 سنوات	3,550,000
4	رحلات مدرسية	32,500,000	6 سنوات	5,416,500
5	أثاث غرفة الحاسوب	11,200,000	5 سنوات	2,240,000
6	أثاث الكاتبة والمخزن	2,850,000	5 سنوات	570,000
7	أثاث مكتب المدير	1,905,000	5 سنوات	381,000
8	أثاث المحاسبة والمرشدة	1,700,000	5 سنوات	340,000
9	أثاث المدرسات والمعاونات	2,890,000	5 سنوات	578,000
10	كرفان الحارس	1,260,000	7 سنوات	180,000
11	نافورة وحديقة	22,500,000	10 سنوات	2,250,000
12	سارية علم	50,000	5 سنوات	10,000
13	سبورات عدد 20	2,100,000	6 سنوات	350,000
14	مولدة كهرباء	12,500,000	8 سنوات	1,562,500
15	حواسيب واجهزة غ حاسوب	17,540,000	5 سنوات	3,508,000

ت	البيان	التكلفة (بالدينار)	عمرها الافتراضي	التكلفة السنوية
16	أركنديشن عدد 1	400,000	4 سنوات	100,000
17	مبردات الهواء	2000,000	4 سنوات	500,000
18	برادات ماء عدد 4	1,600,000	4 سنوات	533,500
19	كاميرات مراقبة	2,700,000	5 سنوات	540,000
20	حاسبة + 3 طابعة نوع كانون	1,100,000	4 سنوات	275,000
21	برج + راوتر	200,000	5 سنوات	40,000
	المجموع	552,755,000		42,937,500

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

ويمكن اعداد قائمة تكاليف في المدرسة الحكومية لسنة (2019-2020) وكما في الجدول (5).
الجدول (5): قائمة التكاليف لمدرسة اليمن للبنات للسنة الدراسية 2019-2020 المبالغ بالدينار

البيان	جزئي	كلي
المواد: - مواد تنظيف - قرطاسية واستنساخ - كتب مدرسية	500,000 600,000 11,010,250	12,110,250
الأجور: - راتب المدير - راتب المعاونات - راتب الفراش - راتب الحارس - رواتب المدرسين - راتب الحرفي	6,069,600 41,256,000 6,972,000 5,784,000 273,572,664 5,784,000	339,438,264
المصاريف: - مصاريف صيانة - انترنيت - اجور زيارات إشرافية - كلف تدريب الأستاذة - مسابقات علمية - أنشطة رياضية - معارض فنية - الندوات - كهرباء وماء - الاندثار السنوي	1,000,000 420,000 330,000 397,000 500,000 300,000 150,000 50,000 2,500,000 42,937,500	48,584,500
مجموع التكاليف الكلية		400,133,014

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

2. قياس تكاليف الطالب على أساس أسلوب (ABC): بعد أن تم قياس تكاليف الطالب في المدرسة الحكومية ووفق الطريقة التقليدية يتم في المرحلة الثانية قياس تكاليف الطالب وفق تقنية (ABC) ولغرض قياس تكلفة الطالب وفق تقنية (ABC) يتم اتباع الخطوات الآتية:
- ❖ تحديد الأنشطة الرئيسية: ان الأنشطة الرئيسية التي تقوم عليها العملية التعليمية في الوحدات الحكومية (المدارس) هي كالآتي:
 - النشاط التعليمي: يعتبر النشاط من الأنشطة الرئيسية حيث يقوم هذا النشاط بتقديم الخدمة التعليمية للطلبة وأن التكاليف المتعلقة بهذا النشاط هي تكاليف (الرواتب، والكتب المدرسية، والقرطاسية، والانترنت)
 - نشاط البحث والتطوير: يعتبر من الأنشطة الرئيسية الذي يقوم بتطوير الخدمة التعليمية للطلبة ويضم الكلف الآتية (الزيارات الإشرافية، الدورات، الندوات).
 - ❖ تحديد الأنشطة الساندة:
 - النشاط اللاصفي: يعتبر من الأنشطة الساندة ويقوم هذا النشاط بأعمال الأنشطة الرياضية والفنية والمسابقات العلمية من خلال المعارض الفنية والمسابقات الرياضية التي تقيمها التربية وتشترك بها مدارس المحافظة كافة وكذلك المسابقات العلمية للطلبة.
 - النشاط الإداري: يعتبر من الأنشطة الساندة للخدمة التعليمية ويقوم هذا النشاط بصيانة الصفوف، والإنارة، والماء، والوقود، وغيرها.

الجدول (6): الأنشطة الرئيسية والساندة في المدرسة

ت	الأنشطة	التفاصيل
1	النشاط التعليمي	الرواتب
		الكتب المدرسية
		القرطاسية
		الانترنت
2	نشاط البحث والتطوير	الزيارات الإشرافية
		الدورات
		الندوات
3	النشاط اللاصفي	المعارض الفنية
		المسابقات الرياضية
		المسابقات العلمية
4	النشاط الإداري	كهرباء
		ماء
		مواد تنظيف
		صيانة
		اندثار أثاث
		اندثار أجهزة
		اندثار مباني

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

ثالثاً. توزيع التكاليف على الأنشطة: يتم توزيع التكاليف حسب المستندات الرسمية والكتب والدفاتر التي اطلع عليها الباحث من خلال الزيارات التي قام بها الباحث إلى المديرية العامة لتربية نينوى وكما في الجدول (7):

الجدول (7): توزيع التكاليف على الأنشطة

ت	الأنشطة	التفاصيل	تكلفة النشاط
1	النشاط التعليمي	الرواتب	339,438,264
		الكتب المدرسية	11,010,250
		القرطاسية	600,000
		الانترنت	420,000
2	نشاط البحث والتطوير	الزيارات الإشرافية	330,000
		الدورات	397,000
		الندوات	50.000
3	النشاط اللاصفي	المعارض الفنية	150,000
		المسابقات الرياضية	300,000
		المسابقات العلمية	500,000
4	النشاط الإداري	كهرباء	2,000,000
		ماء	500,000
		مواد تنظيف	500,000
		صيانة	1,000,000
		اندثار الاثاث	15,865,500
		اندثار اجهزة	7,059,000
		اندثار المباني	20,013,000

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة
 رابعاً. تحديد موجهات تكلفة الأنشطة: يمكن تحديد موجهات تكلفة الأنشطة في المدرسة كما في الجدول (8).

الجدول (8): موجهات التكلفة في المدرسة الحكومية

ت	الأنشطة	التفاصيل	موجه التكلفة	موجه التكلفة
1	النشاط التعليمي	الرواتب	عدد ساعات التدريس	792*
		الكتب المدرسية	عدد الطلاب	730
		القرطاسية	عدد الطلاب	730
		الانترنت	حزمة البيانات الشهرية	12
2	نشاط البحث والتطوير	الزيارات الإشرافية	عدد الزيارات	42
		الدورات	عدد ساعات الدورات	70**
		الندوات	عدد ساعات الندوات	10***

ت	الانشطة	التفاصيل	موجه التكلفة	موجه التكلفة
3	النشاط اللاصفي	المعارض الفنية	عدد المشاركين	85
		المسابقات الرياضية	عدد المشاركين	78
		المسابقات العلمية	عدد المشاركين	135
4	النشاط الاداري	كهرباء	عدد ساعات التشغيل السنوية	2,112****
		ماء	عدد الطلاب والمدرسين	765
		مواد تنظيف	عدد الغرف	64
		صيانة	عدد الغرف	40
		اندثار اثاث	عدد الطلبة والمدرسين	765
		اندثار اجهزة	عدد الساعات	792
		اندثار مباني	المساحة	2.400 م

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

*عدد ساعات التدريس:

6 دروس $\times$ 40 دقيقة = 240 دقيقة/يوم

240 دقيقة $\times$ 22 يوم = 5280 دقيقة/شهر

5280 دقيقة $\times$ 9 شهور = 47520 دقيقة/العام الدراسي

47520 دقيقة $\div$ 60 دقيقة = 792 ساعة سنويا

**عدد الدورات:

7 أيام $\times$ 5 ساعات = 35 ساعة

35 ساعة $\times$ 2 دورة = 70 ساعة

***الندوات:

1 ندوة $\times$ 5 ساعات = 5 ساعات للندوة الواحدة

5 ساعات $\times$ 2 ندوة = 10 ساعات

**** عدد ساعات تجهيز الكهرباء:

8 ساعة $\times$ 22 يوم $\times$ 8 شهور = 2112 ساعة

خامسا. تحديد كلفة الطالب من الخدمة التعليمية: قبل القيام بعملية توزيع الكلف على الأنشطة الرئيسية وكذلك الأنشطة الساندة يتم تحديد نسب استفادة كل نشاط رئيس من الأنشطة الساندة.

1. توزيع الرواتب على اساس عدد ساعات التدريس للعام 2019-2020 حيث كانت التكلفة الاجمالية للرواتب (339,438,264).

2. توزيع تكاليف الكتب على اساس عدد الطلبة حيث بلغ المبلغ الاجمالي للكتب (11,010,250).

3. توزيع تكاليف القرطاسية على أساس عدد الطلبة وقد بلغت التكلفة الإجمالية للقرطاسية (600,000).

4. توزيع تكاليف الأنترنت على أساس حزمة الأنترنت الشهرية حيث بلغت التكلفة الاجمالية (420,000).

5. توزيع الزيارات الإشرافية للمشرفين على اساس عدد الزيارات للمشرفين الى المدرسة وكل مادة يوم المشرف بزيارة المدرسة مرتين بالسنة حيث بلغت الزيارات الإشرافية للعام 2019-2020 بلغت (42) زيارة وبلغت الكلفة الاجمالية للزيارات (330,000).

6. توزيع الدورات على أساس عدد ساعات الدورة وبلغت الكلفة الاجمالية للدورات (397,000).
7. توزيع الندوات على أساس عدد ساعات الندوة وبلغت الكلفة الاجمالية للندوات (50,000).
8. توزيع تكاليف المعارض الفنية على أساس عدد الطلبة المشتركين بتلك المعارض وبلغت التكلفة الاجمالية للمعارض الفنية (150,000).
9. توزيع تكاليف المسابقات الرياضية على أساس عدد الطلبة المشتركين بتلك المسابقات وبلغت التكلفة الاجمالية للمسابقات الرياضية (300,000).
10. توزيع تكاليف المسابقات العلمية على أساس عدد الطلبة المشتركين بتلك المسابقات وبلغت التكلفة الاجمالية للمسابقات العلمية (500,000).
11. توزيع تكاليف الكهرباء على أساس عدد ساعات التشغيل وبلغت الكلفة الاجمالية للكهرباء (2,000,000).
12. توزيع تكاليف الماء على أساس عدد الطلاب والكادر التدريسي وبلغت الكلفة الاجمالية للماء (500,000).
13. توزيع تكاليف المنظفات على أساس عدد الغرف والصحيات الموجودة في المدرسة وبلغت التكلفة الاجمالية للمنظفات (500,000).
14. توزيع الصيانة على أساس عدد الغرف في المدرسة وبلغت التكلفة الاجمالية للصيانة (1,000,000).
15. توزيع الاندثار السنوي للأثاث البالغ (15,865,000) على عدد الطلبة والمدرسين في المدرسة واندثار الاجهزة البالغ (7,059,000) على ساعات التشغيل واندثار المباني البالغ (20,013,000) على أساس المساحة.

ويمكن تحديد تكلفة الطالب في المدرسة الحكومية وفق اسلوب (ABC) وكما في الجدول (9).

الجدول (9): تكلفة الطالب وفق تقنية (ABC) للعام 2020-2019

ت	اسم النشاط	كلفة النشاط	الموجه	كلفة الطالب
1	الرواتب	339,438,264	792	428,583
2	الكتب	11,010,250	730	15,082
3	القرطاسية	600,000	730	821
4	انترنت	420,000	12	35,000
	مجموع النشاط التعليمي			479,432
1	الاشراف	330,000	42	7,857
2	الدورات	397,000	70	5,671
3	الندوات	50,000	10	5,000
	مجموع نشاط البحث والتطوير			18,528
1	فني	150,000	85	1,764
2	رياضي	300,000	78	3,846
3	علمي	500,000	135	3,704
	مجموع اللاصفي			9,314

ت	اسم النشاط	تكلفة النشاط	الموجه	تكلفة الطالب
1	كهرباء	2,000,000	2,112	947
2	ماء	500,000	765	554
3	مواد تنظيف	500,000	64	7,812
4	الصيانة	1,000,000	40	25,000
5	اندثار الاثاث	15,865,500	765	20,739
6	اندثار الاجهزة	7,059,000	792	8,913
7	اندثار المباني	20,013,000	2.400 م	8,339
	مجموع النشاط الاداري			72,304
	المجموع الكلي (تكلفة الطالب)			579,578

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

يمكن اعداد جدول يوضح التكلفة بالطريقة التقليدية واسلوب (ABC) كما في الجدول (10).

الجدول (10): تكلفة الطالب بالطريقة التقليدية واسلوب (ABC)

نوع الدراسة	التكلفة الاجمالية	عدد الطلبة	تكلفة الطالب من الخمة التعليمية	
			التقليدي	ABC
الحكومية	400,133,014	730	548,127	579,578

المصدر: من اعداد الباحثان.

ولغرض توضيح هيكل الأهداف الاستراتيجية على شكل نسبة مئوية يمكن إعداد الجدول (11).

الجدول (11): هيكل التكاليف/الأهداف الاستراتيجية للمدرسة الحكومية

ت	الهدف الاستراتيجي	التكلفة	النسبة
1	اعداد الملاكات علميا ومهنيا وتربويا في مختلف مجالات المعرفة وفقاً لموصفات مميزة للجودة، والمقصود بالملاكات المعلمين، المدرسين، الإداريين، المهنيين منهم وادخالهم بدورات كل من حسب اختصاصه لكي يكون ملما باختصاصه ومواكبا للتقدم العلمي الحاصل في المجتمع وذلك في شعبة التدريب في قسم الاعداد والتدريب التابع لمديرية العامة للتربية نينوى.	339,438,264 + 421,230 339,859,494	93.1%
2	اتخاذ التكنولوجيا الحديثة ومتطلبات العصر الحديث في عملية تطوير التعليم في المدرسة.	2,150,000	0.6%
3	عمل مرسم في المدرسة وذلك للتعليم الطلبة فن الرسم والخط والحرف اليدوية والاعمال اليدوية المختلفة واكتشاف المواهب.	178,000	0.1%

ت	الهدف الاستراتيجي	التكلفة	النسبة
4	توفير مناخ تربوي يشجع على التعليم من خلال: - صفوف مماثلة - ان تكون الصحيات - قاعة للمطالعة - نافورة - حديقة - عمل مسابقات علمية - أنشطة اجتماعية - أنشطة رياضية واستعراضات - عمل مسابقات علمية - أنشطة اجتماعية - وتشجيع الطالبات على زيارة المختبرات والعمل بها بصورة عملية.	22,549,000	6.1%
5	مراقبة عمل المدارس وأداء التدريسين (زيارات المشرفين التربويين والاختصاص).	330,258	0.1 %
6	مجموع تكلفة الأهداف الاستراتيجية للمدرسة الحكومية.	365,066,752	100%

المصدر: من اعداد الباحثان.

مما سبق يتضح الهدف الاستراتيجي الاول للسنة الواحدة المتمثل بـ (أعداد الملاكات ..) قد بلغ (93.1%) وقد بلغ الهدف الاستراتيجي الثاني المتمثل (اتخاذ التكنولوجيا الحديثة..) (0.6%) وفي ظل الجوائح فإن التعليم قد أصبح تعليمًا مدمجًا (حضورى وإلكترونى) لذا كان على مديرية تربية نينوى الاهتمام بتعزيز الجانب الإلكتروني في خدمات التعليم الحكومى وعليها أن تقوم بإعادة النظر بالأهداف وبشكل خاص الهدف الثانى وتعزيز الهدف الاستراتيجى المتمثل فى (اتخاذ التكنولوجيا الحديثة ..) ولو قامت مديرية التربية بتعزيز هذا الهدف ودعم التكنولوجيا فان الهدف الاستراتيجى الثانى سوف تزداد نسبته وتزداد معه التكاليف المتمثلة بهذا الهدف، وهذا يدل على أن الهدف الاستراتيجى مرتبط بشكل كبير وواضح بالتكلفة، فكلما قامت مديرية التربية بتعديل أي هدف عليها معرفة التكاليف المصاحبة لأي هدف استراتيجى.

ولغرض توضيح النسب المئوية لعناصر التكاليف فى المدرسة الحكومية تم اعداد الجدول (12) لتوضيح النسب حسب الطريقة التقليدية.

الجدول (12): هيكل التكاليف فى المدرسة الحكومية وفق الطريقة التقليدية

ت	البيان	التكلفة	النسبة
1	المواد	12,110,250	3.1 %
2	الاجور	339,438,264	84.8 %
3	المصاريف	48,584,500	12.1%
4	التكلفة الكلية	400,133,014	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

مما سبق يتضح من جدول (12) ان الاجور مرتفعة وبنسبة (84.8%) وان المصاريف كانت (12.1%) ومنها ما يخص الهدف الاستراتيجي المتمثل (اتخاذ التكنولوجيا الحديثة...) حيث ان نسبة الصيانة في هذا الهدف بلغت (0.002%) ونسبة اندثار الأجهزة بلغ (0.017%)، ان التركيز على الاهداف الاستراتيجية في الطريقة التقليدية من قبل المديرية العامة لتربية نينوى كان على الرواتب والأجور وكان هناك إهمال في الانفاق على الجانب التكنولوجي الذي أصبح مهم جدا في الوقت الحاضر بعد التطورات الحديثة في التعليم وان هذا الإهمال يؤثر على التعليم الحكومي كما ونوعا.

ولغرض توضيح النسب المئوية لعناصر التكاليف في المدرسة الحكومية تم اعداد الجدول (13) لتوضيح النسب حسب اسلوب (ABC).

الجدول (13): هيكل التكاليف في المدرسة الحكومية وفق نظام (ABC)

ت	انواع الأنشطة	التكلفة	النسبة
1	النشاط التعليمي	479,432	82.7 %
2	نشاط البحث والتطوير	18,528	3.2 %
3	النشاط اللاصفي	9,314	1.6%
4	النشاط الاداري	72,304	12.5 %
5	مجموع التكاليف	579,578	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المدرسة.

مما سبق يتضح من الجدول (13) ان النشاط التعليمي مرتفع وبنسبة (82.7%) وان النشاط الاداري قد بلغ (12.5%) ومنها ما يخص الهدف الاستراتيجي المتمثل (اتخاذ التكنولوجيا الحديثة...) وان التركيز على الاهداف الاستراتيجية في تحليل بيانات اسلوب (ABC) من قبل المديرية العامة لتربية نينوى كان على الرواتب والأجور وإهمال الجانب التكنولوجي الذي أصبح مهما جدا وأن هذا الإهمال يؤثر على التعليم الحكومي كما ونوعا.

ويمكن اجراء مقارنة بين النسب المئوية لكل من الأهداف الاستراتيجية وهيكل التكلفة للمدرسة الحكومية وفق الطريقة التقليدية واسلوب (ABC) كما في الجدول (14).

الجدول (14): هيكل تكلفة الاهداف الاستراتيجية وهيكل تكلفة الطالب

ت	البيان	هيكل تكاليف الاهداف استراتيجية	هيكل تكلفة الطالب/تقليدي	هيكل تكلفة الطالب/ABC
1	اعداد الملاكات علميا ومهنيا وتربويا	93.1%		
2	التكنولوجيا	0.6%		
3	اجور		84.8%	
4	مصاريف		12.1%	
5	نشاط تعليمي			82.7%
6	نشاط اداري			12.5%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

مما سبق يتضح للباحثان أن هيكل الأهداف الاستراتيجية وكذلك هيكل تكلفة الطالب (تقليدي و ABC) كان يركز على اهداف استراتيجية ويهمل اهداف استراتيجية أخرى وكما تم

توضيحه سابقاً، ويتطلب الأمر الانتقال بالإنفاق والاستثمار من هدف إلى آخر والمقصود تعديل الإنفاق على الأهداف للوصول إلى تحديد تكلفة الخدمة التعليم تنسجم مع التطورات الحديثة في مجال التعليم في العالم ومما تقدم فإنه تم اثبات فرضية البحث وتحقيق أهدافه.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. كلما كان عدد الطلبة في المدرسة قليل كانت كلفة الطالب كبيرة لوجود تكاليف ثابتة لا بد من انفاقها بغض النظر عن عدد الطلبة وكلما كان عدد طلاب المدرسة كبير قلت التكلفة.
2. الجزء الأكبر من تكاليف الطالب هي رواتب واجور التدريسين في المدرسة في حين كانت تكاليف نشاط البحث والتطوير والتكنولوجيا أقل من ذلك بكثير.
3. ان تحديد تكلفة الطالب تساعد المديرية العامة لتربية نينوى في عملية اعداد الموازنة للسنوات القادمة بصورة أكثر عدالة حيث سيكون معيار تكلفة الطالب وعدد الطلبة هما الركنا الأساس في اعداد الموازنة.
4. تحديد تكلفة الطالب تساعد في توزيع الملاك التدريسي للأعوام القادمة حيث لوحظ أن تكلفة الطالب تختلف من مدرسة إلى أخرى وهذه الخطوة تساعد المديرية العامة للتربية في اتخاذ قرارات سليمة في الموازنة واستخدام الملاك أفضل استخدام.
5. يؤدي تطبيق نظام ABC في التعليم إلى قياس تكلفة مخرجاتها بطريقة دقيقة وعادلة، كما يعمل على توفر معلومات دقيقة تقوم على اسس علمية ويؤدي ذلك الى توزيع عادل للتكاليف والغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة.
6. ان تحليل هيكل التكاليف بالطريقة التقليدية وكذلك طريقة نظام (ABC) يبين أن الأهداف الاستراتيجية المتعلقة (إعداد الملاكات ..) تشكل الجزء الأكبر من تكاليف الأهداف الاستراتيجية وتكلفة الطالب وأن الأهداف الأخرى شكلت النسبة المتبقية وهي قليلة جداً مقارنة بالهدف الاستراتيجي الأول مما يدل على قيام مديرية تربية نينوى بالاهتمام بالهدف الاستراتيجي الأول وإهمال الأهداف الاستراتيجية الأخرى.

ثانياً. التوصيات:

1. يجب ان يكون التخطيط أكثر شمولاً بدلاً من التقدير الذي يدخل فيه العامل الشخصي وان تتبع المديرية العامة للتربية أسس أكثر علمية في اعداد الموازنة للأعوام القادمة، وتراعي فيها التطورات التقنية في التعليم وان تكون كلفة الطالب من المعايير الأساسية في التخطيط.
2. عمل مشاركات تربوية بين التعليم الحكومي والتعليم الاهلي لتفعيل العملية التعليمية كإشراك منتسبي المدارس الاهلية في الدورات التدريبية لمنتسبي المدارس الحكومية والسماح لمنتسبي المدارس الحكومية بإدخالهم معاشة تربوية محددة في المدارس الأهلية للاطلاع على الأساليب والتقنيات الحديثة المعمول بها في المدارس الأهلية وابعاد الجودة التعليمية فيها.
3. يتطلب من المديرية العامة لتربية نينوى إعادة النظر بالأهداف الاستراتيجية وتعديلها للوصول إلى أهداف استراتيجية جديدة تنسجم مع التطور في حقول العلم والمعرفة وتتنظر إلى جودة التعليم كهدف اساسي وعالمي وبالتالي تحديد تكلفة جديدة للطلاب تكون مدعومة استراتيجياً وتحقيق مستويات جودة عالية وتنسجم عناصرها مع الاهداف الحديثة.

4. قيام الدولة بمعالجة مشاكل وصعوبات مدارس التعليم الحكومي ومنها قلة الكادر والنقص الحاد في البنيات المدرسية كون التعليم الحكومي ركيزة أساسية للتنمية التربوية في المستقبل ويضم شريحة من المتعلمين ممن يؤول عليهم لبناء البلد والنهوض به.
5. تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المدارس لقياس تكلفة مخرجاتها بطريقة دقيقة وعادلة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي لتخفيض التكلفة لما يتمتع به هذا النظام من مزايا واضحة من خلال الاستنتاجات التي توصل إليها البحث.
6. إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات بالاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي من شأنها تحديد تكلفة الخدمات التعليمية بدرجة عالية من الدقة والموضوعية في المؤسسات التعليمية.
7. إقامة دورات لكاد الحسابات في مديريات التربية في المحافظات لتوضيح أهمية استخدام نظم التكاليف الحديثة ودورها في حساب وتحديد تكاليف خدمات التعليم والمعاونة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الوثائق والنشرات الرسمية:

1. الحسابات الختامية للمديرية العامة لتربية نينوى (2019).

ب. الرسائل والأطاريح:

1. الحسين، خديجة مصطفى عبد الرحمن، (2020)، نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الخاص في المرحلة الثانوية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
2. العامري، فراس محمد اسماعيل، (2015)، التوجه الاستراتيجي للمنظمات في إطار التفاعل بين القدرات القيادية وممارسات نظرية الفوضى، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
3. الطائي، زينة فتحة محمد يونس، (2007)، قياس وتحديد تكلفة الطالب للدراسة الجامعية الاولى المسائية دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
4. الضويان، محمد بن عبدالله عمر، (2005)، فاعلية الكلفة التعليمية في مدارس التعليم العام في بمنطقة الرياض التعليمية، اطروحة دكتوراه، كلية التربية، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية.
5. صابر، مي جمال، (2019)، تأثير التوجه الاستراتيجي على ادارة ازمة المياه مع تركيا/دراسة استطلاعية في وزارة الموارد المائية، دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
6. عبدالمجيد، سوسن مسلم حسن، (2017)، أسس تسعير الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي السودانية دراسة مقارنة بين المؤسسات الحكومية والخاصة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الجزيرة، السودان.
7. مسلم، سارة فؤاد، (2020)، استعمال تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في قياس الكفاءة الانتاجية وتقييم الاداء في المدارس الحكومية/دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الفرات الاوسط التقنية الكوفة.

ج. البحوث والدوريات:

1. ابو رشيد، هائل والحسين، اسماعيل خليل (2020)، نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة واثرة في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية في بالجامعات الحكومية السورية دراسة تطبيقية جامعة حلب، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (62)، جامعة حلب، سوريا.

2. التمي، خالد غازي والزيدي، مثنى فالح، (2011)، دراسة تجربة المدارس الأهلية (التعليم الخاص) من منظور محاسبي تكاليفي، الواقع...ووافق التطوير، وقائع المؤتمر العلمي السنوي كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
 3. العنزي، أمل خلف، (2016)، الجدوى الاقتصادية للتعليم في المملكة العربية السعودية-دراسة التكلفة والعائد من التعليم، العدد (76)، المملكة العربية السعودية.
 4. فاروق، ناهد علي، (2015)، تكلفة وعائد التعليم والفرصة البديلة، العدد (16)، المجلد (1) كليات الدراسات الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
 5. فيصل، غازي معن حمدان، خولة حسين (2020)، تسعير الخدمة التعليمية في الجامعات والكليات الأهلية العراقية، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (10)، المجلد (1)، بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
 6. يعقوب، فيحاء عبدالله وبجاي، امتثال رشيد، (2017)، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد (12)، المجلد (41)، بغداد.
- د. الكتب:**
1. أحمد، مصطفى أحمد عبدالله، (2020)، استراتيجية نهضة التعليم من التخطيط إلى التقييم، مركز الخبرات المهنية للإدارة، بميك، القاهرة.
 2. الصبيحات، إبراهيم بدر شهاب، (2019)، قضايا إدارية واقتصادية معاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.
 3. عبود، سالم محمد، (2007)، إدارة التكاليف في النشاط المصرفي-محاسبة التكاليف، جامعة بغداد.
 4. منصور، فتح الرحمن حسن والصدیق، بابر ابراهيم، (2009)، محاسبة تكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء.